



Facultad de Ciencias Económicas y de Administración
Universidad de la República

AUDITORÍA DE ESTABLECIMIENTOS LECHEROS

Trabajo de investigación monográfico
para la obtención del título de Contador Público

MARZO 2010

Daniel Cal – Rafael de Oliveira-Madeira – Santiago Fernández

Orientador: Cr. Fabrizio Solía

ABSTRACT

El presente trabajo procura ser un material de consulta para estudiantes y profesionales interesados en conocer aspectos relevantes sobre el sector lechero y los principales riesgos que impactan en el proceso de auditoría de los Estados Contables, así como también presentar un análisis de los principales rubros involucrados en la auditoría para este tipo de empresas.

Con el fin de cumplir con este objetivo se efectuó un análisis desde el punto de vista teórico, junto con un estudio del negocio y sus implicancias en el proceso de auditoría.

El estudio realizado permitió revelar como principales riesgos, aquéllos originados del relacionamiento del productor con la industria (tomador de precios y cliente único), así como aquéllos propios del desarrollo de ésta actividad (factor climático y enfermedades que afecten la sanidad animal).

Al desarrollar el proceso de auditoría se evidenciaron situaciones que requirieron especial atención, como ser el análisis de la moneda funcional, el criterio de reconocimiento de los ingresos por venta de leche por parte de la gerencia, así como los criterios de valuación de los activos biológicos.

INDICE

1	Introducción	1
2	Proceso general de auditoría	3
2.1	Conceptos Generales	3
2.1.1	Definición	3
2.2	Riesgos de Auditoría	4
2.3	Etapas del Proceso de Auditoría	6
2.3.1	Planificación	7
2.3.2	Ejecución	12
2.3.3	Evaluación final y elaboración del Informe	18
3	Conocimiento del negocio	21
3.1	Sector Agropecuario	21
3.1.1	Importancia del sector agropecuario en la economía del Uruguay	21
3.1.2	Breve reseña de la evolución del sector lechero	23
3.2	Establecimiento lechero	25
3.2.1	Definición	25
3.2.2	El proceso productivo	25
3.3	Estructura de costos	31
3.3.1	Costos operativos	31
3.3.2	Factor tierra	31
3.3.3	Animales	32
3.4	Relacionamiento con la industria	33
3.4.1	Liquidaciones a los Productores	33
3.4.2	Determinación del precio de la leche	33
3.5	Mercado	35
3.5.1	Mercado interno	35
3.5.2	Mercado externo	37
3.6	Moneda funcional	39
3.6.1	Indicadores primarios	41
3.6.2	Conclusión	42
4	Riesgos de la industria y sus implicancias en los Estados Contables	43
4.1	Factores de riesgo externos a la entidad	44
4.2	Factores de riesgo internos de la entidad	45
4.3	Conclusión	46
5	Análisis de los principales rubros contables y procedimientos de auditoría asociados	47
5.1	Introducción	47

5.2	Activo	48
5.2.1	Efectivo/Equivalentes de efectivo.....	48
5.2.2	Créditos por Venta	51
5.2.3	Otros Créditos	54
5.2.4	Inventarios.....	56
5.2.5	Propiedades, planta y equipo.....	59
5.2.6	Activos Biológicos	62
5.3	Pasivo	71
5.3.1	Deudas Comerciales.....	71
5.3.2	Deudas Financieras	74
5.3.3	Deudas Diversas.....	76
5.4	Patrimonio.....	78
5.5	Estado de resultados	81
5.5.1	Resultados vinculado a los semovientes.....	81
5.5.2	Ingreso por venta de leche.....	82
5.5.3	Costos operativos	84
6	Conclusiones	87
7	Bibliografía	91



1 INTRODUCCIÓN

El presente trabajo procura ser un material de consulta para estudiantes y profesionales interesados en conocer aspectos relevantes sobre el sector lechero y los principales riesgos que impactan en el proceso de auditoría de los estados contables, así como también presentar un análisis de los principales rubros involucrados en la auditoría para este tipo de empresas.

¿Por qué la auditoría de un establecimiento lechero?

La lechería cumple un rol fundamental, en la soberanía alimentaria del país proveyendo un alimento de primera necesidad, generado mano de obra a través de toda la cadena láctea, y fuente de divisa debido a la creciente corriente exportadora. Esta fue, es y será una actividad que se continuará realizando en nuestro país.

Esta actividad que en Uruguay desde un principio fue artesanal y destinada a abastecer el mercado interno, ha evolucionado tanto en los medios de producción, como en la calidad del producto final. Hoy en día la misma se realiza en la mayoría de los casos en forma 100% mecanizada y las condiciones de eficiencia con respecto a unos años atrás han cambiado drásticamente. La producción lechera ya no se orienta únicamente a satisfacer el mercado local, sino que ahora también apunta a mercados extranjeros.

Esta evolución se ha dado gradualmente a lo largo de los años, y ha tenido momentos de cambios acelerados, como ser el surgimiento de la Cooperativa Nacional de Productores de Leche en 1936, que aseguró a los productores la venta diaria de su producción.

En nuestra opinión, en este momento estamos nuevamente al borde de un proceso de cambio acelerado del sector lechero en nuestro país, donde se han sucedido los siguientes hechos:

- El arribo de empresas como New Zealand Farming System Uruguay que cuenta con activos por más de US\$ 200 millones¹, que actualmente explota más de 19 tambos en más de 36.000 hectáreas y ha recurrido a la emisión de Obligaciones Negociables en el mercado uruguayo, vislumbra cambios en la escala productiva del sector, así como en la estructura financiera y de gestión de los protagonistas del mismo.
- El aumento de la remisión de leche junto con la saturación del mercado interno llevaron a cambios en el destino de la producción de la industria, en donde en los años 90 solo el 40% de la producción se exportaba representando un 36% de la facturación, mientras que en el escenario actual más del 60% de la producción se exporta representando un 55% de la facturación de la industria.²
- Recientemente se han anunciado nuevas inversiones a nivel industrial mediante la instalación de las empresas Schreiber Foods (EEUU) y Bom Gosto (Brasil) que demandarán cerca de un millón de litros de leche diarios, los cuales deberán ser aportados por unas 80 mil cabezas de ganado adicionales.³

Los hechos anteriormente expuestos hacen suponer que en un futuro cercano contaremos con inversiones de porte del lado de la oferta de leche, buscando obtener una mayor eficiencia productiva y mayor profesionalización del sector.

Debido a estos cambios y a las crecientes perspectivas del sector, es que nos hemos embarcado en el análisis del proceso de auditoría a aplicar en empresas destinadas a la explotación lechera, ya que entendemos que en el futuro será un área de expansión para la prestación de servicios profesionales.

El desarrollo del presente trabajo fue realizado de acuerdo a la siguiente estructura:

En el siguiente capítulo definiremos el marco teórico que servirá de referencia para el desarrollo de los capítulos posteriores, el cual comprende primordialmente el proceso de auditoría.

En el tercer capítulo realizaremos una investigación sobre el sector lechero, analizando su importancia, la evolución del mismo y el mercado destino de la producción. Adicionalmente analizaremos las características del establecimiento lechero, incluyendo su ciclo productivo, su estructura de costos y el relacionamiento con la industria.

En el cuarto capítulo analizaremos los riesgos que se desprenden del conocimiento del negocio, la industria en que opera y sus implicancias en los Estados Contables.

En el quinto capítulo realizaremos un análisis de los principales rubros de un establecimiento lechero de mediano a gran porte. Analizaremos con especial énfasis aquéllos rubros específicos de este tipo de establecimientos, y aquéllos casos, donde de acuerdo al análisis realizado en el capítulo precedente surjan niveles de riesgo que requieran especial atención por parte del auditor.

Finalmente, en el último capítulo incluiremos las conclusiones obtenidas sobre el trabajo de investigación monográfico llevado a cabo.

¹ (New Zealand Farming Systems (<http://www.nzfsu.co.nz>), 2009)

² (New Zealand Farming System - Prospecto de emisión títulos de deuda, 2009) / (Presidencia de la República Oriental del Uruguay - Gabinete Productivo, 2009)

³ (El País - 23 de Febrero de 2010)



2 PROCESO GENERAL DE AUDITORÍA

2.1 Conceptos Generales

En el presente capítulo describimos los principales aspectos teóricos del proceso de auditoría que nos servirán de base para el desarrollo posterior de este trabajo monográfico. Para su desarrollo nos hemos basado en las Normas Internacionales de Auditoría emitidas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC).

2.1.1 Definición

“La auditoría de Estados Contables es el examen de éstos por parte de un profesional independiente con el propósito de dictaminar si fueron preparados de acuerdo con ciertas normas contables.”⁴

La anterior definición permite identificar que en una auditoría existen los siguientes elementos:

- (A) **Sujeto**

⁴ (Fowler Newton, 2004)

El auditor debe ser un profesional idóneo en materia contable tal que le permita conocer con precisión las normas en que va a basar su examen. Además debe ser y parecer independiente, actuar con integridad, ética, objetividad y escepticismo, mantener confidencialidad y una conducta profesional.

Tiene responsabilidad sobre la opinión emitida en el Informe de Auditoría y no sobre los Estados Contables emitidos, que son responsabilidad de la entidad auditada.

Si bien su trabajo no incluye garantizar la inexistencia de fraude, sí debe aplicar los procedimientos establecidos en las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) y estar alerta a los indicios de conductas fraudulentas.

(B) **Acción**

Consiste en un conjunto de procedimientos adecuados a las circunstancias para la obtención de evidencia válida y suficiente para respaldar las conclusiones profesionales sobre los Estados Contables. Esa acción debe cumplirse dentro de las normas de auditoría generalmente aceptadas (NIA). Para el presente trabajo se tomaron las NIAS vigentes hasta los ejercicios iniciados el 15 de Diciembre de 2009, la base de este trabajo fue el libro Normas Internacionales de Auditoría, publicado por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas el 9 de Marzo de 2009.

(C) **Sensor**

En nuestro país se asocia a las normas contables adecuadas (NCA) que reflejan el conjunto de pautas de referencia a ser utilizadas por la empresa para la preparación y presentación de los Estados Contables. Las normas contables tomadas son las publicadas en el portal de la AIN a la fecha de elaboración del presente trabajo.

(D) **Objeto**

Los Estados Contables y sus anexos preparados y presentados por la empresa son el objeto de este tipo de auditoría.

2.2 Riesgos de Auditoría

El riesgo de auditoría se puede definir como *“El riesgo de que el auditor exprese una opinión de auditoría inadecuada cuando hayan distorsiones significativas en los estados financieros...”*⁵

La NIA 200 enuncia que el riesgo de auditoría resulta del efecto conjunto de tres componentes:

Riesgo Inherente: es el propio del negocio dado por circunstancias internas y externas sobre las que la entidad no puede influir, y existe con prescindencia de que existan controles relacionados. Para la evaluación del riesgo inherente son importantes entre otros el conocimiento del cliente, los hallazgos de auditorías anteriores, la percepción que se tenga sobre la integridad de la gerencia y otros factores.

Riesgo de Control: Es el riesgo de que un error no sea detectado o prevenido por el sistema de control interno de la entidad, y por ende afecte la calidad de la información contenida en los Estados Contables. Este riesgo está en relación inversa con la eficacia de las actividades de control.

⁵ NIA 200 – Párrafo 23 – (International Federation of Accountants, 2009)

Riesgo de Detección: Es el riesgo de que los procedimientos sustantivos o de validación de saldos analizados por el auditor, no puedan detectar un error material, contenido en la información contable. El riesgo de detección incluye que el auditor pueda seleccionar un procedimiento de auditoría inadecuado, aplicar mal un procedimiento de auditoría adecuado, o interpretar equivocadamente los resultados de la auditoría. También se considera dentro de éste el factor negligencia.



Ilustración 1 - Riesgo de Auditoría

El auditor debería tratar de localizar las áreas con mayores riesgos inherentes y de control, pues éstas serán las que requerirán muestreos más extensos y cuidadosos. A estos efectos resulta importante el conocimiento de las actividades del cliente y del contexto en el cual se desarrollan, así como también la Revisión Analítica Preliminar en cuanto permite detectar situaciones llamativas o inusuales.

2.3 Etapas del Proceso de Auditoría

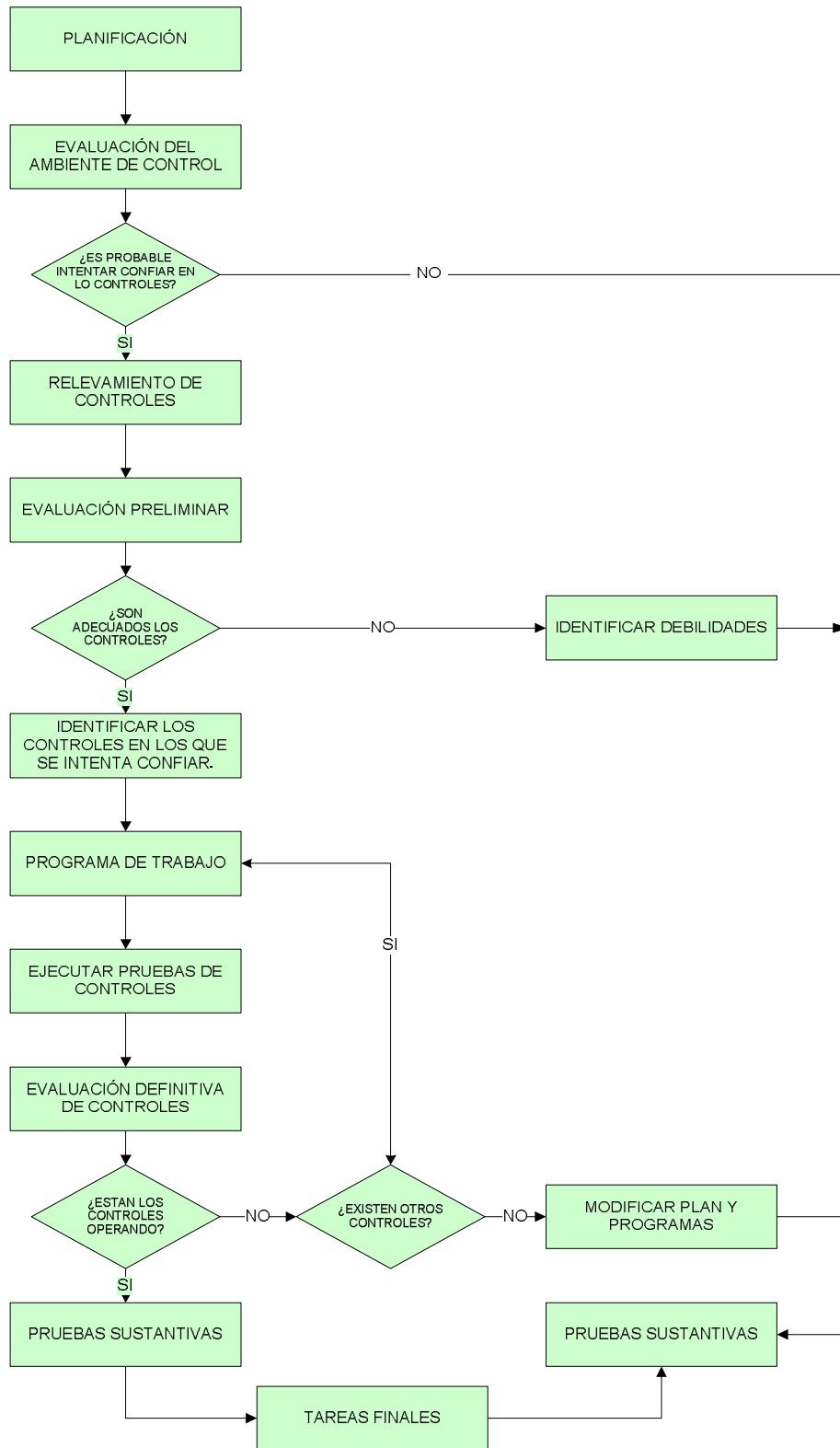


Ilustración 2 – Proceso General de Auditoría ⁶

⁶ (Gubba Rubano, Gutfraind, Montone, Rodríguez, Sauleda, & Villamarzo, 2007)

El objetivo del Informe de Auditoría es la formación de una opinión sobre las aseveraciones incluidas en los Estados Contables examinados, teniendo en cuenta este objetivo el auditor debe seguir una serie de pasos o etapas a efectos de formar una opinión.

Las etapas del proceso de auditoría pueden resumirse de la siguiente forma:

- Planificación.
- Ejecución
- Evaluación final y elaboración del informe.

2.3.1 Planificación

De acuerdo a lo establecido en la NIA 300 el planeamiento o la planificación implica desarrollar una estrategia general y un enfoque detallado para la naturaleza, oportunidad y alcance esperado de la auditoría. Es en esta etapa que se identifican los principales riesgos de la auditoría y se diseña la estrategia a seguir durante la misma.

El planeamiento, si bien es una etapa del proceso de auditoría, es un proceso en sí mismo ya que está compuesto de una serie de etapas u operaciones que conducen a un fin específico. Ese fin es determinar cuáles serán los procedimientos de auditoría a emplear que permitan obtener la evidencia necesaria para emitir una opinión. Es un proceso dinámico que, si bien se realiza al comienzo de la labor de auditoría, puede modificarse o continuarse sobre la marcha de las tareas.

A continuación detallaremos las operaciones más relevantes dentro de la planificación.

2.3.1.1 Conocimiento del negocio

“El objetivo del auditor es identificar y analizar los riesgos de distorsiones significativas,..., mediante la comprensión de la entidad y su entorno,...”⁷

El conocimiento del negocio se considera de suma importancia, ya que sólo entendiendo el mismo es que se pueden detectar los riesgos a los que está expuesta la entidad y los efectos de éstos en los Estados Contables, por ende en el dictamen.

El nivel de conocimiento del auditor debe ser tanto a nivel general como específico, es decir debe entender la industria y el medio en que la entidad a ser auditada está inserta así como el negocio específico de la misma.

La NIA 315 en su Apéndice 1 da una guía sobre asuntos que el auditor puede considerar para formar su entendimiento.

Por ejemplo:

- El mercado y la competencia
- La estacionalidad de la actividad que desempeña
- Principios de contabilidad y prácticas específicas de la industria
- Clientes clave
- Desarrollos de la industria
- Requisitos de regulación
- Uso de Tecnología de la Información (TI)
- Razones financieras clave.

⁷NIA 315 - Párrafo 2 – (International Federation of Accountants, 2009)

2.3.1.2 Procedimientos analíticos

*“El auditor deberá aplicar procedimientos analíticos a modo de procedimientos de análisis de riesgos con el fin de comprender la entidad y su entorno y en la revisión global al final de la auditoría. Los procedimientos analíticos también se pueden aplicar a modo de procedimientos sustantivos”.*⁸

*“Procedimientos analíticos, son evaluaciones de la información financiera realizada mediante un estudio de relaciones plausibles entre datos financieros y no financieros. Los procedimientos analíticos también comprenden la investigación de las fluctuaciones identificadas y las relaciones que no son congruentes con otra información relevante o se apartan en forma significativa de los montos estimados.”*⁹

“Los procedimientos analíticos se usan para los siguientes propósitos:

A modo de procedimientos de análisis con el fin de comprender la entidad y su entorno.

A modo de procedimientos sustantivos cuando su utilización puede ser más eficaz o eficiente que las pruebas de detalle para reducir el riesgo de distorsiones significativas en relación con las aseveraciones a un nivel aceptablemente bajo.

*A modo de revisión global de los estados financieros al final de la auditoría.”*¹⁰

Un ejemplo de procedimiento analítico es la Revisión Analítica Preliminar la cual busca identificar y analizar las variaciones de los principales rubros de la empresa con respecto al año anterior o a presupuestos realizados por la misma con el fin de identificar las transacciones, hechos e importes que requieran especial atención durante la auditoría. Estas situaciones llamativas o inusuales no permiten sacar conclusiones definitivas respecto a si el saldo de una cuenta contable es incorrecto o no, pero sí permitirán identificar aquellas cuentas respecto a las cuales los procedimientos de auditoría deberán enfocarse.

Para la realización de esta etapa es necesario haber completado la etapa del conocimiento del negocio, ya que la misma nos permitirá discernir lo que es llamativo o inusual. Esta etapa muchas veces es realizada previa al cierre, por lo que habrá que actualizarla con los números definitivos en caso de que las variaciones sean significativas. Sobre la etapa de conocimiento del negocio, aplicada a establecimientos lecheros realizaremos un análisis en el Capítulo 3 - **Conocimiento del negocio**

2.3.1.3 Identificación de las afirmaciones

Las afirmaciones contenidas en los Estados Contables se pueden clasificar en¹¹:

- Explícitas e implícitas
- De existencia o inexistencia
- Cuantitativas o cualitativas

Por ejemplo, si de los Estados Contables surge la siguiente afirmación:

“Propiedad planta y equipo por \$1.000”

⁸ NIA 520 – Párrafo 2 - (International Federation of Accountants, 2009)

⁹ NIA 520 – Párrafo 3 - (International Federation of Accountants, 2009)

¹⁰ NIA 520 – Párrafo 7 - (International Federation of Accountants, 2009)

¹¹ (Fowler Newton, 2004)

Implícitamente la información que suministra es que la propiedad planta y equipo existen, son propiedad de la empresa, y su valor es éste y no otro (cuantitativa).

Si adicionalmente en Notas se menciona que la propiedad planta y equipo se encuentra valuada a valores razonables (de tasación), la información que nos proporciona es explícita, de existencia y cualitativa.

No todas las afirmaciones son de interés para el auditor, solo aquéllas cuya importancia relativa así lo ameriten.

“La información es de importancia relativa si su omisión o representación errónea pudiera influir en las decisiones económicas de los usuarios tomadas con base en los estados financieros... La importancia relativa depende del tamaño de la partida o error juzgado en las circunstancias particulares de su omisión o representación errónea. Así la importancia relativa ofrece un punto de separación de la partida en cuestión, más que ser una característica primordial cualitativa que deba tener información para ser útil.”¹²

2.3.1.4 Definición de los objetivos para cada capítulo de los Estados Contables

La definición de los objetivos para cada capítulo de los Estados Contables se refiere a la determinación por parte del auditor de las afirmaciones que va a verificar para las distintas cuentas contables.

Las aseveraciones que usa el auditor caen dentro de las siguientes categorías:

“Las afirmaciones utilizadas por el auditor corresponden a las siguientes categorías:

Afirmaciones sobre las clases de operaciones y los hechos del periodo auditado:

- (i) *Acaecimiento: transacciones y hechos que se han registrado y han acaecido y pertenecen a la entidad.*
- (ii) *Integridad: se registraron todas las operaciones y los hechos que deberían haberse registrado.*
- (iii) *Razonabilidad: se han registrado apropiadamente los importes y otros datos relacionados con las transacciones y los hechos registrados*
- (iv) *Cortes: se han registrado las transacciones y los hechos en el ejercicio económico correcto.*
- (v) *Clasificación: se registraron las transacciones y los hechos en las cuentas apropiadas.*

Las afirmaciones sobre los saldos de cuentas al final del período:

- (i) *Existencias: los activos, pasivos y el patrimonio existen.*
- (ii) *Derechos y obligaciones: la entidad posee ó controla los derechos a los activos y los pasivos con obligaciones de la entidad.*
- (iii) *Integridad: se registraron todos los activos, los pasivos y las transacciones patrimoniales que deberían haberse registrado.*

¹² Marco Conceptual – Párrafo 30 – (International Accounting Standards Committee (IASC), 1989)

- (iv) *Valuación e imputación: los activos, los pasivos y el patrimonio se incluyen en los estados financieros con montos apropiados y los ajustes de la valuación e imputación son apropiadamente registrados.*

Las afirmaciones sobre la presentación y exposición:

- (i) *Acaecimiento y derechos y obligaciones: los hechos expuestos, las transacciones y otros temas informados acaecieron y pertenecen a la entidad.*
- (ii) *Integridad: toda la información complementaria que debería haberse incluido en los estados financieros se ha incluido.*
- (iii) *Clasificación y comprensibilidad: la información financiera está apropiadamente presentada y expuesta y la información complementaria está expresada claramente.*
- (iv) *Razonabilidad y valuación: la información financiera y de otro tipo está expuesta razonablemente y con los montos apropiados.”*

“El auditor puede utilizar las afirmaciones según se describe anteriormente ó puede expresarlas de manera diferente siempre que se hayan cubierto todos los aspectos descriptos precedentemente. Por ejemplo, el auditor puede elegir combinar las afirmaciones sobre transacciones y los hechos con las afirmaciones sobre saldos de cuenta. Otro ejemplo: es posible que no exista una afirmación separada relacionada con el corte de las transacciones y los hechos cuando las afirmaciones de acaecimiento e integridad incluyen consideraciones apropiadas del registro de las transacciones en el ejercicio financiero adecuado.”¹³

Las afirmaciones de los Estados Contables son aseveraciones de la administración tanto explícitas como implícitas. Para el presente trabajo valiéndonos del párrafo citado anteriormente hemos decidido categorizarlas de la siguiente forma:

Existencia: un activo o pasivo existe en una fecha dada; una transacción o evento tuvo lugar durante el período analizado, y ha sido registrado de manera apropiada.

Propiedad: un activo o pasivo pertenece a la entidad en una fecha dada; las transacciones o eventos registrados corresponden a la entidad.

Integridad: no hay activos, pasivos, transacciones o eventos sin registrar, se han incluido todas las revelaciones que debieran haberse incluido en los estados financieros;

Valuación: un activo, pasivo, transacción o evento son registrados a un valor apropiado en libros;

Presentación y revelación: una partida o información se revela, se clasifica y describe de acuerdo con el marco de referencia aplicable para informes financieros.

2.3.1.5 Determinación de la materialidad preliminar

“La información es de importancia relativa si su omisión o representación errónea pudiera influir en las decisiones económicas de los usuarios tomadas con base en los estados financieros. La importancia relativa depende del tamaño de la partida o error juzgado en las circunstancias particulares de su omisión o representación errónea. Así la importancia relativa ofrece un punto de separación de la

¹³ NIA 500 – Párrafo 17 y 18 – (International Federation of Accountants, 2009)

partida en cuestión, más que ser una característica primordial cualitativa que deba tener información para ser útil.”¹⁴

La materialidad preliminar se determina principalmente en base a juicio profesional y experiencia del auditor. Sin embargo a efectos de garantizar la objetividad y sustentar la decisión, puede ser interesante, efectuar el ejercicio de obtener diferentes ratios y relaciones en base al patrimonio neto, el valor de las acciones, el resultado del ejercicio, entre otros.

La determinación de la materialidad está muy ligada al riesgo que está dispuesto a asumir el profesional, ante una materialidad alta se está asumiendo un mayor riesgo pues se verán disminuidas las pruebas a efectuar.

En esta etapa se determinará lo que se conoce como “materialidad preliminar” la cual será revisada en el transcurso del proceso, pudiendo diferir de la materialidad definida para los Estados Contables definitivos.

2.3.1.6 Identificación de las cuentas significativas

En base a las afirmaciones contenidas en los Estados Contables y a la determinación de la materialidad, el auditor estará en condiciones de identificar las cuentas materiales o significativas. A partir de ello planteará los objetivos de auditoría específicos para cada una de las cuentas. Como consecuencia de lo anterior el auditor descartará aquellas cuentas que no produzcan errores significativos para cumplir con el objetivo de auditoría.

2.3.1.7 Estudio y evaluación de los controles internos

“El objetivo del auditor es identificar y analizar los riesgos de distorsiones significativas, ya sean debido a fraude o error, en los estados financieros y en las aseveraciones, mediante la comprensión de la entidad y de su entorno, incluso del control interno de la entidad y de este modo sentar las bases para diseñar e implementar respuestas efectivas ante los riesgos analizados de distorsiones significativas.”¹⁵

El auditor deberá estudiar y evaluar los controles internos de la empresa a efectos de identificar los riesgos de auditoría, y determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos a efectuar.

Al auditor le interesan principalmente aquellos controles que se establecen para prevenir, detectar y corregir errores o irregularidades que afecten en forma significativa a los Estados Contables.

En esta etapa se realizará una evaluación teórica del diseño de los controles así como una selección de aquéllos de mayor relevancia para la auditoría. Aquí se deberá tomar la decisión del enfoque a adoptar ya sea para la auditoría en su totalidad o para determinados ciclos de negocio. Deberá evaluar en esta instancia la relación costo/beneficio de implementar o no un enfoque de confianza en controles, procurando lograr una mayor eficiencia sin ir en desmedro de la calidad del trabajo.

En el caso de que se decida adoptar un enfoque de confianza en controles, se deberá para los controles seleccionados realizar pruebas de controles, con el fin de determinar si la confianza en ellos es factible.

¹⁴ Marco Conceptual – Párrafo 30 – (International Accounting Standards Committee (IASC), 1989)

¹⁵ NIA 315 – Párrafo 2 – (International Federation of Accountants, 2009)

2.3.1.8 Estrategia general de auditoría

“El auditor documentará:

La estrategia global de auditoría;

El plan de auditoría; y

Todo cambio significativo efectuado en la estrategia global de auditoría o el plan de auditoría durante el compromiso de auditoría y las razones que motivaron dicho cambio.”¹⁶

En su estrategia de auditoría el auditor deberá describir en qué áreas piensa adoptar un enfoque de confiabilidad y cuándo se aplicará un enfoque sustantivo.

Por enfoque de confiabilidad se entiende aquél en donde el auditor desarrolla sus programas de pruebas sustantivas a partir de la confianza depositada en los controles internos de la empresa.

Por enfoque sustantivo se entiende aquél en donde la estrategia se basa en el uso sustancial y directo de pruebas que sirven para validar los saldos de las cuentas.

2.3.1.9 Desarrollo del plan de auditoría

“El plan de auditoría es más detallado que la estrategia global de auditoría, ya que incluye la naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos de auditoría que los miembros del equipo del compromiso llevarán a cabo.”¹⁷

A partir de la estrategia establecida en el plan general, el auditor deberá desarrollar el programa de trabajo, éste será la guía para la aplicación de los procedimientos de auditoría. En él se deberá también describir el tiempo estimado que llevará la labor y quién será el responsable de su realización.

2.3.2 Ejecución

“El auditor deberá obtener elementos de juicio de auditoría válidos y suficientes para poder llegar a conclusiones razonables sobre las cuales basar el dictamen de la auditoría.”¹⁸

Para ello se valdrá de distintas herramientas como pueden ser pruebas de control o procedimientos sustantivos.

Las pruebas de control abarcan procedimientos para obtener evidencia de auditoría respecto a la adecuación del diseño y operación efectiva de los sistemas de contabilidad y del control interno. Los resultados de las mismas permitirán determinar el nivel de riesgo de control existente. Se deberá analizar entonces si la evaluación primaria de los riesgos se condice con los resultados de estas pruebas. De no ser así se deberá modificar el programa de trabajo procurando minimizar el riesgo de auditoría, profundizando en el desarrollo de pruebas sustantivas

Los procedimientos sustantivos comprenden pruebas de detalle y procedimientos analítico sustantivos, en las mismas el auditor procurará obtener evidencia de auditoría respecto a representaciones erróneas de importancia significativa en los Estados Contables. Nunca se podrá

¹⁶ NIA 300 – Párrafo 11 – (International Federation of Accountants, 2009)

¹⁷ NIA 300 – Párrafo A13 – (International Federation of Accountants, 2009)

¹⁸ NIA 500 – Párrafo 2 - (International Federation of Accountants, 2009)

dejar de hacer este tipo de pruebas y en general en ellas se obtiene la mayor parte de la evidencia de auditoría.

La confiabilidad de la evidencia de auditoría es influida por su fuente y por su naturaleza y depende de las circunstancias individuales bajo las que se obtiene. La NIA 500 en su párrafo 9 da algunas generalizaciones sobre la confiabilidad de la evidencia de auditoría:

- *“Los elementos de juicio de auditoría son más confiables cuando se obtienen de fuentes independientes fuera de la entidad.*
- *Los elementos de juicio de auditoría que se generan internamente son más confiables cuando los controles relacionados impuestos por la entidad son eficaces.*
- *Los elementos de juicio de auditoría obtenidos directamente por el auditor (Por ejemplo, la observación de la aplicación de un control) son más confiables que las que se obtienen indirectamente ó por deducción (Por ejemplo, una indagación sobre la aplicación de un control).*
- *Los elementos de juicio de auditoría son más confiables cuando existen en forma de documentos, ya sea en papel, o en formato electrónico ó en otros medios (Por ejemplo, un registro escrito recientemente de una reunión es más confiable que una representación verbal posterior de los temas discutidos).*
- *Los elementos de juicio de auditoría suministrados por documentos originales son más confiables que las provistas por fotocopias ó facsímiles.”¹⁹*

Adicionalmente en sus párrafos 26 a 38²⁰ enumera algunos procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría:

- **Inspección de registros o documentos:** consiste en examinar registros, documentos, o activos tangibles. La inspección de registros y documentos proporciona evidencia de auditoría de grados variables de confiabilidad dependiendo de su naturaleza y fuente, así como de la efectividad de los controles internos sobre su procesamiento.
Un ejemplo de la utilización de ésta técnica es la inspección de los papeles de respaldo de la realización de las conciliaciones bancarias
- **Observación:** consiste en contemplar críticamente un proceso o procedimiento siendo desempeñado por otros, por ejemplo la observación de un control del cual no se deja evidencia escrita.
- **Investigación:** consiste en obtener información importante por parte del personal de la entidad o fuera de ella, en forma oral o escrita. Pueden ser utilizadas para obtener o actualizar conocimientos, recibir explicaciones del personal de la entidad sobre cuestiones contables o de auditoría. La confiabilidad de la evidencia obtenida mediante esta técnica dependerá de:
 - i. si la misma fue proporcionada en forma oral o por escrito;
 - ii. la competencia, jerarquía, independencia, experiencia, e integridad de la persona

Generalmente, este procedimiento no constituye evidencia de auditoría suficiente y apropiada en sí misma, sino que requiere algún tipo de corroboración. Esta corroboración puede incluir indagaciones a otras personas, u otros procedimientos de auditoría.

¹⁹ NIA 500 – Párrafo 9 - (International Federation of Accountants, 2009)

²⁰ NIA 500 – Párrafos 26 a 38 – (International Federation of Accountants, 2009)

Un ejemplo de este tipo de técnica es la realización de entrevistas y reuniones con personal de la entidad para obtener información sobre posibles cambios en los criterios contables aplicados

- **Confirmación:** consiste en obtener una manifestación de un hecho u opinión de parte de un tercero independiente a la entidad pero involucrado con las operaciones de la misma. Estas manifestaciones se pueden obtener de especialistas (abogados, asesores impositivos, ingenieros, etc.) o de clientes y proveedores con los que la entidad opera. Las confirmaciones pueden ser:

Positivas – son aquellas confirmaciones solicitadas que proporcionan evidencia de auditoría sólo en el caso en que se reciba respuesta

Negativas – son aquellas confirmaciones de conformidad sobre un saldo o transacción que se solicitan y proporcionan evidencia de auditoría a pesar de no obtener respuesta. En este tipo de confirmación se incluye una leyenda en la cual se aclara que en caso de no obtener respuesta se le considerará sin observaciones.

Directas – son aquellas confirmaciones en las cuales se incluyen los saldos involucrados. Este tipo de confirmación es utilizada generalmente para los activos.

Ciegas – son aquellas confirmaciones en las cuales se solicita se informen los saldos pendientes a una fecha o las transacciones realizadas en determinado período. Este tipo de confirmación es utilizada para los pasivos y los saldos con entidades financieras.

- **Recálculo:** consiste en verificar la exactitud matemática de los documentos o registros. El mismo puede realizarse mediante el uso de Técnicas de Auditoría Asistidas por Computador (TAACs)
- **Reproceso:** es la ejecución independiente por el auditor de procedimientos o controles que originalmente se desarrollaron como parte del control interno de la entidad.
- **Procedimientos analíticos:** Se desarrolló en 2.3.1.2 - Procedimientos analíticos (Ver Pág. 8)

2.3.2.1 Pruebas de detalle

Las pruebas de detalle consisten en la aplicación de una o más técnicas de auditoría a los componentes de los Estados Contables, se pueden desarrollar sobre transacciones o sobre saldos, a vía de ejemplo se mencionan las siguientes:

Sobre transacciones

- Verificar que los saldos mostrados en los Estados Contables coinciden con aquellos registrados en los mayores respectivos.
- Seleccionar una muestra de transacciones registradas y cotejar con la documentación respaldante.
- Para dicha documentación verificar que cumpla con las formalidades requeridas como ser: secuencia numérica cuando corresponda, realización de sumas y cálculos e imputaciones en forma correcta, autorizaciones correspondientes, entre otras.

Sobre saldos

- Arqueo de fondos y valores. Las principales tareas a realizar son: recontar todos los valores existentes, determinar fondos sujetos a arqueo, verificar la autenticidad y autorizaciones de los comprobantes respaldantes de egresos, asegurarse el origen normal de los cheques existentes y efectuar acta en la cual se deberán detallar las diferencias, los fondos no controlados, los fondos de terceros y las firmas de quienes efectuaron el arqueo. Este tipo de pruebas ayuda a verificar los objetivos de existencia e integridad.
- Confirmaciones de terceros. La confirmación externa o circularización es el proceso de obtener y evaluar evidencia de auditoría a través de una comunicación directa con un tercero, en respuesta a una solicitud de información. Ayuda a verificar los objetivos de existencia e integridad.
- Comprobación de corte de operaciones. Es necesario comprobar que todos los documentos que la empresa ha emitido para cada ingreso o egreso en el ejercicio han sido contabilizados en el mismo y solamente ellos.

2.3.2.2 Procedimientos analítico sustantivos

El auditor utilizará procedimientos analítico sustantivos cuando su uso pueda ser más efectivo o eficiente que las pruebas de detalle. Al diseñar y desempeñar pruebas analíticas como pruebas sustantivas el auditor necesitará considerar un número de factores como los siguientes:

- Lo adecuado de usar procedimientos analítico sustantivos dadas las aseveraciones, dichos procedimientos generalmente son aplicables a grandes volúmenes de transacciones que tienden a ser predecibles después de un tiempo. La aplicación de procedimientos analíticos sustantivos se basa en la expectativa de que existan relaciones entre datos y continúen en ausencia de condiciones contrarias conocidas.
- La confiabilidad de los datos empleados.
- Si la expectativa es suficientemente precisa para identificar una representación errónea de importancia relativa a nivel deseado de seguridad.
- Considerar el monto de la diferencia que pueda aceptarse de la expectativa sin mayor investigación.

Un ejemplo de prueba analítico sustantiva es la ecuación de stock, en la misma para realizar la validación del saldo del “Costo de Ventas” se realiza una prueba analítica, partiendo de saldos que fueron validados mediante pruebas de detalle.

$$EI + C - EF = CV$$

EI = Existencia Inicial, proviene de los saldos auditados en el ejercicio anterior (Excepto casos de primer auditoría).

C = Compras, validado mediante pruebas de detalle (visualización de documentación)

EF = Existencia Final, validado mediante pruebas de detalle (un recuento físico)

CV = Costo de ventas, validado mediante prueba analítico sustantiva (ecuación de stock)

En resumen, el auditor deberá conformar un mix de pruebas, ya sea combinando pruebas de control con pruebas sustantivas o desarrollando únicamente pruebas sustantivas. Deberá analizar la suficiencia y propiedad de la evidencia recolectada, efectuando una constante revisión del programa

de trabajo analizando el surgimiento de nuevas situaciones que ameriten el desarrollo de nuevos procedimientos.

2.3.2.3 Tareas de finalización

Luego de culminado el proceso de obtención de evidencias de auditoría de todos y cada uno de los rubros de los Estados Contables, pero previamente a la emisión del informe, es necesario llevar a cabo las tareas de finalización. En las mismas, el auditor determinará la necesidad de realizar procedimientos complementarios, así como el desarrollo de procedimientos generales de la auditoría.

Las principales tareas a desarrollar son:

(A) **Revisión de papeles de trabajo**

Debido a la dinámica y a la retroalimentación, este procedimiento se va desarrollando a lo largo del trabajo de campo, es importante desarrollar en esta etapa una revisión con mayor profundidad de los procedimientos aplicados, aclarando dudas a los colaboradores y revisando las conclusiones obtenidas.

(B) **Realización de procedimientos analíticos de revisión general al final de la auditoría.**

“El auditor deberá aplicar procedimientos analíticos al final del período o en una fecha próxima a su finalización cuando elabora una conclusión global con respecto a si los estados financieros en su conjunto son congruentes con la comprensión de la entidad por parte del auditor.”²¹

(C) **Revisión del proceso de consolidación**

En caso de estar auditando Estados Contables consolidados, se deberán verificar los ajustes de consolidación, determinando los saldos inter-compañías, la uniformidad de criterios de valuación y la aplicación en forma correcta de normas contables adecuadas.

(D) **Control de confirmaciones recibidas**

Consiste en la identificación de las respuestas faltantes, efectuar “segundos intentos” en caso de ser necesarios, así como la posibilidad de efectuar procedimientos alternativos.

(E) **Análisis de hechos posteriores**

Algunos hechos o situaciones acaecidas con posterioridad a la fecha de cierre de los Estados Contables pero antes de la emisión del informe, pueden llegar a afectar de manera relevante la interpretación que se haga de los mismos y será necesario efectuar un ajuste o revelar la situación en notas.

(F) **Evaluación de la continuidad del ente como negocio en marcha**

El auditor analizará y eventualmente podrá discutir con el cliente la existencia de situaciones que pudieran poner en duda la continuidad del ente, como negocio en marcha a fecha de la emisión del dictamen. La administración de la entidad deberá evaluar permanentemente el supuesto de empresa en marcha, verificando la eventual ocurrencia de sucesos o la existencia de condiciones que pongan en peligro la vigencia del mismo. *“Si la evaluación de la gerencia sobre la capacidad de la empresa*

²¹ NIA 520 – Párrafo 13 – (International Federation of Accountants, 2009)

para continuar como empresa en marcha abarca menos de doce meses desde la fecha del balance, el auditor deberá solicitar a la gerencia que extienda su período de evaluación hasta doce meses desde la fecha de balance”²²

(G) Evaluación de hallazgos de auditoría

El auditor procurará clasificar las situaciones detectadas según se trate de:

- Desviaciones con relación a las normas contables adecuadas.
- Limitaciones al alcance del trabajo.
- Incertidumbres que se presenten sobre el desenlace de determinadas situaciones.

Una vez clasificados y definidos los criterios de significación, el auditor procurará estimar los niveles de los mismos y su impacto sobre su opinión de auditoría Ver 2.3.3 - Evaluación final y elaboración del Informe.

(H) Obtención de la carta de manifestaciones de la gerencia

En ella el auditor procurara obtener evidencia de reconocimiento de la administración, por escrito, de su responsabilidad en la presentación razonable de los Estados Contables. Además sirve para dejar por escrito todas las aseveraciones efectuadas por la gerencia durante la auditoría.

No obstante, el auditor está igualmente obligado a evaluar la pertinencia de las afirmaciones hechas por la administración, y éstas no pueden sustituir la evidencia comprobatoria.

El contenido mínimo de la carta debe incluir²³:

- *Ratificación de la responsabilidad de la información por parte de la administración*
- *Ratificación de la vigencia de criterios, normas contables y políticas de la administración.*
- *Confirmación por parte de la administración de hechos o situaciones específicas con impacto en la información*
- *Aclaración de todos aquellos hechos o situaciones que lo requieran.*
- *Confirmación de que los estados contables están libre de representaciones erróneas de importancia relativa incluyendo omisiones, así como la inexistencia de irregularidades que involucren a la administración o empleados que tengan un papel importante.*
- *Confirmación que la administración ha puesto a disposición del auditor toda la documentación, registros contables y actas de los órganos societarios pertinentes.*
- *Confirmación de la integridad de la información respecto de partes relacionadas.*

(I) Revisión final de los Estados Contables, notas y registros contables.

Corresponde verificar la adecuada presentación de los Estados Contables, desde el punto de vista de su exposición y de la revelación de aquellos aspectos pertinentes.

(J) Otros procedimientos de carácter general

²² NIA 570 – Párrafo 18 - (International Federation of Accountants, 2009)

²³ (Gubba Rubano, Gutfraind, Montone, Rodríguez, Sauleda, & Villamarzo, 2007, pág. 309)

Dentro de ellos se destaca la revisión de asientos contables inusuales o extraordinarios, la obtención de la carta de abogados y la lectura de actas y contratos.

El presente literal fue elaborado en base al libro “Auditoría – Guía para su planificación y ejecución.” (Gubba Rubano, Gutfraind, Montone, Rodríguez, Sauleda, & Villamarzo, 2007)

2.3.3 Evaluación final y elaboración del Informe.

En esta última etapa el auditor considerará todos los hallazgos surgidos en las etapas anteriores y da inicio al proceso de formación de la opinión.

Este proceso se compone de cuatro etapas:

- Categorización del problema
- Determinación de sus efectos sobre los estados contables
- Evaluación de su significatividad
- Conclusión de la opinión a emitir

2.3.3.1 Categorización del problema

La NIA 701 divide entre dos grandes tipos de problemas: los que afectan la opinión y los que no afectan la opinión de auditoría.

Dentro de los que sí afectan la opinión de auditoría, podemos encontrar dos situaciones: violaciones a las normas contables y limitaciones al alcance del trabajo.

En el primero de los casos hay afirmaciones equivocadas respecto a la situación patrimonial o al resultado económico del periodo bajo análisis. En el segundo caso, el auditor no ha podido llevar a cabo todos los procedimientos necesarios para sustentar su opinión.

Las situaciones que no afectan la opinión de auditoría son aquellas en que hay incertidumbre sobre hechos futuros y su posible impacto en la situación patrimonial o económica de la empresa.

2.3.3.2 Determinación de sus efectos sobre los estados contables

En esta etapa se deben identificar los rubros afectados y el impacto sobre los mismos por aquellas situaciones detectadas en la auditoría y no corregidas por la empresa.

Si se trata de una violación a las NCA la cuantificación generalmente es más fácil, ya que por lo general se desprende de un ajuste no aceptado por la empresa. Por el contrario, cuantificar el efecto de una limitación al alcance o de una incertidumbre puede resultar más complejo.

2.3.3.3 Evaluación de su significatividad

En esta instancia el auditor deberá discernir en el contexto de los Estados Contables si las situaciones detectadas son: no significativas, significativas o muy significativas.

2.3.3.4 Conclusión de la opinión a emitir

Como resultado de las tres etapas antes descritas, el auditor podrá arribar a las siguientes conclusiones:

MATERIALIDAD PROBLEMA	NO SIGNIFICATIVOS	SIGNIFICATIVOS	MUY SIGNIFICATIVOS
VIOACIÓN DE NORMAS CONTABLES	OPINIÓN LIMPIA	OPINION APROBATORIA CON SALVEDAD	OPINION ADVERSA
INCERTIDUMBRE SOBRE HECHOS FUTUROS	OPINIÓN LIMPIA	OPINION APROBATORIA CON PARRAFO DE ÉNFASIS	OPINIÓN APROBATORIA CON PARRAFO DE ENFASIS O ABSTENCIÓN
LIMITACIONES AL ALCANCE DEL TRABAJO	OPINIÓN LIMPIA	OPINION APROBATORIA CON SALVEDAD	ABSTENCIÓN

Ilustración 3 – Cuadro resumen de la opinión emitida.

Asuntos no significativos:

Opinión no calificada: Los estados contables “Están presentados razonablemente, en todos los aspectos significativos”²⁴ se está de acuerdo con la presentación de los Estados Contables, no identificándose problemas.

Asuntos que no afectan la opinión del auditor:

Opinión no calificada con párrafo de énfasis: se está de acuerdo con la presentación de los Estados Contables pero se entiende necesario incluir una mención explicativa de alguna situación en particular. Por ejemplo: “El auditor deberá considerar modificar el informe del auditor agregando un párrafo si existe una incertidumbre significativa (diferente de un problema de empresa en marcha), cuya resolución depende de hechos futuros y que pueden afectar a los estados financieros.”²⁵

Asuntos que sí afectan la opinión del auditor:

Opinión calificada con salvedad: “Se deberá emitir un dictamen con salvedades cuando el auditor llegue a la conclusión de que no puede emitir un dictamen sin salvedades pero que el efecto de cualquier desacuerdo con la gerencia o de una limitación al alcance no son tan significativos ni predominantes como para necesitar un dictamen adverso o una abstención de dictamen. Se deberá emitir un dictamen con salvedades como una “Excepción” de los efectos del tema con el que se relaciona la salvedad.”²⁶

Abstención del dictamen: “Se deberá emitir una abstención del dictamen cuando el posible efecto de una limitación al alcance es tan sustancial y predominante que el auditor no ha podido obtener elementos de juicio válidos y suficientes y en consecuencia, no puede emitir un dictamen sobre los

²⁴ NIA 700 – Párrafo 6 – (International Federation of Accountants, 2009)

²⁵ NIA 701 – Párrafo 7 – (International Federation of Accountants, 2009)

²⁶ NIA 701 – Párrafo 12 – (International Federation of Accountants, 2009)

estados financieros.”²⁷ Asimismo una incertidumbre sobre hechos futuros muy significativa también puede devenir en una abstención.

Opinión adversa: “Se deberá emitir un dictamen adverso cuando el efecto de un desacuerdo es tan sustancial y predominante para los estados financieros que el auditor llega a la conclusión de que un informe con salvedades no es suficiente para revelar la naturaleza engañosa o incompleta de los estados financieros.”²⁸

²⁷ NIA 701 – Párrafo 13 – (International Federation of Accountants, 2009)

²⁸ NIA 701 – Párrafo 14 – (International Federation of Accountants, 2009)



3 CONOCIMIENTO DEL NEGOCIO

Como se mencionó en el capítulo anterior el cabal conocimiento del negocio por parte del auditor es de suma importancia, ya que permitirá detectar los riesgos a los que está expuesta la entidad, así como identificar situaciones inusuales.

En el presente capítulo se efectuará un análisis general para acercar al lector al conocimiento del negocio y al entorno en que opera el establecimiento lechero en la actualidad.

3.1 Sector Agropecuario

3.1.1 Importancia del sector agropecuario en la economía del Uruguay

El sector agropecuario ha ocupado un papel fundamental a lo largo de la historia de nuestro país. Desde la introducción de los primeros vacunos en 1611 hasta nuestros tiempos, el sector agropecuario ha sido propulsor del desarrollo económico.

Según los datos obtenidos del Banco Central del Uruguay (BCU), el PBI del sector Agropecuario para el año 2008 (último dato disponible) ha representado el 11% del PBI Total.

PBI Total Año 2008

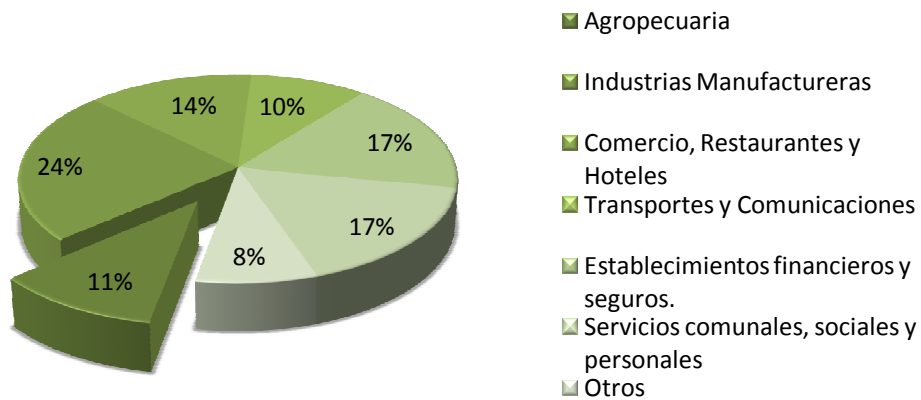


Ilustración 4 - PBI Total año 2008²⁹

En el año 2007, las exportaciones provenientes del sector agropecuario, representaron el 67% de las exportaciones del país.

Producto	Miles de USD
Carne bovina	823.444
Productos agrícolas	636.400
Productos lácteos	346.239
Cueros	334.934
Productos forestales	281.378
Otros productos de origen agropecuario	601.268
Total Productos Agropecuarios	3.023.663
Productos no agropecuarios	1.472.375
Total exportaciones	4.496.038

Tabla 1 - Cuadro distribución PBI Uruguay 2007³⁰

²⁹ (Banco Central del Uruguay, 2009)

³⁰ (Ministerio de Ganadería Agricultura y Pesca, 2008)

Distribución de las Exportaciones

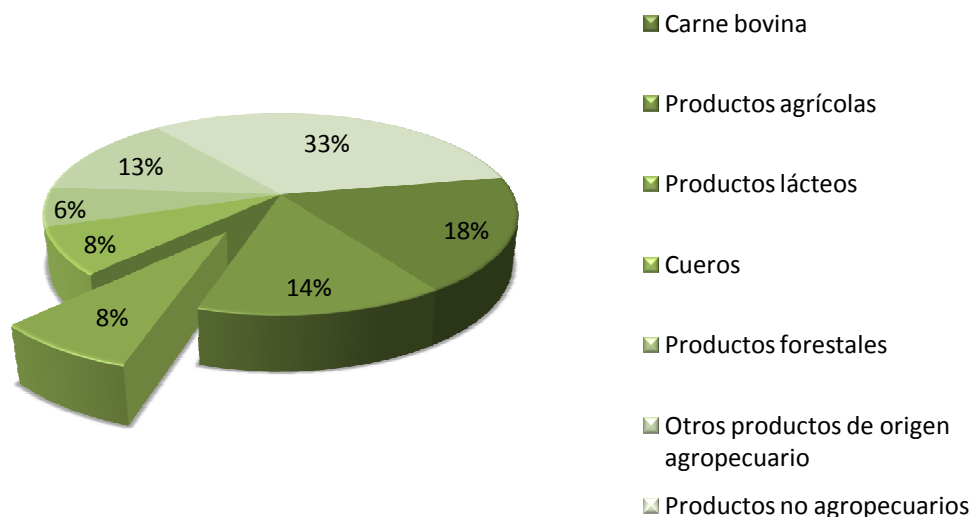


Ilustración 5 - Distribución de las Exportaciones³¹

Este indicador señala como principal rubro exportador a la carne bovina seguido por los productos agrícolas y en tercer lugar por los productos lácteos.

Otro indicador que confirma que Uruguay es un país esencialmente agropecuario, es la superficie destinada a esta actividad. Según el Censo General Agropecuario realizado en el 2000 (último realizado a la fecha), 16.419.683 has. son empleadas para desarrollar esta actividad, es decir, un 93% del territorio nacional (17.621.500 has)³²

3.1.2 Breve reseña de la evolución del sector lechero

En la presente sección se pretende mostrar la evolución del sector así como el crecimiento en volumen y eficiencia productiva que el mismo ha tenido en los últimos años.

La historia de la actividad lechera en el Uruguay se asocia en gran medida con el surgimiento de Conaprole, la cual nace en junio de 1936.

En sus inicios la lechería en el Uruguay era una actividad del tipo artesanal, en la cual los productores no tenían asegurada la venta diaria de la totalidad de su producción. Los tambos en aquel entonces carecían de elementos que hoy en día son esenciales para el desarrollo de esta actividad, no tenían acceso al suministro de agua confiable o a la energía eléctrica. El traslado a las plantas procesadoras se realizaba en ferrocarriles o en carros. La producción en aquel entonces se orientaba a satisfacer las necesidades del mercado interno.

Hoy en día la actividad lechera se realiza en la mayoría de los establecimientos en forma 100% mecanizada, las condiciones de trabajo y de eficiencia han cambiado drásticamente. La producción láctea en el Uruguay no se orienta únicamente a satisfacer el mercado local, sino que también apunta

³¹ (Dirección de Estadísticas Agropecuarias - Ministerio de Agricultura y Pesca, 2008)

³² (Ministerio de Turismo y Deporte - <http://www.turismo.gub.uy>)

a la exportación, a competir en los mercados internacionales, tanto en términos de calidad como en volumen.

Ya desde mediados del Siglo XX, en el marco de políticas orientadas a insertarse en el mercado internacional, la lechería comenzó a procesar cambios de reorientación productiva, dando nacimiento a una corriente comercial de exportación. Una variable que expresa la magnitud de los cambios es la propia producción láctea que duplicó su volumen pasando de 723 millones de litros en 1975 a 1.431 millones en 2002.³³

Este incremento se convirtió en una mayor disponibilidad de materia prima para las agroindustrias, que no solo se volcó hacia la ampliación del mercado interno, sino que generó un sostenido aumento de las exportaciones, las que en valores pasaron de U\$S 2,7 millones en 1975 a U\$S 126 millones en el 2002.³⁴

Particularmente en los últimos años se ha venido desarrollando un fenómeno de disminución de la cantidad de productores remitentes y de la superficie dedicada a la lechería, está disminución en área se explica en gran parte por la competencia que se ha entablado por el factor tierra con la agricultura. Pero contrariamente a lo esperable se ha dado un aumento en los litros remitidos. Como podemos observar en las siguientes dos gráficas.

Evolución de Remitentes/Litros Remitidos

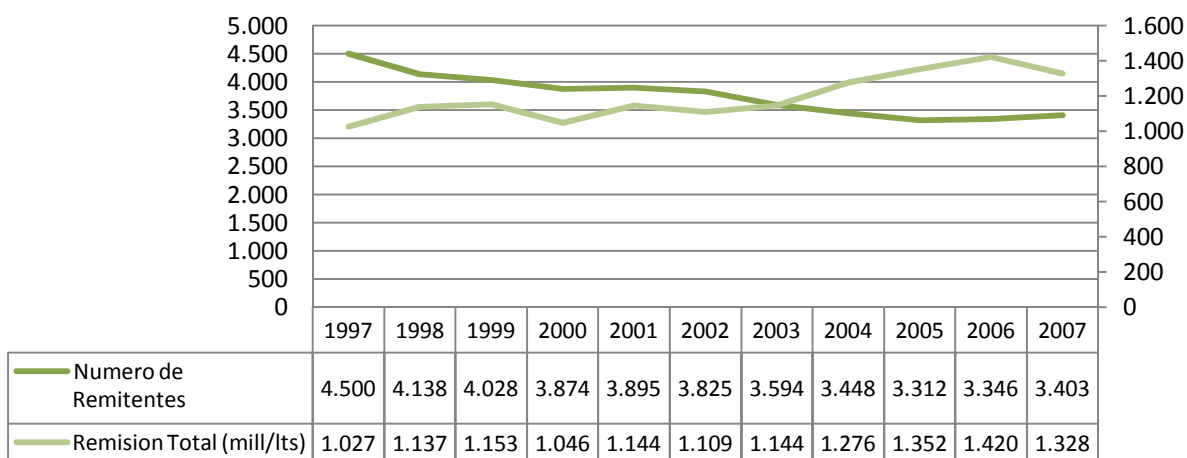


Ilustración 6 - Evolución de Remitentes/Litros Remitidos

Fuente DIEA - MGAP³⁵

En base a los datos anteriores se puede deducir que en el año 1997 en promedio un remitente en forma diaria remitía 625 litros, en tanto en el 2007 dicho promedio ascendió a 1.069 litros diarios.

³³ (Ministerio de Ganadería Agricultura y Pesca - DIEA, 2003)

³⁴ (Ministerio de Ganadería Agricultura y Pesca - DIEA, 2003)

³⁵ (Ministerio de Ganadería Agricultura y Pesca - DIEA (<http://www.mgap.gub.uy/>), 2008)



De lo anterior podemos concluir que el sector está sufriendo un proceso de concentración conjuntamente con una mayor eficiencia productiva.

Un ejemplo de la mencionada concentración, es la inversión que viene siendo realizada desde el año 2007 por el emprendimiento Neozelandés “New Zealand Farming System” que actualmente explota más de 19 tambos en más de 36.000 hectáreas y cuenta con más de 60.000 cabezas de ganado de las cuales 12.600 se encuentran en ordeño.³⁷

Ilustración 7 - Hectáreas dedicadas a la lechería³⁶

3.2 Establecimiento lechero

3.2.1 Definición

Se entiende por tambo: “Establecimiento ganadero destinado al ordeño de vacas y a la venta, generalmente al por mayor, de su leche.”³⁸

3.2.2 El proceso productivo

El tambo, que es una de las actividades agropecuarias más intensas en el uso del factor capital, requiere una gran inversión y su ciclo de producción es un “ciclo corto” analizándolo desde el punto de vista del ciclo productivo de la vaca lechera.

3.2.2.1 Ciclo productivo de la vaca lechera.

En el presente capítulo se expondrá el ciclo productivo de la vaca lechera desde el punto de vista de las diferentes categorías o etapas por la que la misma atraviesa, poniendo énfasis en la etapa productiva (Lactancia) propiamente dicha.

³⁶ (Ministerio de Ganadería Agricultura y Pesca - DIEA (<http://www.mgap.gub.uy/>), 2008)

³⁷ (New Zealand Farming System - Prospecto de emisión títulos de deuda, 2009, págs. 24-25)

³⁸ (Real Academia Española, 2009)

Ciclo Productivo de la Vaca Lechera

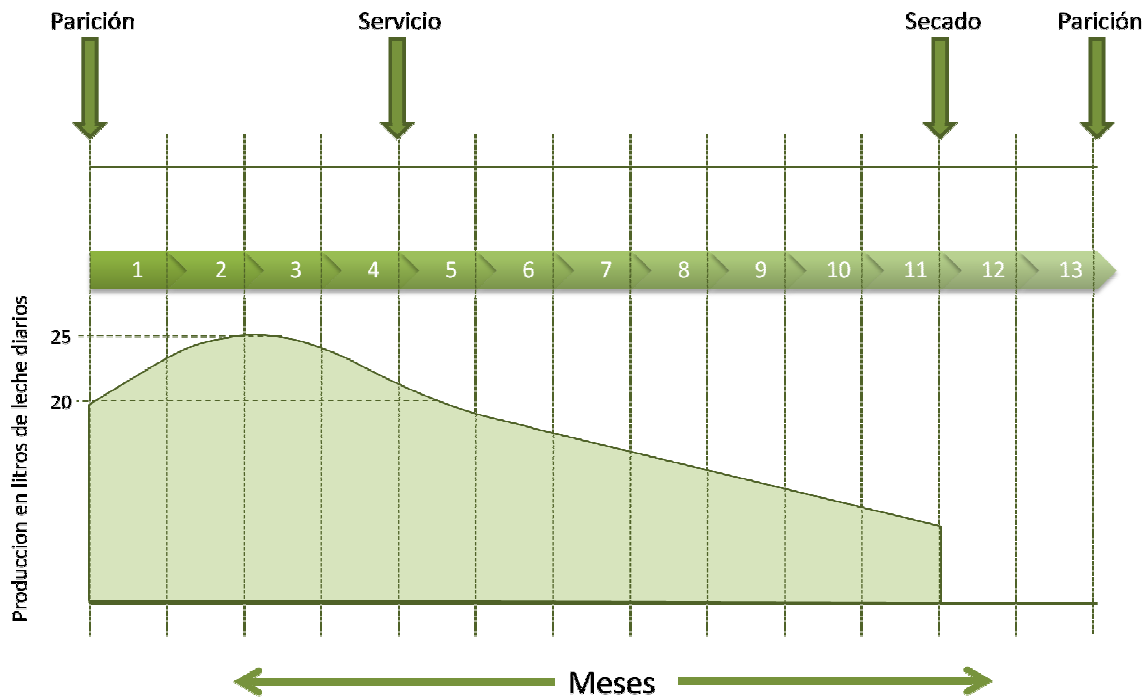


Ilustración 8 - Ciclo Productivo de la Vaca Lechera
Entrevista con Personal³⁹

La lactancia comienza inmediatamente luego del parto en respuesta a una compleja serie de señales hormonales que también desencadenan el propio parto. La producción de leche se incrementa rápidamente durante las primeras tres a seis semanas de la lactancia, para luego declinar lentamente como se puede apreciar en el gráfico anterior.

A los 4 meses de la parición aproximadamente la vaca es servida. Actualmente la gran mayoría de los tambos emplean inseminación artificial. Esto permite acceder al mejoramiento genético del rodeo, a precios accesibles, además de los beneficios que implican en el manejo del tambo.

La secreción de leche se detiene cuando la vaca se deja de ordeñar. Este "secado" de la vaca debe ser realizado dos meses antes del próximo parto para permitir que la glándula mamaria se recupere.

La producción de leche durante la lactancia puede encontrarse afectada por muchos factores incluyendo la raza, el número de lactancias previas, duración del período de seca, mes de parto y otros factores de manejo incluyendo disponibilidad de comida y agua.

Otra forma de describir el ciclo productivo de un tambo es verlo desde las distintas categorías o unidades productivas que tradicionalmente podemos encontrar en este.

Guachera - Es el área donde una vez destetado el ternero (aproximadamente a los 3 o 4 días de nacido) pasa sus primeros meses de vida. Durante los 2 primeros meses el mismo permanecerá atado a una estaca, donde tendrá a su disposición agua y leche. Gradualmente se le irá dando ración y retirándole la leche. Posteriormente pasa a estar en algún potrero con pasto generalmente de buena calidad, donde también se le seguirá dando ración; al año pasará a la unidad de recria. En el caso de

³⁹ (Nuñez, 2009)

los terneros machos, su destino dependerá de la relación de precio leche/carne. Dependiendo de ésta puede ser que los mismos sean sacrificados al nacer o criados para su venta a engordadores.

Recría - Aproximadamente al año de vida la ternera proveniente de la “guachera” es pasada a esta unidad, aquí permanecerá hasta los 2 años de vida, que es cuando se realiza el primer servicio. Esta es la etapa en la vida de la vaca en que presenta los mínimos requerimientos nutricionales, no demandando excepcionales pasturas, por lo que podrán pastar sobre campo natural.

Es común que la recría se realice en campos de terceros, pagando el pastoreo, de modo de reservar las pasturas del establecimiento a las categorías productivas.



Ganado en ordeño - El mismo permanecerá relativamente cerca del tambo, ya que es ordeñado dos veces al día, por la mañana y por la tarde. Esta categoría es especialmente demandante de alimentos, ya que la cantidad de leche a producir está directamente relacionada con el alimento consumido, (se habla de una relación de 1-1,5 lts. de leche por Kg. de materia seca consumida.) Una vaca se encuentra dentro de esta categoría aproximadamente durante 11 meses. A los 4 meses de la parición la vaca es servida nuevamente, comenzando el período de gestación de 9 meses. Como se puede ver en **Ilustración 8 - Ciclo Productivo de la Vaca Lechera**, la producción lechera de la vaca no es constante durante todo el período, por lo que cuando nos referimos a la producción diaria de leche de una vaca, nos referimos al promedio del período. A modo informativo se adjunta la evolución de los litros diarios promedio producidos por vaca en ordeño en

Ilustración 9 - Ganado en Ordeño el país

Vaca en ordeño (lt/día)

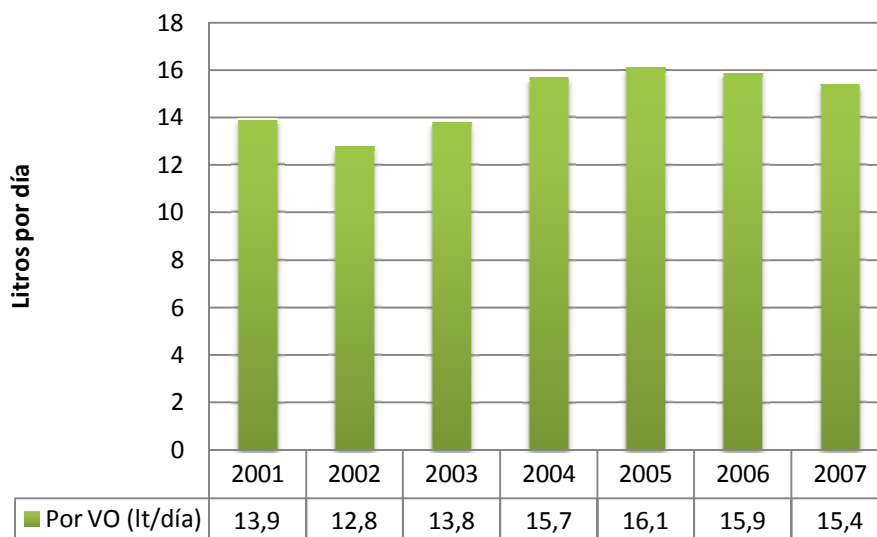


Ilustración 10 - Vaca en ordeño (lts/día)⁴⁰

La contracción de la producción en 2002 obedeció a la conjunción de diversos factores: atraso en las pariciones, deterioro del balance nutricional de los animales y severos problemas de liquidez derivados de la crisis financiera que sufrió la economía uruguaya durante esos años.

El descenso 2006/2007 se explica por el déficit hídrico (sequía) sufrido.

Ganado seco - Las vacas en sus 2 últimos meses de gestación son secadas (se les deja de ordeñar para que detengan su producción de leche) y retiradas del tambo. Este período de descanso es necesario para maximizar la producción de leche en la siguiente lactancia. Una vez parido el ternero comienza nuevamente el ciclo que dura en su totalidad alrededor de 13 meses.

3.2.2.2 Subproductos

El subproducto del establecimiento lechero es la carne, ya sean las vacas de descarte o el ternero macho o novillo. La significatividad de este ingreso en el total, va a depender de la estrategia comercial del establecimiento principalmente influenciada por la relación existente entre el precio de la carne y la leche. Por lo cual dentro de los Estados Contables en el capítulo de “Activos Biológicos” podremos encontrar ganado clasificado como corriente y no corriente.

3.2.2.3 Nutrición

Como mencionamos anteriormente la vaca en producción es un animal con altos requerimientos nutricionales, por lo que garantizar la disponibilidad de alimento en cantidad y calidad adecuada es clave para el negocio. A modo de lista no taxativa nombraremos algunos de los principales alimentos que podemos encontrar en un establecimiento lechero. Remitiéndonos a los Estados Contables los mismos podrán ser expuestos como activos biológicos o inventarios según corresponda. A modo de ejemplo, las praderas serán reflejadas generalmente como activos biológicos no corrientes, dentro de los inventarios podremos encontrar fardos y raciones.

Las praderas las vamos a ver reflejadas dentro de los Estados Contables, generalmente como un activo biológico no corriente. Dependiendo de la estrategia productiva del tambo, esta puede tener un peso relativamente considerable dentro del capítulo de activos.

Pradera - Es el recurso alimenticio más económico que puede encontrarse en el establecimiento lechero. Para las mismas se utilizan distintas especies de forraje, ya sea sembrando una única variedad (Lotus, Festuca, Raigras, Achicoria, Trébol, etc.) o una combinación de las mismas. Las praderas presentan el problema de la estacionalidad, ya que el pico de producción se da en la primavera. Un modo de diferir este forraje hacia épocas de escasez, como el invierno, es la henificación. Se estima que la duración de una pradera en el Uruguay es de aproximadamente 5 años⁴¹, momento en el cual deberá ser re-sembrada. La duración de la misma puede variar por factores climáticos extremos.

Verdeos de verano/invierno - Forrajes anuales como la avena o alfalfa son comúnmente utilizados. Se diferencia de la pradera en que ésta tiene una duración menor al año y debe ser re-sembrada en el período siguiente.

Cultivos forrajeros/graneleros - Sorgo o maíz son sembrados generalmente no para ser comidos en “pie” sino para realizar reservas forrajeras.

⁴⁰ (Ministerio de Ganadería Agricultura y Pesca - DIEA (<http://www.mgap.gub.uy/>), 2008)

⁴¹ (Pagés, 2001, pág. 154)



Ilustración 11 - Fardos

Fardo/Henificación - Es un modo de conservar el forraje, de modo de atenuar las épocas de escasez como el invierno. Estos consisten básicamente en compactar materia con bajo contenido de humedad de modo que se preserve en el tiempo. Los hay de distintos tipos, de pradera, de alfalfa, de paja de trigo, etc. Estos pueden ser producidos por el propio establecimiento o adquiridos en el mercado.

Silo planta entera - El mismo en nuestro país es o bien de sorgo, o de maíz. Consiste en el micro-picado de la planta entera, es decir tallo y grano. Este es luego compactado y cubierto de modo de aislarlo lo mejor posible del contacto con el aire, para fomentar una fermentación anaeróbica lo cual baja el pH. del silo para que de esta forma se preserve en el tiempo. Los mismos dada su difícil manipulación son realizados en el propio establecimiento y a escasa distancia de donde serán suministrados a los animales.



Ilustración 12 - Silo grano húmedo

Silo grano húmedo - Es similar al silo de planta entera, la diferencia radica en que se utiliza el grano y no toda la planta.

Sub-productos de la industria (concentrados) - En el mercado se comercializan muchos alimentos con altos niveles de energía y/o proteína, los mismos son sub-productos de la industria aceitera, arrocería, harinera o citrícola, algunos de ellos son:

- Afrechillo de arroz
- Afrechillo de trigo
- Speller de girasol
- Cáscara de Citrus

Raciones (concentrados) - Existe una gran variedad de los mismas, estas son formuladas a partir de los sub-productos de la industria y adicionadas con vitaminas, minerales y oligoelementos. Estas vienen en distintas relaciones de proteína y energía que se adaptan a los requerimientos particulares de cada establecimiento.

Agro insumos - Si bien no son directamente un alimento, consideramos de relevancia mencionarlos ya que los mismos son los insumos indispensables para las praderas y cultivos. Entre ellos encontramos fertilizantes (Urea, fósforo, etc.), herbicidas y semillas.

3.2.2.4 Equipamiento del tambo

En el tambo podremos encontrar el equipamiento que se detalla a continuación. El mismo se verá reflejado en los Estados Contables en el capítulo de Propiedad planta y equipo, si bien estas pueden ser inversiones de monto considerable, en términos relativos frente al factor tierra serán pequeños.

Equipo de ordeño - Consiste en un sistema de vacío que mediante succión ordeña mecánicamente a la vaca.

Tanque de frío - El mismo permite enfriar y almacenar la leche recién ordeñada, de modo de conservarla hasta que el camión cisterna pase a recogerla. Este fue un gran avance tecnológico, ya que permitió asegurar a la industria un producto de calidad. Antiguamente la leche era ordeñada y permanecía a temperatura ambiente en tarros hasta llegar a la planta con las consecuentes pérdidas de calidad.

Tanques de agua y bomba correspondiente - El tambo presenta una gran demanda de agua para su funcionamiento. En tambos con más de 300 vacas se estima en 75lts diarios por cabeza⁴², no sólo por los requerimientos del animal, sino que el equipo de ordeño, el tanque de frío y el tambo en su totalidad deben ser higienizados diariamente. Esto conlleva a que necesariamente para el funcionamiento del tambo deba realizarse un pozo para la extracción de agua, así como contar con tanques de almacenamiento y bombas para obtener presión.

Piletas de decantación de sólidos - En función de la Decreto 253/79 del Poder Ejecutivo⁴³ que regula la contaminación de las aguas, y de que es un problema para el tambo dada la gran cantidad de estiércol que se acumula en el mismo, los efluentes del mismo deben ser tratados, para ello, adyacentes a los mismo se hacen piletas de decantación de modo de separar los sólidos y dejar el agua en condiciones de ser descargadas al campo mediante sistemas de riego o a cursos de agua cercanos. A su vez los sólidos son usados como abono, distribuyéndolos en el campo.

Maquinaria Agrícola – Podemos encontraremos una diversidad de maquinaria agrícola dependiendo del tamaño del establecimiento y de si contrata servicios (Siembra, cosecha, enfardado, etc.) o no. En establecimientos pequeños encontraremos seguramente un tractor ya que el mismo es usado para una diversidad de tareas, así como también una fertilizadora, una rotativa y un mixer para la distribución de suplementos. Dependiendo del tamaño y de la estrategia del establecimiento, si realiza una inversión en capital o terceriza actividades podremos encontrar enfardadoras, sembradoras, cosechadoras y/o máquinas de micro-picado.

⁴² (Conaprole - imfia - DINAMA, 2008)

⁴³ (Poder Ejecutivo - Decreto 253/79, 1979)

3.3 Estructura de costos

3.3.1 Costos operativos

El siguiente gráfico muestra los diferentes costos operativos así como el peso relativo de los mismos, dentro de los costos

Estructura de costo de los tambos

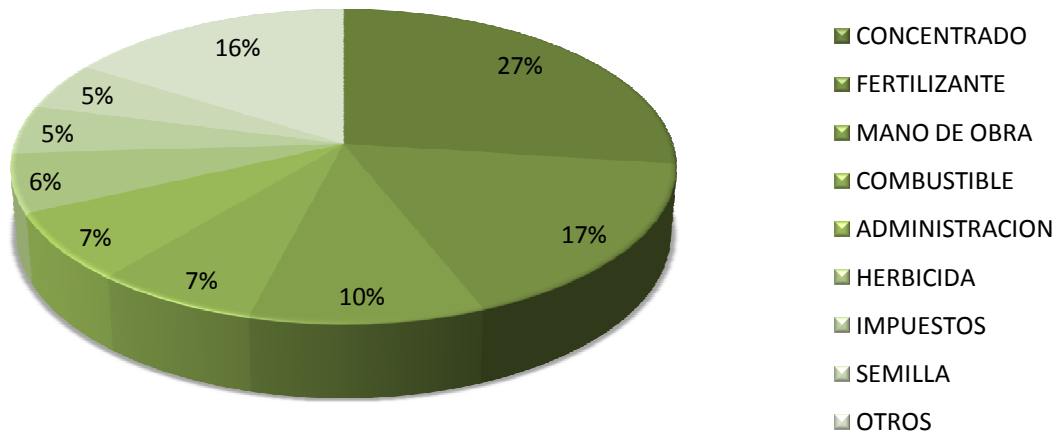


Ilustración 13 - Estructura de costos de los tambos.⁴⁴

Como se desprende del gráfico anterior, más del 60% de los costos operativos de un establecimiento tipo se explican por concentrados, fertilizantes, mano de obra y combustible. Si bien esta estructura es representativa de gran parte de los tambos del país, cada sistema de producción tendrá su propia estructura, a modo de ejemplo la inversión neo zelandesa en el país mencionada anteriormente se basa en un sistema pastoril⁴⁵, por lo cual no encontraremos el costo de concentrados, pero seguramente sí encontraremos un mayor costo en fertilizantes.

3.3.2 Factor tierra

El factor tierra es de los más importantes dentro del establecimiento, no solo porque es donde se encuentran los recursos y materia prima para ser procesados y convertidos en productos terminados, sino porque es dentro de los costos no operativos de los establecimientos lecheros el factor de mayor peso monetario.

En el caso de la adquisición, el mismo será el activo de mayor importancia, para el caso de los arrendamientos este también tendrá una relevancia considerable dentro de los costos.

A vía de ejemplo se incluye el siguiente gráfico la evolución del costo promedio de adquisición por hectárea:

⁴⁴ (J. Artagaveytia - G.Giudice - Costos Y Criterios para la planificación, 2008, pág. 35)

⁴⁵ (New Zealand Farming System - Prospecto de emisión títulos de deuda, 2009, pág. 26)

Evolución del Costo Promedio de adquisición por Ha

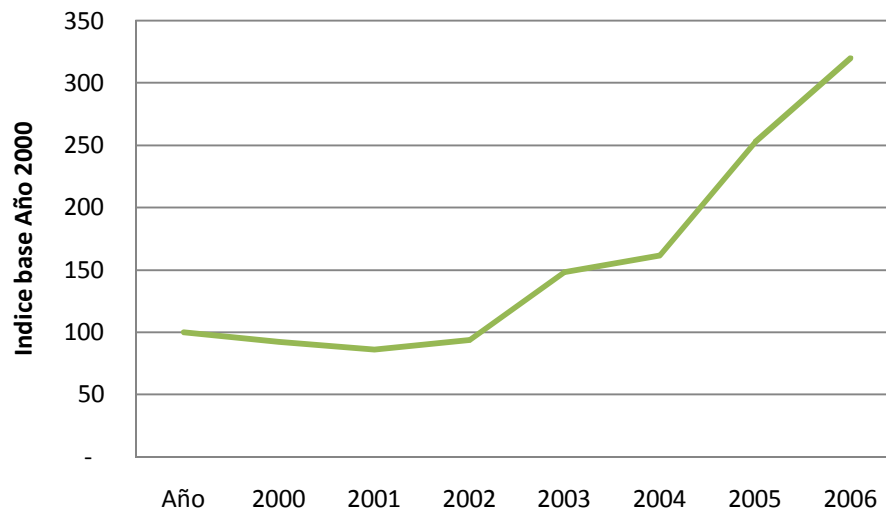


Ilustración 14 - Evolución costo promedio por hectárea.⁴⁶

El fuerte incremento en el valor registrado en tan corto periodo de tiempo en un factor escaso como es la tierra junto con el desembarco de los denominados pools de siembra argentinos, ha llevado a una fuerte competencia por el mismo entre los distintos rubros agropecuarios y como mencionamos anteriormente ha llevado a una disminución en el área destinada a establecimientos lecheros.

3.3.3 Animales

De acuerdo a especialistas en la materia, la genética del ganado lechero uruguayo está dentro de los más altos niveles internacionales⁴⁷. Esto se debe a la consecuente utilización de sémenes importados y preocupación por el mejoramiento de los rodeos por parte de los productores.

Generalmente el costo de la vaca Hollando (principal raza lechera en el país) es uno de los más importantes en los inicios del tambo, a modo de ejemplo en Junio del 2009 momento en el que el sector atravesaba una crisis de precios de la leche, los ejemplares de dicha raza se comercializaron a 780 dólares estadounidenses en promedio (si queríamos comparar en el mismo momento una vaca de raza carnífera preñada se comercializaba a 240 dólares). Una vez logrado el plantel del establecimiento, el mismo se auto-abastecerá internamente.



Ilustración 15 - Vaca Hollando (Holstein)

Los animales los veremos representados dentro de los Estados Contables en el rubro activos biológicos. Como se mencionó anteriormente la mayoría de los mismos serán expuestos como no corrientes salvo aquellos destinados para la venta, como ser los terneros machos o novillos.

⁴⁶ (Ministerio de Ganadería Agricultura y Pesca - DIEA (<http://www.mgap.gub.uy/>), 2008)

⁴⁷ (Lausarot Concepción, 2009)

3.4 Relacionamiento con la industria

De la producción total de leche, a agosto 2008 más de un 80%⁴⁸ era destinado a la industria. En el presente capítulo pretenderemos explicar los principales conceptos que podemos encontrar en una liquidación tipo efectuada por la industria a los productores. Cabe destacar una particularidad del giro, la leche no está dentro de los inventarios de la empresa al momento del cierre, ya que la misma generalmente es retirada por la industria en forma diaria. Por lo que al cierre el stock es nulo.

3.4.1 Liquidaciones a los Productores

Cabe destacar que la leche no se liquida por litros remitidos sino que se liquida por Kilogramos de sólidos que ésta contiene. Dentro de los determinantes del precio de la misma se encuentran las Grasas y las Proteínas. Para cada uno de los productores, de acuerdo a análisis periódicos que se le realizan a la leche, vamos a tener un porcentaje de Proteínas y un Porcentaje de Grasas.

Estas liquidaciones que la industria efectúa a los tambos van a ser el principal componente de los créditos por ventas, y de su correspondiente contrapartida en los resultados.

3.4.2 Determinación del precio de la leche

Debido a lo expresado en el párrafo anterior, nos concentraremos en explicar los diferentes factores que hacen a la liquidación del productor.

Los coeficientes básicos en la determinación del precio de la leche son:

Tenor Graso (porcentaje de grasas) – Esto determina cuántos Kg. de grasa hay en los litros que fueron remitidos por el Productor.

Porcentaje de Proteínas – Esto determina cuántos Kg. de proteína hay en los litros que fueron remitidos por el Productor.

Estos 2 coeficientes se van a determinar para cada uno de los productores de acuerdo a análisis periódicos que se va a realizar sobre la leche que éstos remiten.

Luego de aplicar los coeficientes anteriormente mencionados vamos a tener la leche de los productores expresada en kilogramos, parámetro utilizado para la liquidación.

Precio de la Grasa – Es el precio que se les paga a los productores por cada Kg de grasa que remiten a la planta. Este precio es fijado por la industria en forma mensual.

Precio de las Proteínas – Es el precio que se les paga a los productores por cada Kg. de Proteínas que remiten a la planta. Este precio es fijado por la industria en forma mensual.

Otros factores menos importantes que inciden sobre el cálculo de la liquidación son:

Corrección por Litro – Este es una suerte de penalización que se le fija a los remitentes por cada litro de leche que remiten a la planta. Esto lo que hace es cobrarle al productor por cada litro de leche que remite. El objetivo de esta “Corrección” es penalizar a aquellos productores que remiten leche con una mayor proporción de agua. Mientras mayor proporción de sólidos tenga la leche menor va a ser la

⁴⁸ (Presidencia de la República Oriental del Uruguay - Gabinete Productivo, 2009, pág. 80)

incidencia de esta corrección. No todas las industrias realizan esta corrección⁴⁹ ya que algunas entienden que está implícito al pagar por Kg y no por litro.

Bonificación por calidad – Esto va a surgir de los análisis que se realizan sobre la leche. Además de los análisis que se realizan para determinar la proporción de sólidos (Grasas y Proteínas), también se realizan análisis para determinar el Recuento Bacteriano y las Células Somáticas. Esto determina la calidad de la leche y en definitiva la calidad de la grasa remitida. Si un productor no cumple con los estándares de calidad fijados por la industria no recibirá dicha bonificación.

Bonificación por Frío – Es un sobreprecio que se le paga a aquellos productores que cuentan con tanques de frío para mantener la leche en mejores condiciones hasta que esta es levantada por los camiones cisterna. A la industria le beneficia que la leche se encuentre en mejores condiciones y por ese motivo es que les paga una bonificación a los productores que cuenten con los tanques de frío. Hoy en día es impensable que un productor remita sin contar con un tanque de frío.

Bonificación Invernal – Es un sobreprecio que se le paga a los productores generalmente en los meses de Mayo, Junio y Julio para sobrellevar el período más difícil del invierno. No es algo que se encuentre reglamentado si no que, es pagado por decisión de la industria para asegurar estabilidad del suministro. Este por lo general consiste en una bonificación del 10% sobre el total de la remisión.

Aportes FFDSAL – El FFDSAL es el Fondo de Financiamiento y desarrollo Sustentable de la Actividad Lechera. Este es un costo para el productor, el mismo es un monto fijo por litro remitido, a Junio 2009 se ubica en los \$ 0,11 por litro.

Otras retenciones – Dentro de estas encontraremos los siguientes conceptos que son retenidos en la propia liquidación por la industria, IMEBA, INIA, Fondo Vacuna Anti Aftosa y seguro contra Brucelosis.

Leche consumo (Sólo CONAPROLE, Ley 10.707) – Es la leche que teóricamente va a ser destinada para su consumo luego de pasar por un proceso de pasteurización. Históricamente, salvo raras excepciones, la misma ha tenido un sobreprecio con relación a la leche industria. Los productores tienen una determinada cantidad de leche que pueden remitir/vender en esta modalidad, esto no depende de la calidad de la leche sino que depende de las cuotas que el productor tenga. El mecanismo por el cual se ganan y pierden estas cuotas está determinado por la Ley 10.707 – CONAPROLE.⁵⁰

La incidencia de la misma en la remisión de los establecimientos lecheros no es significativa y es exclusiva a los remitentes de CONAPROLE.

Si bien este trabajo está pensado para el universo de los establecimientos y no sólo de los que remiten a CONAPROLE consideramos conveniente mencionar esta particularidad dado que dicha cooperativa receptiona actualmente el 60%⁵¹ de los litros remitidos a industria.

⁴⁹ (Lausarot Concepción, 2009)

⁵⁰ (Poder Legislativo - Ley Conaprole 10.707, 2009)

⁵¹ (Presidencia de la República Oriental del Uruguay - Gabinete Productivo, 2009, pág. 77)

3.5 Mercado

La actividad lechera en el Uruguay se realiza actualmente en unos 3.500 establecimientos que remiten a la industria formal y un número no precisado pero superior a 1.000 productores, generalmente pequeños, que producen quesos artesanales o leche para el mercado interno local.⁵²

En el siguiente gráfico se muestra para el total de la leche producida anualmente, los diferentes destinos de la misma.

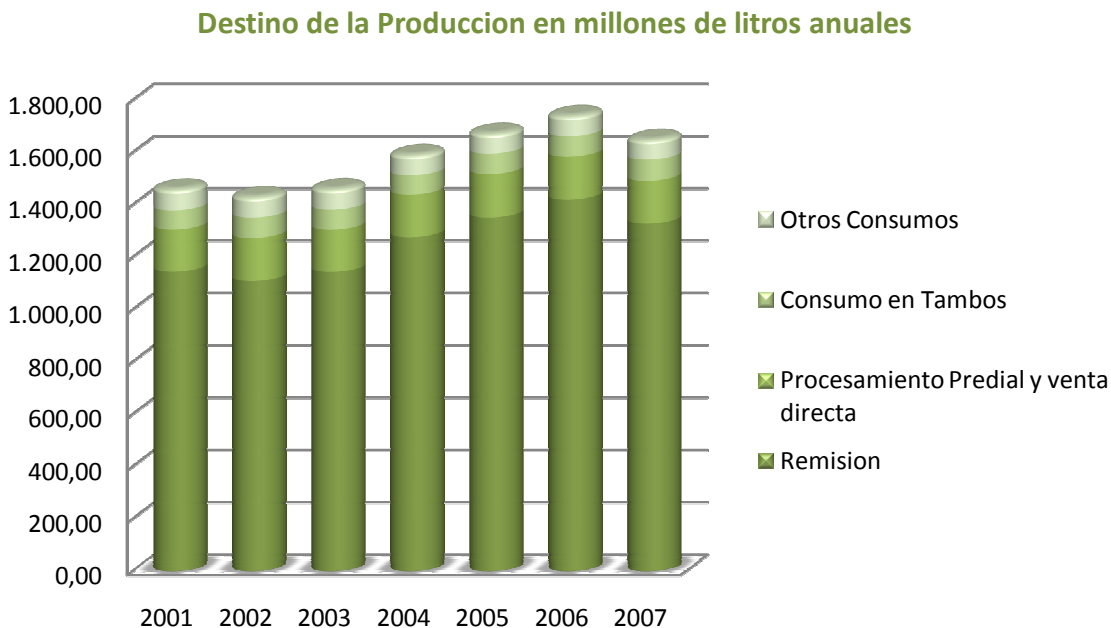


Ilustración 16 - Destino de la Producción⁵³

El sector industrial lácteo está conformado por 35 empresas registradas, las que recibieron el 83 % de la producción de leche en 2007. La principal industria procesadora es CONAPROLE la cual como se mencionó anteriormente recepciona más del 60% de la remisión.⁵⁴

3.5.1 Mercado interno

Los principales productos destinados al mercado interno son la leche en cualquiera de sus formas (fresca, ultra pasteurizada, saborizadas, en polvo, con vitaminas, etc.) y los quesos. En las cremas actualmente los productos nacionales tienen competencia de productos de origen argentino, como ser los productos comercializados bajo las marcas “Danone” y “Ser”.

La característica principal del mercado interno es la estabilidad de su demanda. Los yogures, por su parte, presentan una tendencia sazonal aumentando el consumo en primavera y verano fruto de las dietas alimenticias o sustitución de otros alimentos. Sin embargo, el único producto que presenta una

⁵² (Presidencia de la República Oriental del Uruguay - Gabinete Productivo, 2009, pág. 77)

⁵³ (Ministerio de Ganadería Agricultura y Pesca - DIEA (<http://www.mgap.gub.uy/>), 2008)

⁵⁴ (Presidencia de la República Oriental del Uruguay - Gabinete Productivo, 2009, pág. 77)

marcada estacionalidad es el helado, su consumo se incrementa significativamente en verano respecto a los demás meses del año⁵⁵.

La leche fresca en sachet es un producto típico de la canasta básica de alimentos, cuando el ingreso per cápita disminuye, se incrementa el consumo de leche cruda, cuando el ingreso se incrementa la demanda se mueve hacia el lado de los yogures.⁵⁶

Los productos comercializados son básicamente productos de consumo masivo destinados al consumidor final, no obstante una porción mínima corresponde a ingredientes lácteos para empresas alimenticias y farmacéuticas.

En nuestro país los precios de los productos lácteos en el mercado interno son fijados libremente por la oferta y demanda, con excepción de la leche común cuyo precio está regulado por el Gobierno, con el único objetivo de asegurar que este bien llegue a los consumidores a un precio adecuado.

En la siguiente tabla se expone para los principales productos lácteos comercializados en el mercado interno la evolución de sus precios

Precios de productos lácteos en el mercado interno en dólares estadounidenses						
Año	Leche Fluida (lts)	Manteca (Kg)	Yogur (lts)	Queso Semiduro (Kg)	Queso Colonia (Kg)	Helados (1lt)
2000	0,49	0,67	0,68	5,79	4,68	3,17
2001	0,46	0,64	0,66	5,78	4,54	3,06
2002	0,34	0,46	0,47	4,01	3,45	2,12
2003	0,31	0,36	0,33	3,8	3,19	1,92
2004	0,33	0,41	0,43	4,13	3,71	2,14
2005	0,41	0,48	0,51	4,67	4,44	2,67
2006	0,43	0,51	0,54	5,19	4,96	2,77
2007	0,48	0,58	0,61	6,72	6,21	3,12
2008 (enero-mayo)	0,59	0,9	0,77	10,2	9,25	3,79
2009 (enero-mayo)	0,53	0,8	0,64	8,81	8	3,44

Tabla 2 - Precios de productos lácteos en el mercado interno en dólares estadounidenses⁵⁷

⁵⁵ (CONAPROLE - Prospecto informativo CONAHORRO, 2009, pág. 18)

⁵⁶ (CONAPROLE - Prospecto informativo CONAHORRO, 2009, pág. 18)

⁵⁷ (Ing. Agr. María Elena Vidal - Lechería: Situación y Perspectivas, 2009, pág. 5)

3.5.2 Mercado externo

El mercado externo es en la actualidad el principal destino de los productos nacionales. Como se describe en la siguiente tabla, en el período enero – julio 2008, Conaprole, Ecolat e Inlacs a acumulan más del 70% de las exportaciones (en miles de USD).

Empresas exportadoras de productos Lácteos, enero-julio 2008			
Ranking	Nombre	Mill. USD	%
1	COOPERATIVA NACIONAL DE PRODUCTORES DE LECHE (CONAPROLE)	91	47
2	INDUSTRIA LÁCTEA SALTEÑA S.A. INLACSA S.A.	27	14
3	ECOLAT URUGUAY S.A.	20	10
4	PETRA S.A.	15	8
5	PILI S.A.	12	6
6	COOPERATIVA AGRARIA DE RESPONSABILIDAD LIMITADA CARMELO	10	5
7	COOPERATIVA LÁCTEA AGROP DE YOUNG S.A. (CLALDY S.A.)	8	4
8	DULEI S.A.	4	2
9	LÁCTEOS DEL RÍO DE LA PLATA S.A. EN FORMACIÓN	3	1
10	LÁCTOSAN (URUGUAY) S.A.	2	1
11	CEREALIN S.A.	1	1
12	BANTOL S.A.	1	0
13	GRANJA POCHA S.A.	1	0
14	SEGLAR S.A.	0	0
Total		195	100

Tabla 3 - Empresas exportadoras de productos lácteos, Enero-Julio 2008⁵⁸

Las exportaciones de lácteos tienen actualmente como destino 69 países, entre los que se destacan México, Venezuela y Cuba.⁵⁹ Conaprole en particular exporta a cuatro de los cinco continentes (la excepción es Oceanía, exportador a su vez por excelencia de lácteos).⁶⁰

⁵⁸ (Presidencia de la República Oriental del Uruguay - Gabinete Productivo, 2009, pág. 82)

⁵⁹ (Presidencia de la República Oriental del Uruguay - Gabinete Productivo, 2009, pág. 83)

⁶⁰ (CONAPROLE - Prospecto informativo CONAHORRO, 2009, pág. 19)

En el siguiente cuadro se puede apreciar cómo se distribuyen las exportaciones del sector lácteo por continente de destino:

Distribución de Ventas Mercado Externo por Continente de Destino					
	2003/2004	2004/2005	2005/2006	2006/2007	2007/2008
África	9%	10%	8%	25%	18%
América	76%	79%	84%	58%	70%
Asia	9%	10%	8%	17%	10%
Europa	6%	1%	0%	9%	2%
Total General	100%	100%	100%	109%	100%

Tabla 4 - Distribución de ventas Mercado Externo por Continente de Destino⁶¹

Como se puede apreciar en el siguiente cuadro, los principales productos exportados son la Leche en Polvo y los Quesos.

Evolución de las exportaciones lácteas, en millones de dólares									
Descripción	1990	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Leche larga vida	1	27	16	15	18	21	19	9	26
Leche en polvo	16	46	50	62	60	68	103	121	126
Suero de leche	20	0	0	-	0	2	2	8	32
Lactosuero	22	-	0.5	0.7	2	4	3	4	6
Manteca	2	8	15	15	16	19	26	28	32
Quesos	3	44	48	33	39	62	90	87	112
Prep. alim.	0	1	5	9	10	13	19	19	11
Total General	62	127	135	135	146	188	263	276	344

Tabla 5 - Evolución de las exportaciones lácteas en millones de dólares.⁶²

Cuba y Venezuela son el principal destino para la Leche en Polvo, mientras que a México se exporta además leche UHT y quesos.

La producción de manteca es un sub-producto de la producción de leche en polvo descremada y de leche UHT, por lo tanto las exportaciones de la primera están condicionadas a la producción de estas últimas.

En el 2009 la contracción de los mercados internacionales, en especial Venezuela y Brasil (cuotificación de las importaciones de leche en polvo) hacen que la corriente exportadora láctea se reoriente hacia otros mercados como ser Malasia e Indonesia.

⁶¹ (CONAPROLE - Prospecto informativo CONAHORRO, 2009, pág. 20)

⁶² (Presidencia de la República Oriental del Uruguay - Gabinete Productivo, 2009, pág. 84)

3.6 Moneda funcional

Al comenzar a comprender la operativa de una empresa destinada a la explotación lechera, así como en el análisis de los distintos rubros de los estados contables y sus particularidades, nos hemos enmarcado en una discusión sobre cuál debería ser la moneda funcional (en términos generales) a emplear en las explotaciones lecheras.

A continuación nos prestaremos a exponer los diferentes factores que analizamos y respaldan nuestra final conclusión en cuanto a este tema.

La Norma Contable Adecuada en Uruguay que trata el tema de la moneda funcional es la NIC 21 y en ella se define de la siguiente forma:

*“Moneda funcional es la moneda del entorno económico principal en el que opera la entidad.”*⁶³

En el párrafo 9 de la citada NIC se especifica que el entorno económico principal en el que opera la entidad es, normalmente, aquel en el que se genera y emplea el efectivo.

Para evaluar el entorno económico del establecimiento lechero, evaluaremos también el entorno económico de la industria en el entendido que el entorno en que ésta se encuentre, será trasladado vía precio a sus remitentes.

Para comenzar el análisis del entorno económico tomamos el siguiente párrafo extraído del prospecto informativo emitido por Conaprole en oportunidad de la emisión de Obligaciones Negociables en el marco del programa “Conahorro”

*“El consumo lácteo per cápita de Uruguay es uno de los más altos del mundo, comparable con el de los países desarrollados. Esta situación del consumo lácteo doméstico determina que el crecimiento de la demanda local de leche sea normalmente menor al ritmo de aumento de la producción. Por consiguiente, todo litro adicional de leche que se produce en el país tiene como destino necesario la exportación.”*⁶⁴

Dicha afirmación se encuentra en concordancia con el siguiente cuadro en el cual se puede apreciar que el mercado interno se ha mantenido relativamente estable, mientras que las exportaciones han incrementado gradualmente, así como su participación sobre el total de la producción.

Destino de la venta de productos lácteos en miles de litros.									
	1990	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Exportación	309	549	525	666	732	810	984	1.023	974
Mercado Interno	390	461	460	449	428	444	417	462	457
Coef.export./remisión	44%	43%	39%	47%	54%	54%	59%	61%	63%

Tabla 6 - Destino de la venta de productos lácteos en miles de litros.⁶⁵

“La expansión de la industria se produjo a instancias de un fuerte incremento de sus exportaciones, fundamentalmente de commodities (leche en polvo y queso). Así, mientras en los años 90 obtenía más del 65% (sesenta y cinco) de sus ingresos en el mercado interno, en los últimos años las

⁶³ NIC 21 – Párrafo 8 - (International Accounting Standards Committee Foundation. (IASCF))

⁶⁴ (CONAPROLE - Prospecto informativo CONAHORRO, 2009, pág. 17)

⁶⁵ (Presidencia de la República Oriental del Uruguay - Gabinete Productivo, 2009, pág. 83)

exportaciones pasaron a representar la principal fuente de ingresos del sector (significando un 55% - cincuenta y cinco por ciento de su facturación).⁶⁶

De lo anterior podemos extraer que estamos ante un entorno económico “dolarizado”, ya que la industria mira hacia el exterior, y en el mercado internacional, la leche en polvo es tranzada en dólares estadounidenses, dicha internacionalización viene siendo potenciada con el anuncio de nuevas industrias que se están estableciendo en nuestro país con un perfil netamente exportador como Schreiber Foods y la brasileña Bom Gosto.⁶⁷

Se podría realizar el ejercicio teórico de qué pasaría con un establecimiento que remitiera a una industria abocada al abastecimiento del mercado local únicamente, de si el mismo sería ajeno a dicha internacionalización, pero creemos que no, ya que ante un aumento en el precio internacional la industria debería aumentar el precio pagado al productor para evitar que sus remitentes sean captados por industrias exportadoras. Por el contrario, ante una caída de los precios internacionales, la misma podría bajar el precio pagado al productor sin temor a que las industrias exportadoras capten a sus remitentes.

Por lo expuesto anteriormente creemos que toda industria, independientemente de su mercado objetivo, está inmersa en un entorno económico “dolarizado”, y por transitiva lo están sus remitentes.

Retomando la definición de entorno económico expuesta en el párrafo 9 de la NIC 21 nos faltaría evaluar el entorno donde el establecimiento emplea su efectivo. Como veremos más adelante la mayoría de los costos de un tambo se determinan en dólares, por lo que estaría empleando su efectivo en un mercado también dolarizado.

Adicionalmente la norma especifica una serie de factores a considerar para la determinación de la moneda funcional a los cuales denomina indicadores primarios:

“Para determinar su moneda funcional, la entidad considerará los siguientes factores:

a) La moneda:

que influya fundamentalmente en los precios de venta de los bienes y servicios (con frecuencia será la moneda en la cual se denominen y liquiden los precios de venta de sus bienes y servicios); y

del país cuyas fuerzas competitivas y regulaciones determinen fundamentalmente los precios de venta de sus bienes y servicios.

La moneda que influya fundamentalmente en los costos de la mano de obra, de los materiales y de otros costos de producir los bienes o suministrar los servicios (con frecuencia será la moneda en la cual se denominen y liquiden tales costos).”⁶⁸

Así mismo en el párrafo 10 de esta norma, se mencionan algunos indicadores secundarios que pueden suministrar evidencia de la moneda funcional:

“Los siguientes factores también pueden suministrar evidencia acerca de la moneda funcional de la entidad:

- *la moneda en la cual se generan los fondos de las actividades de financiación (esto es, la que corresponde a los instrumentos de deuda y patrimonio emitidos).*

⁶⁶ (New Zealand Farming System - Prospecto de emisión títulos de deuda, 2009, pág. 34)

⁶⁷ (El País - 23 de Febrero de 2010)

⁶⁸ NIC 21 – Párrafo 9 - (International Accounting Standards Committee Foundation. (IASCF))

- *la moneda en que se mantienen los importes cobrados por las actividades de explotación.*⁶⁹

En el presente trabajo no nos detendremos en el análisis de aquellos indicadores secundarios, entendiendo que los mismos responden a las particularidades de cada una de las empresas y pueden ser muy variables

A continuación se detalla el análisis realizado para los distintos indicadores primarios:

3.6.1 Indicadores primarios

3.6.1.1 Ingresos

Aquí la discusión se ha establecido respecto a la moneda en que se determina el precio de la leche en Uruguay.

Se podría pensar que el precio de la leche esta determinado en Pesos Uruguayos dado que la industria liquida a sus productores en esta moneda.

Sin embargo sostenemos que la moneda que influye fundamentalmente en los precios de venta es el dólar estadounidense, basados como vimos anteriormente en que la industria local hoy en día está mirando al exterior, por lo que estaría determinando el precio a pagar a sus remitentes en base a dicho precio internacional, el cual es transado en dólares estadounidenses.

Como sustento de dicha afirmación, elaboramos la siguiente gráfica cruzando los datos del precio de exportación de la leche en polvo (U\$S/Ton) con el precio medio pagado al productor (U\$S/Lt). En ésta se puede apreciar como el precio pagado al productor en centavos de dólar estadounidense por litro acompaña la evolución del precio internacional de la leche en polvo, el cual se transa en dicha moneda, lo que estaría indicado una correlación directa entre ambos precios.

⁶⁹ NIC 21 – Párrafo 10 - (International Accounting Standards Committee Foundation. (IASCF))



Ilustración 17 - Evolución del precio al Productor y el precio de Exportación de leche en polvo (Datos MGAP).⁷⁰

3.6.1.2 Costos

Los componentes de costos de una explotación lechera tipo se pueden apreciar en la gráfica **Ilustración 13 - Estructura de costos de los tambos**. (Ver Página 31). Del análisis de la misma surge que los costos en dólares estadounidenses (Concentrados, Fertilizante, Herbicidas, etc.) representan más del 50 % de los costos, el principal costo en pesos uruguayos es la mano de obra, pero el mismo no supera el 10% en promedio. Por lo que en cuanto a este indicador no han surgido discrepancias respecto a que la moneda que influye fundamentalmente en los costos es el dólar estadounidense.

3.6.2 Conclusión

Por lo anteriormente expuesto, creemos que la moneda funcional de un establecimiento lechero tipo debería ser el dólar estadounidense. No obstante, no hay que perder de vista que la determinación de la misma quedará a juicio de la Gerencia siendo esta quien deberá considerar los distintos factores y tomar la decisión. El papel del auditor será evaluar la razonabilidad del criterio adoptado y su efecto sobre los Estados Contables.

⁷⁰ (Ministerio de Ganadería Agricultura y Pesca (<http://www.mgap.gub.uy/opypa/>), 2009)



4 RIESGOS DE LA INDUSTRIA Y SUS IMPLICANCIAS EN LOS ESTADOS CONTABLES

La identificación de los riesgos asociados a las empresas que desarrollan la actividad lechera en nuestro país implica determinar cuáles son los factores que pueden afectar significativamente al negocio y a su vez a los Estados Contables de la entidad. Dichos factores pueden ser tanto internos como externos. Los primeros son aquellos sobre los cuales la empresa puede desarrollar mecanismos para evitar su ocurrencia e impacto, en cambio los externos son aquellos donde la empresa no puede incidir sobre su ocurrencia, pero sí podrá tomar medidas para minimizar su impacto sobre la empresa.

Con la información obtenida a partir del conocimiento del negocio, el auditor analizará los riesgos detectados, su posible impacto en los Estados Contables, y su incidencia o no en el informe a emitir.

En base al análisis efectuado en el capítulo anterior hemos elaborado la siguiente clasificación de los principales factores de riesgo que pueden afectar un establecimiento lechero tipo.

Los principales riesgos para las empresas dedicadas a la explotación lechera en nuestro país pueden dividirse en:

4.1 Factores de riesgo externos a la entidad.

	Riesgo detectado	Área de los EECC afectada.
1	Los tambos son tomadores de precios por lo cual no tienen la posibilidad de trasladar incrementos de costos. Si bien el productor puede decidir respecto a que industria remitir su producción, no tiene poder de negociación respecto al precio al cual la venderá dado que es esta quien fija el precio de la leche. Este se encuentra sujeto a las fluctuaciones del precio internacional.	Resultados / Desvalorización de propiedad planta y equipo.
2	El costo de los principales insumos se comercializa en dólares estadounidenses. Ante un cambio repentino en la cotización de dicha moneda se pueden ocasionar desajustes temporales entre los ingresos y los egresos del establecimiento.	Resultados.
3	Cliente único. Si bien el productor puede elegir a que planta industrializadora remitir, no podrá remitir a más de una industria en forma simultánea.	Deudores por ventas.
4	Exposición a factores climáticos. La producción lechera se encuentra expuesta a factores climáticos como ser sequías o inundaciones.	Activos Biológicos / Resultados
5	Exposición a enfermedades que afecten la sanidad animal sobre los cuales el productor no puede tomar recaudos. Por ejemplo Aftosa en el 2002.	Activos Biológicos

Tabla 7 - Factores de riesgo externos a la entidad

En casos extremos, los riesgos 1, 3 y 5 pueden cuestionar el principio de empresa en marcha.

El auditor deberá considerar los márgenes de utilidad con los que opera la empresa, pudiendo emplear herramientas como el benchmarking, el seguimiento de los distintos precios de interés para el tambo (Precio pagado al productor, precio internacional de la leche, precio de los agroquímicos, etc.).

También deberá analizar la situación económico-financiera de la industria a la cual el tambo remite, dada la nula diversificación del riesgo crediticio, en el 2009 muchos productores quedaron comprometidos dado el cierre de la industria a la cual remitían.⁷¹

Asimismo es clara y notoria la incidencia del factor climático en la actividad lechera, por ejemplo durante los últimos años se produjeron en nuestro país fuertes sequías que afectaron seriamente a la actividad agropecuaria. El auditor deberá estar atento a estas situaciones y el impacto que ellas puedan tener en los activos biológicos de la empresa.

4.2 Factores de riesgo internos de la entidad.

	Riesgo detectado	Área de los EECC afectada.
1	Exposición a enfermedades que afecten la sanidad animal, sobre los cuales el productor puede tomar recaudos. (Por ejemplo la brucelosis o mastitis.)	Activo Biológico/Resultados
2	Riesgo asociado al mantenimiento de la producción en condiciones adecuadas para su comercialización. Se encuentra asociado a la necesidad del mantenimiento de la cadena de frío así como la higiene del tambo.	Resultados.
3	Riesgo de Fraude asociado a desviaciones en el destino de la producción.	Resultados.
4	Incumplimiento de la normativa vigente. Existe normativa vigente respecto a medidas ambientales a emplear en un tambo, así como nuevas reglamentaciones respecto a la jornada laboral del personal del tambo.	Pasivos contingentes.
5	Reconocimiento de ingreso, dado que la industria en promedio liquida a los productores a los 30 o más días. Los ingresos generados pueden no estar correctamente reconocidos. (Principio devengado vs. Percibido)	Créditos por ventas/Resultados.

Tabla 8 - Factores de riesgo internos de la entidad

Conservar la sanidad animal es uno de los objetivos del tambero para poder desarrollar su producción en las condiciones adecuadas. El impacto de enfermedades como ser la brucelosis puede llegar a ser realmente importante. El desarrollo de un plan sanitario con el asesoramiento de los Médicos Veterinarios es fundamental para la prevención de dichas enfermedades.

⁷¹ (El País, 30 de octubre 2009)

La continuidad de la cadena de frío es un elemento vital para la conservación de la producción, planes de contingencia respecto a las interrupciones en el suministro de energía eléctrica deberán ser desarrollados. La conservación de las condiciones higiénicas en el tambo es de gran importancia dada la naturaleza de la producción.

El riesgo de fraude se encuentra presente en todas las empresas. En forma reciente se han detectado episodios de fraude en la cual productores y empleados de empresas transportistas⁷², colusionaba para fraudar los litros de leche remitidos, atentando contra la industria y la veracidad de la remisión por parte del productor.

Actualmente existe en nuestro país normativa vigente respecto a aspectos sanitarios así como laborales en la actividad lechera.

La normativa sanitaria vigente (Decreto 2/997) establece que los establecimientos de leche con destino comercial, deberán ser habilitados y controlados en la parte higiénico sanitaria, por la Dirección General de Servicios Ganaderos perteneciente al MGAP.⁷³ El auditor deberá considerar este factor ante el posible incumplimiento de esta normativa y la aplicación de las sanciones correspondientes, las que pueden llegar hasta la clausura del establecimiento lechero.⁷⁴

La normativa de referencia (Ley 18.441) procura regular la jornada laboral y el régimen de descanso, determinando que la jornada laboral no deberá superar las ocho horas diarias y que el ciclo semanal no podrá exceder las cuarenta y ocho horas por cada seis días trabajados. El descanso entre jornada y jornada no podrá ser inferior a las doce horas, en particular para los tambos la ley establece que: *“En el caso del personal afectado al horario de ordeño en los tambos, cuando el descanso dentro de la jornada sea superior o igual a cinco horas, la duración del mismo entre jornadas será como mínimo de siete horas continuas”*.⁷⁵ La implementación de esta nueva normativa laboral deberá ser objeto de estudio por parte del auditor, analizando su posible impacto en las deudas diversas y en atención a los posibles juicios laborales que pudieran surgir.

Así mismo se debe considerar el decretos 253/79 que regula la contaminación de las aguas, dichas inspecciones son realizadas en Uruguay por parte de la Dirección Nacional de Medio Ambiente.⁷⁶

4.3 Conclusión

Como se pudo apreciar en este sector cuenta con riesgos propios que hacen que se deba tener particular cuidado al momento de evaluar los mismos.

El auditor deberá analizar los riesgos expuestos en el anterior capítulo en busca de áreas de interés para la auditoría. En el presente trabajo esto es realizado en el [Capítulo 5 - Análisis de los principales rubros contables y procedimientos de auditoría asociados](#). El análisis de estos factores de riesgos puede conducir a dudas respecto a la continuidad de la empresa y por ende el principio de empresa en marcha en situaciones extremas.

⁷² (El País - Alvarez, José Luis, 2009)

⁷³ (Poder Ejecutivo - Decreto 2/997, 1997)

⁷⁴ (Poder Legislativo - Ley 16.736, 1996)

⁷⁵ (Poder Legislativo - Ley 18.441, 2009)

⁷⁶ (Poder Ejecutivo - Decreto 253/79, 1979)



5 ANÁLISIS DE LOS PRINCIPALES RUBROS CONTABLES Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA ASOCIADOS

5.1 Introducción

En el presente capítulo se presenta en forma resumida el análisis de los principales rubros contables y los procedimientos de auditoría asociados que el profesional realizará a efectos de obtener evidencia sobre las afirmaciones contenidas en los Estados Contables. En el presente capítulo detallaremos para cada rubro:

- Los objetivos de auditoría involucrados
- La naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas de controles y de las pruebas sustantivas (analíticas y de detalle) definidas para obtener evidencia sobre el objetivo de auditoría sujeto a análisis.

El presente análisis fue desarrollado pensando en establecimientos lecheros de mediano a gran porte que son administrados como empresas y que debido a sus ingresos cuentan con una estructura administrativa desarrollada y un nivel de formalización adecuado.

Como parámetro objetivo dentro de este tipo de establecimiento, se esperan aquellos que tengan las condiciones para ser preceptivamente contribuyentes de IRAE (con ingresos superiores a los 2:000.000 de unidades indexadas anuales y una superficie explotada mayor o igual a 1.250 hectáreas Coneat⁷⁷ 100.)

Dividimos nuestro análisis en los diferentes capítulos que integran los Estados Contables, activo, pasivo, patrimonio, ingresos y costos.

5.2 Activo

Según el marco conceptual: “Un activo es un recurso controlado por la empresa como resultado de sucesos pasados, del que la empresa espera obtener, en el futuro, beneficios económicos.”⁷⁸

En el presente capítulo se desarrollará el análisis para los principales rubros del activo que esperamos encontrar en un establecimiento lechero.

5.2.1 Efectivo/Equivalentes de efectivo

Los componentes que encontraremos en el presente rubro no difieren sustancialmente en un establecimiento lechero de los que podemos encontrar en cualquier establecimiento comercial.

Según la NIC 7,

“El efectivo comprende tanto la caja como los depósitos bancarios a la vista.

*Los equivalentes al efectivo son inversiones a corto plazo de gran liquidez, que son fácilmente convertibles en importes determinados de efectivo, estando sujetos a un riesgo poco significativo de cambios en su valor.”*⁷⁹

Dentro de los mismos se pueden incluir: bonos del tesoro, letras de tesorería, acciones, obligaciones, depósitos a plazo fijo, entre otros.

Los objetivos de auditoría involucrados en el análisis de efectivo/equivalente de efectivo son:

Existencia: verificar que efectivamente el efectivo/equivalente de efectivo existe.

Propiedad: verificar que el titular es la empresa.

Integridad: verificar la no ocurrencia de omisiones.

Valuación: consisten en la verificación de la correcta valuación de los saldos en moneda extranjera a tipo de cambio de cierre, así como los títulos y valores que pudieran mantenerse en inversiones temporarias.

Presentación y revelación: verificar la correcta exposición dentro del activo corriente. Se deberán revelar en notas el criterio de valuación (tipo de cambio utilizado) así como cualquier restricción que pueda existir sobre los saldos.

⁷⁷ Comisión Nacional de Estudio Agroeconómico de la Tierra

⁷⁸ Marco Conceptual – Párrafo 49 – (International Accounting Standards Committee (IASC), 1989)

⁷⁹ NIC 7 – Párrafo 6 - (International Accounting Standards Committee Foundation. (IASCF))

El alto grado de liquidez de estos activos y el gran volumen de transacciones, hacen que sea factible la existencia de errores o fraude, de allí la importancia que se le debe atribuir al control interno que debería existir en la empresa.

5.2.1.1 Pruebas de Controles

A continuación nombramos algunas pruebas de controles genéricas que el auditor podrá realizar. La aplicación de las mismas dependerá tal como se mencionó anteriormente del enfoque de auditoría y los controles existentes en la entidad.

Pruebas de Controles	Oportunidad	Descripción
Verificar los niveles de autorización	Al cierre o a periodo intermedio	Efectuar análisis respecto a los niveles de autorización en operaciones como ser: <ul style="list-style-type: none"> • transacciones bancarias • inversiones temporarias. • creación o eliminación de fondos fijos.
Adecuada custodia de los valores	Al cierre o a periodo intermedio	Verificar la existencia de una adecuada custodia de los fondos y valores, analizando la adecuada segregación de funciones.
Verificar la existencia de conciliaciones bancarias y el correspondiente control de las mismas.	Al cierre o a periodo intermedio.	Solicitar las conciliaciones, verificar que las mismas estén hechas y firmadas por el revisor.

5.2.1.2 Procedimientos Sustantivos

5.2.1.2.1 Procedimientos analítico sustantivos

Procedimientos analítico sustantivos	Objetivo de auditoria	Descripción
Verificación de los intereses con la tenencia de valores o saldos de cuentas.	Existencia Valuación Integridad	En base a documentación respaldante realizar el recalcu de los intereses devengados a la fecha.
Comparación de saldos.	Existencia Propiedad Integridad Valuación Presentación y revelación	Consiste en comparar el saldo auditado con saldos de periodos anteriores. Dicho procedimiento es de aplicación en todos los rubros.

5.2.1.2.2 Pruebas de detalle

Pruebas de detalle	Objetivo de auditoría	Descripción
Arqueo de fondos y valores.	Existencia Integridad Valuación Propiedad	Realizar arqueo del 100% de los valores y efectivo al día de cierre del ejercicio. Conciliar los importes de las cuentas de los estados contables con los saldos arqueados y analizar en caso de diferencias.
Corte de chequera.	Integridad	Permite asegurar que todas las operaciones que impliquen egresos de efectivo/equivalentes de efectivo se han realizado en el ejercicio y solamente ellas se han registrado en el mismo.
Confirmaciones externas de los saldos bancarios.	Existencia Integridad Valuación Propiedad Presentación y revelación	Circularizar el 100% de las instituciones financieras con las que la empresa mantiene o mantuvo operativa durante el ejercicio. Conciliar los saldos de cuentas corrientes, cuentas a la vista, cajas de ahorro y/o depósitos a plazo, valores en custodia u otros valores. *
Revisión de las conciliaciones bancarias	Integridad Existencia Valuación Propiedad	Efectuar revisión de las conciliaciones bancarias efectuadas por la empresa, examinando aquellas partidas inusuales, relevantes o que presenten mayor antigüedad.

* Se podrá solicitar adicionalmente un detalle de las personas autorizadas a firmar cheques y/o realizar operaciones, permitiendo esto verificar la adecuación entre los poderes asignados y las responsabilidades dentro de la empresa.

5.2.2 Créditos por Venta

Los Créditos por Venta son aquellos derechos originados en una relación comercial que la empresa tiene contra terceros para percibir sumas de dinero u otros bienes o servicios. Los mismos se pueden desglosar en⁸⁰:

- *Deudores simples de plaza*
- *Deudores por exportación*
- *Documentos a cobrar*

De estas partidas se deducen:

- *Previsión por Incobrables*
- *Previsión por descuentos y bonificaciones*
- *Intereses percibidos por adelantado*

En el caso de los establecimientos lecheros, los créditos son esencialmente de plaza, dado que se conforman por la remisión de leche a plantas industrializadoras. Eventualmente podrán existir créditos con escritorios rurales por la comercialización de ganado. Las partidas a deducir no son de aplicación en el Establecimiento Lechero salvo por situaciones puntuales en la venta de ganado o episodios ocurridos recientemente como los que ya mencionamos en el capítulo 4 - *Riesgos de la industria y sus implicancias en los Estados* (Ver Pág. 43)

Los objetivos de auditoría a verificar en este rubro son:

Existencia: verificar la veracidad de los saldos que al cierre permanecen pendientes de cobro.

Integridad: verificar que los saldos contables incluyen la totalidad de créditos pendientes de cobro al cierre del periodo auditado.

Valuación: verificar la conversión de los saldos en moneda extranjera a tipo de cambio de cierre, estudiar la factibilidad de la cobranza de los saldos pendientes y la suficiencia de la previsión por incobrables.

Propiedad: verificar la titularidad del crédito.

Presentación y revelación: analizar la correcta exposición y revelación de los créditos. Los mismos pueden ser corrientes o no corrientes, simples o documentados, de plaza o por exportación. Los saldos de la previsión por deudores incobrables, debe ser expuesta en forma expresa e independiente.

Entendemos que en una empresa del sector lechero dentro de los créditos por venta, las principales situaciones que pueden dar origen a errores, irregularidades o fraudes es la falta de reconocimiento contable de los créditos originados con la industria.

De acuerdo a lo mencionado anteriormente, los Créditos por venta corresponden básicamente a las remesas de leche a plantas industrializadoras, esta situación asociada al riesgo de “cliente único” mencionado en el capítulo 4 - *Riesgos de la industria y sus implicancias en los Estados* (Ver Pág.

⁸⁰ (Gubba Rubano, Gutfraind, Montone, Rodríguez, Sauleda, & Villamarzo, 2007)

43), hacen que el análisis sobre los créditos por venta se centre en la relación con la industria, representando esta situación un riesgo a nivel entidad muy elevado dado que el productor posee un único deudor principal, del cual dependerá, en gran medida, la viabilidad económica de la empresa.

Las liquidaciones a los productores (cierre de remesas) se realiza en forma mensual, realizándose pagos diferidos, el tiempo difiere entre las diferentes industrias. Son éstas quienes efectúan la liquidación al productor, estableciéndose en la misma el importe a pagar al productor. Esta liquidación es el único documento entre productor e industria, no existiendo factura emitida por el primero. Esta situación implica que el análisis de los saldos de créditos por ventas se simplifique dada la existencia de un deudor principal.

5.2.2.1 Pruebas de Controles

Los controles que generalmente aplican otro tipo de empresas comerciales o industriales no tienen cabida en los establecimientos lecheros, dado que en términos generales éstos no cuentan con comprobantes oficiales sobre los que puede realizarse controles de correlatividad numérica. Esta situación da lugar a que se puedan desarrollar algunos controles específicos por parte de los establecimientos lecheros, que puedan ser validados por el auditor. Un ejemplo puede ser en caso de que la empresa esté realizando una comparación entre la producción y la facturación de la industria como forma de validar que los litros liquidados por la industria coincidan con los mismos. La prueba de control sería verificar que el control efectivamente ocurra.

5.2.2.2 Procedimientos Sustantivos

5.2.2.2.1 Procedimientos analítico sustantivos

Procedimientos analítico sustantivos	Objetivo de auditoría	Descripción
Análisis de antigüedad de saldos	Existencia Valuación	Verificar los índices de antigüedad de las cuentas a cobrar, comparándolos con los plazos de pagos de la industria ya que la mayoría del rubro se explica por dicho saldo. Este procedimiento se complementará con la visualización del cobro posterior de los créditos, lo cual se realizará fácilmente dado que los mismos se explican en su mayoría por un único deudor.

<p>Prueba global de créditos por ventas</p>	<p>Existencia Integridad Valuación</p>	<p>Dado que este tipo de empresas no factura, deberá realizar un devengamiento para reconocer el ingreso y el crédito por venta correspondiente de la remisión aún no liquidada por la industria. Para validar dicho devengamiento el auditor se valdrá de los informes internos de leche producida (previo análisis de la razonabilidad y confiabilidad de los mismos.) y del precio al cual se vendió la leche en el mes anterior. En caso de que al momento de la auditoría se cuente con la liquidación, el procedimiento se remite a la visualización de la misma</p>
<p>Comparación de saldos.</p>	<p>Existencia Propiedad Integridad Valuación Presentación y revelación</p>	<p>Consiste en comparar el saldo auditado con saldos de períodos anteriores. Dicho procedimiento es de aplicación en todos los rubros.</p>

5.2.2.2 Pruebas de detalle

Pruebas de detalle	Objetivo de auditoría	Descripción
Circularización de deudores.	Integridad Valuación Existencia Propiedad Presentación y revelación	Se circularizará indefectiblemente a la industria ya que seguramente la misma representará la mayor parte del saldo. Asimismo el auditor evaluará la inclusión de otros deudores a circularizar. En caso de no haber obtenido respuesta el auditor deberá realizar procedimientos alternativos (visualización de documentación y cobros posteriores).
Arqueo de documentos y cheques diferidos a cobrar.	Existencia Integridad	Efectuar arqueo de los documentos y cheques diferidos a cobrar, contrastando con los saldos expuestos en balance. Visualización de su posterior cobro.

Otros procedimientos a aplicar:

- Obtener informe de los asesores legales de la empresa, donde se detallen todas las actuaciones jurídicas iniciadas por o contra la misma con relación a problemas de incobrabilidad, y analizar su posible impacto en los Estados Contables.
- Revisión de los contratos vigentes durante el ejercicio auditado.

5.2.3 Otros Créditos

Incluye aquellos créditos que no provienen de la actividad principal de la empresa. Dentro de los mismos se incluirán los sueldos de directores y personal de la empresa, anticipos a proveedores, créditos con sociedades controlantes, controladas o vinculadas, gastos pagados por adelantado, entre otros.

Dado que para este rubro se aplican los mismos objetivos de auditoría que para los Créditos por Ventas nos remitimos a ellos.

Si bien dentro de este rubro se contabilizan todos aquellos créditos ajenos a la actividad principal de la empresa, dentro del mismo pueden encontrarse diversos conceptos que difieren por su naturaleza. Es por ello que cada saldo componente de este rubro debe analizarse por separado. Como riesgos más relevantes podemos citar la posible incobrabilidad de los saldos así como la incorrecta exposición de los mismos.

5.2.3.1 Pruebas de Control

Se debería evaluar la existencia y aplicabilidad de un régimen de autorizaciones, en lo que respecta a anticipos o préstamos al personal. Evaluar la adecuada segregación de funciones entre autorización, registro y custodia de los activos.

5.2.3.2 Procedimientos sustantivos

5.2.3.2.1 Procedimientos analítico sustantivos

Procedimientos analítico sustantivos	Objetivo de auditoría	Descripción
Comparación de saldos.	Existencia Propiedad Integridad Valuación Presentación y revelación	Consiste en comparar el saldo auditado con saldos de períodos anteriores. Dicho procedimiento es de aplicación en todos los rubros.

En este rubro la aplicación de procedimientos analítico sustantivos no es tan usual como en otros rubros de los Estados Contables.

Un ejemplo específico de los establecimientos lecheros es la validación del saldo de IMEBA (Recordemos que para establecimientos que contribuyen IRAE este es considerado un pago a cuenta). El mismo consiste en tomar el ingreso por remisiones de leche a la fecha y multiplicarlo por la tasa vigente aplicable. (Al momento de este trabajo 1,1%.)

5.2.3.2.2 Pruebas de detalle

Dada la naturaleza diversa del rubro, nos hemos concentrado en,

Pruebas de detalle	Objetivo de auditoría	Descripción
Validación de los Anticipos de Impuestos.	Integridad Existencia Propiedad Valuación Presentación y revelación	Visualizar los pagos efectuados a DGI.

Validación de los préstamos al personal.	Integridad Existencia Propiedad Valuación Presentación y revelación	Visualización de los ingresos o egresos de fondos por las cancelaciones o solicitudes de préstamos al personal.
Validación de los saldos con directores, socios o dueños.	Integridad Existencia Propiedad Presentación y revelación Valuación	Lectura de actas de directorio, en el cual se hayan decidido conceder préstamos a directores, socios o dueños.
Validación de saldos con vinculadas.	Integridad Existencia Propiedad Presentación y revelación Valuación	Circularizar el 100% de las empresas vinculadas, en caso de que el saldo en las respuestas difiera de los saldos en balance, efectuar procedimientos alternativos.

5.2.4 Inventarios

Según la NIC 2,

“Inventarios son activos:

poseídos para ser vendidos en el curso normal de la operación;

en proceso de producción con vistas a esa venta; o

en forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción, o en la prestación de servicios.⁸¹

A continuación se listan algunos de los principales inventarios que podremos encontrar en un establecimiento lechero:

- Fardos
- Silo planta entera/grano húmedo
- Sub-productos de la industria
- Raciones
- Granos
- Semillas
- Agro-químicos

La NIC 2 en su párrafo 3 dice:

⁸¹ NIC 2 – Párrafo 6 – (International Accounting Standards Committee Foundation. (IASCF))

“Esta Norma no es de aplicación en la medición de los inventarios mantenidos por:

Productores de productos agrícolas y forestales, de productos agrícolas tras la cosecha o recolección, de minerales y de productos minerales, siempre que sean medidos por su valor neto realizable, de acuerdo con prácticas bien consolidadas en esos sectores. En el caso de que esos inventarios se midan al valor neto realizable, los cambios en este valor se reconocerán en el resultado del periodo en que se produzcan dichos cambios.”⁸²

Por lo que se desprende de dicho párrafo los fardos, silos y granos producidos por el propio establecimiento serán valuados a su valor neto realizable.

Los principales objetivos de auditoría a verificar son:

Existencia: verificar que lo bienes existan/que las transacciones haya ocurrido

Propiedad: que el titular de los bienes sea la empresa.

Integridad: verificar la no ocurrencia de omisiones.

Valuación: verificar que los bienes sean registrado al valor correcto en libros.

Presentación y revelación: verificar su correcta presentación como inventarios corrientes y no corrientes, así como la correcta presentación y revelación de las cuentas de resultado asociadas.

Los principales procedimientos de auditoría a aplicar son:

5.2.4.1 Pruebas de Controles

Pruebas de Controles	Oportunidad	Descripción
Verificar si la empresa realiza recuentos de stock en forma periódica.	Al cierre o a periodo intermedio	Consiste en verificar la adecuada documentación de los recuentos realizados y el correspondiente control sobre los mismos.

⁸² NIC 2 – Párrafo 3 – (International Accounting Standards Committee Foundation. (IASCF))

5.2.4.2 Procedimientos Sustantivos

5.2.4.2.1 Procedimientos analítico sustantivos

Procedimientos analítico sustantivos	Objetivo de auditoría	Descripción
Verificación de la ecuación de stock	Existencia Valuación	La ecuación de stock debe realizarse tanto en cantidades como en valores, permitiendo obtener la razonabilidad de lo consumido
Comparación de saldos.	Existencia Propiedad Integridad Valuación Presentación y revelación	Consiste en comparar el saldo auditado con saldos de períodos anteriores. Dicho procedimiento es de aplicación en todos los rubros.

5.2.4.2.2 Pruebas de detalle

Pruebas de detalle	Objetivo de auditoría	Descripción
Presenciar el recuento físico.	Existencia	El auditor presenciará un recuento físico a efecto de validar la existencia de los inventarios de la empresa.
Análisis de la valuación (1)	Valuación	Verificar la correcta valuación de los inventarios.

(1) Análisis de valuación

Para aquellos en los que aplica la NIC 2,

“Los inventarios se medirán al costo o al valor neto realizable, según cuál sea menor.”⁸³

Por lo cual el auditor procederá a visualizar las facturas de compras a los efectos validar su valuación. Una vez validado el costo, se procederá a realizar una prueba de VNR con el propósito de verificar que el costo no supere al valor neto realizable, en caso contrario se deberá proponer el ajuste pertinente.

⁸³ NIC 2 – Párrafo 9 – (International Accounting Standards Committee Foundation. (IASCF))

Para aquellos que se midan a su valor neto realizable, el auditor procederá a buscar en el mercado el valor a efectos de determinar su correcta valuación.

5.2.5 Propiedades, planta y equipo

Según la NIC 16,

“Las propiedades, planta y equipo son los activos tangibles que:

posee una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos; y

se esperan usar durante más de un periodo.”⁸⁴

Dentro de las principales *propiedades planta y equipo* destinadas a la explotación lechera podemos señalar:

Propiedad planta y equipo (no taxativo)	Vida útil estimada (años)
Terrenos	-
Edificios	30
Mobiliario e instalaciones en establecimientos	10
Maquinaria y equipos	3 a 10
Vehículos	5
Equipos de computación	3

Tabla 9 - Vida útil⁸⁵

Los mismos deberían ser valuados al costo de adquisición menos la amortización acumulada.

Se deberá considerar la aplicación de la NIC 36 la cual establece que el valor de los activos en cuestión no deberá ser contabilizado por un monto mayor al importe recuperable, siendo éste el mayor entre el valor razonable menos los costos de venta y su valor de uso.

Las mejoras efectuadas en los bienes que aumenten la capacidad de servicio de los mismos a través de la extensión de su vida útil o del incremento de su productividad, deberán ser activadas. Los costos de mantenimiento y reparaciones, se imputarán a resultado en el ejercicio en que se incurren.

La amortización se deberá realizar desde que el activo esté disponible para su uso, debiendo revelar los criterios adoptados.

⁸⁴ NIC 16 – Párrafo 6 – (International Accounting Standards Committee Foundation. (IASCF))

⁸⁵ (Pagés, 2001, pág. 154)

No nos extenderemos en propiedad planta y equipo dado que su auditoría no difiere sustancialmente de la aplicable en otro tipo de empresas. Las pruebas y procedimientos que desarrollaremos serán de carácter genérico.

Los principales objetivos de auditoría a verificar son:

Existencia: verificar la existencia de la propiedad planta y equipo.

Propiedad: verificar que el titular de la propiedad planta y equipo sea la empresa.

Integridad: verificar la no ocurrencia de omisiones.

Valuación: verificar la adecuada valuación de la propiedad planta y equipo en aplicación de las Normas Contables Adecuadas.

Presentación y revelación: analizar la correcta exposición dentro del activo no corriente y la exposición dentro de inventarios de aquellos activos fijos destinados a la venta, así como la correcta revelación de los criterios contables empleados y las eventuales restricciones que afecten a los mismos (garantías, gravámenes, etc.).

Entendemos que los principales errores u omisiones en este capítulo corresponden a la incorrecta aplicación de la normativa contable asociada y/o errores en la integridad de la información proporcionada por el cliente.

5.2.5.1 Pruebas de Controles

Pruebas de Controles	Oportunidad	Descripción
Segregación de funciones	Al cierre o a periodo intermedio.	Las funciones de autorización, registración y custodia de los activos, no deberían coincidir en una misma responsabilidad.
Acceso restringido a los activos.	Al cierre o a periodo intermedio.	Verificar la seguridad física de los activos, así como la existencia de planes de contingencia.
Inventarios periódicos.	Al cierre o a periodo intermedio.	Verificar la realización de inventarios en forma periódica por parte de la empresa, analizando la correcta documentación (evidencia) del control aplicado.
Políticas de seguros.	Al cierre o a periodo intermedio.	Analizar la existencia de pólizas de seguros que cubran aquellos riesgos más relevantes.

Clara identificación de los activos.	Al cierre o a periodo intermedio.	Consiste en la verificación de un adecuado sistema de identificación física de los activos fijos.
--------------------------------------	-----------------------------------	---

5.2.5.2 Procedimientos Sustantivos

5.2.5.2.1 Procedimientos analítico sustantivos

Procedimientos analítico sustantivos	Objetivo de auditoría	Descripción
Análisis de las vidas útiles estimadas y sus tasas de depreciación.	Valuación	Efectuar análisis respecto a la razonabilidad de las tasas de depreciación empleadas y las vidas útiles estimadas.
Efectuar un análisis conceptual de las partidas activadas.	Valuación Presentación	Realizar análisis respecto a la naturaleza de las partidas activadas y el cumplimiento de las condiciones para su activación.
Analizar la necesidad de efectuar el test de desvalorización	Valuación	Efectuar un análisis de la presencia de indicios de deterioro de los activos. Verificar que el valor en libros de los activos no supere al importe recuperable, siendo éste el mayor entre el valor razonable menos los costos de venta y su valor de uso.
Comparación de saldos.	Existencia Propiedad Integridad Valuación Presentación y revelación	Consiste en comparar el saldo auditado con saldos de períodos anteriores. Dicho procedimiento es de aplicación en todos los rubros.

5.2.5.2.2 Pruebas de detalle

Pruebas de detalle	Objetivo de auditoría	Descripción
Verificación de los cálculos matemáticos del cuadro de propiedad planta y equipo.	Valuación	Revisar o recalcular los cálculos matemáticos del cuadro de propiedad planta y equipo realizados por la empresa con el fin de validar los saldos ahí expresados.
Visualización de documentación que respalde las altas de Propiedad planta y equipo.	Existencia Propiedad Presentación y revelación	Visualizar los títulos de propiedad u otros títulos representativos y analizar los posibles gravámenes.
Inspección ocular.	Existencia Integridad Valuación	Efectuar un examen físico de los bienes a fin de verificar su estado de conservación y la vida útil estimada.

5.2.6 Activos Biológicos

Según NIC 41,

“Un activo biológico es un animal vivo o una planta.”⁸⁶

En el presente trabajo consideraremos a los activos biológicos un rubro en sí mismos dado que existe una NIC que trata el tema específicamente (NIC 41 - Agricultura). Adicionalmente en la NIC 16 cuando trata la propiedad planta y equipo, como en la NIC 2 que tratan los inventarios, cuando definen su alcance excluyen a los Activos Biológicos explícitamente.

Este capítulo lo dividiremos en Praderas/Cultivos Forrajeros y Semovientes que son los principales activos biológicos que encontraremos en un establecimiento lechero.

5.2.6.1 Semovientes

Corresponde al ganado perteneciente a la explotación lechera, dentro de los cuales debemos distinguir aquellos destinados a la actividad principal del tambo, de aquellos otros que no la conforman, como ser ganado destinado a la recría y venta, o ganado con destino a las plantas frigoríficas.

Estos activos son muy importantes dentro de la actividad lechera, no únicamente por el alto valor de los mismos sino por su claro rol dentro del negocio. El valor de los semovientes se encuentra influenciado por transformaciones biológicas (nacimientos, cambios de categorías), así como por los efectos del mercado (alza o baja de los valores), estas variaciones en los valores de los activos encuentran su contrapartida en resultado de acuerdo a lo que se detallará en este capítulo.

⁸⁶ NIC 41 - Párrafo 5 - (International Accounting Standards Committee Foundation. (IASCF))

Los semovientes cumplen claramente con la definición de *Activos Biológicos* de la NIC 41. Para su reconocimiento y medición la citada norma establece que deban cumplirse las siguientes condiciones⁸⁷:

“la entidad controla el activo como resultado de sucesos pasados;

es probable que fluyan a la entidad beneficios económicos futuros asociados con el activo; y

el valor razonable o el costo del activo puedan ser medidos de forma fiable.”

Encontramos aquí tres condiciones que deben cumplirse para poder reconocer un *Activo Biológico*, la primera de ellas se asocia a la propiedad y control de los bienes, la segunda asociada a la generación de beneficios futuros y la tercera asociada a la medición fiable de los activos, estas tres condiciones se encuentran en consonancia con la definición de activo brindada en el *Marco Conceptual* expuesto precedentemente.

Los objetivos de auditoría involucrados en el análisis de este capítulo son:

Existencia: verificar que el ganado exista, que las transacciones/operaciones hayan ocurrido.

Propiedad: que el titular del ganado sea la empresa.

Integridad: verificar la no ocurrencia de omisiones.

Valuación: verificar que el ganado sea registrado al valor correcto en libros.

Presentación y revelación: verificar su correcta presentación como activos biológicos, la exposición entre corrientes y no corrientes, así como la correcta revelación de las cuentas de resultado asociadas.

El principal desafío para el auditor dentro del análisis de este rubro, corresponde a la valuación de estos activos así como la determinación de los resultados asociados a los mismos.

5.2.6.1.1 Pruebas de controles

Pruebas de Controles	Oportunidad	Descripción
Verificar si la empresa realiza recuentos de ganado en forma periódica.	Cierre de ejercicio	Verificación de que los recuentos son realizados por la empresa y que los mismos son correctamente documentados y controlados.

⁸⁷ NIC 41 – Párrafo 10 – (International Accounting Standards Committee Foundation. (IASCF))

5.2.6.1.2 Procedimientos sustantivos

5.2.6.1.2.1 Procedimientos analítico sustantivos

Procedimientos analítico sustantivos	Objetivo de auditoría	Ref.
Verificación de la ecuación de stock.	Existencia Valuación	Ver (1)
Análisis de la valuación.	Valuación	Ver (2)
Evaluar la necesidad de la participación de un experto.	Valuación/Existencia	Ver (3)

Adicionalmente a las pruebas antes mencionadas, al igual que en otro rubros, en semovientes la comparación de saldos es una prueba factible de ser realizada.

(1) Verificación de la ecuación de stock

La ecuación de stock se debe realizar tanto en cantidades como en valores y para cada etapa. Esta permite mediante los movimientos del ejercicio auditado, validar o verificar la razonabilidad del saldo final de semovientes, así como el cargo a resultado relacionado con dicho rubro.

La ecuación de stock como lo vimos en **2.3.2.2 – Procedimientos analítico sustantivos Pág. 15** es un procedimiento analítico que se realiza en conjunto con pruebas de detalle para validar parte de la información empleada.

Ecuación de stock en unidades/cantidades por categoría

$$SI + C + N - M - V +/- C. Cat. +/- Rev = SF$$

SI = Saldo Inicial (validado mediante inventario en ejercicio anterior)

C = Compras (corresponde a las adquisiciones del ejercicio auditado)

N = Nacimientos (nacimientos durante el ejercicio auditado)

M = Muertes (mortandad de semovientes en el ejercicio auditado)

V = Ventas (venta de animales durante el ejercicio auditado)

C. Cat = Corresponde al incremento por transformaciones biológicas del animal (ej. de ternera a vaquillona o de vaquillona a vaca).

+/- Rev. = Corresponde a las fluctuaciones en los valores razonables de las distintas categorías.

SF = Saldo Final (validado mediante inventario al cierre del ejercicio)

Compras/Ventas

Las mismas serán validadas mediante visualización de documentación de respaldo, siendo esta la factura respaldante de la compra/venta en caso de existir y la correspondiente guía de Dirección de Control de Semovientes (DI.CO.SE). La factura de compra/venta existirá en caso de que en la transacción haya intervenido un rematador o consignatario de ganado, si la misma fue realizada entre establecimientos no tenemos por qué encontrar una factura respaldante, solo tendremos la guía de DI.CO.SE.

Dado que en la misma no figura el monto de la transacción, si queremos validar el valor de la compra/venta podemos buscar datos de remates cercanos a la fecha de transacción así como visualización del extracto bancario para visualizar la salida/ingreso del dinero.

Razonabilidad del costo de ventas

Dado que lo usual es que las empresas revean el valor razonable de su ganado solamente a cierre de ejercicio, y no en repetidas ocasiones durante el mismo, en caso de haber existido fluctuaciones en el valor durante el período, el costo de venta reflejado en balance no será el correcto.

A modo de ejemplo: el ganado valía 1000 Unidades Monetarias en Enero, en Junio el mismo baja a 500 UM. En este momento se vende una vaca. Si la empresa no realizó una valuación del ganado en el período previo a la venta, el costo reflejado por la misma será de 1000 UM. Lo correcto, dado que así lo exige la NIC 41 es llevar el ganado al valor razonable reflejando una pérdida de 500 UM por dicho concepto, y un costo de venta de 500 UM.

Una de las formas de que el auditor tiene de validar este costo de ventas, es tomando el precio de ventas y restándole los gastos asociados a la misma. De los gastos asociados el más importante generalmente es la comisión del rematador o consignatario. Podrá tomarse una muestra de ventas, para ver cuál es la comisión que los rematadores o consignatarios le cobran usualmente al establecimiento.

Cambios de categoría

Se verá la razonabilidad de los mismos. Para esto hay que tener en cuenta que la sumatoria total en unidades físicas debe dar cero, ya que lo que el animal que sale de una categoría pasa a ser de otra (de ternera a vaquillona por ejemplo). No se saltean categorías (por ejemplo no puede pasar de ternera a vaca.) Esto en cuanto a cantidades, en lo que respecta al efecto monetario, el mismo se incluirá como un todo junto con la revaluación.

Revaluación

El importe de la misma es validado como diferencia de los demás componentes de la ecuación de stock, ya que los mismos fueron validados previamente. Este importe se incluirá sumado junto con el cambio de categoría. La revaluación junto con el de cambio de categoría reflejan el resultado de llevar el stock a su valor razonable, menos los costos estimados hasta el punto de venta.

Muertes

El promedio país según la información obtenida de los de las últimas 3 declaraciones juradas recabadas por DI.CO.SE., es de un 3%⁸⁸. Lo cual es una referencia a tener en cuenta como parámetro para evaluar la mortandad informada por el cliente.

Nacimientos

El auditor evaluará la razonabilidad de los mismos, una forma de realizarlo es en el momento de recuento identificar aquellos semovientes menores al año, y considerar los ya vendidos así como las muertes.

Saldo Final (stock al cierre)

Las cantidades serán validadas mediante el recuento físico realizado al cierre, así como la correspondiente valuación a dicha fecha.

Como control adicional el auditor chequeará que los datos en cantidades de compras, nacimientos, muertes, ventas, stock final e inicial, coincidan con las declaraciones juradas presentadas a DI.CO.SE.

En caso de ser primera auditoría y no haber sido auditada antes, surge el problema de validación del saldo inicial, lo cual podría significar una limitación al alcance en cuanto al estado de resultados, de todas maneras, el auditor puede intentar rehacer la ecuación de stock y sobre aquellos componentes que no pueda obtener confort, evaluar el impacto monetario de los mismos.

(2) Análisis de la valuación.

La NIC 41 establece “Si existiera un mercado activo para un determinado activo biológico o para un producto agrícola, el precio de cotización en tal mercado será la base adecuada para la determinación del valor razonable del activo en cuestión”⁸⁹

A nuestro entender el mercado del ganado lechero en Uruguay no necesariamente cumple con la definición de mercado activo proporcionado por la NIC 41⁹⁰:

“Un mercado activo es un mercado en el que se dan todas las condiciones siguientes:

- (a) los bienes o servicios intercambiados en el mercado son homogéneos;*
- (b) normalmente se pueden encontrar en todo momento compradores y vendedores; y*
- (c) los precios están disponibles para el público.”*

En especial para el ganado lechero:

⁸⁸ (Ministerio de Ganadería Agricultura y Pesca - DI.CO.SE., 2006-2008)

⁸⁹ NIC 41 – Párrafo 17 – (International Accounting Standards Committee Foundation. (IASCF))

⁹⁰ NIC 41 – Párrafo 8 - (International Accounting Standards Committee Foundation. (IASCF))

- (a) El ganado lechero no necesariamente es homogéneo, si bien la genética en el Uruguay es en general muy buena, no es lo mismo el remate de animales de un tambo que lleva años de mejora genética con sémenes importados y tiene una trayectoria conocida en el medio que de un tambo cuya genética no es conocida, esto se puede apreciar en las publicaciones de los precios alcanzados en remates, donde los mismos a modo de ejemplo en un remate realizado el 19 de Diciembre de 2009 en Florida los precios de las vacas en producción oscilaron entre los 540 y 700 dólares estadounidenses⁹¹. Por lo cual no estamos en condiciones de afirmar que esta condición se cumple.
- (b) Por lo conversado con personas del sector, este punto se podría pensar que se cumple ya que cada vez que hay remates, existe colocación de los animales, lo que variará será el valor al cual serán colocados los mismos.
- (c) No existen precios publicados como para la razas carniceras, sí es habitual que se realicen con frecuencia remates y los precios transados operen de referencia, así mismo a nivel de las personas involucradas en el sector existe cierto consenso de cuánto vale una vaca, como prueba realizamos una consulta a distintos productores y todos coincidieron a la hora de determinar un cierto rango de valor. Es decir, si bien los precios no están disponibles para el público en todo momento, sí existe a nivel del sector una idea de cuánto vale el ganado.

En caso de no existir un mercado activo, la NIC 41 enumera una serie de datos para determinar el valor razonable, a nuestro entender el más adecuado para el ganado lechero es el enumerado en primer lugar

“el precio de la transacción más reciente en el mercado, suponiendo que no ha habido un cambio significativo en las circunstancias económicas entre la fecha de la transacción y la del balance”⁹²

Ya que el ganado lechero usualmente es transado mediante la modalidad de remates, y los precios transados en el mismo son de fácil acceso.

A nuestro entender el uso de un experto sería recomendable, a efectos de mitigar los posibles errores de valuación, si se diera alguna de las siguientes situaciones:

- la diferencia de precio entre el mínimo y el máximo transados en los remates sea considerable a juicio del auditor.
- Haya transcurrido un período significativo desde el último remate.
- O haya ocurrido un cambio significativo en las circunstancias económicas entre la fecha de la transacción y la del balance

Como forma de obtener los costos de ventas estimados hasta el punto de venta, para deducirle al valor razonable, el auditor podrá tomar una muestra de la últimas transacciones realizadas por la empresa a efecto de obtener los porcentajes de comisiones, fletes e impuestos a los que la empresa se enfrenta cada vez que realiza una venta.

(3) Evaluar la necesidad de la participación de un experto.

⁹¹ (Blasina & Tardáguila Consultores, 2009)

⁹² NIC 41 – Párrafo 18 - (International Accounting Standards Committee Foundation. (IASCF))

“La educación y experiencia del auditor capacitan al auditor a ser conocedor de los asuntos de negocios en general, pero no se espera que el auditor tenga la pericia de una persona entrenada o calificada para asumir la práctica de otra profesión u ocupación...”⁹³

De dicho párrafo extraemos que en ciertas ocasiones puede ser necesaria la intervención de un experto. En el caso de los semovientes y praderas/cultivos forrajeros, el auditor deberá evaluar si se siente capacitado para valuarlos, o si por el contrario requerirá la participación de un experto a tales fines.

5.2.6.1.2.2 Pruebas de detalle

Pruebas de detalle	Objetivo de auditoria	Ref.	Descripción
Efectuar recuento físico.	Existencia		El auditor realizara un recuento físico a efecto de validar la cantidad y categoría de los semovientes de la empresa.
Verificar la propiedad del ganado mediante la visualización de la marca de fuego.	Propiedad	(4)	En oportunidad del recuento físico a realizar por el auditor, verificar el correcto marcado del ganado dado que la misma es imprescindible para demostrar la titularidad.
Circularizar DI.CO.SE	Integridad	(5)	Solicitar los movimientos de semovientes ocurridos durante el ejercicio.

(4) Verificar la propiedad del ganado mediante la visualización de la marca de fuego

Su obligatoriedad y pertinencia está dispuesta por el Código Rural⁹⁴. El registro de la misma tiene una vigencia de 10 años al cabo del cual se puede renovar. El documento con el diseño de la marca es expedido por DI.CO.SE, en el mismo figura a favor de quien se extiende la marca. El auditor verificará que esta pertenezca a la empresa auditada solicitando dicho documento.

(5) Circularizar a DI.CO.SE

Realizar la circularización a DI.CO.SE solicitando el detalle de guías de propiedad donde figure el número identificador de la entidad auditada, de manera tal que se pueda identificar cuales movimientos implicaron un cambio de propiedad, es decir si se trata de una compra o venta, y por lo tanto validar la integridad del listado proporcionado por la empresa.

⁹³ NIA 620 – Párrafo 4 - (International Federation of Accountants, 2009)

⁹⁴ (Codigo Rural - Poder Legislativo)

5.2.6.2 Praderas/Cultivos Forrajeros

Corresponde a la implantación de semillas de pasturas o cultivos forrajeros, los cuales permiten obtener alimentos con mayor nivel de proteínas y valor energético que la obtenida de los campos naturales.

Los principales costos de éstos, corresponden a adquisición de las semillas forrajeras, fertilizantes, herbicidas y laboreo.

En vista de que este es un rubro específico de los establecimientos rurales, ahondaremos respecto a cómo valorar los mismos.

Tratamiento Contable

Reconocimiento inicial

Las semillas una vez incorporadas a la tierra cumplen con la definición de activo biológico de la NIC 41. Como en nuestro medio no existe un mercado activo para este bien, la mejor aproximación al valor razonable en las etapas iniciales, es el costo, dado que las transformaciones biológicas no tienen un impacto importante sobre el precio del activo.

“Los costos pueden, en ocasiones, ser aproximaciones del valor razonable, en particular cuando:

haya tenido lugar poca transformación biológica desde que se incurrieron los primeros costos (por ejemplo, para semillas de árboles frutales plantadas inmediatamente antes de la fecha del balance); o...”⁹⁵

Activación de los costos de fertilizantes, herbicidas y labores

El uso de fertilizantes, herbicidas así como los labores, formaran parte del costo a activar hasta en tanto el costo deje de ser la mejor aproximación al valor de la misma.

Luego de esto, los mismos pasarán directamente a resultados, dado que su efecto sobre el valor de la pradera/cultivo forrajero se verá reflejado indirectamente cuando la misma sea valuada mediante un tasador o flujo descontado.

Revisión del importe del activo

De acuerdo a NIC 41 los costos sólo son una aproximación del valor razonable, cuando la transformación biológica no ha sido significativa, luego dado que no existe en nuestro país un mercado activo para las praderas/cultivo forrajero, la empresa deberá emplear la metodología de flujo de fondos descontados, o el empleo de un especialista si la circunstancia lo amerita.

El auditor deberá evaluar la razonabilidad de los supuestos empleados en la realización del flujo de fondos y/o la idoneidad del tasador, así como la razonabilidad del número arribado por el mismo.

En el caso de que la pradera sea empleada para la realización de fardos, las pasturas una vez “cosechadas” cumplen con la definición de Producto Agrícola de la NIC 41. Esta define Producto

⁹⁵ NIC 41 - Párrafo 24 - (International Accounting Standards Committee Foundation. (IASCF))

Agrícola como “...el producto ya recolectado, procedente de los activos biológicos de la entidad”⁹⁶. Desde ese momento, se generara otro activo (fardo) el cual formará parte del inventario de la empresa, el tratamiento del mismo fue visto en 5.2.4 - Inventarios Ver Pág. 56.

Para los cultivos forrajeros el producto agrícola obtenido será el “silo” o el grano los cuales también formarán parte del inventario de la empresa, el tratamiento del mismo fue visto en 5.2.4 - Inventarios Ver Pág. 56.

5.2.6.2.1 Pruebas de Controles

Debido a la naturaleza de este rubro, las pruebas de controles no tienen mayor aplicación desde el punto de vista de la auditoría.

5.2.6.2.2 Procedimientos Sustantivos

5.2.6.2.2.1 Procedimientos analítico sustantivos

Procedimientos analítico sustantivos	Objetivo de auditoría	Descripción
Evaluación del flujo de fondos descontados y supuestos involucrados.	Valuación	Para el caso de que el establecimiento haya optado por valorar sus praderas de acuerdo de Flujo de Fondos descontados, el auditor deberá realizar la verificación del mismo y los supuestos utilizados para su elaboración.
Comparación de saldos.	Existencia Propiedad Integridad Valuación Presentación y revelación	Consiste en comparar el saldo auditado con saldos de períodos anteriores. Dicho procedimiento es de aplicación en todos los rubros.

⁹⁶ NIC 41 – Párrafo 5 - (International Accounting Standards Committee Foundation. (IASCF))

5.2.6.2.2 Pruebas de detalle

Pruebas de detalle	Objetivo de auditoría	Descripción
Visualización de documentación respaldante de los gastos incurridos para	Existencia Valuación	Visualización de la documentación de los gastos realizados en la implantación de la pradera
Inspección ocular de las praderas	Existencia Valuación	Realizar una visita a las praderas, y constatar la existencia y posibles indicios de deterioro de las mismas.
Evaluar la necesidad de la participación de un experto.	Existencia Valuación	Ver Pág. 67 - Evaluar la necesidad de la participación de un experto.

5.3 Pasivo

Según el marco conceptual *“Un pasivo (también denominado pasivo exigible) es una deuda actual de la empresa, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.”*⁹⁷

5.3.1 Deudas Comerciales

Las deudas comerciales son aquéllas obligaciones originadas en una relación comercial que la empresa tiene con terceros para entregar sumas de dinero u otros bienes o servicios

Dentro de un establecimiento lechero, las Deudas Comerciales corresponden esencialmente a adquisiciones de insumos agropecuarios, adquisiciones de ganado o deudas por arrendamientos de campos para pastoreo.

Los objetivos de auditoría a verificar en este rubro son:

Existencia: las deudas son obligaciones reales y no canceladas a la fecha de balance

Propiedad: su titular es la empresa auditada.

Integridad: las deudas comerciales son las contabilizadas en balance, no hay omisiones.

Valuación: consisten en la verificación de la correcta valuación de los pasivos (conversión a moneda extranjera al tipo de cambio de cierre, devengamiento de intereses comerciales, etc.)

Presentación y revelación: verificar la correcta exposición dentro del pasivo corriente y no corriente, así como su adecuada revelación en notas a los Estados Contables.

⁹⁷ Marco Conceptual – Párrafo 49 – (International Accounting Standards Committee (IASC), 1989)

Los errores más comunes dentro de este capítulo corresponden a contabilización en el periodo incorrecto, errores en el importe, duplicación de las facturas, omisión de pasivos, errores de imputación entre proveedores, entre otros.

5.3.1.1 Pruebas de Controles

Pruebas de Controles	Oportunidad	Descripción
Verificación de autorizaciones.	Al cierre o a periodo intermedio	Verificar el régimen de autorizaciones existentes en todo el proceso (compra, recepción, devoluciones y registro contable).
Verificar de realización de conciliaciones de saldos con los proveedores.	Al cierre o a periodo intermedio	Consiste en verificar que las mismas se realizan y quedan adecuadamente documentadas.

5.3.1.2 Procedimientos Sustantivos

5.3.1.2.1 Procedimientos analítico sustantivos

Dentro de este rubro el uso de procedimientos analítico sustantivos no es de gran aplicación.

A modo de ejemplo podemos citar una revisión conceptual de los conceptos por los cuales se generaron los pasivos o la comparación de saldos.

5.3.1.2.2 Pruebas de detalle

Pruebas de detalle	Objetivo de auditoria	Descripción
Circularización de saldos.	Existencia Integridad Propiedad Valuación Presentación y revelación	Consiste en el envío por parte del auditor de una carta (generalmente ciego) en la que se solicita el envío de los saldos pendientes a determinada fecha.

Búsqueda de pasivos omitidos.	Integridad	<p>Consiste generalmente en el análisis de débitos del extracto bancario posteriores a la fecha de cierre de ejercicio, verificando si los mismos corresponden a pasivos generados durante el ejercicio auditado o no. En caso de que el pasivo se hubiese generado durante el ejercicio auditado se debería encontrar el correspondiente pasivo contabilizado a la fecha de cierre.</p> <p>En este procedimiento es esencial atender a la sustancia de la operación más que a la forma.</p>
Análisis de valuación.	Valuación	<p>Consiste en la verificación del cumplimiento de las normas contables adecuadas (Por ejemplo de la correcta valuación de los saldos en moneda extranjera al TC de cierre).</p>
Revisión de la exposición.	Presentación y revelación	<p>Consiste en la revisión de</p> <ul style="list-style-type: none"> • una adecuada segregación entre las deudas documentadas y las no documentadas. • Correcta exposición entre corriente y no corriente. • No compensación de saldos activos con saldos pasivos.

5.3.2 Deudas Financieras

Las deudas financieras son aquellas obligaciones en las que incurre la empresa para financiar sus actividades.

Los saldos a incluir en este capítulo corresponden a capital, intereses a pagar e intereses a vencer. En el estado de resultados se encuentran los intereses perdidos y la diferencia de cambio.

Los objetivos de auditoría involucrados en el análisis de las deudas financieras son:

Existencia: las deudas financieras existen o existieron durante el ejercicio auditado.

Propiedad: los pasivos financieros que corresponden a la empresa auditada.

Integridad: los pasivos financieros son los únicos y no existen pasivos financieros omitidos.

Valuación: los pasivos financieros se encuentran valuados de acuerdo a las normas contables adecuadas, los saldos en moneda extranjera se encuentran valuados al tipo de cambio de cierre.

Presentación y revelación: verificar la correcta exposición dentro del pasivo corriente y no corriente, así como su adecuada revelación en notas a los Estados Contables. Las garantías otorgadas deben revelarse en las notas a los Estados Contables.

Como fue visto en el capítulo Conocimiento del Negocio dadas las fuertes inversiones requeridas por el sector, puede dar lugar a la existencia de importantes pasivos financieros (por ejemplo deudas con instituciones financieras o como recientemente en Uruguay la emisión de obligaciones negociables).

Los errores más comunes a nivel contable corresponden a la omisión de la contabilización de los pasivos financieros, incorrecto devengamiento de los intereses e incorrecta valuación de los saldos en moneda extranjera.

5.3.2.1 Pruebas de Controles

Pruebas de Controles	Oportunidad	Descripción
Autorización de las operaciones.	Al cierre o a periodo intermedio	Verificar la existencia y aplicación de una política de autorizaciones para la constitución y cancelación de los pasivos financieros.
Accesos restringidos a los activos.	Al cierre ejercicio o a periodo intermedio	Verificar que los documentos que respaldan las transacciones se encuentren adecuadamente salvaguardados y se efectúe en forma regular conciliaciones entre los documentos y los saldos contables.

Segregación de funciones.	Al cierre o a periodo intermedio	Verificar la adecuada segregación de funciones entre la custodia, registración, autorización y control.
---------------------------	----------------------------------	---

5.3.2.2 Procedimientos sustantivos

5.3.2.2.1 Procedimientos analítico sustantivos

Para las deudas financieras es factible el cálculo en forma global de los intereses perdidos, así como de los intereses a vencer e intereses a pagar. Al igual que en los anteriores rubros la comparación de saldos es factible de ser realizada.

5.3.2.2.2 Pruebas de detalle

Pruebas de detalle	Objetivo de auditoria	Descripción
Circularización de saldos.	Existencia Integridad Propiedad Valuación	Circularizar el 100% de los acreedores financieros con los que operó la empresa en el ejercicio auditado.
Visualización de pagos posteriores	Integridad	Similar al proceso de Pasivos Omitidos de Deudas Comerciales
Análisis de vencimientos	Presentación y revelación	Verificar la correcta exposición de los saldos mediante el cierre de los vencimientos informados en la respuesta del acreedor financiero.

5.3.3 Deudas Diversas

Dentro de este capítulo se incluyen las deudas con terceros, cualquiera sea su naturaleza, indicándose por separado aquellas con sociedades controlantes, controladas o vinculadas, los saldos acreedores con clientes, los dividendos a pagar en efectivo, las deudas por cargas sociales, los sueldos a pagar y los cargos por impuestos.

En particular para un establecimiento lechero las principales deudas diversas en general corresponden a los sueldos y jornales, cargas sociales e impuestos.

Los objetivos de auditoría involucrados en este rubro son:

Existencia: los pasivos existen y se encuentran respaldados por la correspondiente documentación.

Propiedad: los pasivos corresponden a la empresa auditada.

Integridad: la totalidad de los saldos adeudados se encuentran considerados.

Valuación: la valuación de los pasivos se realizó de acuerdo a las normas contables adecuadas, los saldos en moneda extranjera valuados a tipo de cambio de cierre.

Presentación y revelación: los pasivos se encuentran expuestos correctamente entre corrientes y no corrientes, así como sus correspondientes resultados asociados.

Los errores contables más comunes corresponden a errores en los cálculos de sueldos y jornales y sus respectivas leyes sociales, errores en las estimaciones de impuestos, así como la omisión de la contabilización de contingencias informadas en la carta de abogados y/o asesores fiscales,

5.3.3.1 Pruebas de controles

Pruebas de Controles	Oportunidad	Descripción
Liquidaciones de sueldos y jornales.	Al cierre o a periodo intermedio.	Se debe relevar y analizar el procedimiento de liquidación de sueldos así como su correspondiente régimen de autorizaciones.
Segregación de funciones.	Al cierre o a periodo intermedio	Verificar la correcta segregación de funciones entre la registración, autorización y control.

5.3.3.2 Procedimientos sustantivos

5.3.3.2.1 Procedimientos analítico sustantivos

Procedimientos analítico sustantivos	Objetivo de auditoría	Descripción
Cálculo global de rubros salariales.	Existencia Propiedad Integridad Valuación	Solicitar planilla de liquidación de sueldos preparada por la empresa, luego validar mediante la visualización de los recibos de sueldos y cruzarla con la planilla de trabajo. Efectuar cálculo global respecto a los haberes pendientes a la fecha de cierre.
Recalculo de las estimaciones de impuestos.	Existencia Propiedad Integridad Valuación	Efectuar análisis respecto a la razonabilidad de las estimaciones de IRAE, IP y otros impuestos. Efectuar revisión del impuesto diferido.
Comparación de saldos.	Existencia Propiedad Integridad Valuación Presentación y revelación	Consiste en comparar el saldo auditado con saldos de períodos anteriores. Dicho procedimiento es de aplicación en todos los rubros.

Los establecimientos lecheros al igual que el resto de los establecimientos rurales tienen un régimen especial en cuanto a los aportes patronales, el mismo es determinado de acuerdo a la extensión de los padrones explotados por la empresa ponderados por sus respectivos índices Coneat.

El aporte patronal es determinado como la cantidad de hectáreas (Re expresadas en base Coneat 100) multiplicadas por la Unidad Básica de Contribución⁹⁸ (UBC). Esta es el 0,1156% (Art. 2 Decreto 241/07) de la Base de Prestaciones y Contribuciones (BPC)

Adicionalmente, el aporte patronal rural varía en función de la cantidad de integrantes del directorio con actividad en la empresa. A este concepto se le denomina “acrecimiento”. En este sentido, y teniendo en consideración el “acrecimiento” el aporte se verá incrementado según los porcentajes indicados en el siguiente cuadro:

⁹⁸ Unidad Básica de Contribución - Ley 18.083

Integrantes	Acrecimiento
0-3	10%
4	20%
5	30%
6	40%

Este tributo es calculado en forma mensual, el mismo es volcado en forma cuatrimestralmente, al igual que los aportes personales.

Los empresarios rurales también deben tributar sobre la tierra un impuesto que se vuelca a MEVIR⁹⁹ cuando las hectáreas explotadas superen las 500 (valor Coneat 100)

Su valor es el 1% del valor de la Unidad Reajutable vigente al primer día de cada trimestre.

5.3.3.2 Pruebas de detalle

Pruebas de detalle	Objetivo de auditoría	Descripción
Circularización de las cuentas con socios, directores o dueños.	Existencia Propiedad Integridad Valuación	Circularizar el 100% de los saldos con socios, directores o dueños.
Visualización de pagos posteriores.	Integridad	Similar Pasivos Omitidos de Deudas Comerciales.
Circularización de los saldos con empresas vinculadas.	Integridad Existencia Propiedad Presentación y revelación Valuación	Circularizar el 100% de las empresas vinculadas.

5.4 Patrimonio

Según el Marco Conceptual: "*Patrimonio neto* es la parte residual de los activos de la empresa, una vez deducidos todos sus pasivos"¹⁰⁰

El mismo se determina como la diferencia entre el activo y el pasivo.

Los principales rubros que vamos a encontrar en este capítulo son:

⁹⁹ Movimiento de Erradicación de la Vivienda Insalubre Rural

¹⁰⁰ Marco Conceptual – Párrafo 49 – (International Accounting Standards Committee (IASC), 1989)

- Capital
- Aportes y compromisos a capitalizar
- Ajustes al patrimonio
- Reservas
- Resultados acumulados

Los objetivos de auditoría involucrados en el análisis del patrimonio son:

Existencia: las variaciones del capítulo responden a hechos ocurridos durante el periodo y han afectado al patrimonio

Propiedad: los hechos se encuentran asentados en actas.

Integridad: no se han omitido ninguna transacción.

Valuación: las normas contables han sido aplicadas en forma adecuada en cuanto a la valuación del capítulo.

Presentación y revelación: adecuada de acuerdo a la normativa contable.

En este capítulo, la labor del auditor se centrará en analizar el cumplimiento de las normativas legales, en particular en el caso de las sociedades, la Ley 16.060¹⁰¹, y reglamentaciones correspondientes. Se deberá efectuar lectura de las actas de asamblea y de directorio, analizando la adecuada contabilización de las decisiones adoptadas.

En general las transacciones que afecten este capítulo son escasas a lo largo de la vida de la empresa, y dada su importancia las mismas son revisadas por los niveles jerárquicos superiores de la sociedad.

5.4.1.1 Prueba de Controles

Pruebas de Controles	Oportunidad	Descripción
Autorización de las operaciones	Al cierre del ejercicio económico.	Cualquier movimiento que afecte este capítulo debe contar con las autorizaciones correspondientes.
Acceso restringido a los activos	Al cierre del ejercicio económico.	Debe existir una adecuada custodia sobre aquellos títulos emitidos y no entregados y de aquellos que se encuentren en blanco. Se deberán realizar inventarios en forma periódica y dejar constancia de ellos.

¹⁰¹ Ley de Sociedades Comerciales - (Poder Legislativo - Ley 16.060, 1989)

5.4.1.2 Procedimientos sustantivos

5.4.1.2.1 Procedimientos analítico sustantivos

Este tipo de procedimientos se remiten básicamente a los que ya fueron realizados en la Revisión Analítica.

5.4.1.2.2 Pruebas de detalle

Pruebas de detalle	Objetivo de auditoría	Descripción
Lectura de Actas, Estatutos y toda documentación que respalde los trámites ante las autoridades competentes.	Existencia Propiedad Integridad Valuación Presentación y revelación	Realizar una lectura y análisis detallado de los mismos, buscando: <ul style="list-style-type: none"> • Que todos los movimientos patrimoniales se encuentren registrados en la contabilidad y que todas las contabilizaciones cuenten con su correspondiente respaldo en actas. • Si hubieran integraciones de capital, se deberá comprobar el ingreso de la contrapartida de las acciones integradas y verificar que se haya cumplido con la entrega de los títulos correspondientes. • Se deberá verificar que las decisiones tomadas se ajustan a derecho y se cumplen los requisitos legales, reglamentarios y estatutarios,
Verificar el cumplimiento de los principales artículos de la Ley 16.060.	Existencia Propiedad Integridad Valuación Presentación y revelación	El auditor verificará el cumplimiento de las principales disposiciones de la Ley 16.060. (Reserva legal, aumento obligatorio del capital, etc.)

5.5 Estado de resultados

Verificar la exposición

Considerando que el resultado del ejercicio surge como diferencia entre:

(+) Patrimonio Final
(+/-) Operaciones con accionistas
(-) Patrimonio Inicial
<hr/>
(=) Resultado del ejercicio

y que se han llevado a cabo la auditoria de las cuentas integrales en forma adecuada, podríamos afirmar que el resultado se encuentra adecuadamente determinado.

Las cuentas de resultado se encuentran vinculadas con los rubros de activo y pasivo, por lo tanto su análisis desde el punto de vista de auditoría ya ha sido anticipado. No obstante si bien el número global del resultado quedó validado, no necesariamente su correcta exposición. Para ello el auditor deberá realizar procedimientos tendientes a validar la apertura de resultado cualitativamente y cuantitativamente.

En lo que refiere al capítulo de resultados, no profundizaremos en el mismo, dado que entendemos que los procedimientos no difieren sustancialmente de otros giros, salvo aquellos conceptos de resultados relacionados al capítulo de los activos biológicos, el ingreso por venta de leche y los costos operativos.

5.5.1 Resultados vinculado a los semovientes

Los procedimientos que se realizan para la validación de este rubro se limitan en términos generales a pruebas del tipo sustantivo analíticas.

Los objetivos de auditoría involucrados en este rubro son:

Existencia: verificar que efectivamente los hechos han ocurrido y han sido registrados en el período correcto.

Propiedad: verificar que los mismos corresponden a la empresa.

Integridad: verificar la no ocurrencia de omisiones.

Valuación: verificar que se han registrado apropiadamente los importes.

Presentación y revelación: verificar que esté clasificada como un ingreso operativo.

Los resultados correspondientes a los semovientes se pueden dividir en:

- Nacimientos
- Muertes
- Cambio de valor razonable.

- Costo de ventas

Dentro de las principales herramientas con las que cuenta el auditor para la validación de los resultados se destacan las siguientes:

Verificación de la Ecuación de Stock (Ver Pág.64)

Promedio nacional de muertes – Sirve para validar la razonabilidad del cargo a resultados por las muertes del establecimiento (Ver Pág.)

Nacimientos sobre vacas en ordeño – Sirve para validar la razonabilidad de las ganancias por nacimientos y para validar la coherencia del dato de vacas en ordeño empleado para el recálculo de los litros producidos en el ejercicio. Hay que tener presente que una vaca para producir leche, necesariamente tiene que haber parido. (Ver Pág. 25)

Nacimientos sobre vacas totales – Sirve para validar la razonabilidad de las ganancias por nacimientos, se encuentra relacionado con el ratio anterior, dado que tiene que mantener una cierta coherencia con éste.

5.5.2 Ingreso por venta de leche

Los ingresos como en toda empresa con fines de lucro son un área clave, ya que es la razón de su existencia. En el caso de un establecimiento lechero el ingreso principal es la venta de leche.

Los objetivos de auditoría involucrados en este rubro son:

Existencia: verificar que efectivamente las ventas hayan ocurrido en el ejercicio y han sido contabilizadas en el período correcto.

Propiedad: verificar que los mismos corresponden a la empresa.

Integridad: verificar la no ocurrencia de omisiones.

Valuación: verificar que la venta es registrada al valor correcto en libros.

Presentación y revelación: verificar que esté clasificada como un ingreso operativo.

En este capítulo, la labor del auditor se centrará en analizar que las mismas existan, que no haya omisiones o problemas de corte en la registración y que las mismas estén registradas por el valor correcto en libros.

5.5.2.1 Prueba de controles

Pruebas de Controles	Oportunidad	Descripción
Existencia de un adecuado contralor de la industria	Al cierre del ejercicio económico.	Verificar que se comparen los reportes internos de producción con lo liquidado por la industria y que quede evidencia de dicho control.

5.5.2.2 Procedimientos sustantivos

5.5.2.2.1 Procedimientos analítico sustantivos

Procedimientos analítico sustantivos	Objetivo de auditoria	Descripción
Comparación de saldos.	Existencia Propiedad Integridad Valuación Presentación y revelación	Consiste en comparar el saldo auditado con saldos de períodos anteriores. Dicho procedimiento es de aplicación en todos los rubros.
Cálculo global del ingreso por producción de leche.	Existencia Integridad	En base a informes mensuales del numero de vacas en ordeño de la empresa y de datos nacionales de litros producidos por vaca, realizar un cálculo global de la producción en litros del ejercicio. Dicha producción en litros se multiplicará por el precio medio para validar la razonabilidad del ingreso por venta de leche.
Calculo global del ingreso por producción de leche (2)	Existencia Integridad	En base a informes de litros producidos de la empresa, multiplicarlo por el precio medio (pagado al establecimiento (1)) y validar la razonabilidad del ingreso por venta de leche. Esta prueba difiere de la anterior porque parte de los litros proporcionados por la empresa, mientras que en la anterior partimos de las vacas y calculamos su producción.

(1) Se tomará el precio del establecimiento y no una media dado que la liquidación de la leche se realiza por diferentes coeficientes (tenor graso, porcentaje de proteínas, recuento bacteriano, etc.) y los mismos varían de un establecimiento a otro, por lo cual el cálculo será más exacto que tomar la media del país.

5.5.2.2 Pruebas de detalle

Pruebas de detalle	Objetivo de auditoría	Descripción
Visualización de una muestra de documentación respaldante.	Existencia Integridad Valuación	Validar el ingreso por venta de leche mediante la visualización de una muestra de “Boletas de Compra” de la industria.
Circularizar a la industria solicitando la remisión de leche del ejercicio.	Existencia Integridad Valuación	Realizar la Circularización del principal cliente de la empresa que es la industria a la cual remite.

Una característica de los establecimientos lecheros en nuestro país es que carecen de facturas para la venta de leche, por lo que la documentación respaldante de la transacción es la “boleta de compra” emitida por la industria, esto implica que la empresa no tiene el control, es la industria quien informa los litros remitidos, cuantos sólidos y que calidad, y por ende cuánto va a pagar.

Esto se podría identificar como un riesgo, ya que la empresa no controla una variable clave del ciclo de ventas. Es un riesgo inherente a la forma de operativa.

En lo que respecta al establecimiento el riesgo se podría mitigar por parte del mismo si realizara sus propios análisis y controlara los litros que remite a la Planta Industrializadora. Lo primero es de difícil aplicación por los costos e infraestructura que implicaría. En cuanto al control de los litros remitidos, de hecho es realizado por los tamberos, pero más que como contralor de lo remitido a la industria lo realizan para poseer información respecto al rendimiento de su rodeo.

Otro problema que se puede dar es un problema de corte, ya que al cierre la empresa no posee el monto a recibir por la remisión del último mes, una forma de solucionarlo es realizar una previsión en base a los litros remitidos (información de gestión que en general es manejada) por el precio obtenido en la última remisión. Esto no debería ser un problema para el auditor ya que al momento de la visita ya se debería tener dicha información.

5.5.3 Costos operativos

Como fue visto en 3.3.1 - Costos operativos los principales costos operativos del establecimiento lechero son:

- Concentrados
- Fertilizantes
- Mano de obra
- Combustibles

Los objetivos de auditoría involucrados en este rubro son:

Existencia: verificar que efectivamente los hechos han ocurrido y han sido registrados en el período correcto.

Propiedad: verificar que los mismos corresponden a la empresa.

Integridad: verificar la no ocurrencia de omisiones.

Valuación: verificar que se han registrado apropiadamente los importes.

Presentación y revelación: verificar que esté clasificada como un ingreso operativo.

En cuanto a concentrados y fertilizantes en 5.2.4 - **Inventarios** fue adelantado uno de los principales procedimientos, la ecuación de stock, mediante la cual se puede obtener por diferencia el cargo a resultados.

De igual manera el procedimiento para el análisis de los cargos salariales del ejercicio, fue visto en 5.3.3 - **Deudas Diversas**, el mismo consiste en la realización de cálculos globales y visualización de documentación.

5.5.3.1 Prueba de controles

Pruebas de Controles	Oportunidad	Descripción
Verificar si la empresa realiza recuentos de stock en forma periódica.	Al cierre o a periodo intermedio	Consiste en verificar la adecuada documentación de los recuentos realizados y el correspondiente control sobre los mismos.

5.5.3.2 Procedimientos sustantivos

5.5.3.2.1 Procedimientos analítico sustantivos

Procedimientos analítico sustantivos	Objetivo de auditoria	Descripción
Comparación de saldos.	Existencia Propiedad Integridad Valuación Presentación y revelación	Consiste en comparar el saldo auditado con saldos de períodos anteriores. Dicho procedimiento es de aplicación en todos los rubros.

Verificación de la ecuación de stock	Existencia Valuación	La ecuación de stock debe realizarse tanto en cantidades como en valores, permitiendo obtener la razonabilidad de lo consumido en el ejercicio.
Cálculos globales	Existencia Propiedad Integridad Valuación	Solicitar planilla de liquidación de sueldos preparada por la empresa, luego validar mediante la visualización de los recibos de sueldos, y cruzarla con la planilla de trabajo. Efectuar cálculo global para contrastar con el cargo a resultados incluido por la empresa.

5.5.3.2.2 Pruebas de detalle

Pruebas de detalle	Objetivo de auditoria	Descripción
Visualización de una muestra de documentación respaldante.	Existencia Integridad Valuación	Para el gasto de combustible visualizar una muestra de documentación respaldante de las imputaciones realizadas en el mayor. En el caso de haberes, la visualización de los recibos de sueldos firmados y egreso del dinero en el extracto bancario.



6 CONCLUSIONES

Una vez comprendida la importancia del sector lechero en nuestro país, sus características, sus riesgos, y luego de realizado un análisis de los procedimientos para los principales rubros involucrados en la auditoría de establecimientos lecheros, nos dedicaremos a exponer las principales conclusiones del presente trabajo.

Para entender al establecimiento lechero, es clave entender a la industria y el mercado en que opera, dado que lo que ocurra en éste, repercutirá directamente en el establecimiento

En lo que refiere a la situación actual de la lechería en nuestro país, hemos observado que la producción medida como el volumen de remisión a planta industrializadora ha exhibido un fuerte crecimiento, el mismo ha sido acompañado por una reducción en el número de productores. Esto básicamente implica, un fenómeno de concentración en el sector, en el cual a diferencia de lo que ocurría tradicionalmente, nos encontramos con establecimientos de mayor porte, muchos de los cuales son administrados por grupos económicos extranjeros.

Asimismo, recientemente se anunciaron nuevas inversiones a nivel industrial, las cuales de concretarse se estima podrán demandar cerca de un millón de litros de leche diarios adicionales. En

este marco de expansión de la capacidad industrial instalada se vislumbra un escenario en el cual la competencia por la captación de remitentes de leche se verá incrementada.

La conjunción de estos cambios a comenzado a forjar una nueva tendencia en cuanto a la administración y formalización de las prácticas contables de varios establecimientos lecheros, los cuales tradicionalmente eran gerenciados bajo un modelo de negocios familiar, caracterizado por su escasa formalización administrativa; y gradualmente se están convirtiendo hacia un modelo más formalizado de administración de empresas.

La industria local, ha orientado el crecimiento en la producción a la satisfacción de la demanda externa, volcando los excedentes a la exportación principalmente de leche en polvo y quesos, en lugar de hacerlo al mercado interno. Esto se explica en gran medida debido a la saturación existente en el mercado interno, el cual ha llegado actualmente a su tope. Por lo tanto, necesariamente todo litro de leche adicional producido debe ser exportado, lo que ha generado que las exportaciones de productos lácteos se incrementaran notoriamente en los últimos años pasando a representar aproximadamente el 55% de la facturación total de la industria, mientras que en los años 1990s representaban solamente el 35%.

Las tendencias descritas anteriormente, unidas al hecho que el proceso productivo de un establecimiento lechero necesita de una importante inversión para poder funcionar, incrementa la probabilidad de actuación de auditores independientes en empresas del sector, situación no muy frecuente hasta hace unos años.

Dentro del proceso de planificación de la auditoría, hemos destacado por su importancia la identificación de los riesgos específicos del sector, ya que una vez identificados los mismos, los esfuerzos del auditor deberán orientarse a las áreas de los estados contables impactadas por los mismos.

A continuación resumimos los principales riesgos asociados a la actividad lechera en nuestro país, que hemos identificado en la realización del presente trabajo, incluyendo en cada caso la respectiva área de los estados contables que cada uno de ellos impacta:

	Riesgo	Impacto en los EECC
1	Son tomadores de precios, no pueden trasladar costos al precio de venta.	Resultados / Desvalorización de Propiedad Planta y Equipo
2	Cliente único	Deudores por ventas
3	Exposición a factores climáticos	Activos Biológicos / Resultados
4	Exposición a enfermedades de los animales	Activos Biológicos.

Los primeros dos riesgos identificados se encuentran asociados al relacionamiento del productor con la industria. En dicha relación actualmente el establecimiento aparece como un actor pasivo, en el sentido de que el mismo es tomador de las condiciones que la industria fija, principalmente en cuanto a precios, por lo que ante un aumento de los costos de producción en el establecimiento lechero, seguramente el mismo no podrá ser trasladado al precio de venta. Esto implica que el incremento de

costos deberá ser absorbido por el establecimiento, viendo por lo tanto afectado su margen de ganancias. Asimismo, al remitir a una sola industria, el riesgo del negocio se ve incrementado, ya que la exposición crediticia ante problemas que puedan afectar a la industria es muy significativa, y posibles atrasos en los pagos por parte de la industria pueden llegar a tener un impacto muy significativo en el negocio del establecimiento lechero.

Por otra parte, los últimos dos riesgos identificados son característicos del desarrollo de la actividad agropecuaria, a los cuales el auditor deberá estar atento para considerar sus implicancias sobre los estados contables. A modo de ejemplo, si el auditor lee en los periódicos que está instalada una sequía generalizada en el país, debería esperar una disminución en la producción del establecimiento. En caso que al comenzar la auditoría del establecimiento, se encuentre con que la producción del mismo en vez de haber decrecido ha aumentado, debería esperar también un incremento en el gasto de alimentos, ya que las praderas en contexto de una sequía no podrían haber mantenido la producción. Asimismo, en este contexto hipotético debería esperar que los estados contables reflejen una desvalorización en sus praderas (activo biológico) por el mencionado efecto de la sequía.

Todos estos riesgos ante situaciones extremas pueden llegar a cuestionar el principio de empresa en marcha, el cual, como hemos abordado precedentemente debe ser evaluado por el auditor, quien deberá concluir sobre si existe una duda significativa de que el establecimiento cumpla con su capacidad de continuar como negocio en marcha.

Durante la elaboración del presente trabajo hemos ido repasando diferentes aspectos del sector lechero y sus diferentes particularidades que impactan en la realización de una auditoría.

Dentro de este grupo de particularidades, a continuación desarrollamos las que a nuestro juicio más llamaron nuestra atención o generaron discusiones entre quienes preparamos el presente trabajo:

- la evaluación del auditor de la determinación de la moneda funcional
- el análisis de los créditos por venta
- la valuación de los activos biológicos

En cuanto a la evaluación del auditor de la moneda funcional del establecimiento, el aspecto que generó mayor discusión fue el hecho que las liquidaciones realizadas por la industria a los productores se encuentran denominadas en pesos uruguayos. No obstante, la NIC 21 establece que debe analizarse la moneda en que se determinan los indicadores primarios con independencia de la moneda en que los mismos se encuentran denominados. En este contexto, y atendiendo como principal argumento a la correlación existente entre el precio pagado localmente por la industria y el precio internacional de la leche en polvo (principal producto de exportación) entendemos que en términos generales la moneda funcional de un establecimiento lechero debería ser el dólar estadounidense. Otro de los fundamentos de nuestra opinión está dado en el análisis del entorno económico en que opera un establecimiento tipo, el cual en definitiva es el mismo en el que opera la industria, debido a que toda variación que acontezca en este entorno es trasladado vía precio al productor. Como fue expuesto precedentemente, la industria se encuentra actualmente orientada hacia la exportación, por lo cual la misma está inserta en un mercado “dolarizado”. No obstante, somos conscientes de que cada empresa tiene sus particularidades por lo que habrá que desarrollar un análisis para cada caso, en el cual el auditor evaluara el criterio seguido por la gerencia para la determinación de la moneda funcional del establecimiento.

En lo que refiere a los Créditos por venta, como fue mencionado anteriormente, ha sido identificada en el presente trabajo como un área de riesgo considerando la relación de cliente único con la industria. Esta relación genera una gran exposición al riesgo de crédito, por lo que el auditor no sólo deberá evaluar a su cliente, sino también la situación de la empresa industrializadora a quien remite,

debido a que ante problemas económico-financieros de la industria, será el establecimiento quien se verá directamente afectado. Por otra parte, debido a que es la industria quien efectúa las liquidaciones y no el productor, se incrementa la probabilidad de que el mismo no aplique correctamente el criterio de lo devengado a la hora de reconocer sus ingresos, específicamente para aquellas remisiones que a fecha de cierre de ejercicio económico se encuentren aún pendientes de liquidación.

En esta situación, que asimismo implica la carencia de facturas emitidas por parte del establecimiento lechero, sería recomendable (de ser posible) profundizar sobre los controles diseñados a efectos de verificar la exactitud de la información contenida en las liquidaciones, y de esa forma minimizar el riesgo de incorrecto reconocimiento del ingreso.

En cuanto a la valuación de los activos biológicos, hemos efectuado un análisis considerando los distintos criterios de valuación, para aquellos activos que entendemos son los más comunes en el caso de un establecimiento lechero. Entre ellos se destacan tanto las praderas/cultivos forrajeros como los semovientes.

Para el caso de las praderas/cultivos forrajeros el tratamiento sugerido por la NIC 41 es el de reconocer el activo al costo en sus etapas iniciales, y posteriormente cuando el costo deje de ser la mejor aproximación al valor razonable, efectuar un análisis de flujos de fondos descontados y/o si las circunstancias lo ameritan requerir la valuación por parte de un especialista, dado que entendemos que en nuestro país no existe actualmente un mercado activo de praderas/cultivos forrajeros del cual se pueda obtener su valor neto realizable a determinada fecha.

Dentro de los semovientes, y específicamente en el caso del ganado lechero, entendemos que al igual que para las praderas/cultivos forrajeros tampoco existe actualmente un mercado activo de acuerdo a las definiciones de la NIC 41. Por ende el establecimiento lechero debería aplicar la solución dada por esta norma por la cual estos activos se deben valorar a los precios de la transacción más reciente. En caso de que las circunstancias lo requieran, el establecimiento podría llegar a efectuar una tasación por parte de un especialista.

Por lo expuesto anteriormente entendemos que la auditoría de los activos biológicos en un establecimiento lechero, comprende una parte del proceso de auditoría en el que el auditor seguramente no se sentirá preparado para validar sin asistencia externa, ya que su formación contable a nuestro entender no sería suficiente a la hora de evaluar dicho rubro. En estos casos la evaluación de un especialista en cuyas conclusiones el auditor pueda apoyarse, será seguramente un asunto que el auditor deberá considerar especialmente. A nuestro juicio, considerando lo anterior y teniendo en cuenta que seguramente los saldos involucrados sean significativos, consideramos altamente recomendable el uso de especialistas en esta área.

En resumen, desde nuestro punto de vista, para lograr entender el funcionamiento de un establecimiento lechero, consideramos importante analizar un eslabón más arriba en la cadena y entender también el entorno en el que la industria opera, debido a que lo que acontece en dicho entorno tendrá repercusiones directas en el establecimiento lechero.

Por otra parte, entendemos que los rubros más particulares para el auditor y más complejos a la hora de abordar su análisis son los activos biológicos (especialmente su valuación), dado que estos son rubros específicos del ramo y la determinación de su valor neto realizable puede ser dificultosa en las circunstancias actuales del mercado uruguayo.

7 BIBLIOGRAFÍA

Banco Central del Uruguay. (Noviembre de 2009). *Banco Central del Uruguay*. Recuperado el Noviembre de 2009, de Banco Central del Uruguay: <http://www.bcu.gub.uy>

Blasina & Tardáguila Consultores. (24 de Diciembre de 2009). *Negocios Ganaderos N° 130*. Montevideo, Uruguay.

Codigo Rural - Poder Legislativo. (s.f.). *Código Rural. Sección II - Marcas y Señales* .

Conaprole - imfia - DINAMA. (2008). *Guía de Gestión Integral de Aguas en Establecimientos Lecheros*. Conaprole - imfia - DINAMA.

CONAPROLE - Prospecto informativo CONAHORRO. (2009). Montevideo: CONAPROLE.

Dirección de Estadísticas Agropecuarias - Ministerio de Agricultura y Pesca. (2008). *Anuario 2008*. Montevideo: MGAP.

El País - 23 de Febrero de 2010. (s.f.). *El País Digital*. Recuperado el 23 de Febrero de 2010, de El País Digital: <http://www.elpais.com.uy>

El País - Alvarez, José Luis. (30 de 07 de 2009). 13 procesados por estafa a Conaprole. *El País* .

El País. (30 de octubre 2009). Claldy pretende quedarse con La Josefina.

Fowler Newton, E. (2004). *Tratado de auditoría*. Buenos Aires: La Ley.

Gubba Rubano, H., Gutfraind, J., Montone, L., Rodríguez, R. D., Sauleda, L., & Villamarzo, R. (2007). *Auditoría - Guía para su planificación y ejecución*. Montevideo: AMF.

Imágenes INIA. (s.f.). *Instituto Nacional de Investigación Agropecuaria*. Obtenido de Galeria de imágenes: <http://www.inia.org.uy/>

Ing. Agr. María Elena Vidal - Lechería: Situación y Perspectivas. (2009). Montevideo: Ministerio de Ganadería Agricultura y Pesca - OPYPA.

International Accounting Standards Committee (IASC). (1989). *Marco Conceptual para la preparación y presentación de estados financieros*. International Accounting Standards Committee (IASC).

International Accounting Standards Committee Foundation. (IASCF). *Normas Internacionales de Contabilidad*.

International Federation of Accountants. (2009). *Normas Internacionales de Auditoría*. Buenos Aires: Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.

J. Artagaveytia - G.Giudice - Costos Y Criterios para la planificación. (2008). (pág. 38). Florida: Portal Lechero.

- Lausarot Concepción, D. (Diciembre de 2009). Propietario de establecimiento lechero "Los Rieles SARL". (D. Cal, Entrevistador)
- Ministerio de Ganadería Agricultura y Pesca - DI.CO.SE. (2006-2008). *División de Control de Semovientes*. Recuperado el Diciembre de 2009, de División de Control de Semovientes: <http://www.mgap.gub.uy/DGSG/DICOSE/dicose.htm>
- Ministerio de Ganadería Agricultura y Pesca - DIEA (<http://www.mgap.gub.uy/>). (Agosto de 2008). *Ministerio de Ganadería Agricultura y Pesca*. Recuperado el 15 de Setiembre de 2009, de Tierras de Uso Agropecuario - Ventas y Arrendamientos - Período 2000/2007: <http://www.mgap.gub.uy/>
- Ministerio de Ganadería Agricultura y Pesca - DIEA (<http://www.mgap.gub.uy/>). (Octubre de 2008). *Ministerio de Ganadería Agricultura y Pesca*. Recuperado el 20 de Octubre de 2009, de Estadísticas del Sector Lácteo 2007: <http://www.mgap.gub.uy/portal/agxppdwn.aspx?7,5,104,O,S,0,451%3bS%3b6%3b106>
- Ministerio de Ganadería Agricultura y Pesca - DIEA. (Junio de 2003). *Ministerio de Ganadería Agricultura y Pesca*. Recuperado el 20 de Octubre de 2009, de La lechería comercial en Uruguay contribución a su Conocimiento.: www.mgap.gub.uy/Diea/Rubros/Lecheria/Leche_2003.pdf
- Ministerio de Ganadería Agricultura y Pesca (<http://www.mgap.gub.uy/opypa/>). (Octubre de 2009). *MGAP - Oficina de Programación y Política Agropecuaria (OPYP)*. Recuperado el Octubre de 2009, de <http://www.mgap.gub.uy/opypa/DocumentosdeTrabajo/INFORME%20%20MENSUAL%20A%20PUBLICAR%20OCTUBRE%2009.htm>
- Ministerio de Ganadería Agricultura y Pesca. (2008). *Anuario 2008*. Montevideo: MGAP - DIEA.
- Ministerio de Turismo y Deporte - <http://www.turismo.gub.uy/>. (s.f.). *Uruguay Natural*. Recuperado el 04 de Enero de 2010, de <http://www.turismo.gub.uy>
- New Zealand Farming System - Prospecto de emisión títulos de deuda. (2009). Montevideo: NZFSU.
- New Zealand Farming Systems (<http://www.nzfsu.co.nz/>). (2009). *New Zealand Farming Systems Uruguay*. Recuperado el 20 de Octubre de 2009, de New Zealand Farming Systems Uruguay: <http://www.nzfsu.co.nz/index.pasp>
- Núñez, J. P. (18 de Octubre de 2009). Productor Lechero - Directivo de la Unión Rural de Flores. (S. Fernández, Entrevistador)
- Pagés, W. H. (2001). *Administración de Empresas Agropecuarias*. Montevideo: Hemisferio Sur.
- Poder Ejecutivo - Decreto 2/997. (3 de Enero de 1997). Montevideo, Uruguay.
- Poder Ejecutivo - Decreto 253/79. (1979). Montevideo, Montevideo, Uruguay.

Poder Ejecutivo - Decreto 253/79. (9 de Mayo de 1979). Normas para prevenir la contaminación ambiental mediante el control de las aguas. Montevideo, Uruguay.

Poder Legislativo - Ley 16.060. (Noviembre de 1989). Ley de Sociedades Comerciales. Montevideo, Montevideo, Uruguay.

Poder Legislativo - Ley 16.736. (12 de Enero de 1996). Art 285. *Presupuesto Nacional* . Montevideo, Uruguay.

Poder Legislativo - Ley 18.441. (23 de Enero de 2009). Jornada Laboral y régimen de descansos en el sector rural. Montevideo, Uruguay.

Poder Legislativo - Ley Conaprole 10.707. (18 de Agosto de 2009). *Poder Legislativo*. Recuperado el 2009 de Agosto de 2009, de <http://www.parlamento.gub.uy/leyes/AccesoTextoLey.asp?Ley=10707&Anchor=>

Presidencia de la República Oriental del Uruguay - Gabinete Productivo. (2009). *Cadenas de Valor*. Montevideo: Presidencia de la República Oriental del Uruguay.

Real Academia Española. (2009). *Real Academia Española*. Recuperado el Octubre de 2009, de Diccionario de la Lengua Española - Vigésima segunda edición: <http://rae.es/rae.html>