



UNIVERSIDAD NACIONAL DE CÓRDOBA  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS  
ESCUELA DE GRADUADOS



Carrera: Especialización en Contabilidad Superior y Auditoría

***TRABAJO FINAL***

***PARTICULARIDADES DE LA AUDITORÍA EXTERNA DE ESTADOS  
CONTABLES EN EMPRESAS AGROPECUARIAS***

Autor:

Cra. Analía Raquel Vaira

Tutor:

Cr. Lucas Bastino

-2020-



PARTICULARIDADES DE LA AUDITORÍA EXTERNA DE ESTADOS CONTABLES  
EN EMPRESAS AGROPECUARIAS por Analía Raquel Vaira se distribuye bajo  
una [Licencia Creative Commons Atribución – No Comercial – Sin Obra Derivada 4.0  
Internacional](https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/)

## **Agradecimientos**

A todo el equipo docente de la Especialización en Contabilidad Superior y Auditoría de la Escuela de Graduados de Ciencias Económicas de la UNC.

En especial a la directora Eliana Werbin.

## **Resumen**

En el presente trabajo se analizaron las particularidades de conducir una auditoría externa de estados contables en empresas agropecuarias. Este sector está constituido en su mayoría por empresas familiares cerradas. El auditor deberá hacer una consideración adecuada de la integridad, la actitud y la motivación del/los dueño-administrador/es. En las empresas agropecuarias, el proceso de generación de resultado pasa por la producción, y de lo que se trata es de asignar el resultado al ejercicio en que se produce dicho esfuerzo. Producto de los cambios que se vienen suscitando a nivel global, el foco puesto solo en aspectos productivos es necesario para ser exitosos, pero no suficiente, se requiere de otras herramientas. Consecuencia de ello, el auditor debe cambiar o renovar no sólo el enfoque de énfasis de sus auditorías, sino de la concepción misma de la organización.

Palabras claves: Empresa Familiar- Procedimientos de Auditoría- Producción Agropecuaria- Reconocimiento Contable

## **Abstract**

In the present work the peculiarities of conducting an external audit of financial statements in agricultural companies were analyzed. This sector is mostly made up of closed family businesses. The auditor should make an adequate consideration of the integrity, attitude and motivation of the owner-manager / s. In agricultural companies, the process of generating results passes through production, and what it is about is assigning the result to the exercise in which said effort occurs. As a result of the changes that are taking place at a global level, the focus placed only on productive aspects is necessary to be successful, but not sufficient, other tools are required. As a consequence, the auditor must change or renew not only the focus of emphasis of his audits, but also the very conception of the organization.

Keywords: Family Business- Audit Procedures- Agricultural Production- Accounting Recognition

## Índice

I.	Introducción.....	1
II.	Metodología.....	5
III.	Resultados y discusión.....	7
1.	Estudio exploratorio de carácter bibliográfico sobre las empresas agropecuarias .....	7
	Características de la empresa agropecuaria .....	7
	La empresa familiar.....	8
2.	Estudio exploratorio de carácter bibliográfico sobre los puntos 3.1 y 3.5 de la RT 37 (F.A.C.P.C.E.) referidos al conocimiento del ente, sus operaciones, sistemas, control interno y los procedimientos de auditoría que le son aplicables para obtener elementos de juicio válidos y suficientes que permitan emitir el informe.....	11
	Procedimientos de Auditoría a aplicar para la validación de producción y existencias...	17
3.	Estudio exploratorio de carácter bibliográfico sobre el reconocimiento de los resultados de producción en el Estado de Resultado, tanto a nivel nacional como internacional.....	28
	Información a incluir en los Estados Contables. El Debate.....	30
IV.	Conclusiones.....	32
V.	Bibliografía.....	34

## **I. Introducción**

Dentro de los sectores productivos, el agrícola ocupa un lugar importante en nuestro país. Dicho sector se caracteriza por estar constituido por empresas familiares cerradas. En toda empresa familiar se conjugan las cuestiones emocionales y culturales propias de cada familia con las particularidades de organización y funcionamiento de una empresa, pero en el caso de las empresas familiares agropecuarias todos esos aspectos son además atravesados por la coyuntura económica propia de una actividad que tiñe sus necesidades y torna más específicas las formas de prevenir los conflictos.

Si bien cada familia agropecuaria presenta su propia identidad, es posible analizar un cúmulo de situaciones que experimentan sus empresas en general y que las identifica como una categoría empresaria diferente de las demás.

Una investigación realizada por el Instituto de la Empresa Familiar de Aden, dice que entre los errores más frecuentes en los que reconocen haber incurrido los miembros de las empresas familiares y que han perjudicado el crecimiento y rentabilidad de ellas destacan “los problemas organizativos”, “conflictos familiares por fallas en la comunicación” y “administración deficiente”. Estos factores son más pronunciados al crecer la empresa porque la estructura y el estilo de gestión, con frecuencia, no se adecuan a la nueva dimensión y complejidad del negocio. La falta de información y/o la baja calidad de esta puede convertirse en un “navegar a la deriva”, situación en la que, mientras nada suceda, se puede inferir que las cosas van bien. Son frecuentes los casos en que las empresas recién se preocupan por la información necesaria al encontrarse en dificultades financieras. Costa (2015)

En el campo es difícil encontrar fundadores que tengan pasión por las tareas administrativas, y esto hace que cuando el negocio prospera sea el área que menos se desarrolla. Compensan esta falta de interés incorporando personas de su confianza para evitar el riesgo que perjudiquen a la empresa. La confianza, honestidad y lealtad son valores que suelen prevalecer sobre los de eficiencia, es decir, sobre las competencias profesionales. Costa (2015)

Décadas atrás, estas explotaciones no revestían la calidad de “empresa”, en el sentido estricto de la palabra, es decir, no contaban con una planificación, políticas definidas, adecuada utilización de la información; su organización era escasa. Debido al crecimiento que ha tenido este sector en los últimos tiempos los productores se han visto obligados a adoptar el rol de empresarios, comenzando a ejercitar actividades propias de una organización. En este sentido, la toma de decisiones es un pilar esencial, es por ello que la información contable se vuelve imprescindible. Esta debe exponer de manera razonable la situación del ente, y es aquí donde el auditor desempeña un rol fundamental. Dado que este tipo de entes posee determinadas particularidades, la auditoría que se practica sobre ellos también se ve influenciada

En este contexto, el valor agregado es una asignatura pendiente para el productor. La Argentina tiene dos importantes problemas en Comercio Exterior, por un lado, no logra exportar cantidades significativas de productos industriales con alto valor agregado, mientras que es un importante exportador de commodities y de productos con bajo valor agregado. Por otro lado, la inmensa mayoría de las PYME argentinas, que son el verdadero motor de todas las economías exitosas en el mundo, no exportan. La diferencia entre dos pedazos de tierra idénticos, separados por un alambrado puede ser enorme, todo va a depender de la visión del empresario y su equipo y la toma de decisiones en tiempo y forma.

Las empresas que se dedican a la explotación agropecuaria poseen ciertas peculiaridades que las distinguen claramente de otros entes, ya sean comerciales, industriales o de servicios. Algunas de ellas son:

- Características de la actividad: está basada en los ciclos productivos de los activos biológicos. Generalmente, los ciclos económicos duran un año y los productivos dependen de los ciclos de crecimiento y terminación de los productos. Los bienes se pueden encontrar en diferentes estados al momento de su medición al cierre del ejercicio económico.
- Aspectos legales que le son alcanzados: posee tratamientos diferenciados en materia impositiva, previsional, aspectos sanitarios, medioambientales, etc.
- Organigrama: estos entes generalmente no poseen una estructura claramente definida, no están determinados los roles que deben cumplir cada uno de los integrantes de la organización, no están definidas las responsabilidades, etc.
- Control interno: por lo general estos entes se caracterizan por poseer controles escasos, nulos o ineficientes. Steffen (2011)

Como consecuencia de estas características particulares que la distinguen del resto de las actividades y con el objetivo de medir y exponer adecuadamente el crecimiento vegetativo la FAPCE (Federación Argentina de Profesionales de Ciencias Económicas) emitió la RT 22. Esta resolución define a la actividad agropecuaria “consiste en producir bienes económicos a partir de la combinación del esfuerzo del hombre y la naturaleza, para favorecer la reproducción, el mejoramiento y/o el crecimiento de plantas y animales incluyendo su reproducción, mejoramiento, degradación y/o crecimiento que conforman su desarrollo biológico”. Partiendo de ese concepto

podríamos decir entonces que la empresa agropecuaria es la dedicada a la producción de bienes agrícolas y ganaderos con el objeto de su comercialización. Un activo biológico es un animal vivo o una planta. Un aspecto a destacar es que para que pueda ser considerada como actividad agropecuaria, debe existir lo que se denomina “Gestión del cambio”. Es la gerencia quien facilita las transformaciones biológicas promoviendo, o al menos estabilizando, las condiciones necesarias para que el proceso tenga lugar (por ejemplo: niveles de nutrición, humedad, temperatura, fertilidad y luminosidad, etc.).

Se debe agregar que distintos factores cobran relevancia en estas empresas, los distintos niveles de fertilidad de los suelos, así como su rotación, la incidencia del factor climático, la variabilidad de los rendimientos de los cultivos, la intensidad de la tecnología. Al mismo tiempo las particularidades indicadas originan criterios de medición y formas de exposición que difieren de las empresas comerciales industriales y de servicios. Si bien es generalmente asimilado a un proceso industrial, en la actividad agropecuaria aparece el factor biológico.

Por todo lo expuesto, sumado a la especificidad en la definición de criterios y políticas contables en el negocio, los diversos roles que juegan las partes intervinientes, sumado a la incidencia de factores internos y externos con diferentes particularidades, determinan la necesidad de un conocimiento profundo del negocio para conocer las consecuencias en los resultados de la actividad económica y financiera de las empresas. En consecuencia, conducir una auditoría que permita cumplir los objetivos para los distintos usuarios es algo que requiere especialización.

La evolución en el campo de actuación profesional del auditor se ha estructurado, fundamentalmente, sobre la necesidad que manifiestan los usuarios de contar con información

contable de calidad para basar en ellas sus decisiones económicas y financieras. Esa necesidad de los usuarios se satisface, en la práctica, con una opinión independiente y objetiva del auditor que tiene como objetivo principal agregar credibilidad y confiabilidad a las manifestaciones y revelaciones que hace la gerencia, a través de los reportes financieros, a sus usuarios. La gerencia de todo ente es la responsable de la preparación y emisión de los estados contables y de las manifestaciones que sobre ellos efectúan. El objeto de la auditoría debe ser obtener validez sobre las afirmaciones que contienen los estados contables. Sólo se estará en condiciones de verificar si dichos estados reflejan la situación patrimonial y financiera del ente si se valúa y expone adecuadamente la generación de valor, en síntesis, si se comprende el negocio.

El objetivo del presente trabajo fue analizar las particularidades de las empresas agrícolas-ganaderas para conducir una auditoría externa de estados contables, enfocada principalmente en el conocimiento del ente y los procedimientos de auditoría aplicables.

## **II. Metodología**

### **1- Estudio exploratorio de carácter bibliográfico sobre las empresas agropecuarias.**

El estudio se llevó a cabo en base a los siguientes autores:

- ✓ Costa (2015)
- ✓ Sanchez (2011)

**2- Estudio exploratorio de carácter bibliográfico sobre los puntos 3.1 y 3.5 de la RT 37 (F.A.C.P.C.E.) referidos al conocimiento del ente, sus operaciones, sistemas, control interno y los procedimientos de auditoría que le son aplicables para obtener elementos de juicio válidos y suficientes que permitan emitir el informe.**

El estudio se llevó a cabo en base a las siguientes normas y autores:

- ✓ Informe N°12 (CECYT)
- ✓ Laguía y De Carli (2018)
- ✓ RT N°37 (F.A.C.P.C.E.) Segunda Parte. Capítulo III puntos 3.1 y 3.5
- ✓ Valenziano, Chiaradía, Souto y Paillet (2004)
- ✓ Viera y Bianchi (2003)
- ✓ Vilorio (2005)

**3- Estudio exploratorio de carácter bibliográfico sobre el reconocimiento de los resultados de producción en el Estado de Resultado, tanto a nivel nacional como internacional**

El estudio se llevó a cabo en base a las siguientes normas y autores:

- ✓ NIC N°41 (I.A.S.B.)
- ✓ RT N°16 (F.A.C.P.C.E.)
- ✓ RT N°22 (F.A.C.P.C.E.)
- ✓ RT N°46 (F.A.C.P.C.E.)
- ✓ Ceriani y Vigil (2014)
- ✓ Werbin, Quadro, Bertoldi, Priotto y Veteri (2018)

### **III. Resultados y Discusión**

#### **1- Estudio exploratorio de carácter bibliográfico sobre las empresas agropecuarias**

##### Características de la Empresa Agropecuaria

Si bien es común el uso de los términos “explotación agropecuaria”, lo justo sería utilizar la expresión “empresa agropecuaria” para colocarlo en un plano de igualdad con los empresarios de otros sectores de la economía, en una merecida revalorización del llamado “chacarero”, “gringo”, “paisano”, etc. Que suele contribuir de un modo sustancial a la generación de la riqueza nacional (Sanchez 2011).

La palabra agropecuaria resulta de agro terreno extenso y cercado destinado al cultivo y pecuaria actividad relacionada con el ganado (conjunto de animales domésticos que el hombre explota para su provecho).

Sanchez (2011) enumera una serie de “características de las empresas agropecuarias:

- Utilizar la tierra, en mayor o menor medida, como sustrato de producción.
- Las ventas y como consecuencia los resultados, están íntimamente ligados a factores climáticos y ambientales.
- Los procesos productivos deben respetar indefectiblemente los ciclos biológicos, la mayoría de ellos inmodificables por el hombre.
- Los precios de venta (casi siempre) no son determinados por los productores, sino por el mercado donde habitualmente acostumbra a operar.

- Las variaciones estacionales y la duración de los ciclos productivos, provocan desajustes financieros entre los momentos de pago y de cobro.
- La rentabilidad es baja teniendo en cuenta el capital invertido.
- Muchas empresas son unipersonales y/o familiares donde predomina el trabajo del o los titulares”.

### La Empresa Familiar

Costa (2015) resalta que “La empresa familiar es la forma predominante de organización empresarial en todo el mundo, lo cual la destaca como un elemento fundamental en el desarrollo económico y social de los países”. En tanto Gentili (2007) citado por Costa (2015) sostiene que “en Argentina, el 75% de las empresas nacionales son familiares, generan alrededor del 40% del PBI. En el sector agropecuario cobran todavía más importancia, siendo familiares el 95% de las empresas agropecuarias”. Entiéndase por empresa familiar aquellas cuya propiedad y la dirección están en manos de uno o más miembros de un mismo grupo familiar, y existe la intención de que la empresa siga en propiedad de la familia.

Lansberg (1999) citado por Costa (2015) menciona que “Como contrapartida, las empresas familiares tienen un muy bajo índice de supervivencia, menos del 30% pasan a la segunda generación y, de esta cifra, sólo el 10% llega a la tercera”. En cuanto a las variables que afectan el fracaso de las empresas familiares, de cada 10 empresas en proceso de liquidación, aproximadamente 7 lo hacen por problemas de tipo familiar, no económico. Las causas que llevan al debilitamiento de la empresa familiar agropecuaria (hasta la subdivisión o no continuidad) son

comunes al de la mayoría de las empresas familiares: no compartir una estrategia de futuro de empresa y familia empresaria, falta de competencia de los miembros de la familia trabajando en el negocio, dificultades en la transición generacional (por factores no previstos ni planificados con tiempo), falta de comunicación entre miembros de la familia (dificultad muchas veces generada por no aprender a diferenciar temas de la empresa con los temas propios de la familia), falta de información para lograr transparencia en la gestión entre accionistas activos y pasivos, falta de claridad en las remuneraciones de miembros de la familia, rivalidades entre miembros, falta de liquidez de las acciones, etc. Costa (2015)

Cuando hablamos de empresa familiar estamos incluyendo en esta denominación dos palabras cuyos significados encierran sistemas complejos (se entiende por sistema a un conjunto de componentes que interactúan entre sí con el propósito de lograr un objetivo y/o resultado). Por un lado la empresa, involucra una cantidad de componentes que se interrelacionan con el fin de obtener un resultado que es el beneficio económico. Este beneficio sirve para satisfacer las necesidades básicas de las personas que viven de la empresa y debe alcanzar para mantener o hacer crecer la empresa. El sistema empresarial se basa en el cumplimiento de tareas. Enfatiza el rendimiento y los resultados. Para asegurar su supervivencia promueve el cambio. Por otro lado la familia, involucra una cantidad de componentes que interactúan entre sí para satisfacer necesidades afectivas. El sistema familiar es básicamente emocional, con sus miembros vinculados por profundos lazos afectivos que pueden ser positivos y negativos. El sistema familiar es el ámbito donde se cultivan los valores de la lealtad, la protección y la educación de sus miembros. Además, existe una estructura conservadora que actúa para minimizar el cambio y mantener intacto el equilibrio de la familia. En la empresa las relaciones se deben establecer a partir de motivaciones netamente económicas, en cambio en la familia las relaciones se establecen a partir de motivaciones

netamente afectivas. La empresa familiar es una fusión de estas dos poderosas instituciones y debe conjugarlas muy bien para no caer en conductas emocionales que la afecten. Costa (2015)

Otro punto es el fenómeno de la atomización que se da generalmente en la propiedad agropecuaria, debido a que, ante la muerte del dueño fundador, resulta dificultosa la designación de un administrador que mantenga la explotación unificada del negocio. Frente a esa situación, suele aparecer como paliativo inmediato la “subdivisión” de la propiedad (el campo) en tantas partes como herederos exista, a diferencia de lo que ocurre en empresas de tipo industrial, donde resulta muy difícil desmembrar las distintas partes de un fondo de comercio para ser asignadas a los sucesores. Así, lo que en un principio aparece como un paliativo para la sucesión, no resulta así para aquellos herederos que desean continuar con la explotación agropecuaria. El impacto de subdivisiones de la tierra genera para cada empresa familiar, en primer lugar, costos por escindir, dividir, debilitamiento por descapitalizar la empresa, costos de creación de la nueva empresa (de darse el caso), costos impositivos, agrimensuras, duplicación de estructuras (galpones, mangas, plantas de silos, cascos, etc.) entre otras inversiones y gastos. Sumado a esta problemática de la supervivencia está el desafío de la eficiencia, ser competitivo con una menor escala. Gentili (2007) citado por Costa (2015)

Por todo esto es de vital importancia articular ciertas herramientas tendientes a profesionalizar las empresas familiares agropecuarias si estas quieren continuar existiendo como tales. Entre ellas se deberá trabajar sobre la visión estratégica y compartida de la empresa, los órganos de gobierno, la sucesión, capacitación, gestión, comunicación y manejo de la información.” *Cuando hay objetivos y reglas claras, hay menores posibilidades de conflicto*”.

Por su parte el auditor deberá hacer una consideración adecuada de la integridad, la actitud y la motivación del/los dueño-administrador/es, para llevar a cabo el enfoque de su labor bajo una

condición de escepticismo profesional. Esta evaluación es importante que sea realizada al momento de evaluar el riesgo de la auditoría, planear la naturaleza y el alcance del trabajo, evaluar las evidencias obtenidas y la confiabilidad de las manifestaciones de la administración.

**2- Estudio exploratorio sobre los puntos 3.1 y 3.5 de la RT 37 (F.A.C.P.C.E.) referidos al conocimiento del ente, sus operaciones, sistemas, control interno y los procedimientos de auditoría que le son aplicables para obtener elementos de juicio válidos y suficientes que permitan emitir el informe.**

La información contable es propiedad del ente y básicamente se trata de manifestaciones que hace la dirección o gerencia de éste. Incluye afirmaciones respecto del activo, pasivo, patrimonio neto, transacciones y distintos hechos que afectan la situación económica, financiera y patrimonial del ente. Estas afirmaciones de los distintos rubros están referidas a:

*Integridad:* las transacciones y saldos están íntegramente contabilizados en el período que corresponde.

*Validez:* las transacciones están adecuadamente autorizadas

*Veracidad:* las transacciones y saldos existen y son propiedad del ente.

*Medición contable:* las transacciones y saldos se encuentran adecuadamente medidos de acuerdo con las normas contables aplicables.

*Exposición contable:* la información ha sido adecuadamente agrupada y descripta.

El proceso de auditoría implica desarrollar tres etapas: planificación, ejecución y conclusión del examen, a través de los cuales el auditor recaba la evidencia para respaldar la validez de esas

afirmaciones que contienen los estados contables del ente, y así poder emitir un juicio técnico sobre los mismos Laguía y de Carli (2018).

La Resolución Técnica N° 37 FACPCE es el marco legal para el desarrollo de una auditoría externa de estados contables en Argentina, dentro de las tareas que el auditor debe desarrollar para poder emitir una opinión sobre los estados contables de un ente o abstenerse de emitirla, en el capítulo III A punto 3.1 dice “Obtener un conocimiento apropiado de la estructura del ente, sus operaciones, sistemas, su control interno, las normas legales que son aplicables y las condiciones económicas propias y las del ramo de sus actividades...”.La base de una buena auditoría está en explorar y explotar este punto, para ver de qué manera puede llegar a impactar en los estados contables del ente auditado determinados acontecimientos internos o externos.

En esta primera etapa debe entonces considerarse:

- Forma jurídica del ente, estas empresas pueden adoptar cualquier tipo societario legislado por la Ley de Sociedades Comerciales, tales como: sociedad de hecho, unipersonal, Sociedad de responsabilidad limitada, sociedad anónima, etc.
- Aspectos legales que son alcanzados: tener en cuenta las disposiciones legales específicas en materia impositiva, legislación provincial, aspectos sanitarios, regímenes especiales además de disposiciones de organismos públicos y de control.
- Ámbito de desenvolvimiento de la actividad: dado que el lugar de desarrollo es el campo, es importante considerar aspectos derivados de su ubicación geográfica, tipo de suelo, producciones de acuerdo con el lugar geográfico elegido. Se considera indispensable la información que pueda lograrse sobre la planificación de la producción por parte de las autoridades del ente y la planificación de la inspección ocular por parte del auditor, para

valorar la existencia, estados y aptitudes de la empresa en su conjunto. Esto no excluye la utilización de otros elementos de juicio.

- Características de la actividad: el auditor debe tomar conocimiento de las distintas actividades que se desarrollan, atendiendo a su proceso biológico y sus implicancias en los estados contables.
- Organigrama: es importante conocer el esquema organizativo para la toma de decisiones y su implementación en el contexto de la empresa.
- Control Interno: se debe evaluar el alcance del control interno de cada organización, de modo de poder implementar los procedimientos necesarios para evaluar riesgos e incertidumbres Valenzino, Chiaradía, Souto y Paillet (2004).

La evaluación de las actividades de control de los sistemas condiciona la naturaleza, el alcance y la oportunidad de los procedimientos de auditoría a aplicar. Las debilidades más comunes del sistema de control interno en las organizaciones agropecuarias desde el enfoque del informe COSO y sus 5 componentes son:

**Ambiente de Control:** en general las empresas agropecuarias no poseen los medios y las reglas previamente definidas, no poseen reglamentos ni manuales de procedimientos, el grado de formalización de los procedimientos y los formularios es escaso o nulo. La competencia del personal respecto a las actividades administrativas, por lo general, no son óptimas o son escasas. ej escasa utilización de comprobantes de respaldo, emisión de cheques con una sola firma, registros contables llevados por el auditor.

**Evaluación de riesgos:** se realiza de manera intuitiva, no sistematizada, por tal motivo la identificación, probabilidad de ocurrencia y la forma en que se pueden neutralizar no permiten ser

estimada. Ej. Activos sin seguros contra siniestros (hacienda) o escasamente protegido (granizo en sementeras).

**Actividades de Control:** controles físicos, dispositivos de seguridad para restringir el acceso a los activos físicos, segregación de funciones, entre otras. Es factible que algunas de estas actividades de control se realicen en las empresas agropecuarias pero las mismas no se encuentran sistematizadas ni reflejadas en formularios que permitan ser utilizadas como base para el análisis del auditor externo.

**Información y comunicación:** es el elemento vital de toda organización ya que permite tomar las decisiones de manera oportuna y corregir las desviaciones, pero en este tipo de entes es prácticamente nula la existencia de registros o sistemas de comunicación. La información no es formal y por ende no puede ser controlada a posteriori ni evaluada a nivel de certeza. La captura, proceso y transmisión de la información es débil o ineficiente.

**Supervisión:** la supervisión por parte de la dirección existe, pero su nivel de eficiencia y eficacia se ven limitados por las debilidades anteriormente marcadas, originando una supervisión no controlable a posteriori, no medible ni evaluable ya que los controles no se encuentran debidamente documentados. Viera y Bianchi (2003). Debido a las debilidades de control interno que suelen presentar estas empresas, el auditor se ve obligado a replantearse la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos al momento de la planificación de la auditoría, y a basarse en gran medida en pruebas sustantivas.

- Sistema administrativo: se deberá efectuar un acabado relevamiento del sistema administrativo, atendiendo especialmente a la forma de obtención de la información base, la cual emana del potrero, y debe analizarse cómo, cuándo y de qué forma llega la misma a

la registraci3n contable. En lo referente al proceso de la informaci3n y salidas del sistema contable, es muy com3n en las empresas agropecuarias que al auditor externo se le requiere el servicio de registraciones contables y preparaci3n de los estados contables de la entidad. La RT 37 establece en el ac3pite referido a la independencia del auditor, que “no se considera relaci3n de dependencia al registro de documentaci3n contable, la preparaci3n de los estados contables y la realizaci3n de otras tareas similares remuneradas mediante honorarios, en tanto no coincidan con funciones de direcci3n, gerencia o administraci3n del ente cuyos estados contables est3n sujetos a auditori3a”. El hecho de preparar los registros contables y los estados contables, como est3 tratado en el Informe 12 del 3rea de auditori3a del CECYT, si bien colocan al auditor en una posici3n favorable para obtener informaci3n 3til sobre la entidad y sobre los objetivos, el estilo de administraci3n y el esp3ritu del due1o-administrador; con la contabilidad a cargo del contador este pasa a formar parte del grupo de control por lo que cuanto mayor sea su participaci3n, es decir cuantas m3s tareas a su cargo tenga que inhiban o eliminen controles propios del ente, mayor ser3 el riesgo asumido. Este es seguramente uno de los problemas de mayor magnitud que asume un auditor en estas circunstancias. La falta de contraste, de re-an3lisis de operaciones importantes, de control de criterios utilizados para imputaciones. Implica una limitaci3n adicional de importancia que debe ser acotada por el profesional. Una de las soluciones que se han adoptado para hacer frente al riesgo de detecci3n, es la de dividir las tareas dentro del estudio contable, estableciendo que el procesamiento de la informaci3n est3 a cargo de personas diferentes de quienes tendr3n la responsabilidad de la auditori3a. Esta alternativa permite al menos reincorporar el contraste, como elemento valioso en la detecci3n de errores e irregularidades. No obstante, es importante que el auditor comprenda muy bien

que el hecho de llevar a cabo la preparación de los registros contables y de los estados contables, no lo exime de obtener evidencia de auditoría apropiada y suficiente.

Continuando con los pasos establecidos por la RT 37 en el punto 3.5 indica **“Reunir los elementos de juicio válidos y suficientes que permitan emitir su informe a través de la aplicación de los siguientes procedimientos de auditoría...”**

- o Evaluación del control interno
- o Cotejo de los estados contables con los registros contables
- o Revisión de la correlación entre registros contables, y entre éstos y la correspondiente documentación comprobatoria.
- o Inspecciones oculares (por ejemplo, arqueos de caja, documentos e inversiones; observación de inventarios físicos; observación de la existencia de bienes de uso).
- o Obtención de confirmaciones directas de terceros (por ejemplo, bancos, clientes, proveedores, asesores legales).
- o Comprobaciones matemáticas.
- o Revisiones conceptuales.
- o Comprobación de la información relacionada.
- o Comprobaciones globales de razonabilidad (por ejemplo, análisis de razones y tendencias, análisis comparativo e investigación de fluctuaciones de significación).
- o Examen de documentos importantes (por ejemplo, estatutos, contratos, actas, escrituras y similares).
- o Preguntas a funcionarios y empleados del ente.

o Obtención de una confirmación escrita de la dirección del ente de las explicaciones e informaciones suministradas (Manifestaciones de la dirección).

Las normas vigentes no exigen la aplicación de todos y cada uno de los procedimientos allí mencionados, debido a que pueden ser modificados, reemplazados por otros alternativos o suprimidos, atendiendo a las circunstancias de cada situación. La auditoría es “a medida” del ente auditado.

### **Procedimientos de Auditoría a aplicar para la validación de producción y existencias**

Antes dos definiciones a tener en cuenta:

**Producción:** es el incremento de valor en los activos biológicos, por cambios cuantitativos o cualitativos (volumen físico y/o calidad) en los bienes como consecuencia de su transformación biológica.

**Costos de Producción:** Definimos el costo de producción de la actividad agropecuaria como el conjunto de insumos complementarios del proceso biológico de reproducción y crecimiento de plantas y animales con el objeto de obtener bienes económicos.

### **Agricultura**

Teniendo en cuenta la fecha de cierre de ejercicio y la actividad desarrollada por el ente, se puede encontrar con los siguientes tipos de bienes:

- Insumos: incluye semillas, fertilizantes, herbicidas, combustibles y lubricantes, etc.
- Sementeras
- Cereales y/u oleaginosas

Con respecto a los insumos, el procedimiento a aplicar consiste en la presencia del auditor en el recuento físico por parte del ente (inspección ocular). Además, se debe solicitar el pedido de

información a terceros para cumplimentar el objetivo de existencia (insumos pendientes de entrega o en custodia).

En lo atinente a las sementeras, la presencia del auditor en el lugar tiene su importancia relativa, se recomienda un informe técnico de los cultivos, donde conste el grado de avance y la estimación del rinde. Este procedimiento debe ser completado en el período de hechos posteriores con los partes de cosecha y/o liquidaciones de ventas.

Respecto a cereales y/u oleaginosas el objetivo de existencia se cumplimenta con la presencia del auditor en el recuento físico por parte del ente, donde es necesario el asesoramiento técnico para poder estimar la capacidad de silos, peso hectolítrico, materias extrañas, etc. Todos ellos datos necesarios para su posterior valuación. En el caso de que las existencias se encuentren en depósitos de terceros, se debe solicitar el Certificado de Depósito.

Asimismo, es necesario establecer la razonabilidad de la producción en función del área sembrada, los insumos utilizados, el clima, los gastos del cultivo (es especial las facturas de servicios de terceros donde se puede inferir, generalmente, la superficie trabajada). Todos estos elementos deben ser evaluados y constatados con el standard de producción de la zona. Para ellos el auditor debe contar con la colaboración de un especialista, además cuenta con distintas publicaciones como Sociedad Rural, INTA, Bolsa de cereales, revistas especializadas, etc.

Para determinar la razonabilidad de las existencias finales debemos tener en cuenta la existencia final del ejercicio anterior a la que debemos sumar la producción determinada según el párrafo anterior y restar las ventas realizadas hasta el cierre del ejercicio.

Otro elemento con que cuenta el auditor son las constancias de presentación en el régimen de información SISA respecto a las existencias y capacidad productiva de cada cultivo que debe

declarar el productor en la forma y los plazos establecidos por AFIP en la Resolución General N° 4310/2018.

Información previa con la que debería contar el auditor a la realización de este procedimiento: Plano del establecimiento, plano con subdivisión de lotes, Información sobre las formas de producción (labranza convencional, siembra directa), cultivos existentes al inicio del ejercicio, cultivos existentes al momento de la inspección.

### **Ganadería**

El procedimiento típico para verificar existencia de bienes de cambio es la presencia del auditor en la toma de inventario, y es aplicable también a este tipo de empresas con algunas particularidades. Existen diferentes formas de tomar un inventario ya sea encerrar los animales en un potrero y hacerlos pasar hacia otro, trabajar en las mangas, recorrer el campo, etc. Debido a la naturaleza del activo en cuestión un contador solamente podría llegar a efectuar un recuento de las cabezas que le son mostradas, por lo que es importante que cuente con colaboradores especializados para poder realizar la clasificación del ganado en sus distintas categorías. De cualquier manera, con solo efectuar este procedimiento no se elimina el riesgo de errores y/o fraudes, por este motivo el auditor debe apoyarse en otros elementos de juicio, del ente y/o de terceros: planillas de movimiento mensual de hacienda, actas de vacunación, servicio de autogestión SENASA (AFIP), entre otros, Viera y Bianchi (2003).

Para poder determinar el costo de la hacienda vendida y la producción, es recomendable que el auditor solicite al productor agropecuario las Planillas de Movimiento mensual y anual de hacienda, generalmente son manuales y las realiza el responsable del rodeo. Es un elemento muy útil para el auditor debido a que puede confrontar la información contable con la que el productor utiliza para la toma de decisiones. En estas planillas sólo se trabaja con unidades físicas.

A continuación, se propone un modelo de ellas:

### Planilla de Movimientos de Hacienda

Categoría	Existencia al	Compras	Ventas	Nacimientos		Muertes	Subtotal	Recategoriz.		Existencia Teórica	Existencia Real	Diferencia
								Altas	Bajas			
Vacas												
Vaquillonas												
Vacas Preñadas												
Vaquillonas												
Ternereras												
Vacas descarte												
Novillos												
Novillitos												
Terberos												
Toros												
<b>TOTALES</b>												

Fuente: Viera y Bianchi (2003)

Basado en estas planillas, se puede realizar el análisis de razonabilidad de la información contable, los pasos a seguir serían:

- 1-Validar la información contenida en las planillas.
- 2-Una vez confirmadas las cantidades, se realizará la valuación contable según normas contables profesionales.
- 3-Comparar con la contabilizada por la empresa.

Sólo se va a desarrollar el punto 1 ya que es el que suele presentar mayor complejidad.

Antes de comenzar es necesario distinguir los procesos ganaderos. Hay establecimientos que optan por desarrollar sólo uno y otros que desarrollan ambos, en este último caso se denomina ciclo completo

**Cría:** consiste en la generación de productos similares (terneras) a través de un rodeo ganadero integrado por hembras adultas y machos. También existen procesos de inseminación artificial por medio de semen congelado.

**Invernada:** a partir del destete se apartan las crías de sus madres, comenzando el proceso de crianza y engorde denominado invernada. También se puede adquirir directamente hacienda de otro productor para hacer este proceso. Los productos que se obtienen son novillos y vaquillonas cuyo destino puede ser la venta o la reposición de madres en el caso de las últimas. Valenziano et al. (2004)

La principal actividad “productiva” es la obtención de terneros al destete en el caso de cría y la mayor cantidad de kilos por animal para el caso de invernada.

Para analizar la razonabilidad podemos verificar:

- Que la existencia inicial coincida con la final declarada al cierre del balance anterior.
- Que las compras y ventas estén debidamente respaldadas por los comprobantes y que éstos reúnan los requisitos de facturación establecidos por AFIP RG 3964/16. A su vez que se hayan registrado contablemente y coincidan cantidades, categorías y períodos.
- Que los nacimientos tengan relación con la parición informadas y los informes de tactos. También es útil contar con el índice de parición del ente, compararlo con el de períodos anteriores y con índices generales publicados para esa zona por organismo público o privado (Sociedad Rural, INTA, etc.)

- Si la empresa utiliza inseminación artificial, la verificación del auditor se simplifica ya que las dosis de semen se compran en cantidades exactas y surgen de la factura de compra. Estas cantidades se deben comparar con el número de vaquillonas y vacas que figuran en la planilla como preñadas, como así también con los nacimientos. Otro elemento de control son honorarios del personal que inseminó, en el detalle de la factura figura la cantidad de animales inseminados.
- Que la existencia al cierre de este ejercicio coincida con el inventario físico realizado en presencia del auditor.
- Que la existencia inicial, más las compras, más los nacimientos, menos las muertes y menos las ventas, sean iguales a la existencia final. En este cálculo no estamos identificando las categorías que es un paso posterior. Asimismo, también se podría comparar la existencia con las dosis de vacunas compradas por el ente y el acta de vacunación correspondiente, con el stock a fecha determinada que se obtiene del sistema de autogestión de SENASA ingresando a la página de AFIP con clave fiscal.
- Verificar el correcto pase numérico de la “recategorización”, pero también que la misma se realice respetando el desarrollo normal de la hacienda (ej. Categoría de baja terneras 10, categoría de alta vaquillonas 10).

*La recategorización antes mencionada, sumado a los nacimientos del ejercicio, da por resultado las “cantidades producidas” de hacienda en un establecimiento, esas cantidades valorizadas, esto es, multiplicadas por el valor en pesos (\$) que resulta de la diferencia de precios entre la nueva categoría y la que tenía anteriormente, da por resultado la Producción del ejercicio, elemento distintivo de esta actividad.*

Debemos tener presente que el objetivo perseguido por el auditor es verificar la producción del ejercicio indicada en las planillas. Una vez que el auditor ha determinado la cantidad de pariciones teóricas y razonables del establecimiento valiéndose de índices, informes, estándares para la zona donde desarrolla su actividad el ente, entre otros; las compara con las informadas en las planillas de movimiento de hacienda, si existieran diferencias significativas entre lo teórico y lo informado le deberá solicitar al ente que justifique las diferencias. Para efectuar tareas de control se necesita conocer una situación teórica y poseer una real, para así poder compararlas y tomar la medida correctora o en el caso del auditor evaluar la importancia e incidencia de los desvíos. Como ya se mencionó anteriormente es necesario que el auditor externo cuente con la colaboración de un experto de su confianza, quien debe asesorarlo y evacuar las dudas técnicas del contador y además es el indicado para determinar la razonabilidad de la información brindada por la empresa.

Después de analizar las etapas de servicio, preñez, parición y destete se debe analizar la decisión de la empresa con respecto a los terneros destetados. Pueden darse dos circunstancias:

1-Que la explotación se dedique exclusivamente a la cría. En ese caso el auditor debería encontrar como ingresos, las ventas de la producción de machos del ejercicio para un establecimiento de invernada.

2-Que el establecimiento también realice actividad de invernada, con lo cual las ventas con que se encontrará el auditor serán novillos para consumo.

De todos modos, en ambos casos se debe analizar la veracidad de la planilla de movimiento de hacienda. La variación será si las “altas” de los terneros son producto de compras en el caso de a) o de una recategorización en el caso b). Las hembras, por lo general, en ambos casos son recategorizadas, pero también pueden ser vendidas a otros establecimientos de cría.

En los establecimientos de invernada se reciben terneros, ya sea por compra o recategorización y tienen por finalidad vender novillo. Al igual que en la etapa de cría debemos basarnos en la planilla extracontable y verificar las existencias iniciales y finales, los cálculos y pases. Es importante que en los establecimientos de invernada se realice un control estricto de los kilos producidos ya que es de esa forma en que miden su productividad.

Para realizar el control de kilos:

- Controlar de los comprobantes de compra (según RG 3964/16 AFIP) los kilos de alta de los terneros y de las de venta los kilos y cantidad de cabezas vendidos.
- Con respecto a los kilos de hacienda en existencia al cierre o se pesa toda la hacienda, que es lo ideal, pero no siempre es posible por ser un procedimiento costoso y engorroso o se recurre a un especialista para establecer un peso estimado.
- Comparar los kilos producidos con la cantidad de cabezas por hectárea de campo y también con otros ejercicios y con los estándares de la zona.

Los procedimientos utilizados para validar producción y existencias forman parte de las denominadas comprobaciones globales de razonabilidad.

Es importante mencionar que en los últimos años se ha producido una intensa actividad regulatoria de organismos vinculados al sector agropecuario como el Ministerio de Agricultura a través de SENASA, y en particular la AFIP. En virtud de ello el productor agropecuario debe seguir ciertas formalidades referidas al traslado, cambio de titularidad, tareas sanitarias o tratamientos con medicamento referidas a la hacienda vacuna, informar producción y existencias de granos, entre otras, el auditor puede valerse de ellas para sus procedimientos de auditoría, dado que es información valiosa y de fácil acceso, simplemente ingresando a la página de AFIP con clave fiscal, se obtiene datos relativos a regímenes de información, retenciones, facturaciones, Liquidaciones

primarias, etc. por ejemplo el Sistema Integrado de Sanidad Animal (SIGSA), una función importante que brinda este sistema es la posibilidad de ver el stock de hacienda de un determinado establecimiento a una fecha determinada. Esto es porque el sistema recibe los datos de las vacunaciones de hacienda y de los DT-e, pudiendo el auditor extraer del sistema el stock según SENASA y compararlo con el que posee el Ente.

-Actas de vacunación: todas las vacunaciones deben asentarse en un acta, la misma debe confeccionarse por personal autorizado y registrado ante el SENASA.

-Dte (documento de tránsito electrónico) se permite generar digitalmente el documento de tránsito de animales, los productores acceden al servicio para realizar el DTe a cualquier hora, sin necesidad de dirigirse a las oficinas del Organismo. Este documento contiene entre otros datos los siguientes: datos del remitente y destinatario, detalle del ganado a transportar, información sanitaria (fechas y certificados de vacunación), datos del transportista. Con similares características, para el transporte de granos, se emite la carta de porte. Con estos datos el auditor puede controlar las ventas que haya realizado el ente para corroborar su existencia.

AFIP también regula la facturación de hacienda (Liquidación Electrónica Pecuaria) y de granos (Liquidación Primaria de Granos), estas liquidaciones se deben emitir electrónicamente a través de la página de AFIP con la clave fiscal del contribuyente, por lo que el auditor puede corroborar e inspeccionar las mismas simplemente ingresando a la página web de AFIP.

Estos son elementos importantes para el proceso de auditoría.

Otras cuestiones relevantes

- Es común encontrar en la cuenta Otros créditos saldo a favor IVA. En el sector agropecuario es común la acumulación de saldos técnicos a favor del contribuyente, que

solo puede ser computado contra futuros débito, esto se da porque los insumos se encuentran gravados algunos al 21% y otros a la tasa reducida del 10,5%, pero las operaciones (en su totalidad) resultan alcanzadas por la alícuota del 10,5%, éstos saldos técnicos en la medida que no puedan ser absorbidos se tomarán irrecuperables, pasando a ser un costo financiero y económico que debe soportar el productor agropecuario.

- Otro aspecto importante es la diferencia de criterios de valuación contables con los impositivos, estas diferencias se originan porque mientras las registraciones contables tratan de receiptar el valor corriente de los activos biológicos, la norma impositiva establece conceptos específicos y diferenciales, según las distintas finalidades del activo biológico (hacienda de cría, de invernada, reproductores). Así las diferencias determinadas entre las valuaciones contables y fiscales, darán origen a diferencias temporarias, las que luego de aplicarles la tasa vigente del impuesto, generarán Activos por Impuesto Diferidos (cuando su reversión futura disminuya los impuestos determinados) o Pasivos por Impuesto Diferido (cuando su reversión futura aumente los impuestos determinados). Este tema es vital en la tarea del auditor, tanto por su importancia en la determinación del resultado de la empresa como en la responsabilidad profesional considerando las leyes que endurecen las políticas penales en materia tributaria.
- Otros créditos y retiros de los socios. Dado que en la mayoría de los casos los titulares de las explotaciones no están a sueldo, y efectúan retiros, es común encontrar contabilizados como cuentas a cobrar estos derechos de la sociedad.
- En un contexto inflacionario será necesario revisar la aplicación del ajuste por inflación. Según la RT 46, los activos biológicos y productos agropecuarios se miden a valores

corrientes a la fecha de cierre del ejercicio, por lo que sus saldos están expresados en moneda de la fecha de medición. Con respecto a los resultados, en la actividad agropecuaria los resultados reconocidos pueden ser atribuibles a la transformación biológica o a los cambios en el valor razonable de los activos involucrados. Si bien la producción se puede medir periódicamente de acuerdo con el proceso de transformación biológica, debe hacerse al menos a la fecha de cosecha o recolección y a la fecha de cierre del ejercicio. Esta situación puede determinar la necesidad o no de reexpresar dichos valores a moneda de cierre. Los costos atribuibles al proceso biológico están expresados en moneda de la fecha de consumo o devengamientos, por lo que surge la necesidad de reexpresión. Los resultados por medición a valor razonable deberán determinarse en términos reales. En consecuencia, en la contabilidad en moneda homogénea deberá revelarse el RECPAM, su incidencia dependerá del balance de los activos y pasivos “monetarios”.

- Obtención de una confirmación escrita de la dirección del ente. Dada la variedad de producciones y procesos, así como diferentes contratos en un medio donde muchas veces la palabra reemplaza al comprobante, es necesario recurrir a esta confirmación con mayor énfasis que en otras actividades.

En definitiva, por un lado, la actividad agropecuaria sigue presentando gran dificultad en la tarea de los auditores de estados contables debido al alto riesgo inherente que presenta este sector al momento de ser auditado. Especialmente el crecimiento vegetativo y aspectos biológicos de los activos, sumado a las debilidades de control interno que presentan estos entes, hacen que se vean afectados los objetivos de auditoría, especialmente los de integridad y existencia. En consecuencia,

el trabajo podrá llevarse a cabo, pero requerirá del auditor escepticismo profesional, actitud que incluye una mente inquisitiva y una evaluación crítica de la idoneidad y suficiencia de la evidencia de auditoría.

Por otro lado, la contabilidad enfrenta la problemática de representar la realidad económica financiera en los informes contables. La actividad agropecuaria (por la transformación biológica que produce en los activos de una entidad agropecuaria) es una actividad excepcional desde el punto de vista de la aplicación de los modelos de contabilidad, y su tratamiento, reconocido por la normativa contable nacional (RT22) e internacional (NIC41), ha marcado una especie de ruptura novedosa con las prácticas tradicionales ya consolidadas. Sin embargo, cabe preguntarse ¿en qué medida la aplicación de estas normativas logra resolver los problemas de medición y exposición de los estados financieros de entes agropecuarios generando información razonable y útil para sus usuarios?

### **3- Estudio exploratorio bibliográfico sobre el reconocimiento de los resultados de producción en el Estado de Resultado.**

La agropecuaria es una actividad especial o excepcional desde el punto de vista de la aplicación de los modelos de contabilidad por la característica de que los activos de una entidad agropecuaria (productos agrícolas y activos biológicos) están sujetos a una transformación biológica que produce cambios cualitativos y/o cuantitativos en esos activos, y esa característica puede generar incertidumbre o conflicto cuando se aplican métodos contables tradicionales. La excepcionalidad de la actividad ha sido reconocida incluso por el International Accounting Standards Board (IASB),

organismo que, paradójicamente, persigue el propósito de elaborar normativas contables de carácter general para todas las actividades económicas. Así la Norma Internacional Contable (NIC) 41, vigente a partir de enero 2003, prescribe el tratamiento de la actividad permitiendo revelar información que sea comprensible en la mayoría de los países del mundo sobre la situación financiera, el rendimiento y los flujos de efectivo de una entidad agropecuaria, de manera que sea útil para la toma de decisiones económicas de una amplia gama de usuarios. Más aún, el tratamiento de la excepcionalidad de la actividad estaba dado incluso antes de la aparición de la normativa contable internacional ya que la mayoría de las legislaciones nacionales trataban con “guías contables”, Argentina contaba con el informe N° 19 del Centro de Estudios Científicos y Técnicos (CECYT) de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE). Ambos antecedentes de la Resolución Técnica N° 22 de la FACPCE, modificada luego por RT 46. Por su parte la RT 16 (Marco conceptual de las normas Contables Profesionales) reconoce este concepto:

#### 4.2.2. Ingresos, gastos, ganancias y pérdidas

Son ingresos los aumentos del patrimonio neto originados en la producción o venta de bienes, en la prestación de servicios o en otros hechos que hacen a las actividades principales del ente.

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 agropecuaria o la extracción de petróleo o gas en esta industria.

Cuando se trata de empresas agropecuarias, se considera que el producido no requiere de esfuerzo significativo de venta, el proceso de generación de resultado, pasa por la producción, y de lo que se trata es de asignar el resultado al ejercicio en que se produce dicho esfuerzo. Tanto la NIC 41 como la RT 22 permiten el reconocimiento de los resultados de producción en los estados de

resultados, es decir, 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. De esta manera, las empresas agropecuarias lo reconocerán en el primer ítem integrante del estado, e incluyendo además las posibles variaciones en sus precios de mercado. El reconocimiento es coherente entonces con el planteo de que se está frente a un sector que requiere un tratamiento diferencial en la determinación de sus resultados y en su exposición. Rudi (2006) citado por Ceriani y Vigil (2014), ha indicado que el reconocimiento de los resultados de producción implicaría una valuación 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 tanto el costo incurrido, representativo del valor del bien”. En el mismo sentido Torres (2008) también citado por Ceriani y Vigil (2004), indica que esta idea del reconocimiento del resultado de producción es compatible con la definición de ingreso contenido en el marco conceptual de las Normas Contables Profesionales argentinas (NCP), concepto basado en la idea de capital financiero como capital a mantener, donde todo incremento patrimonial no proveniente de los aportes de los propietarios se reconoce como ganancia, cualquiera fuese su origen.

#### Información a incluir en los Estados Contables. El Debate

Ceriani y Vigil (2014) ponen sobre la mesa un aspecto importante relacionado con la posibilidad que brindan las normativas de incluir información no financiera para usuarios externos dentro de los estados contables. Para algunos autores citados como González (2008) ha indicado que si bien la NIC es una normativa referida a la “información financiera”, contener información no financiera

en notas y comentarios (información a revelar, según la indicación de la NIC) permitiría dar a conocer aspectos de la entidad que en éste sector específico no se obtendría con la lectura de la parte principal del estado financiero, como características de los activos biológicos (edad, peso, etc.) o forma de obtener su valor razonable (mercado activo, costo histórico, etc.). Por su parte, Díaz y Jaime (2007) han insistido en proponer como información complementaria lo que ellos denominan “costo oculto” de producción, esto es el costo por la pérdida eventual de rendimiento por el impacto ambiental negativo resultado de la explotación agropecuaria. Estos autores sostienen son las condiciones edáficas (del suelo) las que determinan una buena parte del rendimiento presente y futuro de los cultivos. Es por eso que, dicen estos autores, esa información debería incorporarse en la información complementaria, junto con la mención de planes de rotación agrícola, el uso o no de técnicas de siembra directa y la exposición periódica del análisis del suelo.

Werbin, Quadro, Bertoldi, Priotto y Veteri (2018) en su trabajo de investigación Los principios de la exposición contable: el nuevo proyecto del IASB, también reconocen que gran parte de la literatura y los organismos emisores de normas se cuestionan sobre qué cantidad de información es apropiada exponer, y cómo debe hacerse. En 2017 el IASB, ha encarado una investigación con el objetivo de mejorar la exposición en los estados financieros, mediante la emisión de “Principios de Exposición” o “Principios de Información a Revelar”. En palabras del propio organismo emisor, *“Los estados financieros intentan proveer a los inversores con información útil para tomar sus decisiones de inversión. El IASB reconoce, sin embargo, que las compañías encuentran desafiante el hecho de proveer esa información...”* Continúa diciendo *“...que las entidades necesitan utilizar su juicio al decidir qué información exponer en los estados financieros y la forma más eficaz de organizarla y comunicarla. Las principales causas del problema de la exposición parecen ser las dificultades para aplicar este juicio. El IASB ha recibido información de que las dificultades al*

*aplicar el juicio son, a menudo, de conducta, en lugar de provocadas por los requerimientos de las NIIF. La información recibida indica que algunas entidades, auditores y reguladores conciben los estados financieros principalmente como documentos de cumplimiento, en lugar de como un medio de comunicación con los usuarios de los estados financieros”.*

Para concluir, en con coincidencia con Werbin et al. (2018), cabe destacar que “Es el contenido de la información en la exposición, no la forma misma de la exposición, lo que es valorado por el mercado. De esta forma, la información puede ser comunicada sin dificultad tanto en notas y exposiciones suplementarias, como en los estados contables propiamente dichos”.

#### **IV. CONCLUSIONES**

Como hemos dicho un empresario agropecuario es fundamentalmente un tomador de decisiones (continuamente debe identificar alternativas y seleccionar la mejor) que involucran los aspectos operativos, de inversión y financiamiento de la empresa. Estas organizaciones se han constituido más por hacer y con base en la experiencia, que por estudios de planes de negocios y diseño organizacional. Actualmente las actividades económicas desarrolladas por el sector agropecuario se encuentran insertas en mercados altamente competitivos, enfrentan múltiples situaciones que pueden provenir del mercado internacional y nacional. Actúan en un contexto dinámico que ejerce presiones sobre su funcionamiento, que demanda el desarrollo de capacidades y competencias para lograr la competitividad. La ventaja del resultado por producción reside en que nos permite medir cuantitativamente la eficiencia de nuestro planteo productivo. Pero como solamente se evalúan los

aspectos productivos, sin cuantificar la evolución patrimonial de la empresa, no sabremos si la misma crece o decrece. Para tener la visión completa de lo que ha sucedido en la empresa, se vuelve necesario complementar el análisis productivo con el de la evolución de los componentes patrimoniales de la empresa. Aquí aparece la contabilidad como herramienta útil para generar información confiable. La contabilidad no se usa exclusivamente –tal como creen muchos empresarios- para liquidar impuestos. Este método también puede ser utilizado para hacer gestión y tomar decisiones. El método contable de partida doble, permite explicar correctamente la totalidad de las causas que generan variaciones patrimoniales. Además, y en línea con el objetivo de poder establecer comparaciones, la mayoría de las empresas reconocidas mundialmente utilizan este método para registrar y exponer su información. En este contexto, por un lado es vital para estas empresas contar con profesionales en ciencias económicas o carreras afines, que contribuyan en la utilización e interpretación de la información contable; y por otro, la normativa nacional e internacional, debería brindar herramientas para que la contabilidad patrimonial de estas empresas, se acerque más a una contabilidad de gestión, y, por lo tanto, que la información producida sea más útil, tanto para la gerencia como para los usuarios externos de esa información. Consecuencia de todo ello, el auditor debe cambiar o renovar no sólo el enfoque de énfasis de sus auditorías, sino de la concepción misma de la organización.

En síntesis, la actividad agropecuaria, por su carácter de excepcionalidad, requiere especialización por parte del auditor, y presencia en “el potrero”, ya que, “aquel auditor que tiene desgastado su sillón de despacho, deja de percibir el día a día de la empresa, donde realmente se cuece el arroz”.

## V. BIBLIOGRAFÍA

- Ceriani, M. A. y J. I. Vigil (2014). Problemas y Desafíos recientes de las normativas contables para los estados financieros en la actividad agropecuaria. Revista Ciencias Económicas, **11**(02),75-89.
- Costa, Jorge C. (2015). Profesionalismo de las empresas familiares agropecuarias (Trabajo Final de Ingeniería en producción Agropecuaria). Facultad de Ciencias Agrarias. Universidad Católica Argentina.
- F.A.C.P.C.E. Marco Conceptual de las Normas Contables Profesionales R.T. N° 16.
- F.A.C.P.C.E. Normas Contables Profesionales: Actividad Agropecuaria. R.T. N° 22.
- F.A.C.P.C.E. Nuevo Texto de la RT N° 22 RT N°46.
- F.A.C.P.C.E. Normas de Auditoría, Revisión, Otros encargos de aseguramiento, Certificación y Servicios relacionados R.T. N° 37.
- I.A.S.B. Agricultura NIC 41.
- Informe N°12 C.E.C.Y.T. Consideraciones sobre el trabajo del auditor cuando tiene a su cargo los registros contables.
- Laguía, Ana C. y M. F. De Carli (2018). Auditoría. Colección Práctica Contabilidad & Gestión. Errepar. Argentina.
- Sanchez, Carlos O. (2011). La Empresa Agropecuaria: cuestiones decisionales y de gestión. Revista Perspectiva de las Ciencias Económicas y jurídicas (1), 311-342
- Steffen, Manuel A. (2011). Auditoría de empresas agrícolas. Facultad de Ciencias Económicas. UNICEN. Tandil. Argentina.

- Valenziano, Beatriz M. - Chiaradía, Claudia A.- Souto, Liliana B. y Paillet, Eduardo B. (2004)  
La empresa agropecuaria y la tarea del auditor. *Profesional y Empresaria* **V**, 108-116
- Viera, María I. y M. Bianchi (2003). Auditoría de la empresa agropecuaria. X Jornadas Nacionales de la Empresa Agropecuaria. Tandil. Argentina
- Viloria, Norka (2005). Factores que inciden en el sistema de control interno de una organización. *Actualidad Contable Faces*, **8** (11), 87-92.
- Werbin, Eliana - Quadro, Martín – Bertoldi, Norma – Priotto, Hugo y Veteri, Liliana. (2018). Los Principios de la Exposición Contable: El nuevo proyecto del IASB. Serie Documento de Trabajo de Investigación de la Facultad de Ciencias Económicas. UNC. Argentina.