



Teresa Díaz
Carina Mancini
Silvina Marcolini
María Alejandrina Tapia

Instituto de Investigaciones Teóricas y Prácticas, Escuela de Contabilidad.

EL ESTADO DE RESULTADOS EN LA EMPRESA AGROPECUARIA. ANÁLISIS DE LAS PROPUESTAS VIGENTES.

1. INTRODUCCION.

LA EMPRESA AGROPECUARIA.

Es aquella, cuya función, 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.

Características diferenciales de la empresa agropecuaria producen efectos en la valuación y exposición de los estados contables en este tipo de entes. Los procesos agropecuarios son aquellos en que se conjugan la labor del hombre en correspondencia con organismos VIVOS, los cuales no tienen siempre una respuesta predecible, el factor climático condiciona situaciones finales.

1.1. Actividad agropecuaria y el marco contable.

Su objetivo es producir bienes económicos combinando el esfuerzo del hombre y la naturaleza para favorecer el crecimiento de plantas y animales. La particularidad de esta actividad es la obtención de productos en los que interviene el CRECIMIENTO VEGETATIVO, que es la capacidad que tienen animales y plantas de autogenerar su crecimiento y reproducción.

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.

Los activos biológicos son recursos controlados por estos entes que provienen de resultados de eventos pasados de los cuales se esperan futuros beneficios económicos.

Los Informes contables deben reflejar a una fecha dada la correcta medición de activos biológicos, motivo por el cual la empresa agropecuaria requiere normas específicas de aplicación.

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 una de las cuestiones a resolver por muchos profesionales que actúan en este ámbito.

2. PROPUESTA PARA LA EXPOSICION DE LOS RESULTADOS.

El Informe Nro. 19 aclara y adapta 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. Sirve como guía para la preparación y presentación de estados contables de entes que desarrollan actividad agropecuaria.

El Informe Nro. 19 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas contiene conceptos generales sobre la actividad agropecuaria, hace referencia al borrador internacional, brinda criterios particulares de valuación y exposición e incluye un modelo de Estados de Situación Patrimonial y de Resultados.

El hecho sustancial es el crecimiento vegetativo, la producción, o sea el incremento de valor en los bienes como consecuencia de sus procesos biológicos. Se fundamenta en el concepto de ganancia de la Resolución Técnica Nro. 10 (punto A 2.3) teniendo en cuenta los requisitos de la información contable: esencialidad, certidumbre, pertinencia.

Por lo que el reconocimiento de los ingresos de producción surge de un incremento de valor por cambios cualitativos o cuantitativos en bienes con crecimiento vegetativo, como consecuencia de sus procesos biológicos. La variación patrimonial no se encuentra vinculada directamente con los costos insumidos.

El criterio general de valuación aplicable es el de valores corrientes, considerando al valor neto de realización la variante más adecuada para los bienes característicos de la actividad.

En cuanto a la exposición y analizando sólo el Estado de Resultados, objeto de este trabajo, conserva la estructura del modelo de la RT 9, excepto que los rubros que forman el resultado bruto se denominan "Producción" y "Costo de Producción" respectivamente.

Uno de los antecedentes del Informe Nro. 19 es el Informe Nro. 3 preparado por la Comisión de Actuación Profesional en Empresas Agropecuarias, aprobado en el año 1992. En dicho Informe se expone un cuadro sinóptico de la formación de Resultados en la Gestión de Empresas Agropecuarias, el cual junto con el modelo de exposición del Informe Nro. 19 se muestra a continuación. El objetivo del Informe Nro. 3 es desarrollar un modelo de gestión para la empresa agropecuaria basado en el Estado de Resultados Contable con análisis adicionales que muestren el proceso de producción en términos económicos y mediante la normalización de dichos estados permitir la comparabilidad. Dentro de los miembros de la Comisión de la Actuación Profesional en Empresas Agropecuarias, se encuentra el Dr. Hugo Arce, el cual tuvo disidencias en el análisis y discusión final. Este miembro, autor del libro: "Administración, Gestión y Control de Empresas Agropecuarias", propone en dicho escrito que no se debe sustituir el actual Estado de Resultados, salvo con algunas modificaciones.



Modelo según Informe Nro. 19

Estado de Resultados		
Por el ejercicio anual finalizado el		
Comparativo con el ejercicio anterior.		
	\$	\$
Producción	.....	.....
Costo de Producción	(.....)	(.....)
Resultado por producción (Anexo ...)	.....	.....
Gastos de comercialización (Anexo)	(.....)	(.....)
Gastos de administración (Anexo ...)	(.....)	(.....)
Resultados por inversiones en entes relacionados	.....	.....
Otros ingresos y egresos	.....	.....
Resultados financieros y por tenencia (Anexo...)		
Generados por activos (a)	.....	.....
Generados por pasivos (a)	.....	.....
Impuesto a las ganancias	(.....)	(.....)
Resultados ordinarios	.....	.....
Resultados extraordinarios	.....	.....
Impuesto a las ganancias	(.....)	(.....)
Ganancia (Pérdida) del Ejercicio	<u>.....</u>	<u>.....</u>
(a) Discriminar en: Intereses; Diferencias de Cambio; Resultados por exposición a la Inflación; Resultados por tenencia por efectos de la valorización de la producción; Otros resultados por tenencia; Según corresponda.		

3. ESTADO DE RESULTADOS.

El Estado de Resultados presentado en el Informe Nro. 19 conserva la estructura del modelo de la RT9 excepto que los rubros que forman el Resultado Bruto se denominan "Producción" y "Costo de Producción".

Según lo propuesto por el Informe Nro. 3, el Resultado de Producción se desagrega en información correspondiente al Reino Vegetal y Reino Animal y dentro de ellos cada una de las distintas actividades que lo forman.

Ejemplos: Soja es una subactividad del reino vegetal.

El Resultado Neto de cada una de las actividades surge de restar al margen bruto los costos estructurales. Dicho margen bruto se obtiene deduciendo de la producción los costos directos. La producción se determina multiplicando las cantidades físicas por los valores corrientes a fecha de cierre.

Dentro de los costos tanto directos como estructurales hay que separar los resultados por actividades intermedias, los resultados por transacción de venta y de compras para llegar al resultado bruto.

A partir de este resultado la estructura del Estado de Resultados coincide con lo expuesto por la Resolución Técnica Nro. 9.

3.1. Costos de producción.

Se define al Costo de Producción Agropecuario como el conjunto de insumos complementarios del proceso biológico de reproducción y crecimiento de plantas y animales (el crecimiento vegetativo con el objeto de obtener bienes económicos).

La finalidad de obtener un costo de producción es independiente del criterio de valuación del producto obtenido, por cuanto la producción obtenida es valuada a valor corriente.

Al analizar los costos de producción según el Informe Nro. 3, el mismo propone como objetivos los siguientes:

1. Entender por explotación el manejo de uno o más campos que conformen una sola unidad agroeconómica de producción.
2. Diferenciar en cada explotación las actividades del reino animal y vegetal por constituir procesos de constitución diferentes.
3. Considerar subactividad las diferentes formas de obtener productos por la actividad agrícola (reino vegetal) o las diferentes formas de producción de la actividad ganadera (reino animal).
4. Separar las actividades intermedias, es decir, las que tienen como finalidad suministrar bienes o servicios para ser usados por las actividades de producción. De esa forma actúan como centros de costos y trasladan a valor de mercado los bienes o servicios que le demande, si la empresa quiere obtener el resultado de esta subactividad; sino, lo transfieren al costo.

3.2. Clasificación de los costos.

Los costos de producción se clasifican en directos y indirectos o estructurales:

- *Directos:*
 - Personal asignados a la actividad
 - Labores

- Semillas
 - Fertilizantes
 - Cuidados culturales
 - Herbicidas
 - Recolección
 - Acondicionamiento
- *Estructurales* se clasifican en los que corresponden a actividades y los que corresponden a la estructura productiva, aunque esta clasificación es relativa porque puede ocurrir que determinados insumos, por ejemplo la mano de obra, pueda ser considerada en una u otra posición;
 - ejemplo: un peón de una empresa que realiza actividades agrícolas y ganaderas y es único, es un costo estructural general de empresa, en cambio
 - si hay cuatro empleados puedo clasificar dos en actividades agrícolas, uno en actividad ganadera y uno general,de esta manera se clasifican en costos estructurales según la actividad.
 - *Estructurales indirectos de la actividad:*
 - Mano de obra
 - Cargas sociales
 - Asesoramiento agrícola (Honorarios)
 - Depreciación bienes dedicados a actividades específicas
 - Conservación de bienes dedicados a la actividad específica
 - Control de plagas
 - Cortinas de viento
 - *Estructurales indirectos de la Empresa:* aquellos costos indirectos de carácter general.

4. RESULTADO DE ACTIVIDADES INTERMEDIAS.

Según el Informe Nro. 19 se entiende por actividad intermedia aquellos servicios internos destinados a atender distintas actividades de producción, tales como la utilización de equipos de labranza, recolección, riego, silos, etc..

El resultado de las actividades intermedias surge al valorar los referidos servicios a su probable valor de contratación con terceros en el mercado normal para este tipo de actividades.

Estos resultados se podrán exponer por separado o regularizando los costos de producción que afectaron.

Cuando se opte por considerar el resultado por actividades intermedias se mostrarán los servicios valuados a su probable valor de contratación con terceros en el mercado normal para este tipo de actividades, menos los costos incurridos para su realización.

El Informe Nro. 3 los trata también como servicios internos, realizando una primera apertura entre las que llevan análisis y aquellas que se cargan directamente al costo, los cuales son imputadas a cada subactividad. Las que llevan análisis cuentan con una desagregación similar a la efectuada en el resultado por producción separándose las principales subactividades intermedias o servicios internos, apareando ingresos con costos directos, luego se restan costos indirectos propios de cada actividad y por último se prorratan los costos estructurales del establecimiento.

La finalidad de esta separación en el caso de las que se transfieren al valor corriente del servicio, es medir la eficiencia o no de este centro de costos.

5. GASTOS DE COMERCIALIZACION.

Según el Informe Nro. 19 son los realizados por el entre en relación directa con la venta y distribución de sus productos no se incluirán los gastos directos utilizados para la comparación de transacciones de compras y ventas.

Los autores Paillet, Eduardo y Paillet, Eduardo Benito en su trabajo: "Análisis contable y toma de decisiones en el agro" muestran a los gastos de comercialización con saldo cero, ello es consecuencia de aparear las ventas con el valor de inventario, medido en valor neto de comercialización, para comparar conceptos homogéneos.

6. RESULTADOS FINANCIEROS Y POR TENENCIA.

Pueden surgir como consecuencia del valor al momento de la medición o al momento de la ocurrencia. En el Informe Nro. 19 se plantean dos alternativas en función del grado de desagregación de sus componentes:

Se pueden agrupar en una línea los resultados financieros o por tenencia, o informar separadamente los financieros o los de tenencia. A su vez el total, o cada grupo, puede presentarse discriminando en resultados generados por el activo y por el pasivo, pudiendo distinguirse en cada uno de estos últimos, los diferentes componentes según su naturaleza. Debido al criterio de síntesis que debe primar en la confección de los Estados Contables básicos según el grado de desagregación que se decida, deberá exponerse el detalle en información complementaria.

El Resultado por Tenencia surge siempre por diferencia de valor de Mercado por ejemplo, por cambios en los precios relativos.

6.1. Efectos como consecuencia de valorar la producción al momento:

1. De su ocurrencia:

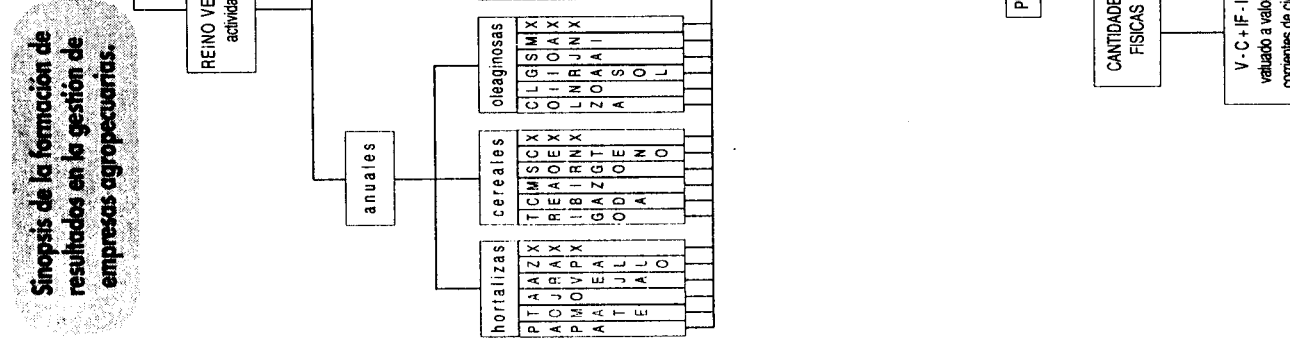
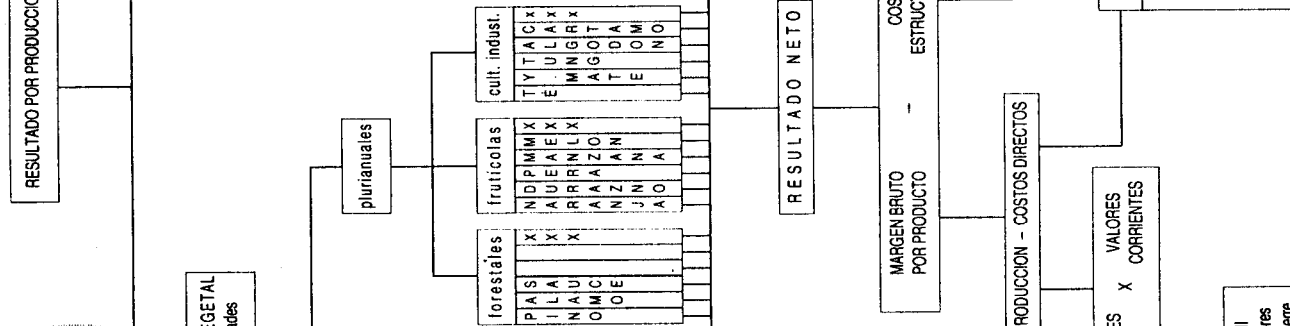
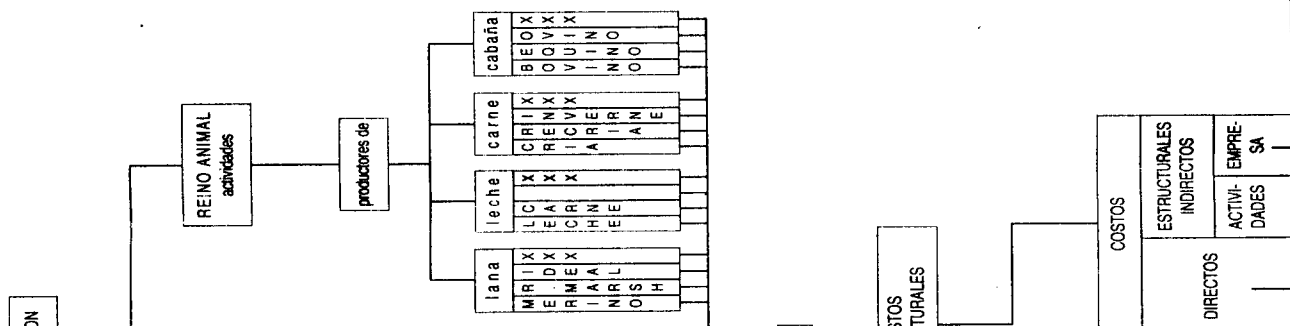
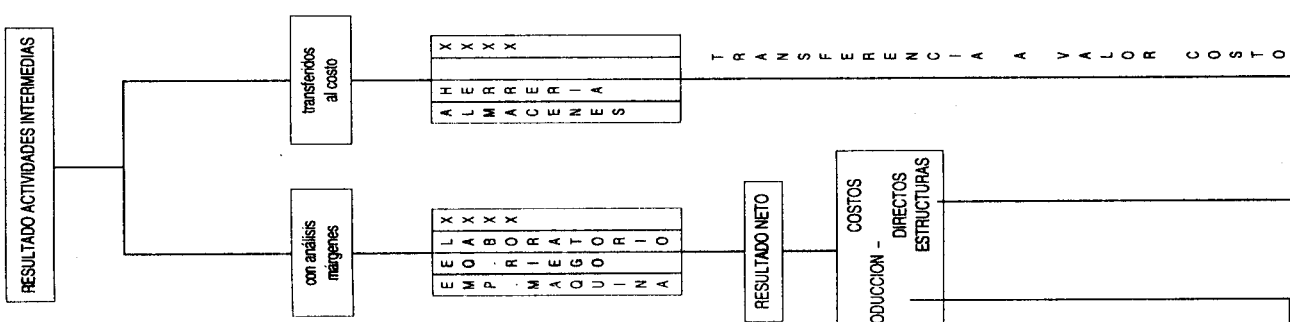
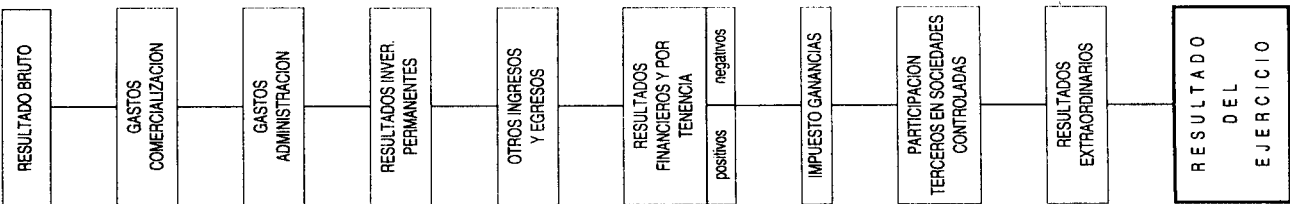
- Diferencias de operaciones de compra/venta con VNR de lo comprado o vendido.
- Diferencia de VNR al cierre y VNR de su ocurrencia (bienes en existencia al cierre).

2. De la medición:

- Diferencia entre VNR de existencia inicial al inicio con VNR de medición.
- Diferencia del valor de transacciones de compra con VNR de medición.
- Diferencia del valor de transacciones de venta con VNR de medición.

7. OTRAS PROPUESTAS:

En su libro "Administración de Gestión y Control de Empresas Agropecuarias", el autor Dr. Arce, Hugo propone mostrar en forma desagregada los resultados de la gestión divididos en resultados por producción, resultados por transacciones y diferencias por tenencias, como se muestra en los cuadros siguientes:



Síntesis de la formación de resultados en la gestión de empresas agropecuarias.

Cuadro 1



ESTADO DE COSTO DE LO VENDIDO

a) Método Global

	1	2	3	4	5	6	7	8
Ventas Invent. inicial + Compras - Invent. final Costo de Ventas								
	9		10				11	
- Gastos de producción						12		
Resultado								

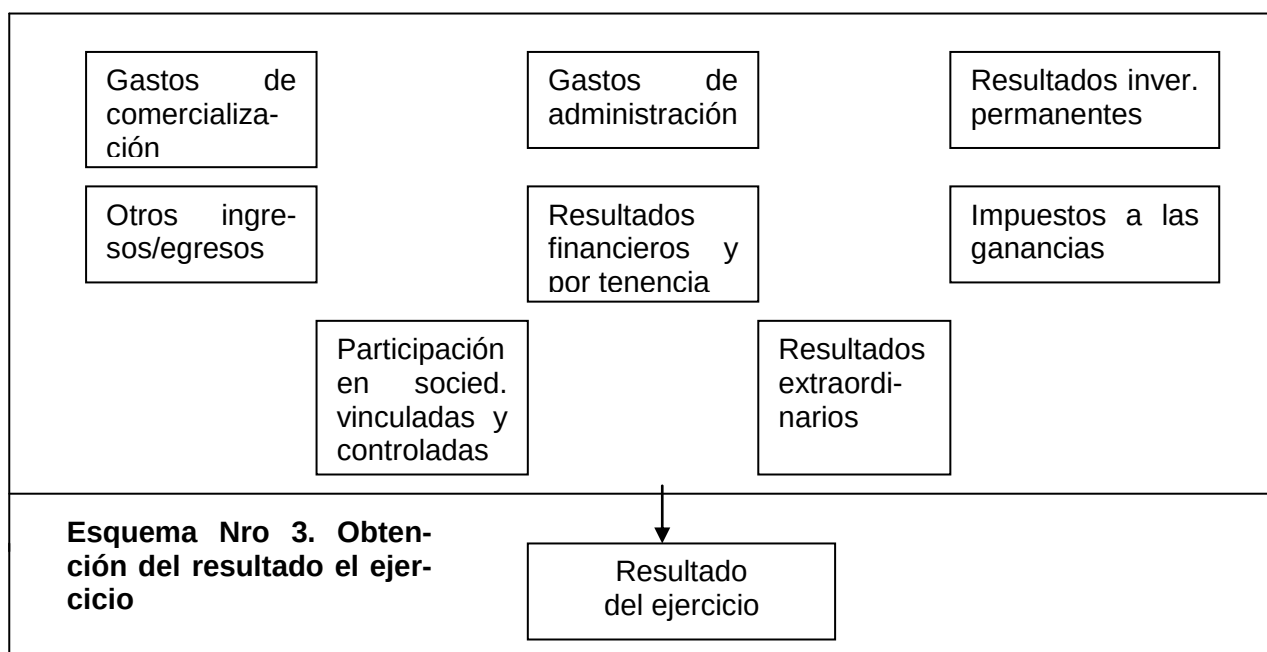
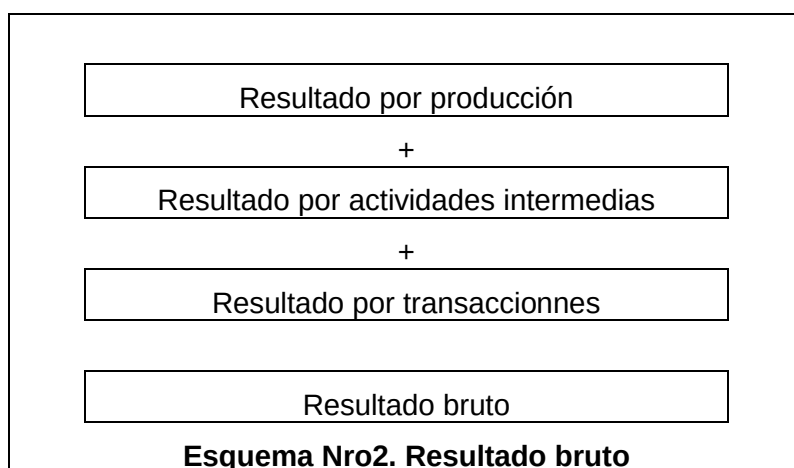
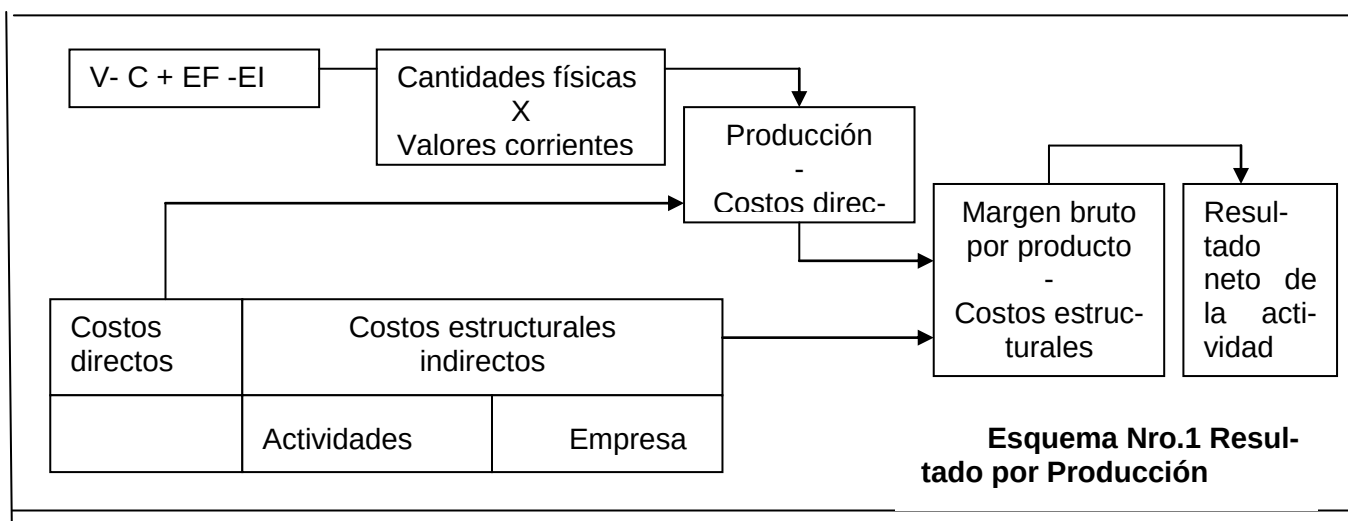
Columnas:

1. Unidades ganaderas
2. Categorías de los animales
3. Kilogramos por unidad ganadera
4. Kilogramos totales
5. Valor unitario del kilogramo vendido
6. Importe total corriente de la venta
7. Valor del kilogramo al cierre
8. Valor presunto de venta total
9. Crecimiento vegetativo en kilogramos
10. Resultado bruto corriente sin gastos de producción
11. Resultado bruto de cierre sin gastos de producción
12. Dato: gastos de producción.



b) Método desagregado

	Resultado por producción columna 7 ...:
<i>menos</i>	columna 12 ...:
	Resultado por comercialización:
	Ventas s/transacciones ...:
-	Ventas a valor de cierre...:
-	Compras s/transacciones...:
-	Compras a valor de cierre...:
	Importe:
	Resultado por tenencia:
	Inventario inicial valor histórico:
-	Inventario inicial valor de cierre:
	Importe.....:
	Resultado final del ejercicio:





8. CONCLUSIONES.

Los datos obtenidos a través de la contabilidad tradicional no alcanzan cuando se trata de empresas agropecuarias.

La separación de resultados es imprescindible para brindar información para la toma de decisiones en la misma.

Dicha desagregación estará en función del grado de detalle requerido por el ente, ajustándose a la posibilidad de su obtención dentro de esta.

El Informe Nro. 19 es el punto de partida en este proceso de reestructuración del Estado de Resultados, ya que en el se propone un modelo de presentación del mismo, aplicable específicamente a esta actividad, para uso interno y para ser presentado ante terceros.

Si la empresa quiere determinar sus resultados en forma más detallada por actividad deberá realizar cuadros complementarios de acuerdo a los usos y necesidades de la misma.

BIBLIOGRAFIA.

ARCE, Hugo Santiago: "Administración, gestión y control de empresas agropecuarias", Ediciones Macchi, Buenos Aires, 1997.

COMISION DE ACTUACIÓN PROFESIONAL EN EMPRESAS AGROPECUARIAS: "Informe III. Análisis de Resultados en Empresas Agropecuarias. Gestión", 1992.

COMISION DE ACTUACIÓN PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONOMICAS DE LA CAPITAL FEDERAL, TIERRA DEL FUEGO, ANTARTIDA E ISLAS DEL ATLANTICO SUR. "Valuación, exposición y gestión en empresas agropecuarias (Informe I - Criterios de valuación y aplicación a empresas agropecuarias; Informe II - Criterios de valuación y aplicación a empresas agropecuarias; Informe III - Criterios de valuación y aplicación a empresas agropecuarias: Gestión) Separata C.P.C.E.C.F. Febrero 1992.

CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONOMICAS DE LA CAPITAL FEDERAL, TIERRA DEL FUEGO, ANTARTIDA E ISLAS DEL ATLANTICO SUR. "Aplicación de valores corrientes en la empresa agropecuaria. Autores: Bajanda, Fernando; Paillet, Edauro; Paillet, Eduardo Enrique. XVI Jornada de CienciasEconómicas del Cono Sur; Punta del Este; noviembre de 1993.

DIAZ, Ramona; MANCINI, Carina; MARCOLINI, Silvina y TAPIA, M. Alejandrina: XIX Asamblea Nacional de Graduados en Ciencias Económicas. Tucumán 1999. "La información contable en las Empresas Agrícolas. Valuación y Exposición".

DIZ DE SAMITIER, María; PAILLET, Eduardo Benito; GUALTIERI, Orlando: "Una propuesta de estados contables para explotaciones agropecuarias; Publicado en Revista "Impuestos", Editorial La Ley - Tomo XLVIII - A Página 1319.

FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS (FACPCE). CENTRO DE ESTUDIOS CIENTÍFICOS Y TÉCNICOS (CECYT). PROYECTO DE RESOLUCIÓN TÉCNICA: "Empresas agropecuarias: Estados Contables: Valuación y exposición.

-- "Informe Nro. 19. Resoluciones Técnicas 8,9,10 y 12.

FOWLER NEWTON, Enrique: "Contabilidad computarizada". Ediciones Macchi. Buenos Aires 1998.



- GUALTIERI, Orlando; PAILLET, Eduardo: "Valuación del crecimiento vegetativo; VIII Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas - Capital Federal; noviembre de 1990.
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDAS COMMITTEE (IASC), "Borrador de declaración de principios sobre agricultura (1996).
- KAY, Ronald: "Administración agrícola y ganadera. Planeación, control e implementación". Editorial Continental. México 1986.
- LEMA, Andrés: "Tratado de organización administrativa contable laboral e impositiva para explotaciones agropecuarias", Editorial Andrés Emilio Lema. Buenos Aires, 1998.
- MAINO, Gerardo y MARTINEZ, Luis A.: "La empresa agropecuaria". Buenos Aires Macchi, 1980.
- MARTINEZ FERRARO, Eduardo: "Estrategia y Administración agropecuaria", Editorial Troquel S.A. Buenos Aires 1995.
- PAILLET, Eduardo y GUALTIERI, Orlando: "Tratamiento contable de los procreos y crecimiento natural de plantas y animales", XVIII Conferencia Interamericana de Contabilidad, Asunción, Paraguay, 1989.
- "Valuación de activos específicos". 1as. Jornadas Nacionales de Profesionales en Ciencias Económicas, "El sector agropecuario". Santa Fe 1 y 2 de julio de 1999.
- PAILLET, Eduardo Benito; PAILLET, Eduardo E.: "Ciclo vegetativo y momento de valuación de los bienes agropecuarios en el marco de la RT 10; X Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas; Mar del Plata, agosto de 1994.
- "Análisis contable y toma de decisiones en el agro". VIII Jornadas de la Empresa Agropecuaria. Tandil, octubre de 1997.
- PAILLET, Eduardo B.: "La contabilidad- Una herramienta para la toma de decisiones", VI Jornadas Nacionales de la empresa agropecuaria, Tandil, octubre de 1995.
- SENDEROVICH, Isaac y BERENSTEIN, Regina: "Manual de empresas agropecuarias". Ediciones REI Buenos Aires, 1988.
- SECRETARIA DE AGRICULTURA, GANADERIA Y PESCA. MINISTERIOS DE ECONOMIA Y OBRAS Y SERVICIOS PUBLICOS: "Cambios con impacto. La reconversión en el campo" Buenos Aires, Edición 1995.
- TORRES, Carlos: "Actividad agropecuaria, preparación y exposición de estados contables". 1as. Jornadas Nacionales de Profesionales en Ciencias Económicas, "El sector agropecuario". Santa Fe, 1 y 2 de julio de 1999.