



Díaz, Ramona Teresa
Mancini, Carina María
Marcolini, Silvina Beatriz
Tapia, María Alejandrina

Instituto de Investigaciones Teóricas y Aplicadas, Escuela de Contabilidad.

ALGUNAS REFLEXIONES SOBRE LA CONTABILIDAD DE EMPRESAS AGROPECUARIAS

INTRODUCCION

La Empresa agropecuaria es aquella cuya actividad consiste en producir bienes económicos a partir de una adecuada combinación de la naturaleza y el esfuerzo del hombre, volcados al objetivo de desarrollar en la forma más beneficiosa posible el crecimiento de plantas y animales. Esta característica diferencial con respecto a otros entes, produce efectos en la valuación y exposición de los activos y pasivos específicos. La conjunción de la labor del hombre en correspondencia con organismos vivos arroja resultados que no siempre son predecibles y además el factor climático condiciona el proceso.

Se reconoce en la actividad rural, en general la base de la economía regional y de gran parte del país. Sin embargo desde el punto de vista contable no se consideran las características esenciales, que la distinguen de la empresa comercial o industrial, sin tomar en cuenta el principal factor generador de resultados que es la capacidad que tienen los bienes con los que se trabaja (animales y plantas) de crecer e ir incrementando su valor con el transcurso del tiempo.

El objetivo del presente trabajo es analizar la situación del profesional en Ciencias Económicas frente a la necesidad de valorar el patrimonio de estos entes y realizar una adecuada exposición de la información obtenida a través de estados contables que reflejen las diferencias enunciadas.

Dentro de los sectores productivos el agropecuario ocupa un lugar importante en nuestro país. Facilitar y desarrollar las distintas actividades agropecuarias, perfeccionar e incrementar sus resultados es ayudar al crecimiento nacional. Por ello la información contable a brindar se transforma en imprescindible para la correcta toma de decisiones en este tipo de empresas.



ANÁLISIS BIBLIOGRÁFICO

De la asistencia a varias bibliotecas y centros de información, nos encontramos con el inconveniente de que la bibliografía relacionada es escasa.

De su análisis observamos que están desactualizados y no dan solución al problema planteado en nuestra investigación; algunas publicaciones más actualizadas toman parcializado el problema.

La bibliografía que trata el tema en forma específica y más reciente son, a nivel nacional, el Informe N° 19 del CECYT del año 1997 y, en el ámbito internacional, los borradores del Steering Committee on Agriculture, donde se resalta la necesidad de contar con normas especiales para la actividad y se proponen conceptos generales a tener en cuenta y principios de valuación y exposición, recalcando que la producción agropecuaria representa entre el 25 y 50% del producto bruto interno de muchos países.

El modelo contable elegido por ambos organismos, para la presentación de estados contables de empresas agropecuarias se basa en:

Capital a mantener: financiero

Unidad de medida: homogénea

Criterio de valuación: valores corrientes

Estos elementos nos permiten advertir que los bienes de cambio de una empresa agrícola gozan en general de un mercado conocido, por lo cual hablar de valor neto de realización se convierte en un criterio aplicable sin inconvenientes para la mayoría de los mismos (cereales, oleaginosas, etc.)

El problema más grave respecto a este rubro se detecta al intentar asignar un valor representativo a la producción en crecimiento. Lo primero que se nos ocurre es hablar de valores de reposición de la fecha de la compra de cada uno de los elementos incorporados al producto más los gastos de producción y la mano de obra directa. Desde nuestro punto de vista se debería utilizar criterios idénticos para los bienes de cambio sea cual fuere la etapa productiva en la que estén ubicados. De tal manera que en principio proponemos trabajar con valores de salida que si para el producto terminado fueron valores netos de realización también lo sean para los productos en curso según un porcentaje estimado de avance que será el mismo empresario el más indicado para determinarlo con el asesoramiento profesional adecuado para establecer el estadio



biológico en que se encuentra el cultivo, ponderando el ámbito en el cual se desarrolla y de acuerdo a la planificación del control de las condiciones agronómicas en la cual está inserto, lo que determinará un porcentaje a considerar sobre el valor neto de realización; con el límite del valor recuperable.

En el caso de existencias de bienes para semilla, la que sería asimilable a la materia prima industrial, que aún no ha sido plantada siendo ese su destino y no la venta posterior en el mismo estado, consideramos coherente la aplicación de valores de reposición.

Con respecto a bienes de uso analizamos la situación particular de la empresa agropecuaria en cuanto a otras actividades. Para el productor, las maquinarias e instalaciones tienen un valor de uso que depende de la posibilidad o no de llevar a cabo sus operaciones en tiempo y lugar, en virtud de lo cual, cada ente asignará a sus bienes de uso un valor específico que dependerá de los beneficios que le brinde, siendo aplicable el valor de utilización económica con el límite del valor recuperable. Consideramos oportuno la utilización de revalúos técnicos y el posterior ajuste de los mismos aplicando índices específicos.

Para el resto de los activos y pasivos se adoptarán las normas de valuación vigentes para empresas comerciales e industriales en general.

NORMAS DE APLICACION EN NUESTRO PAIS

El Informe Nro. 19 del CECYT, denominado "Actividad agropecuaria, preparación y exposición de estados contables", nace en 1997 como resultado de varias propuestas sobre el tema y con el objetivo de satisfacer la necesidad de los usuarios de la información contable de contar con normas propias de la actividad.

Dicho informe tiene por finalidad aclarar y adaptar conceptos vigentes de preparación y exposición de información contable a la especificidad del proceso de producción agropecuario, el que incluye como elemento distintivo el crecimiento vegetativo de plantas y animales.

Este crecimiento vegetativo es el que brinda la característica diferencial a los distintos ciclos y procesos productivos, incrementando el valor de los bienes.



La problemática de su valuación y exposición con el fin de cumplir con los requisitos de la información contable constituye uno de los problemas esenciales para muchos profesionales que actúan en este ámbito.

Según este informe, el criterio de valuación más apropiado para estos activos específicos es el valor corriente, considerando al valor neto de realización como el más adecuado y admitiendo otras alternativas tales como, valor de reposición o valor de ingreso esperado.

En el Estado de Situación Patrimonial estos activos debieran exponerse en forma separada del resto, para lo cual el Informe Nro. 19 crea un nuevo rubro al que denomina "Plantas y Animales" para aquellos bienes que estén en proceso de crecimiento o producción. El Estado de Resultados también necesita incluir dos nuevos rubros a fin de reflejar el resultado devengado por la producción a los que llama "Producción" para reflejar el ingreso y "Costo de producción" para la porción atribuible a los costos de la misma.

En la actualidad no existen normas contables específicas para empresas agropecuarias, asimilándolas a una empresa industrial y aplicando para la confección de Estados Contables las normas generales previstas en las Resoluciones Técnicas Nros. 8, 9, 10 y 12.

El Informe Nro. 19 de la FACPCE introduce una normativa particular para empresas agropecuarias pero aún su aplicación no es obligatoria.

El proyecto Nro. 5 de la Resolución Técnica de la FACPCE sobre el marco conceptual de las normas contables profesionales, dentro del párrafo dedicado a la evolución patrimonial, específicamente en el punto 4.2.2 define como ingresos a los aumentos del patrimonio originados en la producción o entrega de bienes, en la prestación de servicios o en otros hechos que hacen a las actividades principales del ente y agrega que los ingresos resultan generalmente de ventas de bienes y servicios pero también pueden resultar de actividades internas, como el crecimiento natural o inducido de determinados activos en una explotación agrícola.

Además el párrafo Nro. 5 referido a reconocimiento y medición de los elementos de los Estados Contables dice que debe efectuarse tan pronto como se cumplan todas las condiciones indicadas, refiriéndose entre otras al análisis conceptual de lo que se entiende por ingreso y al cumplimiento del requisito de confiabilidad para las mediciones contables efectuadas.



En nuestro país es la primera vez que dentro de una normativa general se menciona la problemática específica del agro y se reconocen los llamados Ingresos por producción.

Se puede inferir que el trabajo de varios años de profesionales en Ciencias Económicas preocupados por brindar información al productor agropecuario está abriendo un panorama diferente para la profesión en general y logrando una ampliación del concepto de ingresos.

ENTREVISTAS

En la metodología de trabajo propuesta, se instrumentó un plan de entrevistas a distintos sectores relacionados con el tema, para conocer otro enfoque de la realidad en las empresas agropecuarias.

Fueron dirigidas a:

- a) Productores agrícolas de la zona.
- b) Profesionales en Ciencias Económicas que actúan en el sector.
- c) Instituciones especializadas en la actividad.

Las preguntas fueron pre-establecidas para poder tabular las conclusiones.

Los resultados fueron provechosos, en general los productores mostraron su interés en conocer información contable más adecuada para su toma de decisiones; y requieren una participación más activa de los profesionales actuantes.

Así mismo, los profesionales en Ciencias Económicas reconocen que hoy el productor a evolucionado y que sus requerimientos son mayores, para lograr decisiones más acertadas.

Las Instituciones, a través de sus representantes demuestran su interés en la herramienta gerencial que otorga el sistema contable.

Podemos concluir asegurando que es una necesidad el contar con información contable administrativa para la toma de decisiones y lograr buenos beneficios en los resultados.

Existe una tendencia generalizada al cambio, con respecto a que es necesario trabajar con grupos interdisciplinarios, Contadores, Ingenieros Agrónomos, Licenciados en Administración, etc.



ELABORACION DE UNA PROPUESTA

El volumen y estado de las existencias en los establecimientos agropecuarios tiene características cíclicas y estacionales. Adquiere, pues especial relevancia la elección de la fecha de cierre de ejercicio económico del ente que, según los objetivos que se persigan, pueden minimizar los problemas de medición y valuación de las mismas.

La evolución operada en los métodos de valuación y procedimientos técnicos, y también en la mentalidad empresaria de los productores, obliga a la profesión contable a encarar el siempre actual problema de valuación con criterios más cercanos a la realidad.

En un trabajo anterior se planteó un caso práctico referido a un ente cuya actividad es el cultivo de soja y tratándose de una oleaginosa cuyo ciclo productivo es inferior a un año se trabaja con tres fechas de cierre de ejercicio diferentes:

1. El 31 de marzo de cada año, considerando que se ha terminado la recolección de la cosecha y la misma se encuentra totalmente en existencia.
2. El 31 de diciembre, en este caso se contempla que la producción se encuentra en proceso, en un momento intermedio de su ciclo productivo.
3. El 30 de junio, considerando que a esta fecha la producción terminada ya se ha vendido.

El caso propuesto presentaba a un establecimiento agrícola dedicado a la producción de cereales y oleaginosas cuyo ciclo productivo es inferior a un año. Se registran las erogaciones efectuadas para la cosecha y su valuación a fecha de cierre según el criterio propuesto por el mencionado Informe N° 19.

Para tal fin se utilizaron las cuentas específicas que se sugieren en el plan de cuentas presentado en el trabajo titulado " Informes contables para empresas agrícolas" publicado en las III Jornadas de Investigación en la Facultad de Ciencias Económicas y Estadística de la Universidad Nacional de Rosario en octubre de 1998 y se complementó con el Manual de Cuentas correspondiente a las citadas cuentas específicas a fin de explicar su funcionamiento contable.

Finalmente se expuso el Estado de Situación Patrimonial y de Resultados en la parte pertinente y se propusieron Anexos especiales denominados "Plantas y Animales" y "Costos de producción y ventas" que contemplan la información requerida por los estados.

El crecimiento vegetativo o crecimiento biológico, definido como incremento de valor por cambios cuantitativos y cualitativos, es el hecho sustancial generador de resultados y cuando su medición sea probable, objetiva y verificable y se ponderen



prudentemente los riesgos inherentes a dichos hechos debe reconocerse contablemente a fin de reflejar el valor real de los activos específicos y los ingresos devengados por los mismos.

El criterio de valuación más apropiado para dichos activos a cierre de ejercicio es el valor neto de realización que, se proporcionará en función al grado de avance de la producción para bienes en crecimiento y será reemplazado por el valor de ingreso esperado sujeto a depreciación para bienes capaces de producir otros.

La aplicación práctica de estos conceptos determina la necesidad de exponer en el Estado de Resultados, el resultado bruto de producción que surge por diferencia entre ingresos y costos generados por la misma, sin considerar si está en existencia o ha sido transferida a terceros.

En estas condiciones, la venta de dichos productos no provocará resultados excepto cuando el precio de venta difiera del valor neto de realización registrado oportunamente al momento del reconocimiento de la producción que puede coincidir con el momento de la medición y/o ocurrencia, en cuyo caso será un resultado de tenencia.

La exposición del Estado de Resultados reflejará las partidas antes mencionadas y los costos de producción y ventas merecerán un anexo que muestre su estructura.

Por otra parte el Estado de Situación Patrimonial incluirá el nuevo rubro propuesto por el Informe Nro. 19 llamado "Plantas y Animales" en el activo corriente o no corriente según corresponda y lo referenciará a un anexo específico que contemplará su composición.

La actividad agropecuaria constituye la base de la economía de gran parte del país. Los profesionales en ciencias económicas comprometidos con las empresas de nuestro medio debemos brindar al productor rural un asesoramiento acorde a sus necesidades.

El análisis anterior no pretende desconocer los inconvenientes que se palantean en la práctica para la determinación de valores corrientes o de mercado en la valuación de existencias en los establecimientos agropecuarios, pero su utilización como base de valuación puede fundamentarse en las siguientes consideraciones:

- El valor informativo de los estados contables y su utilidad como instrumento para evaluar el acierto o error de las decisiones adoptadas.
- La inclusión en los estados contables del concepto económico de beneficio.



- La determinación de resultados por tenencia de los distintos activos que componen el patrimonio de estos entes y en consecuencia la adecuación a las normas profesionales vigentes.
- La correcta determinación del patrimonio del ente.

ESTADOS CONTABLES DE PUBLICACIÓN

Luego de la propuesta anterior, se realizó el análisis de balances de publicación de empresas agropecuarias. Del mismo podemos comentar que el crecimiento vegetativo no se valúa ni expone, distorsionando los resultados del ejercicio.

Por ejemplo, una de las empresas analizadas, que tiene por objeto la actividad agropecuaria, agroindustrial y comercial, se dedica a desarrollar un proyecto de implantación de frutales de carozo y cítricos, bajo un régimen de promoción agrícola.

En sus informes contables se observan importantes costos de los proyectos mencionados, activados en Bienes Intangibles, amortizables en cinco ejercicios. La clasificación de activos en corrientes y no corrientes, nos parece arbitraria, ya que en las empresas agropecuarias depende del ciclo operativo del producto. La existencia de bienes de cambio se considera pérdida extraordinaria, ya que factores climáticos adversos impidieron la obtención de los resultados esperados.

La producción que surge del proyecto en desarrollo tiene un ciclo superior a un año y las erogaciones efectuadas para su ejecución se activan en Bienes de Uso, bajo la denominación Plantación, Plantación III y Vivero, no amortizables porque se trata de bienes en curso.

La aplicación del informe 19 implicaría la ubicación de estos activos en el rubro especial creado para tal fin y llamado Plantas y Animales.

La valuación en el balance es aplicada a bienes de uso, es su valor histórico neto de amortizaciones acumuladas, lo que determina en este caso la sumatoria de las erogaciones efectuadas consideradas a sus valores históricos con el límite del valor recuperable.

La aplicación del Informe Nro. 19 determinaría su valuación a valores corrientes proporcionado al grado de avance de la producción, llamado valor de ingreso esperado proporcional o valor de ingreso esperado depreciado si corresponde. Esto es, el reconocimiento de un resultado de producción en el Estado de Resultados permitiría reflejar los resultados que va generando el proyecto a netear de los gastos y amortizaciones que provocan su desarrollo.



En otro balance de publicación analizado, la empresa tiene dentro de las actividades principales la agrícola ganadera. Su exposición se realiza de acuerdo a las Resoluciones Técnicas Nros. 8 y 9.

En el Estado de Situación Patrimonial, en el rubro Bienes de Cambio se muestran las distintas existencias de productos relacionados con esta actividad, valuados al Valor neto de realización a la fecha de cierre del ejercicio económico, que no coincide con la existencia final utilizada en el Anexo de costos, ya que en el mismo trabaja a valores

históricos, según sus registros. Es evidente que se trabajó con valores de distintas fechas mezclando criterios de valuación.

En el Estado de Resultados se observa la discriminación entre Resultados por la venta de la producción agropecuaria, por rendimientos de inmuebles rurales, la explotación de inmuebles urbanos y el resultado de la explotación del tambo.

Según el profesional que trabajó en la confección del mismo, nos aclaró que la cuenta "Ventas de productos agropecuarios" está expresada a Valor neto de realización a fecha de dichas ventas.

Según el informe Nro. 19 este resultado es un resultado por tenencia y no por una transacción con terceros.

La cuenta de ingreso Rendimiento inmuebles rurales, incluye, como ya expresamos, el reconocimiento del ingreso cuando la empresa recoge la cosecha, expresado a Valor Neto de realización correspondiente a ese momento. Esto implica que se difiere el reconocimiento e imputación del ingreso hasta este momento que puede o no coincidir con la fecha de cierre de ejercicio. Por lo tanto no reconoce el crecimiento vegetativo.

CONCLUSIONES:

- La actividad agropecuaria tiene características especiales que la diferencian de las demás. Los organismos vivos (plantas y animales) que son el objeto de su producción tienen la particularidad de autogenerar su crecimiento y reproducirse.

- La consideración contable de las características físicas de estos bienes provoca cambios significativos en la valuación de los mismos y en la determinación de resultados con respecto a su consideración tradicional como Bienes de Cambio o Bienes de Uso.



- Esta identificación genera la creación de un rubro especial dentro del Activo, en el Estado de Situación Patrimonial, con fines expositivos, que puede llamarse "Activos biológicos" o directamente "Plantas" o "Animales" según corresponda para contener a estos bienes diferentes y de su contrapartida en el Estado de Resultados a denominarse "Resultados de Producción" o similar.
- El criterio de valuación apropiado para estos activos biológicos es el valor de mercado, generalmente valor neto de realización, proporcionado al grado de avance del proceso de crecimiento o reproducción.
- En estas circunstancias el resultado se reconoce de acuerdo al crecimiento vegetativo de estos bienes y según su valor de mercado, por lo cual la vertiente principal de generación de ingresos es su propio crecimiento vegetativo (autogeneración o reproducción) y no la venta de los mismos.
- Un sistema contable que contemple estas características brindará información sobre la realidad de la empresa y por lo tanto será útil, oportuna y cierta para la toma de decisiones.
- Si las normas vigentes son aplicables a empresas comerciales, industriales y de servicios y se distinguen los entes sin fines de lucro, es evidente que en la actualidad no se contempla a la empresa agropecuaria.
- Se recomienda la creación de normas específicas que contemplen las características de la actividad y que sean de aplicación exclusiva para las empresas agropecuarias, que constituyen la base de la economía de nuestro país, a fin de que sus estados contables de publicación muestran su realidad patrimonial y los resultados devengados.
- No obstante, e independientemente de las normas profesionales, se recomienda la difusión de estos criterios entre la profesión contable a fin de que los contadores puedan aplicarlo en la preparación de informes de uso interno que permitan mejorar la gestión y faciliten la toma de decisiones del empresario agropecuario.
- La confección de informes de gestión en esta área demostraría la utilidad de la información contable y provocaría una jerarquización de la profesión del contador que se convertiría en un consultor permanente en la marcha de los negocios.



BIBLIOGRAFIA

- LEMA, Andrés: "Tratado de Organización administrativa contable laboral e impositiva para explotaciones agropecuarias". Buenos Aires 1998.
- FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS. Informe N° 19. R. T. 8, 9, 10 y 12. Proyectos de R. Técnica Nos. 16 y 17. CECYT.
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE (IASC), Borrador de declaración de principios sobre agricultura (1996, 1999).
- COMISIÓN DE ACTUACIÓN PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONÓMICAS DE LA CAPITAL FEDERAL, TIERRA DEL FUEGO, ANTÁRTIDA E ISLAS DEL ATLÁNTICO SUR. Valuación, exposición y gestión en empresas agropecuarias (Informe I - Criterios de valuación y aplicación a empresas agropecuarias; Informe II - Criterios de exposición aplicables a empresas agropecuarias; Informe III - Análisis de Resultados en emp. agropecuarias: Gestión) Separata C.P.C.E.C.F. Febrero 1992.
- DIZ DE SAMITIER, M.; PAILLET, E.; GUALTIERI, O.: Una propuesta de estados contables para explotaciones agropecuarias; Revista "Impuestos", Editorial La Ley.
- ARCE, Hugo Santiago: Administración, gestión y control de empresas agropecuarias. Ediciones Macchi. Buenos Aires 1997.
- PAILLET, Eduardo: Valuación de activos específicos. 1as. Jornadas Nac. de profesionales en C. Económicas "El sector agropecuario". Santa Fe 1 y 2 julio 1999.
- TORRES, C.: Actividad agrop., preparación y exposición de estados contables. 1º Jornadas Nac. de prof. en C. Econ. "El sector agropecuario". S. Fe 1 y 2 julio 1999.
- VIII JORNADAS NACIONALES DE LA EMPRESA AGROPECUARIA. Conclusiones Cons Prof. de C. Econ. de la Pcia Bs. As. Tandil, Pcia de Bs Aires. Octubre de 1.999.
- Propuesta de Sistemas Contables Vinculados a Actividades Rurales Alternativas. DIAZ R.T., MANCINI C., MARCOLINI S., TAPIA M.A. 2das. Jornadas "Investigaciones en La Facultad de Cs Económicas y Estadística". Rosario, 10 y 11 de Octubre de 1997. Fac de Cs Económicas y Estadística. UNR.
- Valuación de Activos en Empresas Agrícolas. DIAZ, MANCINI, MARCOLINI, TAPIA. VII Jornadas de la Empresa Agropecuaria. Tandil, Bs As, 29, 30 y 31 de Oct. 1997.
- Informes Contables para Empresas Agrícolas. DIAZ, MANCINI, MARCOLINI, TAPIA. 3as. Jornadas "Investigaciones en La Facultad de Ciencias Económicas y Estadística". Rosario, 23 Y 24 DE Octubre de 1998. Fac. de Ciencias Económicas y Estadística.
- La Información Contable en las Empresas Agrícolas. DIAZ, MANCINI, MARCOLINI, TAPIA Valuación y Exposición. XIX Asamblea Nacional de Graduados en Ciencias Económicas. Tucumán. 16, 17 y 18 de Septiembre de 1999. –
- El Estado de Resultados en las Empresas Agropecuarias. Análisis de las propuestas vigentes. DIAZ, MANCINI, MARCOLINI, TAPIA. 4as. Jornadas "Investigaciones en la Fac. de Cs Económicas y Estadística". Rosario. 20, 21 y 22 de Octubre de 1999.



La Empresa Agropecuaria. Necesidad de Información Contable. DIAZ R.T., MANCINI C., MARCOLINI S., TAPIA M.A. XX Jornadas Universitarias de Contabilidad. Rosario. 3, 4 y 5 de Noviembre de 1.999.