



UNIVERSIDAD NACIONAL DE ROSARIO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ESTADÍSTICA
SECRETARIA DE CIENCIA Y TECNOLOGIA E INSTITUTOS DE INVESTIGACIONES

ACTAS

Jornadas Anuales

“Investigaciones en la Facultad”

de Ciencias Económicas y

Estadística



UNR

Marcolini, Silvina

Verón, Carmen

Viñuela, Julián

Instituto de investigaciones Teóricas y Aplicadas, Escuela de Contabilidad

INFORMACION CONTABLE EN UN ESTABLECIMIENTO DE GANADERIA BOVINA: UN CASO DE APLICACION¹

Resumen:

El objetivo del trabajo es revisar el sistema de información contable de un establecimiento agropecuario y proponer los cambios que se consideren necesarios para adecuarlo a la generación de información contable de uso externo de acuerdo a la normativa local. La tarea implicó la necesidad de llevar adelante un trabajo de campo a partir del cual sea posible describir los procesos biológicos y revisar el proceso contable que los refleja y la generación de información de uso externo. El resultado constituye un modelo de aplicación para la organización del sistema contable de una empresa agropecuaria, desde el ingreso de datos hasta la salida de información. Es intención del equipo, replicar este esquema de trabajo en otros establecimientos agropecuarios que desarrollen actividades diferentes.

Palabras claves: Sistema contable, Ganadería bovina, Estados contables

Abstract:

The objective of the work is to review the accounting information system of an agricultural establishment and propose the changes that are considered necessary to adapt it to the generation of accounting information for external use in accordance with local regulations. The task implied the need to carry out field work from which it is possible to describe the biological processes and review the accounting process that reflects them and the generation of information for external use. The result constitutes an application model for the organization of the system accounting of an agricultural company, from data entry to information output. It is the intention of the team to replicate this work scheme in other agricultural establishments that carry out different activities.

Keywords: Accounting system, Bovine livestock, Financial statements

1. Introducción

La actividad agropecuaria constituye un pilar fuerte del desarrollo de la economía argentina. Abarca un gran número de actividades, agricultura, ganadería, fruticultura, horticultura, floricultura, entre otras. Si bien todas comparten la característica de producir bienes con crecimiento vegetativo, los procesos biológicos de cada una son diferentes. Además, el clima, los suelos, las técnicas de manejo, las decisiones de producción, generan procesos diferenciales, por lo que resulta imposible generalizar el

¹Trabajo elaborado en el marco del Proyecto ECO218, titulado: "La actividad agropecuaria y las normas contables: Cuestiones particulares de aplicación", dirigido por Silvina Marcolini.



UNR

análisis de un producto determinado y mucho menos referirse a la actividad agropecuaria como un todo.

La contabilidad, se ha ocupado de la actividad agropecuaria en general. En el ámbito nacional, la medición y exposición de los activos biológicos está contenida en la Resolución Técnica (RT) N° 22, "Normas contables profesionales: Actividad agropecuaria" de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. La trascendencia de esta norma radica en primer término en la separación de la actividad agropecuaria del resto de las productivas, a partir de la identificación de características que le son propias y particulares. En segundo lugar se incorpora un nuevo hecho sustancial generador de resultados al que se denomina producción y que sólo es posible en activos con vida.

La metodología propuesta en el proyecto refiere a una investigación de tipo descriptiva y aplicada, que comprende en primer término, la identificación de las principales actividades agropecuarias de nuestro país a partir del debate y la discusión entre los miembros del equipo de investigación. Dentro de las actividades seleccionadas y considerando la trascendencia en la economía nacional aparece la ganadería bovina.

El objetivo del trabajo es revisar el sistema de información contable de un establecimiento agropecuario y proponer los cambios que se consideren necesarios para adecuarlo a La generación de información contable de uso externo de acuerdo a la normativa local.

El trabajo incluye una descripción del establecimiento, la metodología de trabajo, una revisión de los criterios de medición y exposición aplicables a los activos específicos, una propuesta de cambios, reflexiones y bibliografía.

2. Descripción del establecimiento

El Barón, es una empresa familiar, constituida en el año 2003, bajo la figura de Sociedad Anónima. Está ubicada a 25 kilómetros de la ciudad de Winifreda, Provincia de La Pampa, camino a Victoria, por ruta 10, dirección Este, ciudad que se encuentra a 45 kilómetros de Santa Rosa (al Norte) y a 35 kilómetros de Eduardo Castex (al Sur). Se compone de dos parcelas, sobre camino de tierra.

El predio tiene una aptitud agrícola ganadera y cuenta con una superficie de 750 hectáreas, con un monte de 135 de características ralo y algunas isletas, las que en su totalidad no superan 15 hectáreas. Estas permiten complementarse a la actividad ganadera en épocas de verano como un reparo del sol y del calor.

Su actividad principal es la cría de ganado bovino y su actividad secundaria es la agricultura extensiva. Su fecha de cierre de ejercicio es el 31 de diciembre de cada año y califica como ente pequeño de acuerdo con los términos de la Resolución Técnica (RT) 41 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE).

Cuenta con un peón, inscripto como trabajador agrario de prestación continua, para control de hacienda y, tiene en existencia, un tractor para acomodar postes, llevar fardos y otras tareas relacionadas con la actividad ganadera. El peón vive en el campo y está a cargo de la sanidad de la hacienda y control de los nacimientos, señalización de los animales y control de pastoreo de los lotes con manejo de boyeros y rotaciones. Se contratan los trabajos de veterinario así como otros trabajos sanitarios y de señalización. Además cuenta con 6 caballos para andar, un padrillo, 3 yeguas y dos potrillos.



UNR

El campo cuenta con un tanque de 200 litros, con una bomba sumergible, un molino y un equipo electrógeno. Cuenta con una casa para Peón, un galpón para maquinarias y una casa para personal eventual de ser necesaria. Todos los alambres periféricos son nuevos de 8 hilos. Además cuenta con corrales, manga y demás necesarios para la actividad ganadera. También tiene un tractor, un sinfín, una moledora de granos y tres silos aéreos para almacenar granos con destino a la alimentación animal. Se cuenta con tres corrales para poder encerrar a los novillos más grandes para terminar su engorde, como también las vacas de descarte que se enviaran a faena, además de la manga y el cargador para el correcto manejo ganadero.

3. Metodología de trabajo

La tarea implicó la necesidad de llevar adelante un trabajo de campo a partir del cual sea posible describir los procesos biológicos y revisar el proceso contable que los refleja y la generación de información de uso externo. La actividad se desarrolló en los siguientes pasos:

- a) Revisión de las actividades del establecimiento en particular.
- b) Identificación de los comprobantes que respaldan cada uno de los hechos económicos relacionados con la actividad.
- c) Análisis del plan de cuentas utilizado por la entidad.
- d) Revisión de los registros contables utilizados y de las registraciones que generan los hechos económicos típicos de la actividad, tanto en lo relativo a las cuentas patrimoniales como al reconocimiento de resultados.
- e) Lectura de los estados contables de publicación de la entidad.
- f) Propuesta de los cambios que se consideren necesarios tanto para mejorar el contenido de la información contable, como también para adecuarla a los requerimientos de la normativa contable local.

La tarea realizada en cada uno de los pasos mencionados se resume a continuación:

3.1. Revisión de las actividades del establecimiento en particular

En cuanto al manejo agrícola y pecuario, el campo está dividido en mitades con superficies similares, dejando los lotes más limpios, sin montes, para la actividad exclusiva de siembra y los otros para actividad ganadera, con posibilidades de siembra en alguna de las parcelas, para cosecha o pastoreo. Los lotes agrícolas, no se pastorean con el fin de mantener un esquema de siembra directa con rotación y todo el manejo de los mismos es realizado por un contratista con un contrato de aparcería al 25% sobre rindes, para el dueño del campo. De común acuerdo se arma el esquema de siembra y rotación.

Dentro de lo que denominamos su actividad principal, realiza actividad de ganadería de cría bobina, haciendo, también, engorde con suplementación a base de maíz a terneros machos, llevándolos a más de 400 kilos para faena de exportación. Cuenta con un plantel de 120 vacas madres e igual cantidad de terneros/as, de las cuales, las hembras son vendidas y los machos llevados, generalmente, a engorde para faena de exportación. La carga animal máxima que podemos tener en el campo es de 300 animales sobre una superficie de 350has aproximadamente.

Su actividad secundaria consiste fundamentalmente en la siembra de algunos lotes para cosecha, principalmente con maíz para consumo de la hacienda y cultivos de invierno como Trigo y Cebada. En los lotes para cosecha se respeta el trabajo en

siembra directa, evitando el pastoreo sobre los mismos. Se contratan todos los trabajos de siembra, fumigación y cosecha. La producción se comercializa a través del mercado de Bahía Blanca, para exportación.

3.2. Identificación de los comprobantes que respaldan cada uno de los hechos económicos relacionados con la actividad

Se revisaron cada uno de los comprobantes que se detallan a continuación de acuerdo al tipo de operaciones realizadas:

Compra de animales: Liquidación de venta directa

Venta de animales: Liquidación de compra directa

Fletes: Factura (Emitida por terceros)

Traslado de animales: DTE (Documento de tránsito electrónico) y Tarjeta de registro individual de tropa (SENASA) y guía única (Municipalidad de Winifreda)

También se tuvo acceso al reporte de existencia de hacienda al inicio y cierre de ejercicio y a la planilla de movimientos de hacienda del período.

3.3. Análisis del plan de cuentas utilizado

El plan de cuentas de la empresa incluye lo siguiente en la parte pertinente a cuentas patrimoniales y a cuentas de resultados, respectivamente:

1.1.4.00.000	BIENES DE CAMBIO
1.1.4.01.000	Activos Biológicos
1.1.4.01.001	Sementeras en Crecimiento
1.1.4.01.002	Novillos en Crecimiento
1.1.4.01.003	Novillos Termiandos
1.1.4.01.004	Novillos en Capitalización
1.1.4.01.005	Terneros
1.1.4.02.000	Insumos
1.1.4.02.002	Agroquímicos y Fertilizantes
1.1.4.02.003	Combustibles y Lubricantes
1.1.4.02.004	Insecticidas y Fungicidas
1.1.4.02.005	Semillas
1.1.4.02.006	Otros Insumos
1.1.4.02.007	Saldo Pendientes de Facturación
1.1.4.03.000	Productos Terminados
1.1.4.03.001	Soja
1.1.4.03.002	Maiz
1.1.4.03.003	Girasol
1.1.4.03.004	Trigo
1.1.4.03.005	Sorgo
1.1.4.03.006	Cebada
1.1.4.04.000	Mercaderías de Reventa
4.1.3.00.000	INGRESOS POR PRODUCCION
4.1.3.01.000	Ingreso Producción Soja
4.1.3.02.000	Ingreso Producción Girasol
4.1.3.03.000	Ingreso Producción Trigo
4.1.3.04.000	Ingreso Producción Sorgo
4.1.3.05.000	Ingreso Producción Maiz
4.1.3.06.000	Ing. Producción Pasturas y Verdesos
4.1.3.07.000	Ingreso Producción Novillos
4.1.3.08.000	Ingreso Producción Cebada
4.2.6.00.000	COSTOS DE PRODUCCION
4.2.6.01.000	Costo Producción Soja
4.2.6.02.000	Costo Producción Girasol

4.2.6.03.000	Costo Producción Trigo
4.2.6.04.000	Costo Producción Sorgo
4.2.6.05.000	Costo Producción Maiz
4.2.6.06.000	Costo Producción Novillos
4.2.6.07.000	Costo Produccion Pasturas y Verdeos
4.2.6.08.000	Ingresos Brutos CM
4.2.6.09.000	Impuesto Inmobiliario
4.2.6.10.000	Honorarios Ingeniero Agronomo
4.2.6.11.000	Sueldos y Cargas Sociales
4.2.6.11.001	Sueldo Peon
4.2.6.11.002	Cargas Sociales Peon
4.2.6.11.003	SAC Peon
4.2.6.11.004	Seguro de Vida Colectivo
4.2.6.12.000	Amortizaciones
4.2.6.13.000	Repuestos y Mantenimiento Equipos
4.2.6.14.000	Combustibles y Lubricantes
4.2.6.15.000	Costo Producción Cebada

3.4. Revisión de registros y lectura de estados contables

En estos puntos, se tuvo acceso a los registros contables completos de la empresa para el ejercicio con cierre 31 de diciembre de 2020, como también de los estados contables preparados.

4. Medición y exposición contable

4.1. Medición

La medición y exposición de los activos biológicos está contenida en la RT 22. Para definir el criterio de medición aplicable, la norma clasifica a estos activos según su destino, venta o uso. Asimismo utiliza como pautas la existencia o no de mercado activo y la etapa de desarrollo biológico alcanzada.

La actividad ganadera bovina que nos ocupa incluye activos biológicos con ambos destinos, venta (terneros y novillos) y uso (vacas de cría, toros reproductores). En lo que respecta a la actividad agrícola, se trata de activos biológicos destinados a la venta (maíz, trigo y cebada). Además el ganado equino corresponde al uso.

Los siguientes cuadros exponen en resumen los criterios de medición aplicables en cada caso de acuerdo con la normativa local mencionada. El cuadro 1 refiere a destino venta y el cuadro 2 a destino uso.



CUADRO 1: Activos biológicos destinados a la venta

Según la existencia de un mercado activo	Criterio de medición aplicable
Existe un mercado activo en su condición actual	Valor Razonable menos gastos estimados en punto de venta
No existe un mercado activo en su condición actual pero existe para similares bienes con un proceso de desarrollo más avanzado o completado	<u>Etapa inicial de desarrollo:</u> Costo de reposición (de bienes y servicios para obtenerlo)
	<u>Etapa posterior al de desarrollo:</u> Valor Razonable menos gastos estimados en punto de venta
No existe un mercado activo en su condición actual ni en un estado ni con un proceso más avanzado o completado	Técnicas de valoración: Flujos netos de efectivo o Costo de reposición Valor Razonable menos gastos estimados en punto de venta

Fuente: Elaboración propia

CUADRO 2: Activos biológicos destinados a su utilización

Subtipo	Según la existencia de un mercado activo	Etapas de desarrollo biológico	Criterio de medición aplicable
Animales Reproductores	Existe un mercado activo en su condición actual	<i>No se considera</i>	Costo de reposición
	No existe un mercado activo en su condición actual pero sí al inicio de su producción.		Costo de reposición de un bien similar, en la etapa inicial de producción, neto de depreciaciones acumuladas.
	No existe un mercado activo en ninguna de sus etapas.		Valor razonable (si es fiable y verificable)
			Costo original (neto de depreciaciones acumuladas)
		Admite Modelo Revaluación RT 17 (desde etapa de producción)	

Fuente: Elaboración propia



UNR

Cabe aclarar que en el caso de los activos biológicos destinados a la venta, para los que no se encuentre un mercado activo en su condición actual, tanto en el caso de que exista para bienes similares con un proceso de desarrollo más avanzado o completado o no exista ni en un estado ni con un proceso más avanzado o completado, la norma prevé excepcionalmente la utilización del costo original.

De lo expuesto podemos advertir que, en general, la norma exige criterios de medición basados en el valor corriente o valor de mercado (directo o estimado) a la fecha de la medición de los activos relacionados con la actividad agropecuaria. Asimismo, la medición a valores corrientes de estos activos determina el reconocimiento de resultados y es en este aspecto donde se plantea, la composición de los mismos.

La medición prevista para los activos biológicos destinados a la venta, lleva consigo la posibilidad de reconocer los cambios físicos que experimentan los activos por causa de su proceso biológico. Para la norma se trata de ingresos por la producción agropecuaria, que se compensarán con los costos incurridos por la producción para determinar el resultado de la producción agropecuaria. Asimismo se reconocen resultados por cambios de precios denominados Resultados por cambios en el valor razonable.

Por su parte, la medición prevista por los activos biológicos destinados al uso, es consistente con el reconocimiento de resultados por cambios de precios, denominados en este caso, Resultados por tenencia.

4.2. Exposición

A diferencia de lo que ocurre al momento de definir el criterio de medición, la exposición de los activos biológicos, independientemente de su destino, se incluye en un único rubro del activo denominado "Activos Biológicos". Asimismo, la norma requiere que en la información complementaria se incluya una clasificación según se encuentren en desarrollo, producción o terminado. En el caso que nos ocupa, todos los bienes destinados a la venta estarán en desarrollo mientras que los destinados al uso estarán en producción.

En lo que respecta a resultados, el resultado de la producción agropecuaria deberá incluirse dentro del Estado de Resultados y será el primer rubro del mencionado Estado en entes como El Barón, con actividad predominantemente agropecuaria. Este resultado surge de considerar los ingresos por producción y sus costos asociados. La información complementaria deberá contemplar la composición de los ingresos y los costos, éstos últimos referenciados al anexo de gastos correspondiente.

5. Propuesta de cambios

Desde el grupo de trabajo se ha definido realizar una propuesta de cambios por escrito para remitir a los titulares del establecimiento y a los profesionales del área involucrados. Los puntos considerados son los siguientes:

5.1. Modificación del plan de cuentas

Los cambios pretenden generar la posibilidad de reconocer los activos biológicos, productos agropecuarios y los ingresos de producción clasificados por actividad y los costos de producción clasificados por naturaleza.

En lo que refiere a cuentas patrimoniales se plantea cambiar La denominación de La cuenta "Productos terminados" por "Productos Agropecuarios" y excluir La cuenta



UNR

“Activos Biológicos” y sus subcuentas del rubro Bienes de Cambio. Resulta necesario abrir el rubro “Activos Biológicos” e incorporarle todas las categorías de bienes que corresponden al mismo.

En lo concerniente a cuentas de resultados se sugiere cambiar la composición de la cuenta “Costos de Producción”, eliminando las cuentas que hacen a cada tipo de producción, para reemplazarlas por los conceptos de costos. Esta clasificación es acorde a lo requerido por la norma contable y permite una apertura por concepto de gasto que con la estructura actual no está prevista. Asimismo, si la empresa está interesada en mantener la clasificación de los costos por tipo de producción para ser consistente con la clasificación de los Ingresos por producción y obtener resultados por producto, se sugiere incorporar dentro de cada producto cuentas que contemplen los distintos tipos de gastos cuando pueden asignarse de forma directa al producto. Será necesario además incorporar una cuenta de Costos de Producción generales, que incluya aquellos conceptos que no pueden ser asignados de forma directa a un producto determinado. En un momento posterior el ente deberá definir un criterio de asignación de estos costos indirectos a cada una de las producciones del ejercicio.

Esta modificación lleva consigo un cambio en la forma de reconocimiento de las variaciones patrimoniales.

5.2. Estados contables de publicación

La revisión de los estados contables de publicación ha puesto de manifiesto el incumplimiento de los requerimientos de la norma en lo que respecta a información complementaria. Se han preparado modelos de notas para ser incorporados a los mismos con los cambios que se consideren necesarios según El tipo de producciones.

Para la actividad agrícola, se sugiere una nota con la siguiente información:

Activos Biológicos:

Corresponde a una sementera de soja, medida a valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta, al cierre del ejercicio, determinado a partir de la utilización de técnicas de valoración para arribar al flujo neto de efectivo descontado a partir de importes futuros. Para calcular los flujos futuros netos de fondos se ha obtenido un informe técnico que clasifica las posibilidades de rendimiento del cultivo según su probabilidad de ocurrencia y se ha calculado una producción esperada promedio. Asimismo, a partir del mencionado informe se han estimado los gastos futuros de producción.

Su composición es la siguiente:

Activos biológicos en desarrollo

Bienes de Cambio

Corresponde a la existencia de granos de soja, medidos a valor razonable menos gastos de venta al cierre del ejercicio.

Su composición es la siguiente:

Productos agropecuarios

Dentro de la actividad ganadera se informará lo siguiente:

Activos Biológicos

Corrientes:

Corresponde a terneros y novillos medidos a valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta, al cierre del ejercicio, determinado a partir de los precios del mercado principal y los gastos de transporte para llegar al mismo y neto de los gastos estimados de venta.



UNR

Su composición es la siguiente:

Activos biológicos en desarrollo

Ternereros

Novillos

No corrientes:

Corresponde a vacas de cría medidas a valores de reposición medido en su etapa de inicio de producción comercial, neto de depreciaciones acumuladas al cierre del ejercicio.

Su composición es la siguiente:

Activos biológicos en producción

Vacas de cría

Amort. Acum. Vacas de cría

Además será necesario incluir un anexo para este tipo de activos biológicos con una estructura similar AL de bienes de uso.

6. Reflexiones

El trabajo realizado y la forma de abordarlo, constituye un modelo de aplicación para la organización del sistema contable de una empresa agropecuaria, desde el ingreso de datos hasta la salida de información.

Ha significado una experiencia interesante para el grupo de investigación ya que se ha trabajado sobre un caso completo, aplicando los análisis conceptuales que se realizan desde el inicio del proyecto. Esta primera experiencia pretende generar un esquema que sistematice el trabajo y permita apoyar a las empresas del sector y a los profesionales que las asesoran, en pos de mejorar el sistema contable y la generación de información.

Es intención del equipo, replicar este esquema de trabajo en otros establecimientos agropecuarios que desarrollen actividades diferentes.

Referencias Bibliográficas

Cortina S. (2017) Las normas contables profesionales. Su utilización en el análisis de gestión y la toma de decisiones en la actividad agropecuaria. Consultor Agropecuario, Errepar Rural, Nº 24, Editorial Errepar, Buenos Aires.

Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas:

- Resolución Técnica Nº 17: Normas Contables Profesionales: Desarrollo de Cuestiones de Aplicación General.
- Resolución Técnica Nº 22: Normas Contables Profesionales: Actividad Agropecuaria.
- Resolución Técnica Nº 41: Normas Contables Profesionales: Normas Contables Profesionales. Desarrollo de Cuestiones de Aplicación General: Aspectos de Reconocimiento y Medición para entes pequeños y entes medianos.

Marcolini, S., Perotti, H., Zgaib, A. (2020). "Consideraciones y pautas específicas para la reexpresión en moneda homogénea en la actividad agropecuaria".



UNR

Consultor Agropecuario – Errepar Rural, N° 42, Editorial Errepar, Buenos Aires.

Rudi, E. (2017) "Reforma a la RT 22. Aciertos y dudas" Material de las Jornadas Agropecuarias 2017. CPCE Santa Fe CI. Santa Fe.

Torres C. F. (2013). "Normas Contables para la Actividad Agropecuaria". Buenos Aires: Osmar Buyatti.

Torres C. F. (2018) "Nueva versión de la resolución técnica 22 a partir de las modificaciones previstas por la resolución técnica 46 de la FACPCE" Revista Enfoques, Nro. 3, La Ley, Buenos Aires.