



UNIVERSIDAD  
NACIONAL  
DE TUCUMÁN



FACULTAD DE  
CIENCIAS ECONOMICAS  
UNIVERSIDAD NACIONAL TUCUMAN

# EXPLORACIONES CITRÍCOLAS (LIMÓN): ASPECTOS CONTABLES

Autores: Molina, María José  
Rivero, David Marcos  
Suarez, Vanesa

Director: Abdelnur, Gustavo Daniel

**2012**

Trabajo de Seminario: Contador Público Nacional

## **RESUMEN**

Las actividades agropecuarias son claves en el desarrollo económico de nuestro país, y se basan en el esfuerzo conjunto del hombre y la naturaleza para favorecer el desarrollo y crecimiento de plantas y animales.

Dentro de las actividades agropecuarias, se encuentran las explotaciones citrícolas, dedicadas a la producción de limón, las que junto con la producción de caña de azúcar, constituyen una de las actividades económicas más importantes de nuestra región.

La Resolución Técnica N° 22 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas contiene el marco normativo para la valuación y exposición de los activos y resultados vinculados a la producción de limón. Esta norma tiene su origen en la Norma Internacional de Contabilidad 41 (NIC 41).

Durante años, la profesión contable ha brindado las herramientas para medir y valorar los bienes de cambio con mercado transparente y de fácil realización. Sin embargo, la determinación del Resultado de la Producción Agropecuaria o por Crecimiento Biológico solo fue posible a partir de la aprobación y puesta en vigencia de la Resolución Técnica N° 22. Este resultado es el más importante para un productor agropecuario, ya que mide el resultado del verdadero esfuerzo realizado por él mismo: favorecer el crecimiento de las plantas y animales.

Nunca veremos que un productor agropecuario realice un esfuerzo para vender sus productos (por ejemplo, campañas publicitarias), ya que éstos se venden solos por ser de primera necesidad. Entonces, el real esfuerzo está en la etapa de la producción: cuanto más produzca, más venderá.

Entre los activos propios de una explotación citrícola encontramos aquellos que están en desarrollo (sementeras de limón), otros en producción (plantaciones citrícolas) y los productos

Agropecuarios (Limón cosechado).

Por último, es necesario aclarar que actualmente la profesión contable se encuentra reacia a aplicar los conceptos contenidos en la Resolución Técnica N° 22, más que todo por desconocimiento. Si bien, muchos profesionales en la materia opinan que dichos conceptos son complejos, se requiere de un estudio minucioso, un complemento de tareas con ingenieros agrónomos y compromisos que los profesionales en ciencias económicas deben asumir para brindar a los productores una mejor información que les ayude a medir los activos y resultados de su gestión.

## **PRÓLOGO**

Este trabajo ha sido elaborado para ser presentado como trabajo final de la materia Seminario de la carrera de Contador Público Nacional de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Tucumán.

El motivo que nos llevó a elegir el tratamiento contable de la “explotación citrícola” es la aplicación de una norma específica, diferente a las normas generales de valuación y exposición, que son las resoluciones técnicas 8 y 17 de la FACPCE. Esto es así porque el principal ingreso de esta actividad surge del crecimiento del Limón y no del esfuerzo de venta.

Tucumán es la principal productora de Limón en el país. Sin embargo, a pesar que la valuación, registración y exposición de la información contable surgida en esta actividad las realizan solo aquellos que están obligados a confeccionar balances, nuestro objetivo es que este trabajo sirva como guía para que los productores citrícolas puedan medir adecuadamente sus resultados y así impulsar la correcta toma de decisiones.

Finalmente, se agradece al C.P.N. Gustavo Abdelnur, profesor de la asignatura Contabilidad II en la mencionada facultad, por su colaboración brindada para el desarrollo de este trabajo. También al Sr. Javier Ernesto Schedan, productor de Limón en Tucumán.

# **CAPITULO I**

## **Producto Agropecuario “Limón”**

**Sumario:** 1.- Introducción, 2.- Comercialización del Limón, 3.- El limón en el Mundo, 4.- Proceso de Industrialización, 5.- Control Interno, 6.- Producción Actual, 7.- Relaciones Internacionales, 8.- Empresas Tucumanas.

### **1.- Introducción.-**

El objetivo de este trabajo es presentar un enfoque práctico sobre cómo se valúan los activos biológicos y productos agropecuarios en una explotación dedicada a la producción de limón. A tal fin, se proveen los conceptos fundamentales para una correcta medición de sus activos, y una precisa clasificación y cuantificación de los resultados que genera la actividad.

Cuando hablamos de explotaciones cítricas, es común relacionarlas únicamente con la producción de limón. Sin embargo, también podemos encontrar aquellas dedicadas a la obtención de naranjas, mandarinas, etc.

La producción de citrus, y en especial la de limón, es una actividad económica clave en el Noroeste de nuestro país, por lo que sus productores tienen la necesidad de conocer el verdadero valor de sus activos, la correcta medición de sus resultados, y las causas que los originan. Caso contrario, difícilmente van a poder planificar y proyectar sus negocios con grandes posibilidades de éxito.

En el desarrollo del trabajo se incluyen las normas contables

previstas por las Resoluciones Técnicas de la FACPCE, que son aplicables a los activos propios de la actividad (limón, sementera y plantaciones de limón).

Se pretende efectuar una clara exposición de los criterios de valuación, de manera que el trabajo pueda resultar una guía contable. Asimismo, se presenta un caso práctico de aplicación de las normas, que contienen los cálculos y registraciones relacionadas.

Van a desarrollarse, entre otros, los siguientes conceptos: limón, sementeras, plantaciones de limón, vida útil promedio de las plantaciones, costos de producción, ingresos por producción agropecuaria, resultado de la producción agropecuaria o resultado por crecimiento biológico, mercado activo, mercado transparente, activos biológicos, productos agropecuarios, costo de reposición, valor neto de realización, y resultados financieros y por tenencia.

## **2.- Comercialización del Limón.-**

La comercialización del limón implica no solo la cosecha del mismo (separación de la planta), sino también otros gastos como ser la preparación de la fruta para su venta (selección, limpieza, encerado, etc.), a fin de cumplir con los requerimientos de los diferentes mercados.

Parte de la producción es de calidad de exportación (es decir que cumple con los requisitos de los mercados internacionales). El resto es para consumo local, ya sea como limón o para su industrialización como jugo, cáscara, etc.

No siempre el productor es quién exporta el producido, sino también es común que el mismo se comercialice al exterior a través de otros individuos.

El documento base de venta es la factura. Sin embargo, hay compras que las citrícolas realizan a pequeños productores que no cuentan con estructura para facturar; en estos casos, quiénes adquieren el producto (que luego prepararán para la venta) emiten una liquidación de compra – venta.

### **3.- El limón en el Mundo.-**

Dentro de la categoría 1 de limas y limones se incluyen:

- El “Citrus limón” (limón) producido en las regiones de clima subtropical que incluye la categoría “Eureka” que es la más cultivada.
- La “Citrus Aurantifolia” (lima amarga) conocida también como “key lime” o Limón Mexicano.
- La “Citrus Latifolia” (lima ácida) conocida como Limón Tahití Persa o Bearss
- La “Citrus Limetta” (lima dulce).
- Los principales productores de limas y limones en el mundo son: México (1.693.196 toneladas), seguido por la India (1.342.000 toneladas) y Argentina (1.112.277 toneladas).
- El 94% de la producción mexicana corresponde a lima amarga o limón mexicano, destinado en gran parte al consumo interno y en menor medida, a la industria para la elaboración de aceites esenciales. El 6% restante corresponde a la producción de lima Tahití que se destina principalmente a la exportación.
- La producción de limas y limones en la India se destina al consumo interno y tan sólo el 0,2% es exportado.
- Argentina produce principalmente la variedad Citrus Limón y las explotaciones se concentran en la región de Tucumán. Un alto porcentaje de la producción se destina a la elaboración de jugos concentrados, aceites esenciales y cáscara deshidratada y el restante se comercializa en fresco.
- España dedica el 60% de su producción para la

---

<sup>1</sup> Revista Citrus Internacional [www.interletras.com.ar](http://www.interletras.com.ar), (07/08/2012)

comercialización en el mercado europeo. Las regiones productoras de España son Valencia y Murcia.

### **3.1.- Importaciones Totales.-**

Las importaciones extracomunitarias representan el 29% del valor y el 28% del volumen de las importaciones totales de limas y limones de la Unión Europea. De las 173.840 toneladas extracomunitarias, 162.800 toneladas corresponden a limón y 11.040 toneladas a limas.

Los principales importadores de limas y limones provenientes de países por fuera de la Unión son: Holanda (55.636 ton.), Reino Unido (26.705 ton.), España (21.854 ton.) y Francia (12.245 ton.). Los principales proveedores extracomunitarios son Argentina (115.357 ton.), Sudáfrica (18.562 ton.), Turquía (14.945 ton.) y Brasil (6.061 ton.).

Argentina y Sudáfrica son proveedores de limón mientras que México y Brasil son proveedores de limas.

Los limones y limas acceden al mercado tanto por vía aérea como por vía marítima, siendo Holanda el principal puerto de llegada por vía marítima y Reino Unido por vía aérea. Francia y Alemania son puertos tanto aéreos como marítimos.

Holanda, a su vez, redistribuye principalmente a Alemania (19.669 toneladas), Francia (8.653 toneladas) y Bélgica (5.576 toneladas).

España es el principal proveedor comunitario de limas y limones a toda la Unión Europea.

### **4.- Proceso de Industrialización.-**

El proceso que se realiza en el Establecimiento Citrícola no comienza solo cuando los limones son depositados en el mismo, ya que para obtener un buen producto las fumigaciones son un requisito imprescindible en el crecimiento de las plantaciones<sup>2</sup>.

---

<sup>2</sup> Revista Industrial y Agrícola de Tucumán (30/11/2011)

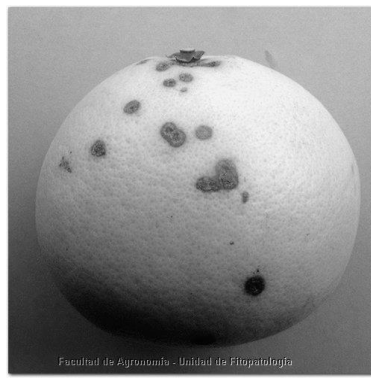


Proceso de Fumigación (foto tomada por la Revista Industrial y Agrícola)



Las enfermedades que atacan al citrus deben ser controladas desde la plantación ya que un limón enfermo no puede ser exportado, ni comercializado en el Mercado.

Enfermedades en limones



Cuando el citrus llega a su término deber ser separado de su planta lo cual implica que está listo para comenzar el proceso industrial.

Separación del Limón de la Planta



Llegado al establecimiento, es sometido a un riguroso control y selección por parte del personal, el cual está capacitado para detectar limones que no cumplen con normas de calidad (packing).

Selección por parte del personal



El Limón, una vez seleccionado, pasa a la etapa de limpieza y encerado.



Luego son ordenados en palet y embalados en cajas que lo mantendrán en condiciones hasta su destino.



## **5.- Control Interno**

### **5.1.- Control Nacional**

Con la inclusión de todos los viveros cítricos en el Registro Nacional de Comercio y Fiscalización de Semillas, se logró tener un mayor control de los mismos. El Programa Nacional de Prevención del HLB consta de cinco componentes, de los cuales prevalecieron tres: Fiscalización; Capacitación y Difusión, y la Coordinación interinstitucional (UCI).

La fiscalización está subdividida por el INASE en dos etapas: fiscalización propiamente dicha, que comprende el proceso de producción de materiales de propagación; y control de comercio, que comprende desde el momento en que están disponibles para su venta o entrega a cualquier título (disponibles para su uso por terceros o propio).

La fiscalización consiste en tareas de inspecciones a las distintas etapas de producción para verificar que se cumpla con lo establecido en la resolución N° 149/98. De los 16 viveros certificadores en 2010, se pasó a 47 viveros certificadores en 2012.

### **5.2.- Control Provincial.**

Dentro del Programa Nacional de Prevención del HLB, la Estación Experimental Agrícola Obispo Colombres (EEAOC), a través de la Sección Zoología Agrícola, colabora en el componente de Vigilancia Fitosanitaria a través del monitoreo permanente de *D. citri*, tanto en

quintas cítricas de la provincia de Tucumán, como en el arbolado urbano.

El monitoreo comprende dos actividades: la instalación de una red de trapeo, y visitas periódicas a las quintas para inspección y toma de muestras vegetales<sup>3</sup> (brotes).

En lo referente al monte cítrico, en el último año se analizaron 1.823 trampas y se revisaron 130.476 muestras de brotes, provenientes de toda el área citrícola de la provincia, sin detectar la presencia del insecto vector.

La EEAOC resalta la importancia de mantener a Tucumán libre de D. citri, por lo que invita a los productores a inspeccionar sus quintas cítricas, como medida preventiva para la detección precoz del insecto vector. Para ello, brinda capacitaciones en el reconocimiento de D. citri y técnicas de monitoreo a todas las empresas citrícolas, productores y personas interesadas en la temática.

## **6.- Producción Actual.**

Este año se exportaron desde Argentina 260.000 toneladas de limón altamente calificado a los principales mercados del mundo. Las lluvias de abril hicieron que la campaña comenzara en mayo y que el volumen de fruta del hemisferio norte se terminara de consumir en abril. El limón argentino ingresó al mercado en un escenario completamente despejado, pero con precios estables a lo largo de toda la campaña. All Lemon, el sello de calidad, desde 2010 verifica los controles de calidad a las 15 principales citrícolas del país. Otro factor que contribuyó a una mejora en las expectativas fue la falta de heladas de importancia, comunes en julio, factor que permitió que pudieran exportarse los volúmenes de limón esperados y también trabajar con mayor tranquilidad en comparación a los últimos dos años, sin potenciales problemas.

La exportación a destinos que no son Europa y Rusia (los

---

<sup>3</sup> Centro de Saneamiento del Citrus en la Estación Experimental Agroindustrial Obispo Colombes  
[www.eeaoc.org.ar](http://www.eeaoc.org.ar), (30/08/2012)

principales mercados consumidores del limón argentino), creció de forma sostenida en los últimos años. Las cifras indican que hubo un incremento record en la exportación a nuevos destinos, lo que demuestra un fuerte compromiso de los exportadores de seguir desarrollando estos mercados.

### **7.- Relaciones Internacionales.-**

La feria Asia Fruit Logística fue una excelente oportunidad para las empresas tucumanas que viajaron, ya que se vieron beneficiadas porque pudieron establecer y mantener relaciones comerciales con contrapartes serias, en pos de poder crecer junto a ellas al mismo ritmo que sus mercados". Mientras Europa y Estados Unidos están sintiendo los cimbronazos de la crisis, el mercado asiático continúa creciendo.

La exposición, que se desarrolló en Hong Kong (China), contó con la presencia de compañías de 60 países de todo el mundo y significó un paso más en la consolidación de los productos tucumanos en el mercado asiático. La presencia de Tucumán fue la más importante dentro del pabellón argentino. De la feria participaron grandes empresas ya insertas en el mercado asiático; otras que están logrando ingresar a Asia y un grupo que está buscando penetrar a un mercado con creciente demanda"

"El objetivo de las empresas argentinas es ingresar al mercado Asiático a través de sus exportaciones, ya que constituye una gran oportunidad para tomar contacto con empresas de Medio Oriente y otros países asiáticos, de manera de poder ampliar sus mercados".

### **8.- Empresas Tucumanas.-**

Listado de Industrias Citrícolas<sup>4</sup>

#### Nombre

- Citromax S.A.

---

<sup>4</sup> Asociación Tucumana de Citrus [www.atcitrus.com](http://www.atcitrus.com) (30/09/2012)

- Citrusvil
- C.O.T.A.
- El Carmen S.A.
- S.A. San Miguel
- Vicente Trapani S.A.
- Acheral S.A.

El INTA Famaillá y las empresas S. A. San Miguel, Citrusvil, Citromax y Argentelemon firmaron un convenio de asistencia técnica con el objetivo de implementar un Sistema de Información Geográfica (SIG) Open Source.

El sistema es capaz de manejar información a nivel de lotes en fincas de limón para establecer la viabilidad de manejo en el sitio específico.

La propuesta se desarrolla en el marco de la Agricultura de Precisión (AP), que se basa en el conocimiento detallado de los lotes para determinar la variabilidad espacial de la producción con una cantidad de datos que son sistematizados e incorporados en un entorno SIG. Esto permite mejorar los tratamientos actuales por medio de un manejo individualizado y específico de los distintos ambientes que conforman la explotación.

A través de la Precisión Arbórea se logra ajustar las prácticas agronómicas a las necesidades de la planta, logrando reducir el impacto ambiental vinculado a la actividad agrícola y aumentar la competitividad a través de una mayor eficacia en la producción.

Para el análisis se utilizan los datos aportados por sensores remotos al campo, con información climática, análisis de suelos, fotografías aéreas de alta resolución espacial, a fin de localizar los mejores lotes productivos y su relación con todas las variables analizadas.

## **CAPITULO II**

### **Organización y Aspecto Contable**

**Sumario:** 1.- Actividad Citrícola y Manuales de Cuentas Vinculadas.

#### **1.- Actividad Citrícola y manuales de cuentas vinculados.-**

Para el análisis de los componentes del plan de cuenta de una empresa citrícola, es importante identificar los ciclos que caracterizan a esta explotación. Ellos son:

- El ciclo de implantación del plantín.
- El ciclo de crecimiento y producción.
- La comercialización del producto agropecuario final.

El costo de plantación se integra con todos aquellos costos y erogaciones necesarias, desde el momento de la preparación del suelo y hasta el inicio de la primera cosecha con valor económico (después del tercer año)<sup>5</sup>.

Los principales costos de plantación son: el plantín, preparación del suelo, agroquímicos y fertilizantes consumidos, trabajos efectuados por terceros, sueldos y jornales (incluye las cargas sociales), gastos de riego y otros gastos.<sup>6</sup>

---

<sup>5</sup> ORG. CONTABLE DE EMP., Apuntes Clases Teóricas – Fac. de Cs. Eco. U.N.T. (Tucuman, 2010)

<sup>6</sup>Ibídem

El proceso operativo de obtención de la cuenta “plantaciones de limón”, que es el principal bien de uso de esta actividad, se efectúa activando a dicha cuenta el costo de plantación. Este proceso de activación se produce en dos oportunidades: al inicio y al cierre del ejercicio contable. La plantación de limón tiene una vida útil estimada promedio entre 20 y 25 años, y se amortiza en cuotas anuales. Transcurrido este tiempo y para mantener la calidad del mismo, la plantación debe ser renovada, iniciándose nuevamente con todos los costos de plantación.

### **1.1.- Manuales Operativos.-**

Los manuales operativos de las cuentas específicas de la explotación citrícola son:

#### Limón

Ubicación: cuenta patrimonial del activo. Rubro: Bienes de Cambio.

Concepto: Su saldo refleja el valor del limón en existencia al momento del análisis.

Tipo de saldo: su saldo es deudor.

Se debita: Al momento de la cosecha, contra la cuenta Sementera (Existencia Inicial) y contra la cuenta Producción de Limón (Cuenta de Ingreso). También por la valuación al cierre de la existencia final del limón a su Valor Neto de Realización.

Se acredita: Al momento de la venta del Limón, contra la cuenta Costo de Venta Limón (cuenta de egreso). También se acredita por pérdida por siniestro, desastres naturales, etc.

#### Sementera

Ubicación: Cuenta patrimonial del activo. Rubro: Bienes de Cambio.

Concepto: Su saldo refleja el Limón que se encuentra en la



planta, que no fue cosechado al cierre del ejercicio.

Tipo de saldo: su saldo es deudor.

Se debita: Al momento de la valuación de la existencia final, la cual se realiza al cierre del ejercicio. Dicha valuación es al Valor Actual de Futuros Flujos de Fondos.

Se acredita: Conjuntamente con la cuenta producción de limón al momento de finalizar la campaña, contra la cuenta Limón.

### Fertilizante y Herbicidas

Ubicación: cuenta patrimonial del activo. Rubro: Otros Activos.

Concepto: Su saldo refleja los Fertilizantes y Herbicidas que se encuentran en existencia, al momento del análisis.

Tipo de saldo: Su saldo es deudor.

Se debita: Con la compra o adquisición y al momento de la valuación al cierre del ejercicio (Costo de Reposición).

Se acredita: Al momento de su consumo al costo de reposición.

### Plantación de limón

Ubicación: Cuenta patrimonial del activo. Rubro: Bienes de Uso.

Concepto: Su saldo refleja el valor de la plantación del limón, el cual representa el principal bien de uso de la explotación citrícola.

Tipo de saldo: su saldo es deudor.

Se debita:

- Por la acumulación de los costos necesarios para obtenerla.
- Por la valuación al cierre del ejercicio, a su Valor de Mercado (Costo de Reposición – Amortización Acumulada) contra la cuenta “Amortización Acumulada de plantaciones limón” y “Resultado por tenencia bienes de Uso”. El comprobante de respaldo es una minuta contable

Se acredita: al final de su vida útil, contra la cuenta “amortización acumulada plantación limón”. El comprobante de respaldo

es una minuta contable. También se acredita, cuando se produce la pérdida total de la plantación por efecto de algún siniestro climático o de otro tipo, contra la cuenta “perdida de la plantación de limón” (Egreso).

#### Costo de Producción Limón

Ubicación: Cuenta de Resultado. Egreso.

Concepto: Su saldo representa la acumulación de todos los gastos necesarios para dejar en óptimas condiciones la planta de limón para producir los frutos. Está compuesto por los siguientes componentes:

- **Gastos de Cultivo:** son todos los gastos necesarios en que se incurre hasta que el producto esté en condiciones de cosecharse. Por ejemplo: sueldos y jornales, cargas sociales, herbicidas consumidos, combustibles y lubricantes, etc.
- **Gastos de Cosecha:** Incluye aquellos realizados desde la recolección hasta el inicio del procesamiento. Ejemplo: fletes, reparaciones y mantenimiento, amortización de bienes de uso, amortización de otros bienes de uso, etc.
- **Gastos a distribuir (Costos Indirectos):** son todos aquellos gastos que no tienen una asignación directa a alguna de las etapas anteriores. Se utilizan técnicas de prorrateo a tal fin. Ejemplo: amortizaciones, honorarios, seguros<sup>7</sup>, etc.

Tipo de saldo: su saldo es deudor.

Se debita: Por la activación de los gastos necesarios para producir los frutos (limón).

Se acredita: Al cierre del ejercicio en el asiento de refundición de cuentas.

---

<sup>7</sup> Ibídem

### Venta de Limón

Ubicación: Cuenta de Resultado. Ingreso.

Concepto: Su saldo refleja los diferentes tipos de ventas de una explotación citrícola, donde el comprobante principal es la factura emitida por el productor citrícola, o en algunos casos la liquidación de compra – ventas emitida por el comprador.

Tipo de saldo: su saldo es acreedor.

Se debita: Al cierre del ejercicio en el asiento de refundición de cuentas o por devolución de ventas.

Se acredita: Al momento de la venta del Limón.

### Producción Agropecuaria (Limón)

Ubicación: cuenta de Resultado (Ingreso).

Concepto: Su saldo refleja los ingresos por la producción del Limón cosechado de la campaña anterior, y por la producción de Limón a cosechar en el próximo ejercicio correspondiente a esta campaña (sementeras).

Tipo de saldo: Su saldo es acreedor.

Se debita: Al cierre del ejercicio en el asiento de refundición de cuentas.

Se acredita: Al momento de la cosecha contra la cuenta Limón y al determinar la existencia final de sementeras de Limón.

### Resultado por crecimiento Biológico o Resultado de la Producción Agropecuaria

Según los criterios previstos por las Normas Contables Profesionales (RT 22), al comparar la cuenta “Producción Agropecuaria” con los “Costos de Producción” se obtiene el “Resultado por crecimiento Biológico” o “Resultado de la Producción”. Este resultado es muy importante para el productor citrícola ya que mide el resultante del esfuerzo efectuado por él mismo, más la acción de la naturaleza.

## **CAPITULO III**

### **Valuación y Exposición: R. T. N° 22**

**Sumario:** 1.- Desarrollo e Interpretación de la Norma, 2.- Establecimiento Citrícola, 3.- Aspectos Contables aplicables a una Explotación Citrícola. 4.- Activos Biológicos, 5.- Medición contable de los Bienes Destinados a la venta en el Curso Normal de la Actividad, 6.- Bienes no Destinados a la Venta sino a su Utilización como Factor de Producción en el Curso Normal de la Actividad, 7.- Resultados de la Producción Agropecuaria, 8.- Exposición.

#### **1.- Desarrollo e interpretación de la Norma:**

La Resolución Técnica N° 22 denominada “Actividad Agropecuaria” fue aprobada por la Junta de Gobierno de la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas (F.A.C.P.C.E.) a fines del año 2003, está basada en la Norma Internacional de Contabilidad 41 (NIC 41) y tiene vigencia para los estados contables anuales o de períodos intermedios que correspondan a los ejercicios económicos iniciados a partir del 1° de enero de 2005, fecha que fue adoptada por la amplia mayoría de las jurisdicciones provinciales en nuestro país, entre ellas Tucumán.

El texto normativo está desarrollado en la segunda parte de la resolución, consta de ocho puntos y una extensión de solo once páginas en la publicación oficial de normas técnicas de la F.A.C.P.C.E., en donde

se destacan principalmente, por su tratamiento y desarrollo, cuestiones vinculadas con la medición de los bienes biológicos y productos agropecuarios, y con la exposición en los estados contables.

Uno de los aspectos sustanciales de esta norma es el reconocimiento del resultado por producción definido en el mismo cuerpo de la resolución como “el incremento de valor por cambios cuantitativos o cualitativos – volumen físico y/o calidad- en los bienes con crecimiento vegetativo, como consecuencia de sus procesos biológicos”<sup>8</sup>

Esencialmente, como expone el texto normativo, la actividad productiva que lleva a cabo la empresa agropecuaria es la que toma significación para la determinación de su resultado económico, más allá del momento de la venta de los bienes producidos, toda vez que la comercialización de los mismos, requiere en pocas oportunidades de un esfuerzo significativo de venta.

El fundamento del concepto “producción” – expone la RT 22 - es que se trata de una variación patrimonial no vinculada directamente con los costos incurridos, sino que la inversión en estos, desencadena un proceso de acrecentamiento que, en el curso normal de los negocios es irreversible, no siendo por lo tanto el costo incurrido representativo del valor del bien.

Este reconocimiento del resultado por producir es de una trascendencia relevante para la contabilidad, porque a nuestro juicio representa un muy fuerte acercamiento de las normas contables, al menos en este aspecto de los ingresos, a la cabal interpretación y representación de los hechos económicos que se originan en el sector, como es la creación de riqueza y exteriorización de resultados independientemente del momento en que se realizan las transacciones con terceros.

Durante muchos años, nuestros informes contables consideraron que los bienes fungibles del sector agropecuario, con

---

<sup>8</sup> Segunda Parte, 5. Definiciones, Resolución Técnica nº 22, F.A.C.P.C.E., (Catamarca, 2002), Pág. 271.

mercado transparente y en la medida en que su comercialización no precisaba de un significativo esfuerzo de venta, podían ser valuados a Valores Netos de Realización, es decir, a su valor corriente de salida. Sin embargo la estructura del estado de resultado no consideraba de manera adecuada las características distintivas y particulares del sector, dado que la ecuación de ventas menos costo de ventas, como exposición del resultado, no exteriorizaba debidamente el principal hecho generador de riqueza en la actividad agropecuaria: la producción.

La norma dirigida al sector agropecuario propone el reconocimiento del resultado por producir como un hecho independiente del momento de las transacciones con terceros, ya que determinar el resultado en dependencia exclusiva de la función ventas, es ignorar la existencia de otra función, tanto o más importante, como es la de producción. Al momento de la venta solo se establece con terceros una relación de tipo jurídico, que cambia la naturaleza del activo de la empresa, dado que se transforman de bienes en stock o en existencia a dinero o en un crédito exteriorizado en una cuenta por cobrar. De esta forma, la actividad de producción se convierte en una fuente de resultados con identidad propia y así debe ser reflejado en el ámbito de información gerencial en la empresa, mostrando la utilidad o la pérdida generada en el proceso productivo, con independencia de la comercialización del producto.

Si bien la norma está basada en la Norma Internacional de Contabilidad 41 (NIC 41), hay conceptos que no se incluyen en la misma, por ejemplo, el tratamiento de los subsidios otorgados por el gobierno a la producción agropecuaria, cuestión que consideramos importante tener en cuenta por la relevancia que tiene en nuestro país esas políticas gubernamentales. Otro concepto fundamental que no prevé la RT 22 y si la NIC 41 es la exposición de las causas por las que no puede medirse en forma confiable y verificable el valor corriente<sup>9</sup> del activo biológico cuando

---

<sup>9</sup> Entendiéndose en este caso a valor corriente como Costo de Reposición.

se utiliza como criterio de medición el sucedáneo (costo original menos depreciaciones acumuladas). Sin embargo la NIC 41 no realiza la importante distinción entre los bienes destinados a la venta y bienes destinados a ser utilizados como factor de la producción, como si lo hace la RT 2210.

Comparando ambas, existen diferencias conceptuales en el tratamiento, por ejemplo la resolución técnica 22 utiliza el concepto de Costo de Reposición para la medición contable de los bienes utilizados como factor de la producción para los que existe mercado en su condición actual, en lugar del concepto de VNR que utiliza la NIC 41 para todos los activos biológicos, con prescindencia de su destino más probable.

## **2.- Establecimiento Citrícola.-**

Un establecimiento o explotación citrícola es aquel destinado a la obtención de limón, naranja, mandarina, etc., que posteriormente se destina para la venta. En este trabajo, y como advertimos previamente, vamos a desarrollar los conceptos vinculados a la producción de limón.

El limón es un cultivo plurianual y es el producto agropecuario final, que se puede comercializar directamente luego de la cosecha o bien, luego de su industrialización, como jugo de limón, cáscara, pulpa congelada que se utiliza en jugos y otras bebidas no alcohólicas, aceite, etc. Las empresas dedicadas a la obtención de jugo a partir del citrus no pueden ser caracterizadas como explotaciones citrícolas, sino como industrias.

Las plantaciones citrícolas se originan a partir de plantines obtenidos de las plantas – semillas. En la Provincia de Tucumán, dichas plantas – semillas pueden adquirirse en centros especializados, como ser la Estación Experimental Agrícola Obispo Colombres (EEAOC), el INTA, etc. Estas semillas son certificadas por el SENASA y generan las plantas

---

<sup>10</sup> Por ejemplo, los Plantaciones de Limón son bienes destinados a ser utilizados como factor de la producción, en cambio los bienes destinados a la venta son los limones

que, una vez germinadas en el invernadero, son implantadas en los campos.

El proceso de desarrollo de las plantaciones tarda 3 años y una vez que las mismas están en producción, su vida útil se extiende durante 20 y 25 años (vida útil promedio). El período de cosecha se desarrolla durante los meses de marzo a setiembre de cada año.

El producto a cosechar es el citrus que está en la planta. El producto cosechado a procesar es aquel que fue arrancado de la planta y que aún no fue recolectado ni sometido a ningún tipo de procesamiento o tratamiento. Y el producto procesado es el citrus que sufrió el proceso de packing y que fue lavado, seleccionado y encajonado.

La producción de limón, a diferencia de lo que sucede con la caña de azúcar, requiere de una gran estructura que la respalde y de importantes capitales para llevarla a cabo. Es difícil encontrar en nuestra provincia pequeños terratenientes del limón, sino que siempre son individuos con importante capacidad financiera.

Las inversiones para favorecer la producción de limón van desde la construcción de caminos, la formulación de sistemas de riego, máquinas (aviones) para la pulverización de las plantas, etc.-

### **3.- Aspectos Contables aplicables a una Explotación Citrícola.-**

La RT 22 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas trata sobre las normas contables profesionales para la actividad agropecuaria, y fue aprobada el 26/03/04.

La RT 22 define a la actividad agropecuaria como aquella que consiste en producir bienes económicos a partir de la combinación del esfuerzo del hombre y la naturaleza, para favorecer la actividad biológica de plantas y animales, incluyendo su reproducción, mejoramiento y/o crecimiento<sup>11</sup>.

---

<sup>11</sup> Segunda Parte, 2. Actividad Agropecuaria, Resolución Técnica nº 22, F.A.C.P.C.E., loc. cit., Pág. 270.



Las normas contenidas en las RT 22 se aplican en la medición y exposición de los siguientes rubros:

- Activos biológicos.
- Productos agropecuarios hasta su disposición o utilización como insumo de otro proceso productivo no susceptible de crecimiento vegetativo.”
- Resultados de la Producción Agropecuaria.

Se resalta que la RT 22 se aplica a los activos de la actividad agropecuaria que tienen o tuvieron un desarrollo biológico. No se aplica por lo tanto a la tierra agropecuaria, para la cual se utilizarán las restantes normas contables profesionales que fueren pertinentes.

#### **4.- Activos biológicos.-**

Los activos biológicos están compuestos por los vegetales y animales vivientes utilizados en la actividad agropecuaria, sea que están en crecimiento, en producción o terminados. Dentro de los activos biológicos, podemos encontrar distintas categorías:

- Los activos biológicos en desarrollo son aquellos que no han completado su proceso de crecimiento hasta el nivel de poder ser considerados como “en producción” (por ejemplo, árboles frutales, bosques, terneros, alevines, sementeras, frutas inmaduras, etc., cuyo proceso biológico de crecimiento no ha concluido, aunque se puedan obtener de los mismos bienes secundarios comercializables).
- Los activos biológicos en producción son aquellos cuyo proceso de desarrollo les permite estar en condiciones de producir sus frutos (por ejemplo, animales y plantas destinadas a funciones reproductivas, árboles frutales y florales en producción, vacas lecheras, ovejas que producen lana, etc.).
- Los activos biológicos terminados son aquellos que han

concluido su proceso de desarrollo y se encuentran en condiciones de ser vendidos, transformados en productos agropecuarios o utilizados en procesos productivos (por ejemplo, novillos terminados, frutos maduros, bosques aptos para la tala, etc.).

Dentro de los activos biológicos, podemos encontrar tanto bienes de cambio como bienes de uso. Teniendo en cuentas las anteriores definiciones, en el caso de las explotaciones citrícolas, los activos biológicos son las plantaciones y los frutos en desarrollo anuales (o sementeras).

Las plantaciones en sus dos primeros años de crecimiento son activos biológicos en desarrollo, y por ser utilizados en el proceso de obtención del producto agropecuario final (el limón) se consideran bienes de uso.

Las plantaciones, luego de los dos primeros años de crecimiento, son activos biológicos en producción, y por ser utilizados en el proceso de obtención del citrus para la venta se consideran bienes de uso.

Los frutos en desarrollo son activos biológicos en desarrollo, y por estar en crecimiento para la obtención de un bien que se destinará a la venta (el limón), se considera un bien de cambio.

<b>Activos Biológicos</b>		
<b>En desarrollo:</b>	<b>Bs. De Cambio</b>	<b>Bienes de Uso</b>
Plantaciones primeros dos años		<b>X</b>
Frutos en desarrollo anuales	<b>X</b>	
<b>En Producción:</b>		
Plantaciones en producción		<b>X</b>
<b>Terminadas:</b>		
Plantaciones terminadas		<b>X</b>

#### 4.1.- Productos agropecuarios.

<b>Productos Agropecuarios</b>		
	<b>Bs. de Cambio</b>	<b>Bienes de Uso</b>
Frutos cosechados	<b>X</b>	

Los productos agropecuarios son aquellos obtenidos por la separación de los frutos de un activo biológico o por la cesación de su proceso vital (caña de azúcar, citrus, algodón, lana, madera, etc.). Estos productos pueden ser obtenidos mediante la acción de cosecha, ordeño, tala, recolección, etc.<sup>12</sup>.

En el caso de las explotaciones citrícolas, el limón cosechado es el producto agropecuario, y por estar destinado a la venta se considera un bien de cambio.

#### 4.2.- Otras definiciones importantes.-

La sección 5 de la RT 22 contiene las siguientes definiciones importantes para entender el tratamiento contable (medición y exposición) previsto para los activos biológicos y productos agropecuarios.

**Mercado activo:** Es aquel que cumple con las siguientes condiciones:

- Los productos que se comercializan en el mismo deben ser homogéneos.
- Deben existir compradores y vendedores en cantidad suficiente y en forma habitual, es decir que deben existir transacciones en la fecha o fechas cercanas a la de las mediciones contables.
- Los precios de las transacciones deben ser conocidos por los entes que operan en dichos mercados.

**Etapa inicial del desarrollo biológico:** Es la etapa que abarca

<sup>12</sup> Segunda Parte, 2. Definiciones, Resolución Técnica nº 22, F.A.C.P.C.E., loc. cit., Pág. 271.

desde las tareas preparatorias previas al desarrollo biológico propiamente dicho, hasta el momento en que razonablemente pueda efectuarse una medición confiable y verificable de dicho desarrollo, utilizando estimaciones técnicas adecuadas, y que esta medición sea superior al valor de los costos necesarios para obtenerlo.

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

Producción: Es el incremento del valor del activo por cambios cuantitativos o cualitativos (volumen físico y/o calidad) en los bienes con crecimiento vegetativo, como consecuencia de sus procesos biológicos. El fundamento del concepto "producción" es que se trata de una variación patrimonial no vinculada directamente con costos incurridos, sino que la realización de éstos desencadena un proceso de acrecentamiento que, en el curso normal de los negocios, es irreversible, no siendo por lo tanto el costo incurrido representativo del valor de incorporación del bien.

#### **5.- Medición contable de los bienes destinados a la venta en el curso normal de la actividad.-**

Es el caso del limón (producto agropecuario) y de los frutos en desarrollo anuales (sementera). Los criterios establecidos por la sección 7.1 de la RT 22 son los siguientes:

##### **5.1.- Medición contable de los bienes destinados a la venta para los que existe mercado activo en su condición actual (Sección 7.1.1 de la RT 22).-**

En el caso de la actividad citrícola, el producto cosechado (el limón) es el bien destinado a la venta, y por tener un mercado activo con las condiciones antes detalladas, al cierre del ejercicio se va a medir a su VNR.

Al momento de la cosecha, se reconocerá su VNR a dicha

fecha. La diferencia entre el VNR y la medición contable anterior del cultivo en desarrollo (sementera – inventario inicial) debe reconocerse como ingreso por “Producción Agropecuaria”.

Si no se reconoció previamente la sementera, porque el cultivo se desarrolló íntegramente en el ejercicio económico, se reconoce el total como ingreso por “Producción Agropecuaria”.

Si se trata de una empresa que tiene integrada la producción agrícola con la industrialización del limón, el importe reconocido como frutos cosechados debe darse de baja con cargo al costo de la materia prima del proceso industrial.

El costo de venta del limón, contabilizado al momento de perfeccionarse la operación, deberá medirse a su VNR de la fecha de la venta.

**5.2.- Medición contable de los bienes destinados a la venta, para los que no existe un mercado activo en su condición actual, pero existe para similares bienes con un proceso de desarrollo más avanzado o completado (Sección 7.1.2 de la RT 22).-**

Es el caso de los frutos en desarrollo anuales (no cosechados), productos que una vez finalizado su desarrollo biológico, cosechados y procesados, estarán en condiciones de ser vendidos (como limón) existen dos criterios de valuación, conforme sea el grado de desarrollo biológico que tiene el cultivo al cierre del ejercicio:

- Frutos en la etapa inicial de su desarrollo biológico.
- Frutos después de la etapa inicial de su desarrollo biológico.

**5.2.1.- Frutos que se encuentran en la etapa inicial de su desarrollo biológico (Sección 7.1.2.1 de la RT 22).-**

Este apartado se refiere a cuando se está iniciando el proceso productivo, quedan varios meses para la cosecha, y no se puedan estimar razonablemente las cantidades a cosechar. La medición contable de

dichos bienes al cierre se efectuará al costo de reposición de los bienes y servicios necesarios para obtener un bien similar.

En el caso que el esfuerzo para obtener el costo de reposición sea superior al beneficio de contar con el mismo, se aplicará como sucedáneo el costo original de los bienes y servicios utilizados para obtenerlos.

Es decir que, al cierre del ejercicio, si los frutos se encuentran en la etapa inicial de su desarrollo, su existencia se medirá al costo de reposición de los bienes y servicios necesarios para obtenerla nuevamente.

Y dado que el proceso productivo del citrus es relativamente corto, se podría utilizar el costo original de dichos bienes y servicios como criterio de medición al cierre, salvo que nos encontremos en un período de inestabilidad de precios muy significativa.

Si se utiliza el costo de reposición la diferencia con el costo histórico se reconoce como "Resultado Financiero y por Tenencia". Si se utiliza costo histórico no se reconoce resultado.

#### **5.2.2.- Frutos que se encuentran después de la etapa inicial de su desarrollo biológico (Sección 7.1.2.2 de la RT 22).-**

En el caso de la actividad citrícola, este criterio se utilizará para valuar las sementeras de limón cuando la producción tenga un grado significativo de avance, esté próxima la fecha de la cosecha, y puedan estimarse razonablemente las cantidades a obtener.

En el caso de estos bienes, la medición será al valor actual neto del flujo futuro de fondos (VAN FFF) a percibir, siempre que puedan estimarse en forma confiable y verificable los siguientes elementos para la determinación del referido flujo:

- Precio de venta esperado: El precio se determinará tomando como base el valor neto a obtener por la venta del producto industrializado.
- Costos y gastos adicionales para la venta que no se hayan devengado en el período: Por ejemplo, las

erogaciones que se realizarán en el ejercicio siguiente para completar el proceso productivo del limón y hasta concretar su venta.

- Momentos en que se efectuarán los flujos monetarios.
- Riesgos asociados con la culminación del proceso de desarrollo necesario para poder ser comercializados en un mercado activo, como ser variaciones de precios, tiempo restante para obtener el producto definitivo, factores climáticos, efecto de las plagas, etc.
- Tasa de descuento: que refleje las evaluaciones que el mercado hace del valor tiempo del dinero, y que no considere el efecto del impuesto a las ganancias, como por ejemplo: “tasa de endeudamiento promedio” de la explotación, tasa anual activa del BNA para préstamos, tasa anual pasiva del BNA para plazo fijos, etc.

Si no se cuenta con los elementos antes detallados en forma confiable y verificable, para la medición del citrus en desarrollo se deberá utilizar el costo de reposición de los bienes y servicios necesarios para obtenerla nuevamente (con dicho grado de avance).

En el caso que el esfuerzo para obtener el costo de reposición sea superior al beneficio de contar con el mismo, se aplicará como sucedáneo el costo original de los bienes y servicios utilizados para obtenerlos.

Como el proceso de desarrollo de los frutos anuales es relativamente corto, el costo original sería representativo del costo de reposición.

Las sementeras de citrus, cualquiera sea su grado de desarrollo, se deben reconocer al cierre del ejercicio como ingreso por “Producción Agropecuaria” por su importe total.

La totalidad de las erogaciones realizadas para obtenerlas se registran como costos (esfuerzo del hombre).

**5.2.3.- Bienes destinados a la venta para los que no existe un mercado activo en su condición actual, ni en un estado ni con un proceso más avanzado o completado (Sección 7.1.3 de la RT 22).-**

No es el caso de la actividad citrícola, donde sus productos tienen mercado activo, y por lo tanto no se trata en este trabajo el criterio establecido por la sección 7.1.3 de la RT 22.

**5.3.- Cuadro resumen para la valuación de los bienes destinados para la venta en una explotación citrícola.-**

Bien destinado a la venta	Condición	Criterio de Medición
Limón (producto cosechado)	Con Mercado Activo	VNR
Frutos en desarrollo (limón no cosechado)	Etapa inicial del desarrollo	Costo de reposición de los bienes y servicios necesarios para su obtención. Sucedáneo: Costo original
	Etapa de desarrollo posterior a la inicial	VAN FFF Sucedáneo: Costo de reposición o Costo original.

**6.- Bienes no destinados a la venta sino a su utilización como factor de producción en el curso normal de la actividad (Sección 7.2 de la RT 22).-**

Es el caso de las plantaciones en las explotaciones citrícolas.

La sección 7.2 de la RT 22 establece distintos estados en que se pueden encontrar estos bienes, y diferente tratamiento contable de



medición en cada caso.

**6.1.- Bienes no destinados a la venta para los que existe un mercado activo en su condición actual o para bienes similares al inicio de su etapa de producción en volúmenes y calidad comerciales (Sección 7.2.1 de la RT 22).-**

Las plantaciones de las explotaciones cítricas no tienen un mercado activo, por cuanto no se realizan operaciones habituales de venta de las mismas. Por lo tanto, los criterios mencionados en la sección 7.2.1 de la RT 22 no serán tratados en este trabajo.

**6.2.- Bienes no destinados a la venta para los que no existe un mercado activo en su condición actual (Sección 7.2.2 de la RT 22).-**

Las normas establecidas por la RT 22 para la medición contable se resumen en el siguiente cuadro:

<b>Etapas</b>	<b>Descripción</b>	<b>Criterio de Medición Contable</b>
<b>1</b>	Inicio de las actividades preparatorias hasta que finaliza el proceso de crecimiento y desarrollo (Sección 7.2.2.1).	Costo de reposición de los bienes y servicios necesarios para obtener un bien similar. Sucedáneo: Costo original.
<b>2</b>	Inicio de la producción hasta que se logra una producción en volúmenes y calidad comercial (Sección 7.2.2.2).	Costo de reposición de los bienes y servicios necesarios para obtener un bien similar, menos el importe neto obtenido por la realización de los productos obtenidos. Sucedáneo: Costo original.
<b>3</b>	Desde que se logra una producción en volúmenes y	Costo de reposición de los bienes y servicios necesarios para

<b>Etapas</b>	<b>Descripción</b>	<b>Criterio de Medición Contable</b>
	calidad comercial hasta que finaliza el proceso de desarrollo biológico (Sección 7.2.2.3).	obtener un bien similar, menos depreciaciones acumuladas calculadas sobre dicho valor. Sucedáneo: Costo original menos depreciaciones acumuladas.
<b>4</b>	Desde que finaliza el proceso de desarrollo biológico hasta el fin de la vida útil del bien (Sección 7.2.2.4).	Costo de reposición de los bienes y servicios necesarios para obtener un bien similar, menos depreciaciones acumuladas calculadas sobre dicho valor. Sucedáneo: Costo original menos depreciaciones acumuladas.

Estos son los criterios enunciados por la norma contable para la medición de los activos biológicos no destinados a la venta, en el caso de todas las explotaciones agropecuarias.

Los activos biológicos no destinados a la venta en una explotación citrícola son las plantaciones..

### **6.3.- Criterio de medición para las plantaciones en una explotación citrícola:**

#### **1.- Criterio de medición para las plantaciones en la etapa inicial de su desarrollo biológico.-**

Son las plantaciones citrícolas durante el primer año desde su implantación. En cuanto a la valuación al cierre, durante el primer año, en general, el costo original es representativo del costo de reposición. A partir del segundo año, debe evaluarse en qué medida el costo original es representativo del costo de reposición.

Si se utiliza el costo de reposición de los bienes y servicios al cierre, la diferencia con el costo histórico se reconoce como "Resultado Financiero y por Tenencia". Si se utiliza costo original, no se reconoce

resultado.

**2.- Criterio de medición para las plantaciones desde el inicio de la producción hasta que se obtiene una producción de volumen y calidad comercializable.-**

Esta etapa es aquella que se extiende desde que se obtiene la primera producción, hasta que el desarrollo de las plantaciones permite obtener una de características comercializable. Comienza luego del segundo año desde la implantación.

No obstante ello, los frutos cosechados provenientes de esas producciones pueden ser comercializados en ciertos mercados (internos), que no imponen tantos requerimientos en cuanto a la calidad del producto.

La valuación de las plantaciones será a costo de reposición de los bienes y servicios necesarios para obtener un bien similar. En caso que la obtención de dicho valor sea dificultosa, entonces se utilizará el costo original como sucedáneo.

En esta etapa habría que verificar en qué medida el costo original es representativo del costo de reposición al cierre.

Los ingresos por producción de frutos cosechados se deben deducir de los costos de reposición o histórico que se hubieren utilizado.

No se calculan amortizaciones sobre los activos.

**3.- Criterio de medición para las plantaciones desde que se obtiene una producción de volumen y calidad comercializable hasta el fin de la vida útil.-**

Se trata de la etapa en que las plantaciones están en producción de limón destinado a la venta (calidad comercial). Esta etapa se extiende a partir del quinto año desde la implantación (aproximadamente).

En este caso, la valuación será a costo de reposición de los bienes y servicios. Y como criterio sucedáneo, el costo original.

Por tratarse de plantaciones en producción, se deducirán las amortizaciones. Y es desde el momento en que se consideran "terminadas", comienza a transcurrir la vida útil de las plantaciones, la cual

se estima entre 20 y 25 años.

### **7.- Resultados de la Producción Agropecuaria.-**

La RT 22 establece que el Resultado de la Producción Agropecuaria es la verdadera ganancia o pérdida obtenida por el productor, como consecuencia de su esfuerzo económico.

Es que para el productor agropecuario no existe esfuerzo en la comercialización de sus productos. Nunca vamos a ver que el productor agropecuario realice campañas publicitarias de envergadura para ubicar sus activos en el mercado. Sus productos son de primera necesidad y por lo tanto son absorbidos por el mercado sin esfuerzo significativo.

Para determinar el Resultado de la Producción Agropecuaria, al ingreso por "Producción Agropecuaria" (determinado en base al VNR de la fecha de la cosecha) se le restarán los egresos de las erogaciones efectuadas por el productor, clasificados como "Costo de Producción" (esfuerzo del hombre):

Producción Agropecuaria  
 (-) Costo de Producción  
 Rdo. de la Producción Agropecuaria

También existen Resultados por Tenencia de los productos agropecuarios (limón, soja, maíz, caña, etc.), originados por la variación en el precio de venta vigente a la fecha de la medición respecto del valor por el cual se encuentran registrados, que hace que varíe su Valor Neto de Realización (VNR). Estos Resultados de Tenencia se determinarán mediante la utilización de la fórmula Valores de Salida menos Valores de Entrada:

Valores de salida  
 Inventario Final de Productos Cosechados (\*)  
 Costo de Venta de Productos Cosechados (\*)

(\*) Correctamente valuados al VNR del cierre o de la fecha de la venta, respectivamente.

#### Valores de entrada

Inventario Inicial de Productos Cosechados (\*)

Producción Agropecuaria del ejercicio (\*)

(\*) Correctamente valuados al VNR del inicio o de la fecha de la cosecha, respectivamente.

Si el producto agropecuario que vende la explotación tiene un mercado activo, la diferencia entre los valores de salida y los valores de entrada se clasificará como un Resultado por Tenencia por Valuación de los Bienes de Cambio a su Valor Neto de Realización, que se expone en un renglón especial a continuación del resultado bruto, según lo dispone el Capítulo IV, sección B.4, de la RT 9 de la FACPCE.

De la misma forma, si el producto agropecuario es sometido a un proceso industrial posterior del cual surja un nuevo bien destinado a la venta (por ejemplo, el jugo de limón), es decir que hace las veces de materia prima, los cambios del costo de reposición con respecto a su valor contable se clasificarán como Resultados Financieros y por Tenencia dentro del Estado de Resultados.

#### **8.- Exposición.-**

El resultado neto de la Producción Agropecuaria se incluirá en el cuerpo del Estado de Resultados dentro de un rubro específico, entre el costo de los bienes vendidos y servicios prestados, y el resultado por valuación de los bienes de cambio a su VNR. En aquellos en que la actividad principal sea la agropecuaria, el resultado neto de la Producción Agropecuaria deberá exponerse en el Estado de Resultados como el primer rubro.

El resultado neto de la Producción Agropecuaria se determinará

de la siguiente forma:

- A. El valor de los productos agropecuarios obtenidos al momento de la cosecha; menos
- B. Los costos devengados durante el período, atribuibles a la transformación biológica de los activos, y a su recolección y adecuación hasta que se encuentren en condición de ser vendidos o utilizados en otras etapas del proceso productivo; más
- C. La valorización registrada por los activos biológicos durante el período; menos
- D. La desvalorización registrada por los activos biológicos durante el período

Sobre el cálculo antes detallado, caben las siguientes consideraciones:

- Entre A) y B) obtenemos el Resultado de la Producción Agropecuaria mencionado en el punto anterior.
- Los costos devengados se referenciarán con el cuadro anexo que refleje la información de los gastos clasificados por su naturaleza y función. Los costos devengados correspondientes a los productos agropecuarios obtenidos, si son calculados en base al costo de reposición, permiten determinar y exponer los resultados de tenencia generados desde la fecha de adquisición de los bienes y servicios por parte del ente hasta la fecha de obtención de los productos agropecuarios. En cambio, si son calculados en base a los costos históricos, dicho resultado por tenencia quedará incluido en el resultado neto de la producción agropecuaria.
- En una explotación citrícola, los activos biológicos a que se refiere el cálculo antes detallado son las plantaciones y los frutos en desarrollo anuales.
- En el caso de los productos agropecuarios (el limón

cosechado), los resultados generados por el cambio de valor con posterioridad al momento de su obtención, siendo estos medidos a su VNR, serán expuestos como Resultado por Valuación de los Bienes de Cambio a su VNR.

- Si los productos agropecuarios son medidos a su costo de reposición, los resultados generados por el cambio de valor con posterioridad al momento de su obtención serán expuestos como Resultados Financieros y por Tenencia.
- En la información complementaria deberá discriminarse la composición de dichos resultados en función de la naturaleza de los productos que le dieron origen.

## **CAPITULO IV**

### **Caso Práctico: Explotación Citrícola Aplicación de las Normas Contables (R.T. N° 22)**

**Sumario:** 1.- Temario del Caso Practico, 2.- Solución del Caso Práctico.-

### **CASO PRÁCTICO EXPLOTACIÓN CITRÍCOLA - APLICACIÓN DE LAS NORMAS CONTABLES EMITIDAS POR LA FACPCE**

#### **1.- Temario del Caso Práctico.-**

La empresa "EL LIMONERO SRL" es una explotación dedicada a la producción de limón para su comercialización en los mercados interno y externo.

En virtud de la vigencia de la RT 22 emitida por la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas, lo ha contratado a Ud. a fin que realice las registraciones contables y valuación de sus existencias de bienes de cambio y bienes de uso al 31/03/10.

A tal fin, le provee la siguiente información:

#### **BIENES DE USO**

##### **1) Plantaciones**

Al inicio del ejercicio, la existencia de plantaciones era la siguiente:



Año Origen	Plantas	Vida Útil Total	Vida Útil Transcurr.	Vida Útil Restante	Valor de Origen	Amortización Acumulada	VRC
2.003	2.200	25	2	23	\$ 1.200.000	\$ 96.000	\$ 1.104.000
2.004	1.300	25	1	24	\$ 1.000.000	\$ 40.000	\$ 960.000
2.005	2.100	25	0	25	\$ 1.300.000	\$ 0	\$ 1.300.000
<b>Totales</b>	<b>5.600</b>				<b>\$ 3.500.000</b>	<b>\$ 136.000</b>	<b>\$ 3.364.000</b>

Durante el presente ejercicio no se realizaron nuevas plantaciones.

A los fines de la valuación al cierre de las plantaciones existentes, nos proveen la siguiente información relativa a los bienes y servicios que serían necesarios para la obtención de nuevas plantaciones:

Detalle	Costo por planta
Plantines	\$ 200
Mano de obra	\$ 400
Agroquímicos y fertilizantes	\$ 380
Otros gastos	\$ 220
<b>Total</b>	<b>\$ 1.200</b>

## 2) Otros bienes de uso

En relación con los otros bienes de uso (rodados, inmuebles rurales, maquinarias, instalaciones, muebles y útiles, alambres, puentes, pozos, etc.) al 31/03/10 su saldo ascendía a \$ 2.800.000 y estaban correctamente valuados. Las amortizaciones correspondientes a los bienes afectados a la explotación citrícola ascienden a \$80.000 (ya fueron registradas).

## BIENES DE CAMBIO

### 1) Existencias iniciales al 01/04/09:

<b>Cuenta</b>	<b>Saldo</b>	<b>Datos adicionales</b>
Limón	\$0	No hay existencias iniciales de limón, bien que se comercializa en un mercado activo.

<b>Cuenta</b>	<b>Saldo</b>	<b>Datos adicionales</b>
Sementeras	\$1.023.485	Correspondientes al limón no cosechado al cierre del ejercicio anterior (Campaña 2.008 – 2.009).
Fertilizantes	\$25.000	Correspondientes a 500 litros. Los fertilizantes no tienen mercado transparente.

## 2) Costo de producción – Ejercicio 2.009/2.010

Durante el ejercicio 01/04/09 a 31/03/10 se incurrieron en las siguientes erogaciones, las cuales fueron abonadas con cheque del Banco Nación. Estos gastos fueron realizados tanto para finalizar la campaña 2.008/2.009 como para comenzar la campaña 2.009/2.010:

<b>Detalle</b>	<b>Importe</b>
Fertilizantes	\$ 175.000 (1)
Herbicidas	\$150.000 (2)
Sueldos y cargas sociales personal del campo	\$ 350.000
Combustibles y lubricantes rodados y maquinarias del campo	\$ 180.000
Cubiertas, repuestos y mantenimiento (campo)	\$ 80.000
Servicios de cosecha y procesamiento por 3º	\$ 150.000
Fletes de la cosecha	\$ 40.000
<b>Total</b>	<b>\$ 1.125.000</b>

(1) Se compraron 3.500 litros a \$50 cada uno. A la fecha del consumo (3.000 litros), el costo de reposición de los fertilizantes ascendía a \$52 por litro.

(2) No habían existencias iniciales ni finales de herbicidas. Todo

lo comprado durante el ejercicio fue consumido en el proceso productivo. A la fecha del consumo, el costo de reposición no había registrado variaciones en relación con el costo de adquisición.

### 3) Cosecha y venta

Correspondientes a la campaña anterior (2.008 – 2.009), se han cosechado 10 hectáreas, con un rinde de 50.000 kilogramos de limón por cada una (aproximadamente). De los informes de cosecha surgió lo siguiente:

Mes	Mercado Externo		Mercado Interno	
	Producción (en Kg.)	Precio de Venta/Kg	Producción (en Kg.)	Precio de Venta/Kg
Mayo/09	180.000	\$4,00	220.000	\$1,80
Junio/09	20.000	\$4,30	80.000	\$1,85
<b>Total</b>	<b>200.000</b>		<b>300.000</b>	

Las ventas de limón se produjeron de la siguiente manera:

Mes	Mercado Externo		Mercado Interno	
	Venta (en Kg.)	Precio Venta (por kg.)	Venta (en Kg.)	Precio Venta (por kg.)
Junio/09	180.000	\$4,30	220.000	\$1,85
Julio/09	20.000	\$4,35	80.000	\$1,90
<b>Total</b>	<b>200.000</b>		<b>300.000</b>	

Por dichas ventas, se recibieron cheques de los clientes.

### 4) Sementeras (limón no cosechado al cierre del ejercicio 2.009-2.010)

Durante la campaña 2.009/2.010, se cultivaron 10 hectáreas

(equivalentes a 5.600 plantas de limón). Se estima que, a Junio/10, la producción de limón será la siguiente:

<b>Limón (Kgs.)</b>	<b>Probabilidad</b>
450.000	12%
480.000	80%
500.000	8%

Para dicha fecha, el precio de venta estimado por cada kilogramo de limón es de \$4,50 (obtenido de acuerdos firmados para comercializar los productos). Los gastos directos de comercialización ascienden al 5%.

Los gastos de producción y cosecha son los siguientes:

<b>Mes</b>	<b>Importe</b>
Abril/2.010	\$ 20.000
Mayo/2.010	\$ 100.000
Junio/2.010	\$ 80.000

La tasa de descuento, calculada al cierre del ejercicio, es del 2% mensual acumulativa.

### **INFORMACIÓN AL CIERRE (31/03/10)**

No hay existencias finales de limón cosechado.

La existencia final de fertilizantes asciende a 1.000 litros. El costo de reposición por litro asciende a \$55. Su valor recuperable (valor de uso) es superior.

No hay existencia final de otros insumos.

**SE PIDE:** Aplicando los criterios de las Normas Contables Profesionales (FACPCE):

Determine el costo de producción del ejercicio 2.009 - 2.010.

Determine el valor de incorporación del limón cosechado durante el ejercicio.

Determine el costo de venta del limón.

Deje correctamente valuadas las existencias finales de limón, fertilizantes y plantaciones, y determine los resultados por tenencia vinculados.

Deje correctamente valuadas las existencias finales de sementeras (limón no cosechado).

Determine el resultado de la producción del ejercicio 2.009 – 2.010.

Realice las registraciones contables de las operaciones del ejercicio.

## **2.- Solución del Caso Práctico.-**

### **2.1.- Determinación del costo de producción de la campaña 2.009 – 2.010.**

Amortización ejercicio 2.009 – 2.010

<b>Año</b>	<b>VU</b>	<b>VO</b>	<b>Cuota Anual</b>
<b>2003</b>	25 años	\$ 1.200.000	\$ 48.000
<b>2004</b>	25 años	\$ 1.000.000	\$ 40.000
<b>2005</b>	25 años	\$ 1.300.000	\$ 52.000
<b>Total</b>			<b>\$ 140.000</b>

### **Costo de producción del ejercicio**

<b>Detalle</b>	<b>Importe</b>
Fertilizantes consumidos (\$52 x 3.000 litros)	\$ 156.000
Herbicidas consumidos	\$ 150.000
Sueldos y cargas sociales personal del campo	\$ 350.000
Combustibles y lubricantes	\$ 180.000
Cubiertas, repuestos y mantenimiento rodados	\$ 80.000
Servicios de cosecha y procesamiento por 3º	\$ 150.000
Fletes de la cosecha	\$ 40.000
Amortización de plantaciones	\$ 140.000
Amortización de otros bienes de uso	\$ 80.000
<b>Total</b>	<b>\$ 1.326.000</b>

Los fertilizantes y herbicidas consumidos se encuentran valuados al costo de reposición de la fecha de consumo.

Registraciones contables

Fertilizantes	175.000	
Herbidas	150.000	
Sueldos y Cargas Sociales Campo	350.000	
Combustibles y lubricantes	180.000	
Cubiertas, repuestos y gastos de mant.	80.000	
Servicios de cosecha y proces. por 3º	150.000	
Fletes	40.000	
A Banco Nación C/C		1.125.000
<hr/>		
Fertilizantes consumidos	156.000	
A Fertilizantes		156.000
<hr/>		
Herbidas consumidos	150.000	
A Herbidas		150.000
<hr/>		
Amortización de Plantaciones	140.000	
A Amortización Acum. de Plantaciones		140.000
<hr/>		

---

Costo de Producción Limón	1.326.000
A Fertilizantes consumidos	156.000
A Herbicidas consumidos	150.000
A Sueldos y Cargas Sociales Campo	350.000
A Combustibles y lubricantes	180.000
A Cubiertas, rep. y gastos de mant.	80.000
A Servicios de cosecha y proc. por 3º	150.000
A Fletes	40.000
A Amortización de Plantaciones	140.000
A Amortización de Otros Bienes de Uso	80.000

---

## 2.2.- Determinación del valor de incorporación del limón cosechado.

El limón cosechado es el producto agropecuario final, que posteriormente se destinará a la venta. Como contrapartida, vamos a registrar un ingreso denominado "Producción de limón". Por ser un bien con mercado activo, la incorporación de la producción de limón será a su Valor Neto de Realización a la fecha de la cosecha.

De tal forma, tenemos los siguientes cálculos:

Fecha	Cantidad (kg)	VNR/Kg	Importe
Mayo/09	180.000	$\$4,00 \times 0,95 = \$3,80$	\$684.000
	220.000	$\$1,80 \times 0,95 = \$1,71$	\$376.200
Junio-09	20.000	$\$4,30 \times 0,95 = \$4,085$	\$81.700
	80.000	$\$1,85 \times 0,95 = \$1,7575$	\$140.600
<b>Totales</b>	<b>500.000</b>		<b>\$1.282.500</b>



Registraciones contables

Limón	1.282.500	
A Sementeras (Existencia Inicial)		1.023.485
A Producción de Limón		259.015 (*)

(\*) Ingreso por la producción de limón (cosechado) de la campaña 2.008 – 2.009, generada durante el presente ejercicio económico. Se considera en su determinación la existencia inicial de sementeras, de donde proviene el limón cosechado, cuyo ingreso ya se reconoció contablemente en oportunidad de medirla al cierre del ejercicio anterior.

**2.3.- Determinación del costo de venta Limón.**

El costo de venta del limón se medirá al Valor Neto de Realización de la fecha de la venta. El ingreso por venta de limón también se registrará a su precio de la fecha de la venta. Asimismo, debemos reconocer los gastos de comercialización en que se incurre por la concreción de la venta.

	Mes	Cantidad(en kg)	P. de Vta. x Kg	Precio de Venta	Gastos de Comercialización	Importe
1	Junio/09	180.000	\$4,30	\$774.000	-\$38.700	\$735.300
2	Junio/09	220.000	\$1,85	\$407.000	-\$20.350	\$386.650
3	Julio/09	20.000	\$4,35	\$87.000	-\$4.350	\$82.650
4	Julio/09	80.000	\$1,90	\$152.000	-\$7.600	\$144.400
	<b>Totales</b>	<b>500.000</b>		<b>\$1.420.000</b>	<b>-\$71.000</b>	<b>\$1.349.000</b>

Registraciones contables

	1	
Valores a Depositar		774.000
A Ventas de Limón		774.000

<hr/>		
Gastos de Comercialización	38.700	
A Caja		38.700
<hr/>		
Costo de Venta de Limón	735.300	
A Limón		735.300
<hr/>		
<b>2</b>		
Valores a Depositar	407.000	
A Ventas de Limón		407.000
<hr/>		
Gastos de Comercialización	20.350	
A Caja		20.350
<hr/>		
Costo de Venta de Limón	386.650	
A Limón		386.650
<hr/>		
<b>3</b>		
Valores a Depositar	87.000	
A Ventas de Limón		87.000
<hr/>		
Gastos de Comercialización	4.350	
A Caja		4.350
<hr/>		
Costo de Venta de Limón	82.650	
A Limón		82.650

		4	
Valores a Depositar			152.000
A Ventas de Limón			152.00
<hr/>			
Gastos de Comercialización			7.600
A Caja			7.600
<hr/>			
Costo de Venta de Limón			144.400
A Limón			144.400
<hr/>			

#### Cuadro de resultados por ventas

Concepto	Venta 1	Venta 2	Venta 3	Venta 4	Total
Ventas Limón	\$ 774.000	\$ 407.000	\$ 87.000	\$152.000	\$1.420.000
Costo de Ventas Limón	-\$ 735.300	-\$ 386.650	-\$ 82.650	-\$ 144.400	-\$ 1.349.000
<b>Resultado Bruto (1)</b>	<b>\$ 38.700</b>	<b>\$ 20.350</b>	<b>\$ 4.350</b>	<b>\$ 7.600</b>	<b>\$ 71.000</b>
Gastos de Comercialización	-\$ 38.700	-\$ 20.350	-\$ 4.350	-\$ 7.600	-\$ 71.000
<b>Resultado Bruto (2)</b>	<b>\$ 0</b>	<b>\$ 0</b>	<b>\$ 0</b>	<b>\$ 0</b>	<b>\$ 0</b>

Como se puede observar en las registraciones de cada una de las ventas, el resultado bruto es cero. Esto se explica por el hecho que la venta de la producción de limón no requiere un esfuerzo significativo, ya que se opera a valores conocidos.

Por lo tanto, al no haber esfuerzo de venta, tampoco hay Resultado Bruto sobre las mismas.

#### **2.4.- Valuación de las existencias de limón, fertilizantes y plantaciones. Resultados por Tenencia.**

Limón

Por ser considerado un bien de cambio con mercado activo en los términos de la RT 22, su medición será al Valor Neto de Realización del cierre. Las diferencias de valuación en los distintos instantes de medición se imputarán a la cuenta “Resultado por Tenencia por Valuación a VNR”.

Al 31/03/10, no hay existencia final de limón cosechado.

En caso de haber existencia final de limón cosechado, se expondrá en el rubro Bienes de Cambio.

Fertilizantes

Por ser un bien de cambio sin mercado transparente ni activo, se medirá al Costo de Reposición con el límite del Valor Recuperable (Valor de Uso). Las diferencias se imputarán a la cuenta “Resultado por Tenencia de Bienes de Cambio”.

<u>Mes</u>	<u>Cantidad</u>	<u>C. Rep/litro</u>	<u>Costo de Rep.</u>
Marzo/10	1.000 litros	\$55	<b>\$55.000</b>

Los fertilizantes se exponen en el rubro Bienes de Cambio.

El mismo análisis y criterio se aplica en el caso de los herbicidas.

Resultados por Tenencia Existencia Limón y Fertilizantes

Se determinarán mediante la fórmula de Valores de Salida menos Valores de Entrada, obteniendo un resultado por tenencia global en cada caso.

<u>Detalle</u>	<u>Limón</u>	<u>Fertilizantes</u>	<u>Total</u>
<u>Valores de Salida</u>			
Existencia Final	\$ 0	\$ 55.000	\$55.000
Costo de Ventas/Consumo	\$ 1.349.000	\$ 156.000	\$ 1.505.000

<b>Total</b>	<b>\$ 1.349.000</b>	<b>\$ 211.000</b>	<b>\$ 1.560.000</b>
<u>Valores de Entrada</u>			
Existencia Inicial	\$ 0	\$ 25.000	\$ 25.000
Producción/Compras	\$ 1.282.500	\$ 175.000	\$ 1.457.500
<b>Total</b>	<b>\$ 1.282.500</b>	<b>\$ 200.000</b>	<b>\$ 1.482.500</b>
<b>Resultado por Tenencia</b>	<b>\$ 66.500</b>	<b>\$ 11.000</b>	<b>\$ 77.500</b>

En el caso del limón, por tener un mercado activo, el resultado por tenencia se expone como Resultado por Tenencia por Valuación a VNR dentro del Estado de Resultados. En el caso de los Fertilizantes, por no tener mercado transparente, se imputará como Resultado Financiero y por Tenencia.

Registros contables

Limón	66.500	
A Rdo. por T. por Valuación a VNR		66.500
<hr/>		
Fertilizantes	11.000	
A Rdo. por T. Bienes de Cambio		11.000
<hr/>		

Plantaciones

Como se trata de plantaciones en producción, se valuarán a su costo de reposición al cierre menos las amortizaciones acumuladas calculadas en base a dicho valor.

Como Anexo de este trabajo, se presenta el "Anexo de Bienes de Uso" correspondiente al 31/03/10.

Resultado por Tenencia = Valor de Mercado (neto de amortizaciones) – Valor Residual Contable

Año Origen	Plantas	Costo de Reposición	Plantaciones	Amortiz. Ac. Plantaciones	VRC s/Mercado
2.003	2.200	\$ 1.200	\$ 2.640.000	\$ 316.800	\$ 2.323.200
2.004	2.300	\$ 1.200	\$ 1.560.000	\$ 124.800	\$ 1.435.200
2.005	2.100	\$ 1.200	\$ 2.520.000	\$ 100.800	\$ 2.419.200
	<b>5.600</b>		<b>\$ 6.720.000</b>	<b>\$ 542.400</b>	<b>\$ 6.177.600</b>

Valor de Mercado	\$ 6.720.000	\$ 542.400	\$ 6.177.600
Valor Contable	\$ 3.500.000	\$ 276.000	\$ 3.224.000
Rdo. x T.	\$ 3.220.000	\$ 266.400	\$ 2.953.600

#### Registros contables

---

Plantaciones	3.220.000
A Amortización A. a de Plantaciones	266.400
A Resultado por T. de Bienes de Uso	2.953.600

---

Las plantaciones se exponen en el rubro Bienes de Uso, junto con las maquinarias, rodado, instalaciones, muebles y útiles, inmuebles rurales, inmuebles, etc.

#### **2.5.- Valuación de las existencias finales de sementeras (frutos anuales en desarrollo).**

Las sementeras son cultivos en desarrollo anuales, y a la fecha de cierre del ejercicio (31/03/10), se encuentran en una etapa muy

cercana a la cosecha, con lo cual podemos estimar razonable y verificablemente la cantidad a cosechar en el mes de Junio/10. Por lo tanto, corresponde analizar la opción de valuación al Valor Actual Neto de los Flujos Futuros de Fondos (VAN FFF).

Determinación de los kilogramos de limón estimados.

A tal fin, determinaremos la esperanza matemática, que se calcula considerando los diferentes escenarios posibles multiplicados por el porcentaje de probabilidad de su ocurrencia.

<b>Cantidad (kg.)</b>	<b>Probabilidad</b>	<b>Kgs. Estimados</b>
450.000	12%	54.000
480.000	80%	384.000
500.000	8%	40.000
		<b>478.000</b>

**Precio de Venta estimado (por Kg) - Junio/10** **\$ 4,50**

**Importe estimado del limón a cosechar** **\$ 2.151.000**

Determinación del Valor Actual Neto de los Flujos Futuros de Fondos.

Teniendo en cuenta ingreso determinado en el punto anterior, y los gastos previstos para los meses siguientes al cierre del ejercicio hasta la cosecha y venta de la misma, se determinarán los flujos de fondos netos.

Posteriormente, hay que descontar los mismos a una tasa de descuento que represente el valor en el tiempo del dinero.

Concepto	Abril/10	Mayo/10	Junio/10	Total
Precio de Venta Limón	\$ 0	\$ 0	\$ 2.151.000	\$ 2.151.000
Gastos Directos de Comercialización	\$ 0	\$ 0	-\$ 107.550	-\$ 107.550
Gastos de Producción y Cosecha	-\$ 20.000	-\$ 100.000	-\$ 80.000	-\$ 200.000
<b>Flujo de Fondos Neto</b>	<b>-\$ 20.000</b>	<b>-\$ 100.000</b>	<b>\$1.963.450</b>	<b>\$ 1.843.450</b>

Tasa de Descuento (2% mensual)      0,98039      0,96117      0,94232

<b>VAN FFF</b>	<b>\$ 19.608</b>	<b>-\$ 96.117</b>	<b>\$ 1.850.198</b>	<b>\$ 1.734.473</b>
----------------	------------------	-------------------	---------------------	---------------------

<b>VALOR ACTUAL NETO DE LOS FLUJOS FUTUROS DE FONDOS</b>				<b>\$ 1.734.473</b>
--	--	--	--	---------------------

(\*\*) Factor de descuento:  $1/(1+i)^n$

#### Registraciones contables.

_____	_____	
Sementeras (Existencia Final)	1.734.473	
A Producción de Limón		1.734.473(*)
_____	_____	

Las Sementeras se exponen en el rubro Bienes de Cambio.

(\*) Ingreso correspondiente al limón producido y no cosechado al cierre de este ejercicio (campana 2.009-2.010).

#### **2.6.- Determinación del Resultado de la Producción Ejercicio 2.009 – 2.010.**

El resultado de la producción agropecuaria 2.009 – 2.010 se determinará por diferencia entre los ingresos por “Producción Agropecuaria” y los egresos por “Costos de Producción”.

Como “Producción Agropecuaria” se considerará la diferencia entre el valor del limón cosechado y la medición inicial de las sementeras, más el ingreso correspondiente a la producción de limón no cosechada al cierre (inventario final de sementeras).



Los “Costos de Producción” serán las erogaciones e insumos consumidos durante el ejercicio.

<b>Detalle</b>	<b>Importe</b>
<b>Producción Agropecuaria del Ejercicio</b>	
Por el limón cosechado \$ 259.015	
Por la sementera al cierre \$ 1.734.473	<b>\$ 1.993.488</b>
<b>Costo de Producción del Ejercicio</b>	<b>\$ 1.326.000</b>
<b>Resultado de la Producción Agropecuaria</b>	<b>\$ 667.488</b>

## 2.7.- Cuadro de resultados

A continuación, se presenta un cuadro detalle de los resultados devengados por la explotación en el ejercicio 2.009 – 2.010:

<u>Concepto</u>	<u>Importes</u>	
<b>Producción Agropecuaria</b>		
Por el limón cosechado en el ejercicio	\$ 259.015	
Por la sementera al cierre del ejercicio	\$ 1.734.473	<b>\$ 1.993.488</b>
		<hr/>
<b>Costo de Producción Limón</b>		<b>-\$ 1.326.000</b>
		<hr/>
<b>Resultado de la Producción</b>		<b>\$ 667.488</b>
		<hr/> <hr/>
<b>Ventas Limón</b>		
Por venta de Junio/09	\$ 774.000	
Por venta de Junio/09	\$ 407.000	
Por venta de Julio/09	\$ 87.000	
Por venta de Julio/09	\$ 152.000	<b>\$ 1.420.000</b>
		<hr/>
<b>Costo de Venta Limón</b>		
Por venta de Junio/09	-\$ 735.300	

Por venta de Junio/09	- \$ 386.650	
Por venta de Julio/09	- \$ 82.650	
Por venta de Julio/09	- \$ 144.400	<b>- \$ 1.349.000</b>

**Gastos de Comercialización Limón**

Por venta de Junio/09	- \$ 38.700	
Por venta de Junio/09	- \$ 20.350	
Por venta de Julio/09	- \$ 4.350	
Por venta de Julio/09	- \$ 7.600	<b>- \$ 71.000</b>

<b>Resultado Bruto sobre Ventas</b>		<b>\$ 0</b>
-------------------------------------	--	-------------

**Resultado por Valuación a VNR**

Limón	\$ 66.500	<b>\$ 66.500</b>
-------	-----------	------------------

**Resultados Financieros y por Tenencia**

Fertilizantes	\$ 11.000	
Plantaciones	\$ 2.953.600	<b>\$ 2.964.600</b>

<b>Resultado Total</b>		<b>\$ 3.698.588</b>
------------------------	--	---------------------

**CUADRO ANEXO DE PLANTACIONES AL 31/03/2010 Y % DE AMORTIZACIÓN**

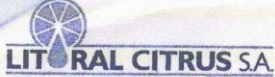
<b>Año Origen</b>	<b>Plantas</b>	<b>Vida Útil Total</b>	<b>Vida Útil Transcurrida</b>	<b>Vida Útil Restante</b>	<b>Valor al Inicio</b>	<b>Altas/Bajas</b>	<b>Valor al Cierre</b>
<b>2.003</b>	2.200	25	3	22	\$ 1.200.000	\$ 0	\$ 1.200.000
<b>2.004</b>	1.300	25	2	23	\$ 1.000.000	\$ 0	\$ 1.000.000
<b>2.005</b>	2.100	25	1	24	\$ 1.300.000	\$ 0	\$ 1.300.000
	<b>5.600</b>				<b>\$ 3.500.000</b>	<b>\$ 0</b>	<b>\$ 3.500.000</b>

<b>Amort. Ac. Al inicio</b>	<b>Amortiz. Ac. Bajas</b>	<b>Amortiz. Del Ejercicio</b>	<b>Amort. Ac. Al Cierre</b>	<b>VRC</b>
\$ 96.000	\$ 0	\$ 48.000	\$ 144.000	\$ 1.056.000
\$ 40.000	\$ 0	\$ 40.000	\$ 80.000	\$ 920.000
\$ 0	\$ 0	\$ 52.000	\$ 52.000	\$ 1.248.000
<b>\$ 136.000</b>	<b>\$ 0</b>	<b>\$ 140.000</b>	<b>\$ 276.000</b>	<b>\$ 3.224.000</b>

<b>Año Origen</b>	<b>% Amortiz.</b>
<b>2.003</b>	12%
<b>2.004</b>	8%
<b>2.005</b>	4%

**Anexo**

Anexo I: Modelo de Liquidación de Compra Venta



**LITORAL CITRUS S.A.**  
 ADMINISTRACION: AV. INEL HUERGO 1473/75  
 C1107AFS - CAPITAL FEDERAL - TEL: + 54 (0) 11 4307-1347 - FAX: + 54 (0) 11 4307-1348  
 PLANTA INDUSTRIAL "LAS TEJAS"  
 E3020AE - CONCORDIA - ENTRE RIOS - TEL: (0345) 429-0130 - FAX: (0345) 429-0093  
 PLANTA INDUSTRIAL "ELCORNADO"  
 N3332BTU - PUERTO PINARES - MISIONES - TEL: (03751) 43-1902 - FAX: (03751) 43-0864  
 PLANTA INDUSTRIAL "TUCUMAN"  
 41011 DFTO. TAFI VIEJO - TUCUMAN - TEL: (0381) 437-6383 - FAX: (0381) 437-6361  
 PLANTA INDUSTRIAL "BELLA VISTA"  
 W5432CDW - BELLA VISTA - CORRIENTES - TEL/FAX: (03777) 450535  
 I.V.A. RESPONSABLE INSCRIPTO

**A**  
COD. 63

**Nº 0004-00009456**

FECHA: 25/08/2012

**LIQUIDACION DE FRUTA**  
 C.U.I.T. 30-56795224-6  
 C.N.P.I.G. 1.107.710  
 I.B. CONV. MULT. 901-918509-8  
 IMPUESTOS INTERNOS NO RESPONSABLE  
 INICIO DE ACTIVIDADES 01/10/97

SEÑORES \_\_\_\_\_ Cta.Nro.: 23-330

I.V.A.: RI C.U.I.T.: \_\_\_\_\_

CONDICIONES DE VENTA: Vencimiento 23/12/2012

Recibo de fruta	Código	Variedad	Kilogramos	Precio Unitario	Importe
01395	FRUTA LIMON CON PROCESO		9.03	\$350.00	\$3,160.50
			9.03		\$3,160.50

Las cantidades se expresan en toneladas  
 Descuentos por cuenta y orden del proveedor:

Concepto	Código	Cajones	Kilogramos	Precio Unitario	Importe
Totales					\$3,160.50
Retención % D.G.R. (Ingresos Brutos):					
	A.T.C.				-15.80
	E.E.O.C.				-15.80
	I.A.S.C.A.V.				-9.03
Neto					\$3,119.87
				Sub-total	
				Importe	\$3,119.87
				Sub-total	
				I.V.A. Insc. 10.50	\$331.85
				<b>TOTAL</b>	<b>\$3,451.72</b>

ROSA DE FERNANDO M. LOPEZ MARE - C.U.I.T. 20-10424176-0 - HAB. MCSA12825-1099  
 FECHA DE IMPRESION: 23/05/11 - de 0004-00009456 al 0004-00009500 - REF. 2058-11-03  
 ECUADOR 334 - C1214ACD - BUENOS AIRES - TEL/FAX: 4865-7337

ORIGINAL

C.A.I. Nº: 31046105013815  
 FECHA DE VTO.: 23/05/2013

A favor de: \_\_\_\_\_ **Comprobante de Pago de Fruta**

A-0004-00009456

Cuenta: 23-330	Fecha: 23/12/2012
-------------------	----------------------

Banco	Cheque	Importe
		\$3,451.72

Por cancelación de mi(s) entrega(s) de fruta cítrica para industria según el siguiente detalle:  
 Liquidación de fruta Nº \_\_\_\_\_  
 Recibí(mos) de Litoral Citrus S.A. la suma de Pesos: \_\_\_\_\_

(\$ 3,451.72 ) en valor consignado a mi/nuestra orden de la presente liquidación a mi/nuestra entera conformidad.



Fecha \_\_\_\_\_

Firma \_\_\_\_\_

Aclaración Firma \_\_\_\_\_

Doc. Identidad \_\_\_\_\_

## Anexo II: Modelo de Liquidación de Compra Venta

 <b>COTA</b> <small>COOPERATIVA DE PRODUCTORES CITRICOLAS DE TAFI VIEJO,          AGRICOLA, DE TRANSFORMACION Y COMERCIALIZACION LTDA.</small> <small>Diagonal a Tafi Viejo Km. 6 - (4100) Tafi Viejo          Tel. 461-8928 - Tel/Fax 461-8983          E-mail: cota@cotald.com</small> I.V.A. Responsable Inscripto		<b>LIQUIDACION</b> Nº 0001 - 00006319 Fecha <input type="text" value="02"/> <input type="text" value="07"/> <input type="text" value="12"/> <small>C.U.E.T. Nº: 30-55875947-6          D.R.P. Nº: 1008473          D.G.R. Nº: 269473          Nº Exportador A.N.A.: 22038-3          Inicio de Actividades: 15/05/72</small>	
Señores:		Código 63	
Domicilio:		C.U.I.T. Nº:	
I.V.A. Responsable Inscripto <input type="checkbox"/>	I.V.A. Responsable Monotributo <input type="checkbox"/>		
CONDICIONES DE VENTA Contado <input type="checkbox"/> Cts. Cte. <input type="checkbox"/> Cheque <input type="checkbox"/>			
Original			
Por entrega de materia prima (limón), según el siguiente detalle:			
Toneladas :	338,09		
Precio por ton :	600,00		
Monto neto gravado :	202.854,00		
I.V.A	21.299,67	224.153,67	
<b>Retenciones s/neto grav.:</b>			
Ley 4.826 : Ingresos Brutos	0,00		
Ley 5.020 : E.E.A.O.C.	1.014,27		
A.T.C.	0,00		
C.C.	338,09	1.352,36	
Neto a Percibir :		222.801,31	
<b>Forma de Pago: Anticipo, y Saldo a Convenir</b>			
<small>PRIMERA IMPRESION DE JORGE A. RUEDA - SAN JUAN 110          Tel. 421-8956 - S. M. de Tucumán          C.U.I.T. 23-12672599-5 - P.M. 899010 - Inc. As. 02/2010          Fecha Imp. 12/2011 - Lotar 0021-00006319 al 0001-00006330</small>		 <small>3055875947663000131942104748643201312075</small>	
		<b>C.A.I.: 31942104748643</b> <b>Fecha Vto.: 07/12/2013</b>	

## Índice Bibliográfico

### a) General:

- Organización Contable de Empresa., Apuntes Clases Teóricas – Fac. de Cs. Eco. U.N.T. (Tucumán, 2010).
- Segunda Parte, 5. Definiciones, Resolución Técnica nº 22, F.A.C.P.C.E., (Catamarca, 2002), Pág. 270 y 271.

### b) Otras Publicaciones:

- Revista Citrus Internacional [www.interletras.com.ar](http://www.interletras.com.ar), (07/08/2012)
- Revista Industrial y Agrícola de Tucumán [www.scielo.org.ar](http://www.scielo.org.ar) (30/11/2011).
- Centro de Saneamiento del Citrus en la Estación Experimental Agroindustrial Obispo Colombres [www.eeaoc.org.ar](http://www.eeaoc.org.ar), (30/08/2012).
- Asociación Tucumana de Citrus [www.atcitrus.com](http://www.atcitrus.com) (30/09/2012).

## INDICE

RESUMEN .....	1
PRÓLOGO .....	1

### CAPITULO I

#### Producto Agropecuario "Limón"

1.- Introducción.- .....	2
2.- Comercialización del Limón.- .....	3
3.- El limón en el Mundo.- .....	4
3.1.- Importaciones Totales.- .....	5
4.- Proceso de Industrialización.- .....	5
5.- Control Interno .....	8
5.1.- Control Nacional .....	8
5.2.- Control Provincial.....	8
6.- Producción Actual. ....	9
7.- Relaciones Internacionales.- .....	10
8.- Empresas Tucumanas.- .....	10

### CAPITULO II

#### Organización y Aspecto Contable

1.- Actividad Citrícola y manuales de cuentas vinculados.- .....	12
1.1.- Manuales Operativos.- .....	13

### CAPITULO III

#### Valuación y Exposición: R. T. N° 22

1.- Desarrollo e interpretación de la Norma:.....	17
---	----



2.- Establecimiento Citrícola.- .....	20
3.- Aspectos Contables aplicables a una Explotación Citrícola.-.....	21
4.- Activos biológicos.- .....	22
4.1.- Productos agropecuarios. ....	24
4.2.- Otras definiciones importantes.- .....	24
5.- Medición contable de los bienes destinados a la venta en el curso normal de la actividad.- .....	25
5.1.- Medición contable de los bienes destinados a la venta para los que existe mercado activo en su condición actual (Sección 7.1.1 de la RT 22).-.....	25
5.2.- Medición contable de los bienes destinados a la venta, para los que no existe un mercado activo en su condición actual, pero existe para similares bienes con un proceso de desarrollo más avanzado o completado (Sección 7.1.2 de la RT 22).-.....	26
5.3.- Cuadro resumen para la valuación de los bienes destinados para la venta en una explotación citrícola.-.....	29
6.- Bienes no destinados a la venta sino a su utilización como factor de producción en el curso normal de la actividad (Sección 7.2 de la RT 22).-.....	29
6.1.- Bienes no destinados a la venta para los que existe un mercado activo en su condición actual o para bienes similares al inicio de su etapa de producción en volúmenes y calidad comerciales (Sección 7.2.1 de la RT 22).- .....	30
6.2.- Bienes no destinados a la venta para los que no existe un mercado activo en su condición actual (Sección 7.2.2 de la RT 22).-.....	30

6.3.- Criterio de medición para las plantaciones en una explotación citrícola:.....	31
7.- Resultados de la Producción Agropecuaria.- .....	33
8.- Exposición.- .....	34

#### CAPITULO IV

#### Caso Práctico: Explotación Citrícola Aplicación de las Normas Contables

##### (R.T. Nº 22)

1.- Temario del Caso Práctico.-.....	37
2.- Solución del Caso Práctico.- .....	43

#### Anexo

Anexo I: Modelo de Liquidación de Compra Venta .....	58
Anexo II: Modelo de Liquidación de Compra Venta .....	59
Índice Bibliográfico .....	60