

**“XIX JORNADAS NACIONALES DE LA EMPRESA AGROPECUARIA”**

**TEMA:**

**Experiencias en la aplicación e implementación de herramientas de gestión**

**TITULO DEL TRABAJO:**

**“Análisis de resultados desde la contabilidad de gestión y financiera en un establecimiento ganadero de *feedlot*”**

**Autores:**

**LAGUZZI, Javier**

**MARCOLINI, Silvina**

**VERON, Carmen**

**Tandil, 26, 27 y 28 de octubre de 2021**

**“Análisis de resultados desde la contabilidad de gestión y financiera en un establecimiento ganadero de *feedlot*”**

**INDICE**

**Resumen**

- 1. Introducción**
- 2. La actividad de *feedlot***
- 3. Resultados de gestión de *feedlot***
- 4. Vinculación con la contabilidad financiera**
  - 4.1. Información complementaria**
  - 4.2. Ingresos de producción y ventas**
- 5. Reflexiones Finales**
- 6. Bibliografía**

## **“Análisis de resultados desde la contabilidad de gestión y financiera en un establecimiento ganadero de *feedlot*”**

### **Resumen**

En la actividad ganadera de invernada intensiva, los ciclos de desarrollo biológico de los animales se acortan sensiblemente respecto a los procesos extensivos. En estos establecimientos se trabaja internamente con análisis por animal y cierres de producción al momento de la venta. Esto determina la posibilidad de asimilar el reconocimiento de la producción con el momento de la transacción de venta y vincular la generación de resultados no transaccionales con aquellos que surgen de una operación con terceros.

Esta particularidad advertida en los procesos productivos cortos, continuos y permanentes, y que puede trasladarse a otros ejemplos alternativos, nos expone a la idea de revisar la posibilidad, forma y objetivo de separar los resultados de acuerdo a las causas de generación (cambios físicos, cambios de precios, intercambios) previstas en las normas contables profesionales.

A partir de información obtenida de un establecimiento bovino dedicado a la actividad de *feedlot*, ubicado en la zona de la localidad de Rosario, provincia de Santa Fe, con ciclos que no superan los tres meses de tiempo, se presenta el análisis de los resultados desde la gestión y su vinculación con la contabilidad financiera.

Desde la gestión el resultado económico obtenido en los sistemas de engorde a corral obedece a variaciones estacionales de oferta y demanda a lo largo del año. Dicha variación, en Argentina está condicionada principalmente por dos elementos principales:

- Los valores internacionales como por ejemplo del maíz, principal insumo en la alimentación.
- Los precios de compra y venta de los animales. Por una parte el ternero de reposición para iniciar el proceso de engorde y por la otra el novillo para venta.

En ciclos biológicos con procesos cortos, continuos, permanentes y en gran medida estandarizados, la contabilidad financiera y la contabilidad de gestión encuentran más puntos comunes que diferencias. Por un lado, la información obtenida desde la gestión mejora la información complementaria en los estados contables y con ello la toma de decisiones de usuarios externos e internos. Por el otro, las características del proceso y su forma de gestión, permiten la posibilidad de plantear la asimilación de los ingresos de producción a los valores de ventas netas de compras a valores de reposición de la fecha de la medición, desde la perspectiva de la contabilidad financiera.

Desde la contabilidad financiera se propone medir un resultado no transaccional, como es la producción y que representa la causa principal de generación de resultados en la actividad agropecuaria a partir de un resultado transaccional, como es la venta del activo biológico.

## **1. INTRODUCCIÓN**

En la actividad ganadera de invernada intensiva, los ciclos de desarrollo biológico de los animales se acortan sensiblemente respecto a los procesos extensivos. En estos establecimientos se trabaja internamente con análisis por animal y cierres de producción al momento de la venta. Esto determina la posibilidad de asimilar el reconocimiento de la producción con el momento de la transacción de venta y vincular la generación de resultados no transaccionales con aquellos que surgen de una operación con terceros.

Esta particularidad advertida en los procesos productivos cortos, continuos y permanentes, y que puede trasladarse a otros ejemplos alternativos, nos expone a la idea de revisar la posibilidad, forma y objetivo de separar los resultados de acuerdo a las causas de generación (cambios físicos, cambios de precios, intercambios) previstas en las normas contables.

A partir de información obtenida de un establecimiento bovino con ciclos que no superan los tres meses de tiempo, se presenta el análisis de los resultados desde la gestión y su vinculación con la contabilidad financiera para identificar similitudes y diferencias.

Se presenta a continuación una breve revisión de la actividad de feedlot, el planteo de gestión y los resultados obtenidos desde esta perspectiva, la vinculación con la contabilidad financiera y algunas reflexiones finales.

## **2. LA ACTIVIDAD DE FEEDLOT**

Un feedlot es un sistema de producción intensiva de carne a gran escala y en forma constante, en una superficie reducida. Estos sistemas representan la evolución de otros menos especializados como las invernadas pastoriles y con suplementación, que han ido cambiando mediante la intensificación y especialización productiva y ante la necesidad de crecimiento económico (Elizalde y Riffel, 2019). Si bien dentro de los sistemas de producción de carne el feedlot es el que más se asemeja a uno del tipo industrial, hay que tener en cuenta que al trabajar con seres vivos y distintas tracciones de oferta y demanda lo hacen muy dinámico; logrando poseer múltiples variables técnicas definidas por el empresario que interferirán en el ciclo productivo y rentabilidad del negocio. La interacción de alguna de ellas hace que cambie rotundamente el sistema y en parte sea posible utilizarlas como estrategias funcionales ante distintos tipos de escenarios u objetivos empresariales.

Aplicando la dinámica productiva del engorde a corral, se puede decir que una empresa compra un ternero de menor peso para engordar, al que se le agrega dependiendo si es un ciclo corto o largo, una determinada cantidad de kilogramos (Kg) a un costo del kilogramo producido que depende de los costos variables (sobre todo alimento) y fijos. Entonces a la hora de vender un novillo terminado para faena, si el precio por kilogramo de venta es menor al precio del kilogramo de compra, para mantener una rentabilidad positiva la gestión debe estar centrada en el costo del kilogramo producido. Por otro lado, si el precio de compra es menor al precio de venta, más allá del costo del kg producido, existe una ganancia que se suscita a partir de que cuando se vende un novillo terminado, parte del peso final de este fue adquirido a un precio diferencial. Por lo tanto, las principales variables que condicionan a este tipo de sistema, son el precio de compra y venta del animal a engordar; la conversión alimenticia y costo del kg producido; la infraestructura dada por la cantidad de animales a engordar (dilución de costos fijos) y zona donde se instale el feedlot (cercanía o lejanía a centros comerciales por costos de transporte).

En líneas generales dentro de los costos de mayor impacto histórico se encuentran la compra (55-65%) y la alimentación (30-35%). La primera dependiendo netamente de la oferta y demanda estacionaria del eslabón anterior que es el sistema de cría y la segunda afectada mayormente por los precios internacionales de los cereales. En cuanto al bien

transable producido (carne) se verá afectada por la demanda interna de mercado (80-85%) y la tracción generada por países a los cuales se exporta carne.

Los servicios de engorde a corral, pueden ser de dos formas:

- Por administración, donde el propietario de las instalaciones compra los animales, los engorda y luego los vende.
- En servicio de hotelería, donde el propietario de los animales es distinto que el propietario de las instalaciones; por lo que se puede analizar el negocio desde diferentes perspectivas: el propietario de los animales capitaliza los animales pagando el servicio de hotelería, en tanto que el negocio para el propietario de las instalaciones es compensar sus costos a través de los ingresos que cobra por brindar el servicio de hotelería (sanidad, alimentación y costo diario del servicio).

El presente trabajo se realizó desde la mirada del cliente que brinda sus animales a un establecimiento donde se realiza el servicio de hotelería o engorde. Analizando los resultados tanto productivos como económicos mediante el uso de herramientas de Inteligencia de negocios. Asimismo se vinculó la información obtenida desde la gestión con los requerimientos de información de la contabilidad financiera al preparar estados contables.

En los últimos años, el uso de herramientas de análisis ha cobrado mucho protagonismo en las empresas, debido a la necesidad de contar con información actualizada en tiempo y forma para la toma de decisiones. Frente a esta situación, resulta estratégico aplicar algunas de las herramientas provistas por la Inteligencia de Negocios (BI). Esta tecnología, es muy importante para las medianas empresas, que no cuentan con demasiados recursos, pero poseen la agilidad para adaptarse a los cambios del entorno e implementar decisiones de negocio de manera rápida y sencilla (Paz Flores, 2010).

Dentro de las diversas herramientas disponibles en el mercado, se encuentra Microsoft Power BI®. Este software gratuito, permite analizar y visualizar la información de una manera sencilla y ágil, mediante la utilización de Cuadros de Mando (Dashboard) o Tableros de Indicadores. De esta manera, es posible identificar tendencias y comportamientos de diversas variables. Mediante la creación de gráficos, estadísticas y tablas, esta herramienta es de gran apoyo en cualquier nivel de una organización.

### **3. RESULTADOS DE GESTION DE FEEDLOT**

Los resultados que se presentan a continuación, corresponden a un invernador que lleva sus animales bajo servicio de hotelería en un Feedlot de la zona de Rosario, Santa Fe y se refieren al año 2020. En este caso, el propietario de los animales los lleva a un establecimiento para su engorde, que presta el servicio de alimentación, sanidad, estadía y otros costos que puedan surgir mientras los animales permanecen en él.

Los resultados tanto productivos como económicos se contemplaron sobre la fecha de venta de los animales en cada mes durante 2020. El total de animales vendidos durante el año fue de 10.576 y el tipo de producción fue de animales de distinto sexo con destino a consumo interno.

Para el procesamiento de la información, se utilizaron los datos provenientes del software Wincampo® y para el análisis de los mismo se utilizó Power BI®, que es una herramienta de inteligencia de negocios. Este software gratuito, permite analizar y visualizar la información de una manera sencilla y ágil, mediante la utilización de Cuadros de Mando (*Dashboard*) o Tableros de Indicadores. De esta manera, es posible identificar tendencias y comportamientos de diversas variables, mediante la creación de gráficos, estadísticas y tablas.

Las Tablas 1y 2 siguientes presentan los resultados productivos físicos y en términos económicos respectivamente por cada mes calendario y en promedio anual.

**Tabla 1: Resultados productivos**

Fecha	Cab	Peso Ingreso	Peso Egreso	Dur. Ciclo	ADPV	Conversión Alimenticia	Mortandad
Mes	Cant. Vta	Kg	Kg	Días	Kg/An/Día	Kg MS/Kg Carne	%
enero	1011	232	322	73	1,233	6,57	0,89%
febrero	882	252	333	73	1,111	7,45	0,57%
marzo	847	242	333	81	1,124	7,67	0,47%
abril	740	252	341	75	1,174	7,30	0,00%
mayo	1008	229	323	78	1,195	6,81	0,50%
junio	871	225	310	72	1,175	6,79	0,69%
julio	742	214	301	80	1,095	6,81	0,54%
agosto	985	220	317	78	1,246	6,23	1,12%
septiembre	713	215	309	78	1,199	6,66	0,00%
octubre	1122	231	338	76	1,402	6,17	0,53%
noviembre	811	228	341	78	1,452	6,01	0,12%
diciembre	844	233	341	76	1,418	6,22	0,12%

<b>Promedio</b>	<b>10576</b>	<b>231,1</b>	<b>326,1</b>	<b>76,4</b>	<b>1,24</b>	<b>6,70</b>	<b>0,49%</b>
-----------------	--------------	--------------	--------------	-------------	-------------	-------------	--------------

**Donde:**

**Fecha:** Mes evaluado

**Cab:** Cantidad de cabezas vendidas en el mes.

**Peso Ingreso:** Kg promedio de los animales al ingreso al establecimiento.

**Peso Egreso:** Kg promedio de los animales al egreso del establecimiento.

**Dur. Ciclo:** Cantidad de días que llevó el período de engorde.

**ADPV:** Aumento de peso diario promedio de los animales (Kg/animal/día).

**Conversión Alimenticia:** Kg de materia de alimento para hacer un kg de peso vivo.

**Mortandad:** Porcentaje de animales muertos. (muertes / ingreso \*100).

**Tabla 2: Resultados económicos**

Mes	Cab	Precio compra	Precio de venta	Costo Kg Producido	Resultado por animal	Res. Cambio de Categoría	Res. por Producción
	Cant. Vta	\$/kg	\$/kg	\$/kg Prod.	\$/ An.	\$/ animal	\$/animal
enero	1011	\$ 82,93	\$ 86,63	\$ 80,36	\$ 1.438,30	\$ 695,74	\$ 742,57
febrero	882	\$ 87,28	\$ 87,72	\$ 91,59	\$ 34,69	\$ 221,65	-\$ 186,96
marzo	847	\$ 91,05	\$ 95,83	\$ 94,25	\$ 1.246,80	\$ 991,80	\$ 255,01
abril	740	\$ 95,15	\$ 100,12	\$ 89,63	\$ 2.456,51	\$ 1.335,09	\$ 1.121,43

mayo	1008	\$ 99,32	\$ 100,56	\$ 84,17	\$ 1.952,31	\$ 341,22	\$ 1.611,09
junio	871	\$ 98,87	\$ 102,38	\$ 84,23	\$ 2.480,35	\$ 787,81	\$ 1.692,55
julio	742	\$ 104,61	\$ 105,94	\$ 85,95	\$ 2.457,09	\$ 671,02	\$ 1.786,07
agosto	985	\$ 104,20	\$ 107,17	\$ 81,51	\$ 3.458,61	\$ 746,48	\$ 2.712,13
septiembre	713	\$ 120,11	\$ 106,55	\$ 91,12	-\$ 1.383,17	-\$ 2.908,20	\$ 1.525,03
octubre	1122	\$ 128,92	\$ 107,89	\$ 96,59	-\$ 3.391,76	-\$ 4.720,17	\$ 1.328,41
noviembre	811	\$ 133,70	\$ 124,12	\$ 108,22	\$ 121,16	-\$ 1.848,02	\$ 1.969,18
diciembre	844	\$ 131,05	\$ 150,15	\$ 121,65	\$ 7.806,54	\$ 4.536,31	\$ 3.270,27

<b>Promedio</b>	<b>10.576</b>	<b>\$ 106,29</b>	<b>\$ 105,84</b>	<b>\$ 92,12</b>	<b>\$ 1.476,17</b>	<b>-\$ 4,68</b>	<b>\$ 1.480,86</b>
-----------------	---------------	------------------	------------------	-----------------	--------------------	-----------------	--------------------

**Donde:**

**Precio compra:** Precio por kg del animal puesto en el establecimiento. Surge del precio que pagó el hotelero en la compra de los animales, la cual se realiza en remates ferias, remates televisados, algunas compras directas y otras por consignatario. En dicho precio ya están sumados los costos de transporte y consignación de la hacienda (comisión, flete, etc.).

**Precio de venta:** Precio por kg del animal vendido. El mismo surge de la venta, la cual se puede hacer a ferias, frigoríficos, abastecedores y/o carnicerías. En las mismas están descontados los costos de transporte y consignación de la hacienda (comisión, Dte, etc.)

**Costo Kg Producido:** Costo que tuvo el hotelero por cada kg producido en el establecimiento.

**Resultado por animal:** Resultado neto percibido por cada animal vendido. Para comprender mejor como se conforma el resultado, se descompuso en 2 conceptos:

- 1. Res. Cambio de Categoría:** Surge del resultado obtenido por la diferencia entre precio de compra y venta.
- 2. Res. por Producción:** Surge del resultado obtenido a partir del costo del kg producido.

Finalmente, la Tabla 3 representa los ratios de costos y rentabilidad también calculados por mes y considerando el promedio anual, según se detalla:

**Tabla 3: Costos y rentabilidad**

Mes	Cab	Ratio Costo Compra	Ratio Costos Productivos	Rentabilidad/ciclo	Promedio de Dur.Ciclo Financiero	Rentabilidad/ Anualizada
	Cant. Vta	%	%	%	Días	%
enero	1011	72,41%	27,59%	6,51%	39,37	54,28%
febrero	882	74,45%	25,55%	0,06%	38,63	-14,62%
marzo	847	71,92%	28,08%	4,52%	44,85	28,22%
abril	740	75,31%	24,69%	7,96%	41,59	69,96%
mayo	1008	74,16%	25,84%	6,54%	43,8	55,78%
junio	871	76,00%	24,00%	8,76%	39,21	82,66%
julio	742	74,71%	25,29%	7,83%	45,2	59,57%

agosto	985	74,68%	25,32%	11,20%	43,26	-47,48%
septiembre	713	75,21%	24,79%	-3,73%	43,67	-36,47%
octubre	1122	74,43%	25,57%	-8,57%	41,66	-78,01%
noviembre	811	71,52%	28,48%	0,29%	43,17	1,98%
diciembre	844	70,24%	29,76%	17,83%	40,77	159,69%

<b>Promedio</b>	<b>10.576</b>	<b>73,75%</b>	<b>26,25%</b>	<b>4,93%</b>	<b>42,1</b>	<b>27,96%</b>
-----------------	---------------	---------------	---------------	--------------	-------------	---------------

**Donde:**

**Ratio Costo Compra:** Porcentaje en que incide la compra sobre los costos totales

**Ratio Costos Productivos:** Porcentaje en que inciden los costos de producción (alimentación, sanidad y servicio de hotelería) sobre los costos totales

**Rentabilidad/ciclo:** Rentabilidad del ciclo físico (días) de producción.

**Promedio de Dur. Ciclo Financiero:** Ciclo de conversión en efectivo. Este se estima dado que, si bien hay un ciclo físico de producción durante el cual los animales estuvieron en el establecimiento, hay además un ciclo de conversión en efectivo (financiero). Esto ocurre porque la compra y venta se realizan a distintos plazos y a su vez el pago de hotelería también tiene otros plazos. Por lo tanto, para ajustar la rentabilidad anual, primero se ajusta el ciclo de conversión en efectivo del cliente (tiempo de inmovilización del capital invertido).

**Rentabilidad/Anualizada:** Ajusta la rentabilidad por ciclo físico al ciclo de conversión en efectivo anual.

La utilización del software mencionado permite visualizar los resultados a través de gráficos que se presentan a continuación. La Figura 1 resume los resultados económicos por animal mensual y su conformación ya sea por cambio de categoría como a partir del costo del kg producido. A su vez se detallan el precio promedio de compra, venta y costo del kg producido mensual. Esto permite visualizar la incidencia de las principales variables en el resultado económico, sobre todo en los meses donde se obtuvo rentabilidad negativa. Por su parte la figura 2 representa la rentabilidad mensual obtenida por ciclo cerrado en cada mes



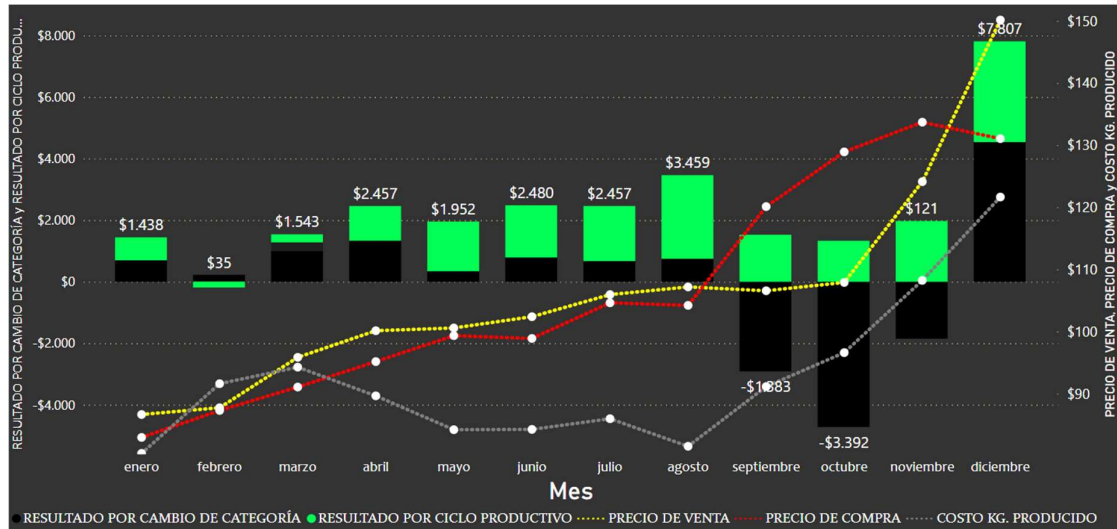


Figura 1. Resumen de los resultados económicos

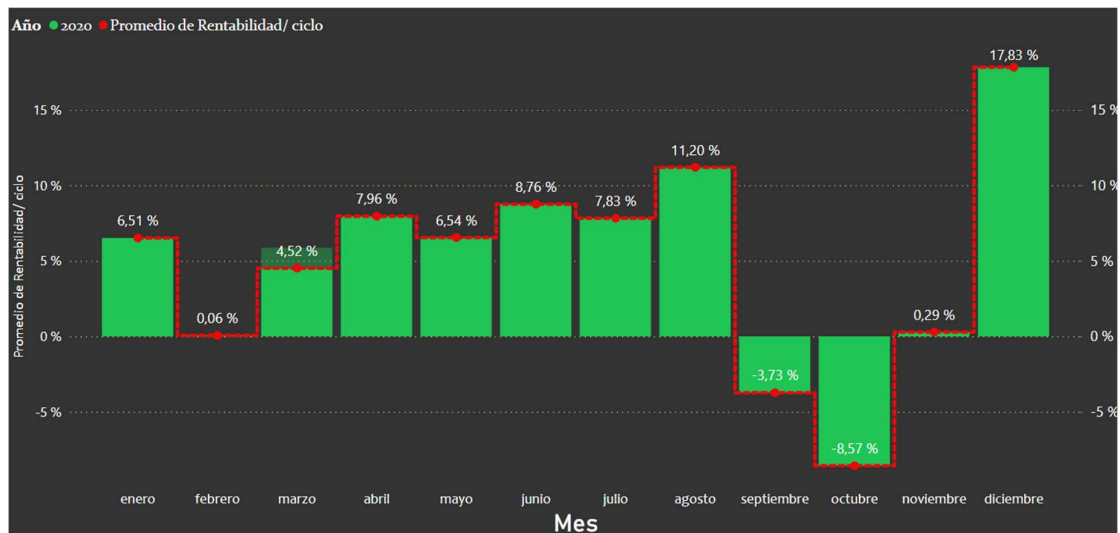


Figura 2. Resumen de rentabilidad mensual por ciclo

Es de suma importancia el conocimiento de la actividad que se realiza a la hora de analizar los resultados, productivos, económicos y financieros. Dada la diversidad de indicadores, resulta pertinente definir cuáles y como se usarán, para así poder realizar comparaciones verticales, dentro del mismo establecimiento y horizontales con otros establecimientos similares, a fin de evaluar las diferentes decisiones referidas a la gestión estratégica.

La creación de tableros productivos mediante herramientas de inteligencia de negocios como Power BI® es de suma importancia estratégica, permitiendo indagar de manera rápida el beneficio por animal esperado, la rentabilidad y análisis de sensibilidad, en base

a distintas variables económicas y tipo de animal a engordar. A su vez, también permite proyectar la toma de decisiones gerenciales a futuro en base a resultados históricos.

El resultado económico obtenido en los sistemas de engorde a corral obedece a variaciones estacionales de oferta y demanda a lo largo del año. Dicha variación, en Argentina está condicionada principalmente por dos elementos principales:

- Los valores internacionales como por ejemplo del maíz, principal insumo en la alimentación.
- Los precios de compra y venta de los animales. Por una parte el ternero de reposición para iniciar el proceso de engorde, cuyo precio lo fija por un lado la oferta, siendo máxima en la época de zafra (destete de los rodeos de cría) de marzo a mayo. Por otra parte el novillo para venta, cuyos mejores precios se encuentran entre abril y julio, por una mayor demanda y sobre todo disminución de oferta (la cual sigue siendo condicionada por la estacionalidad de los ciclos productivos).

El análisis de cómo se modifican dichas variables a lo largo del año y afectan el resultado, permite brindar información pertinente sobre cuando iniciar un ciclo de engorde, planificar ventas y como o cuando financiarse para un ciclo productivo. Es decir, permite dar respuesta a los interrogantes sobre cuánto, cómo y cuándo producir.

#### **4. VINCULACION CON LA CONTABILIDAD FINANCIERA**

En este apartado trabajaremos con dos cuestiones a partir de las cuales se vinculan la contabilidad de gestión y la contabilidad financiera. En primer término en lo concerniente a la posibilidad de incorporar información complementaria que mejore el análisis y la interpretación de resultados para los usuarios externos. En segundo término nos referimos a la relación entre los resultados atribuibles a la producción y a la venta en ciclos biológicos cortos y continuos como el que nos ocupa.

##### **4.1. Información complementaria**

Desde el punto de vista de la contabilidad financiera, los informes debieran servir a los inversores, propietarios actuales del capital, entidades financieras, acreedores, etc. En este aspecto la Resolución Técnica Nro. 22 de la FACPCE representó un significativo avance en la presentación de información contable, al establecer criterios específicos de medición y exposición de los activos biológicos y los resultados por éstos generados aunque con algunas limitaciones. Rudi (2006 : 288), al referirse a la RT 22 expresa : *«La norma contable reconoce el concepto de crecimiento biológico o producción de los bienes de dicha actividad, como el motivo principal de generación de ingresos del sector. Este reconocimiento constituye un notable acercamiento de la llamada contabilidad financiera o patrimonial a los conceptos que la contabilidad de gestión postula y prioriza : la concepción de un resultado que represente de manera objetiva la generación de riqueza en función de la realidad de los hechos económicos ».*

En determinadas actividades, si bien los resultados de un período son similares desde la contabilidad de gestión y desde la contabilidad financiera, ocurre que internamente se produce información que puede resultar de utilidad no sólo para los usuarios internos sino también para los externos. En aquellos casos en que los ciclos de producción y las variaciones de precios determinan cambios significativos en los resultados de corto plazo de la actividad, es posible considerar la incorporación de información adicional a los estados financieros que de cuenta de esta realidad económica.

De acuerdo con Marcolini et al. (2013.....): *“En reiteradas oportunidades hemos planteado y escuchado que la sanción de la RT 22 de la FACPCE en el ámbito nacional, es una demostración clara de que la contabilidad, a través de sus organismos emisores de normas, responde a las necesidades que plantea una sociedad en permanente cambio y crecimiento. También en este sentido hemos sido testigos del acercamiento entre la contabilidad financiera y la contabilidad de gestión a partir de la aplicación de la norma mencionada, especialmente en lo concerniente a activos biológicos medidos a valores corrientes de salida. Hemos escuchado además que los informes contables financieros generados por las empresas agropecuarias, en estos casos, arrojan resultados similares a los informes que se preparan desde la contabilidad de gestión”.*

También el mencionado trabajo dejó en evidencia la posibilidad de utilizar herramientas de gestión para la preparación de información financiera. En este caso, nuevamente la información obtenida a partir del modelo de gestión permite demostrar que en la actividad, se genera una rentabilidad que muestra cambios muy significativos al analizarla por períodos mensuales. Esta información puede ser relevante no sólo para el usuario interno sino también para el usuario externo desde el momento que mejoraría el análisis de rentabilidad e impactaría directamente en el análisis de la situación financiera de muy corto plazo.

Por lo expuesto creemos que las empresas con actividades de estas características debieran incorporar dentro de la información complementaria o de la información a revelar, una nota que explique la evolución del resultado atribuible a la producción. Se plantea la posibilidad de incluir el resultado de la producción clasificado por animal y por total mensual.

De acuerdo a lo expuesto, para el caso en que la empresa desarrolle actividades agropecuarias con este tipo de estructura de resultados, proponemos agregar una nota que integre los estados financieros, cuya información es obtenida de la gestión. Dicha nota incluye los resultados obtenidos ya sea mensual o trimestralmente, dependiendo de la información interna de la empresa y pone en evidencia la variabilidad del mismo entre los períodos considerados. También creemos que es de utilidad para el usuario externo conocer las principales causas de dichas variaciones, por lo que se aconseja sean incluidas en la mencionada nota.

Si bien ya se mencionó que este resultado es producto de la contabilidad de gestión, se aclara que la sumatoria de los resultados periódicos revelados en la nota, no coincidirá con el resultado presentado en el Estado de Resultados, ya que este último está preparado de acuerdo a los lineamientos de la normativa profesional. Bajo esta perspectiva, no sólo hay diferencias aunque mínimas en los resultados de las operaciones, sino que el Estado de Resultados incluye componentes considerados de manera diferente, o no considerados, al momento de determinar el resultado de la actividad desde la gestión (resultados por tenencia, resultados extraordinarios). Ya se mencionó que el trabajo anterior comprobó que en este tipo de actividades el acercamiento entre la contabilidad de gestión y la financiera es una realidad y los valores obtenidos difieren por importes no significativos.

La nota que se propone incluir en los estados financieros tendría el siguiente contenido:

**Nota .....: Información adicional sobre resultados**

*El resultado del período está principalmente determinado por la producción. La vinculación entre los ingresos por ventas y los costos totales de producción, calculados por animal, ha permitido determinar los siguientes resultados.*

<b>Período</b>	<b>Resultados por</b>	<b>Cabezas vendidas</b>	<b>Resultado total</b>
----------------	-----------------------	-------------------------	------------------------

	<b>animal</b>		
<i>Enero 2020</i>			
<i>Febrero 2020</i>			
<i>Marzo 2020</i>			
<i>Abril 2020</i>			
<i>Mayo 2020</i>			
<i>Junio 2020</i>			
<i>Julio 2020</i>			
<i>Agosto 2020</i>			
<i>Septiembre 2020</i>			
<i>Octubre 2020</i>			
<i>Noviembre 2020</i>			
<i>Diciembre 2020</i>			
<b>Total</b>			

Resulta importante aclarar que los meses expuestos corresponden al ciclo de producción, partiendo del supuesto que coinciden con el ejercicio económico de la empresa. Si no fuera así, los períodos a incluir en la nota corresponden a los que abarca el ejercicio al que se refieren los estados contables.

Ahora bien, independientemente de la información adicional que desde la gestión pueda mejorar los estados contables de publicación, la revisión del proceso nos ha permitido advertir que en estos establecimientos se trabaja internamente con análisis por animal con cierres de producción al momento de la venta. Esto determina la posibilidad de asimilar el reconocimiento de la producción con el momento de la transacción de venta y vincular la generación de resultados no transaccionales con aquellos que surgen de una operación con terceros, tema que revisamos en el siguiente apartado.

#### **4.2. Ingresos de producción y ventas**

La contabilidad financiera, a partir de la RT 22, ha logrado reconocer los ingresos que genera el desarrollo biológico de los activos destinados a la venta. Este hecho representa un gran cambio respecto no sólo a la medición de los activos involucrados sino también de los resultados. En este último aspecto no sólo ha permitido el reconocimiento de un resultado generado internamente y no transaccional, como es el que surge a partir de la transformación biológica sino que también ha logrado que la composición expuesta para los resultados corresponda a las causas que lo generaron.

Ahora bien, cuando los procesos biológicos son relativamente cortos pero además, se encuentra lo suficientemente estandarizado como para asimilarlo a un proceso de tipo industrial, como ocurre con el engorde intensivo en un feedlot, los ingresos por ventas resultan similares a los ingresos de producción. Son actividades en las que por necesidades financieras y relacionadas con el propio proceso de engorde, sanidad y alimentación, si se comparan los ingresos de producción con los ingresos de ventas durante un período anual, resultan similares.

Resulta claro que la causa de los resultados es el crecimiento biológico y no la venta, por lo que no nos estamos refiriendo a una modificación en la clasificación de resultados sino a la posibilidad de asimilar su cálculo a los valores razonables menos gastos de venta generados en las operaciones de venta. De esta forma, el ingreso de producción

reconocido y el momento de reconocimiento coinciden con la medición y ocurrencia de la operación de venta.

En este aspecto es importante recordar que la norma cuando refiere al concepto de producción lo hace a partir de la variación registrada durante el período en la valorización de los activos biológicos, resultante de su transformación biológica. En este caso el período a contemplar, es el transcurrido desde la incorporación de los animales y hasta la fecha de la venta y el importe a considerar surgirá a partir de la operación de venta. El ingreso de producción surgirá a partir de los valores razonables menos los gastos de venta de los activos, asimilables a los precios de venta netos de gastos de fletes, comisiones y otros relacionados con la misma. Será necesario además restar el costo de reposición de los animales adquiridos a fin de que el importe determinado refleje la porción atribuible a la transformación biológica.

Por lo expuesto planteamos la posibilidad de reconocer la producción a partir de la venta, cuando los procesos biológicos cumplen con determinadas características como el que se presenta en este trabajo y lo que es más significativo aun, valorizar la producción a partir de la venta. Desde la perspectiva de la contabilidad financiera se estaría midiendo un resultado no transaccional, como es la producción y que representa la causa principal de generación de resultados en la actividad agropecuaria desde un resultado transaccional, como es la venta del activo biológico.

## **5. REFLEXIONES FINALES**

Desde la gestión el resultado económico obtenido en los sistemas de engorde a corral obedece a variaciones estacionales de oferta y demanda a lo largo del año. Dicha variación, en Argentina está condicionada principalmente por dos elementos principales:

- Los valores internacionales como por ejemplo del maíz, principal insumo en la alimentación.
- Los precios de compra y venta de los animales. Por una parte el ternero de reposición para iniciar el proceso de engorde y por la otra el novillo para venta.

Desde la contabilidad financiera se ha hecho hincapié, a través de la RT 22 en la necesidad de reconocer los resultados no transaccionales que en la actividad agropecuaria pueden provenir de cambios físicos o de precios. Sin embargo en procesos continuos y cortos como el que nos ocupa, la transacción de venta y sus correspondientes montos son un indicador permanente de la evolución productiva y también de los cambios de los precios.

En ciclos biológicos con procesos cortos, continuos, permanentes y en gran medida estandarizados, la contabilidad financiera y la contabilidad de gestión encuentran más puntos comunes que diferencias. Por un lado, la información obtenida desde la gestión mejora la información complementaria en los estados contables y con ello la toma de decisiones de usuarios externos e internos. Por el otro, las características del proceso y su forma de gestión, permiten la posibilidad de plantear la asimilación de los ingresos de producción a los valores de ventas netas de compras a valores de reposición de la fecha de la medición, desde la perspectiva de la contabilidad financiera.

En resumen se propone medir un resultado no transaccional, como es la producción y que representa la causa principal de generación de resultados en la actividad agropecuaria a partir de un resultado transaccional, como es la venta del activo biológico.

## **6. BIBLIOGRAFIA:**

Elizalde, J. y Riffel, S. (2019). El futuro de los sistemas ganaderos en Argentina. [http://www.produccion-animal.com.ar/informacion\\_tecnica/origenes\\_evolucion\\_y\\_estadisticas\\_de\\_la\\_ganaderia/73-futuro.pdf](http://www.produccion-animal.com.ar/informacion_tecnica/origenes_evolucion_y_estadisticas_de_la_ganaderia/73-futuro.pdf) [16/01/2021]

Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. Resolución Técnica N° 22, "Normas contables profesionales: Actividad Agropecuaria".

Marcolini, S., Verón, C., Laguzzi, J., Radi, D., Viñuela, J. (2013). "Resultados de un establecimiento ganadero de invernada", XXXIV Jornadas Universitarias de Contabilidad, Santa Fe.

Paz Florez, J. (2010). La Importancia de la Inteligencia de Negocios Aplicada a Empresas Medianas. IBM Developer. <https://developer.ibm.com/es/articles/dm-bi-pymes/> [10/10/2021].

Rudi, E. (2006). "La Resolución Técnica 22: Actividad agropecuaria y la contabilidad de gestión, Congreso de Profesores Universitarios de Costos.