



Universidad de
San Andrés

Universidad de San Andrés

Escuela de Negocios

Contador Público

**Control interno: Análisis de tres establecimientos
agropecuarios.**

Autor: Lanús, Federico María

Legajo: 21287

Mentor: Tamborini, María Fernanda

Buenos Aires, Junio de 2019

Índice:

| | |
|---|----|
| i. Problemática y Justificación del Estudio | 3 |
| ii. Preguntas de Investigación | 6 |
| iii. Marco Teórico | 7 |
| iv. Metodología | 11 |
| v. Establecimientos de estudio | 13 |
| vi. Análisis de resultados..... | 33 |
| vii. Conclusiones..... | 35 |
| vii. Bibliografía..... | 39 |



Universidad de
San Andrés

Problemática y justificación

El tema a desarrollar se concentró en el control interno y el flujo de información en establecimientos agropecuarios. La actividad agropecuaria dentro del contexto económico nacional ocupa un rol primordial (aproximadamente el 10% del PIB) en los ingresos percibidos a nivel nacional y en la gran cantidad de industrias que necesitan materias primas provenientes del campo para realizar sus actividades. Hoy en día los establecimientos agropecuarios dan como resultado una amplia variedad de organizaciones administrativas. De esta forma sus correspondientes controles internos son en general distintos, con lo cual resulta muy difícil encontrar sistemas similares y confiables. Al mismo tiempo, es importante señalar la importancia de los controles internos dentro de cualquier organización. Según Steven Root (1998) *“el control interno se extiende por toda la organización teniendo como objetivo reducir las aseveraciones negativas a niveles inocuos”* (p.131). De esta forma una correcta estrategia e implementación del control interno permitiría asegurar que los objetivos de la organización están siendo realizados razonablemente en forma eficiente.

Por otra parte, la calidad de la información dentro de una organización representa un rol esencial. Según Root (1998): *“la calidad de la información afecta la habilidad del management para tomar decisiones apropiadas”* (p.131). Como cualquier organización, los productores agropecuarios deben generar los procesos de información para poder tomar la decisión correcta en el momento oportuno. Teniendo en cuenta lo mencionado es interesante investigar si se encuentran oportunidades en los procesos de información de los establecimientos agropecuarios. El hallazgo de oportunidades para implementar sistemas de información dentro del contexto competitivo, volátil y sin reglas gubernamentales claras en el sector agropecuario argentino torna aún más relevante el análisis de la tesis a desarrollar. El desafío es detectar las oportunidades de mejora en cuanto al control interno, para que los empresarios de los establecimientos se convenzan de que pequeñas modificaciones en los procedimientos pueden repercutir significativamente en la gestión de la organización.

Teniendo en cuenta que la información es la base para la toma de decisiones, es necesario tener información adecuada para no tomar decisiones erróneas. En el contexto de establecimientos agropecuarios es interesante investigar que procesos llevan a cabo los productores dentro de sus establecimientos para obtener la información que debe ser

capturada por sus empleados. Partiendo del supuesto que los distintos niveles de procesos realizados para obtener los datos, en muchos casos, no cuentan con una profesionalización como en otras industrias. Por otra parte, se analizó la capacitación por parte de los empleados para poder llevar a cabo procesos que produzcan información confiable y consistente. El proceso de recopilación de datos es clave como input para luego poder desarrollar un análisis de los mismos. Un correcto análisis de los mismos conlleva a mejorar el conocimiento.

En muchas explotaciones agropecuarias los empresarios son los que se ocupan personalmente de las operaciones y en muchos casos son ellos mismos quienes llevan a cabo el control de la misma. Debido a la escasez de personal, en muchas oportunidades encontramos la concentración de muchas funciones en pocas personas. Es por esto que es muy importante por parte del responsable del establecimiento conocer el ambiente donde debe ejercer el control, identificando los sectores con falencias del mismo. Esta problemática es un factor común en los establecimientos agropecuarios, una misma persona acapara muchas y diferentes funciones dentro de la organización. Se les torna casi imposible poder analizar la organización desde una perspectiva distinta y cuestionar el control de las diferentes operaciones.

La gran importancia que tiene la información en la toma de decisiones es el motor que nos condiciona a interesarnos e investigar cómo en distintas explotaciones agropecuarias de nuestro país es producida, procesada y analizada. Para esto, se analizó el grado de eficiencia que tienen los establecimientos en la producción de información. Y en relación a lo mencionado, cómo se lleva a cabo la interacción con el control interno siendo eficiente o ineficiente.

Con fines a realizar el trabajo en cuestión, se intentó detectar cuáles son las limitaciones para el mejoramiento de los procesos internos dentro de tres establecimientos. A efectos de ejemplificar, se analizaron estos establecimientos situados en la Pampa Húmeda. Los establecimientos en cuestión cuentan con un planteo mixto, es decir que producen tanto cereales como carne.

Finalmente, este trabajo se enfocó en la identificación de oportunidades de mejora en el control interno (CI) y flujos de información. La relevancia del CI en la estructura administrativa-contable de una empresa nos lleva a realizar el trabajo en cuestión. El CI influye en la confiabilidad de los estados contables, en la confiabilidad del sistema de información interno, en los fraudes y en la eficacia/eficiencia operativa. De esta forma, el trabajo en cuestión buscó analizar las prácticas habituales dentro de las organizaciones

agropecuarias para determinar los procesos fundamentales. Detectando oportunidades de mejora del control interno en dichos establecimientos, debido a que en gran parte de este tipo de empresas los procesos se realizan por la misma inercia de cómo se hacían en el pasado. Esto ocurre, principalmente porque las generaciones más jóvenes heredan las explotaciones y continúan explotándolas de la misma forma que lo hacía la generación anterior, sin cuestionarse el cómo y para qué se hacen las cosas. Se intenta resolver un problema práctico de gestión que permitirá mitigar los riesgos de tomar malas decisiones por no tener un sistema de control interno ni la información necesaria.



Universidad de
San Andrés

Preguntas de investigación

-¿Cuáles son las oportunidades de mejora en control interno y flujo de información en tres establecimientos agropecuarios de mediana escala dentro de la Pampa Húmeda?

-¿Cuáles son las limitaciones para la mejora de los procesos internos de cada uno de los establecimientos en cuestión?



Universidad de
San Andrés

Marco teórico

La empresa agropecuaria.

Al hablar de una empresa agropecuaria es importante proporcionar una definición de la misma desarrollada por Bertone y MaScala (2019). *“La empresa es una unidad de producción cuyo objetivo es maximizar sus beneficios, para lograr esto se necesita la conjunción de cuatro factores de producción: Tierra – Capital – Trabajo – Factor empresarial.”*(P.1) Por otra parte, es importante proporcionar las características que son propias de la actividad agropecuaria y que las diferencian de cualquier otra actividad, estas son: *“a- El proceso productivo es biológico. b- la producción requiere de tierra no sólo como sostén sino como insumo activo. c- La producción depende de las condiciones ecológicas del medio.”*

Las empresas agropecuarias que son ejemplificadas, en tres casos de estudio, están situadas dentro de la Pampa Húmeda, que *“es una extensa región de praderas con un régimen pluviométrico mayor a los 600 mm al año”* (Enciclopedia Universal, <http://www.esacademic.com/dic.nsf/eswiki/896076>, consultado 23/02/2019). Éstas condiciones y la fertilidad de los suelos, proporcionan óptimas condiciones para diferentes cultivos y para la cría de ganado.

Los tres establecimientos bajo análisis, están dentro de lo que se denominó pampa húmeda y poseen características que los diferencian entre sí. Los tres desarrollan un planteo mixto, en cuanto a que son productores de carne y de granos. Las diferencias radican en la capacidad productiva de las hectáreas dedicadas a la agricultura. Debido a la calidad de los suelos, los rindes difieren entre los tres establecimientos. Al mismo tiempo, difieren en la cantidad de hectáreas productivas y cómo se lleva a cabo el gerenciamiento en cada uno de los campos.

Por otra parte Maino y Martínez (1980) introducen el término “control” como la complementación indispensable del presupuesto empresario. Sin él, el cumplimiento de lo planeado será una casualidad. Señalan que la función administrativa implica dos aspectos:

- 1) *“Control concomitante, operativo o simultáneo: es el acompañamiento de todo el proceso empresario, como proceso de la evolución real de lo planeado.*

Permitiendo de ésta forma cotejar los desvíos y generar la correspondiente acción ejecutiva para su corrección.”(p.266)

En las empresas agropecuarias, el control documental es la confirmación o medición de lo que ha ocurrido en la empresa. De ésta forma se deberían poder comparar los logros con lo presupuestado, detectando las diferencias y su debido análisis para así poder proyectar correcciones. El análisis de las diferencias debe determinar fundamentalmente las consecuencias que acarrearán en distintos aspectos de la gestión. Para realizar esto, es importante tener en cuenta los puntos de control y planillas para llevar a cabo estos registros. Como input, es necesario el control documental para cargar los datos y elaborar los proyectos superadores de los logros. Los autores proponen que cada establecimiento debe diagramar un sistema o programa de controles. Cada actividad determinará los aspectos que lo requieran y la periodicidad con la que deben llevarse a cabo. Estos irán de lo general a lo específico, será además periódico, permanente o transitorio. La administración tendrá la responsabilidad de delegar los responsables de la ejecución de los controles. Éstos, deberían poder explicar las causas de las desviaciones y debatir sobre las posibles soluciones a adoptar.

- 2) Control final: el control final es la meta con que se encontrará la administración. *“es el cierre de las operaciones, cada área controlada expresará su resultado final”* (p.268). Lo esencial de esta etapa es el análisis de las diferencias con lo planeado, las conclusiones deben expresar los por qué se han producido esas cifras. Será ese análisis la mejor “sementera administrativa” para producir año a año mejores resultados.

Planeamiento y control agropecuario.

El planeamiento y sus distintas dimensiones en los establecimientos agropecuarios se presentó según el enfoque de Barnard y Nix (1984). Presentan que la importancia de planificar la producción proviene de tres factores básicos: *“1) Los individuos tienen varias necesidades que tratan de satisfacer. 2) Los medios disponibles para satisfacer esas necesidades son escasos. 3) Se pueden aplicar a muchos usos diferentes los medios disponibles.”* En consecuencia, *“el planeamiento consiste en asignar recursos escasos*

entre varios usos en una forma que satisfaga de la mejor manera posible las necesidades de los individuos” (p.3).

Al mismo tiempo, Mintzberg (1994) afirma que *“la estrategia es un plan, una especie de curso de acción conscientemente determinado para abordar una situación específica.” (p. 14)* Por otra parte cuenta con dos características esenciales, *“se elaboran antes de las acciones que se aplican y se desarrollan de manera consciente y con un propósito determinado” (p.14)*. Es importante destacar la interrelación directa entre planeamiento y estrategia que nos introduce Mintzberg, con una estrategia apropiada resulta más sencillo encontrar las oportunidades de mejora en cuanto al CI y los flujos de información en los casos bajo análisis.

Una vez comprendido la importancia del planeamiento, es necesario introducir el término control y sus implicancias. Plantean que el control es un proceso continuo en el cual se verifica el progreso que se está realizando, se efectúan los cambios necesarios a causa de las distintas circunstancias o se lleva a su rumbo un plan que se está yendo a la deriva. En primer lugar señalan la importancia de la registración de los datos: *“es importante disponer la información antes de poder utilizarla” (p. 449)*. El registro se lleva a cabo con tres fines específicos: verificar el resultado, guiar las futuras decisiones y proporcionar datos para el planeamiento. Por otra parte, es importante entender el control como un único procedimiento del control anual de los resultados reales en función de un pronóstico de presupuesto. Es por esto, la importancia de controlar periódicamente la forma en que los planes progresan y se logran los objetivos. Los desvíos desfavorables deben corregirse lo antes posible, en la medida que la dirección este en las condiciones de hacerlo. En algunos casos es necesario reajustar los propios planes, si las cambiantes circunstancias lo hacen aparecer como recomendable.

Control Interno

Para entender qué se entiende por control interno se introdujo en términos de Schuster (1992): *“comprende el plan de la organización y todos los métodos coordinados y medidas adoptadas dentro de una empresa con el fin de salvaguardar sus activos, verificar la confiabilidad y corrección de los datos contables, promover la eficiencia operativa y fomentar la adhesión a las políticas administrativas prescriptas” (p. 2)*. Es importante remarcar que los establecimientos agropecuarios bajo análisis no cuentan con

una gran complejidad estructural y organizativa, a pesar de esto el control interno no deja de ser menos relevante.

Al hablar de sistemas de control interno (SCI) es importante definirlo en términos de Pignitore (2006): *“Es un conjunto de normas, controles, consideraciones y aspectos a tener en cuenta por el propio ente que los ha de adoptar, cuyo objetivo es: - evitar la comisión de errores y fraudes. – ganar seguridad y confiabilidad en la operatoria de la organización sin que ello signifique pérdida de eficiencia administrativa”* (p. 39). Es importante remarcar el objetivo de los SCI *“no apuntan a detectar situaciones anómalas, sino por el contrario pretende prevenirlas y evitarlas.”*(p. 39)

Al mismo tiempo, en la antigüedad, el CI parecía corresponderle estrictamente a los contadores y auditores, Frías (2011) afirma: *“Si bien desde lo estrictamente técnico el sistema de control interno es materia de contadores y auditores, el conocimiento y la evaluación que de él haga la dirección es clave para su eficacia y estabilidad”* (p. 108). En la actualidad es crucial tener directivos que estén alertas al CI y a cómo fluye la información dentro de la organización.

En relación al trabajo en cuestión, es crucial tener en cuenta una directiva que presenta Ruseñas (1999) en su libro *Manual de Control Interno*: *“el que no conoce los objetivos/fines/ misión de una actividad, no puede hablar sobre la misma, y no tiene validez una opinión al respecto”* (p. 23). Esta premisa es válida para el trabajo en cuestión porque se trata de empresas agropecuarias y de establecimientos que no cuentan con un alto grado de sofisticación en sus operaciones.

Un ejemplo típico de control interno en una empresa agropecuaria, son las planillas de labores hechos por la administración de la empresa. Teniendo uno de estos documentos, como puede ser una planilla correctamente diagramada, donde se registren todas las labores realizadas, se puede tener un seguimiento adecuado de los ingresos de esta actividad. Otra, pueden ser las planillas que controlan los stocks de agroquímicos, donde en las mismas se debe reflejar qué insumo ha sido utilizado y cuál ha sido su destino.

Metodología

Para el estudio se utilizó una metodología de casos. Según Yin (1989), “(...) *la razón que justifica su utilización es el deseo de comprender un fenómeno o evento individual, grupal, organizacional o social, dentro de su propio contexto, a partir de la observación y análisis de sus principales características, y mediante el empleo de diversas fuentes de evidencia. Ello permite, a su vez, tanto la verificación de la teoría existente sobre dicho fenómeno como el planteamiento de nuevos marcos teóricos que mejoren su comprensión.*” (p.67) Por medio del análisis de los casos, se observó la unidad de análisis que será cómo se lleva a cabo la recolección de datos y el análisis de la información para el planeamiento y control dentro del establecimiento agropecuario.

Se analizó la información que logran los directivos para la implementación del control interno y para la toma de decisiones. Al mismo tiempo se analizaron los métodos de registración de datos implementados por el establecimiento.

Se utilizaron fuentes de información primaria y secundaria. En relación a las primarias, se hicieron reuniones con personal clave dentro de los establecimientos, tanto a empleados como a administradores con cargos gerenciales, para entender cómo funciona cada establecimiento.

En relación a la técnica de recolección de datos, se utilizaron las reuniones presentadas en el punto anterior.

A partir de los datos y relevamientos, se identificaron los procesos principales, las decisiones que tienen gran impacto, y de estas decisiones surgirán las oportunidades de mejora en relación al control interno y a los flujos de información. En base a estas oportunidades encontradas se analizó qué técnica de mejora puede o será implementada por los establecimientos.

Para la elección de los casos se priorizó la facilidad de acceso a la información. Son establecimientos familiares en los que la información esta centralizada en pocas manos y en muchas cosas son reacios a compartir la información. Es por esto que es muy importante la relación personal con las personas claves de los establecimientos así se logran mayor precisión de datos e información.

Al mismo tiempo como desarrollan Pulido y Garrido (2007) las cuestiones fundamentales que se deben decidir son: a) cuantos casos investigar y b) que casos investigar. Es importante la articulación entre ambos, tanto la cantidad de casos como cuales casos

investigar están estrechamente relacionadas. Para el trabajo en cuestión se eligieron tres casos distintos dentro de la misma zona geográfica. Se consideró prioritario la accesibilidad a la información para la decisión de elección de los casos, pero al mismo tiempo los casos que tengan características relevantes para el estudio. Los tres tienen cosas en común pero a su vez unidades de negocios totalmente diferentes unos de otros, esta característica enriquece el estudio y permite comparar las actividades diferentes. Como señalan Pulido y Garrido (2007) es importante comprobar que los datos requeridos para dar respuesta a las preguntas de investigación se encuentren accesibles y al mismo tiempo en el estudio en cuestión, lograr que los sujetos que cuentan con la información quieran hacerla pública.



Casos bajo estudio

| Establecimiento | Superficie (hectáreas) | Cantidad de empleados | Principales actividades |
|-----------------|------------------------|-----------------------|---|
| Sanquilco | 3.000 | 4 | Cría bovina |
| La Florentina | 5.810 | 8 | Cría bovina / engorde y agricultura |
| Marilauquen | 4.900 | 9 | Agricultura, producción lechera y cría hacienda de pedigree |

A: Establecimiento Sanquilco (Olavarría, provincia de Bs. As.)

La empresa familiar Sanquilco S.A. explota 3000 hectáreas, ubicadas en el partido de General Lamadrid, en el sur de la provincia de Buenos Aires. El campo se lo puede definir como mixto, con una mayor tendencia ganadera y en el cual se realiza una agricultura sustentable, para llevarlo a cabo es fundamental definir los ambientes aptos para cada tipo de producción. En la empresa, la ganadería es la actividad que permite estabilizar el sistema productivo, por lo que la misma ocupa un 70% de la superficie total. Respecto a la actividad ganadera, se lleva a cabo producción de “ciclo completo” cuando las condiciones son favorables, es decir desde la cría de los terneros hasta el engorde de los novillos y su posterior venta una vez alcanzados los 360kg. En cambio, si el contexto no lo permite, se venden los terneros cuando llegan a los 280kg.

Para la implementación del planteo mixto que adopta Sanquilco S.A., en las superficies de mejor calidad se realizan cultivos y en las de menor calidad se lleva a cabo ganadería. Este enfoque es típico de la zona, en cada lote se colocan alambrados eléctricos dividiendo las lomas de los bajos para llevar a cabo la producción. Vale aclarar que es una zona originalmente de cría y que con los nuevos desarrollos y tecnologías se justifica desempeñar cultivos por su retribución económica. La agricultura se lleva a cabo conociendo que los rindes no van a ser excepcionales pero mientras los precios internacionales de los granos y el contexto lo permitan, se justifica su producción. Por otro lado, son campos excepcionales para desarrollar cría de ganado. Tienen condiciones que les permite tener pasto tanto en invierno como en verano.

Como variante al planteo que se presentó con anterioridad se podría introducir una alternativa que se lleva a cabo bajo determinadas situaciones. En la medida que el precio de los granos y el precio de la carne otorguen un margen razonable se procede a realizar el proceso de invernada. Se encierran los novillos en corrales de engorde alimentándolos con granos durante la tarde/ noche y durante el día se largan en pasturas. Esto permite introducirles una mayor cantidad de kilos a los animales en menor tiempo hasta que alcanzan un peso apropiado para su faena.

En cuanto a la administración y personal de la sociedad se compone de:

- José, administrador general y socio.
- Milagros, asistente de la administración.
- Alejandro, asesor técnico.
- Hugo Pedro, encargado general del establecimiento.
- Néstor, peón del establecimiento.

Es importante destacar que se utilizan las instalaciones y estructura administrativa del estudio contable de uno de los socios de Sanquillo S.A. En relación a la periodicidad y al calendario de visitas de los administradores, los mismos visitan el establecimiento con una frecuencia mínima de quince días. El día a día operativo se lleva a cabo mediante comunicaciones telefónicas con el encargado del establecimiento. El hecho que los administradores estén radicados a 500 km de distancia supone una gran delegación de responsabilidades en cuanto a la parte operativa en el encargado general.

Otra particularidad del establecimiento, que afecta al manejo diario, es la disposición de cómo están distribuidas las hectáreas. Se constituyen en forma de “lonja”, desde el casco principal al fondo del campo hay una distancia de 15 km. Esta disposición afecta directamente al manejo diario del personal y a las actividades operativas del establecimiento, pero para mejorar la eficiencia operativa se implementó un ciclomotor. Éste, permite al re corredor desplazarse motorizado hasta diferentes puntos estratégicos en los que luego ensilla caballos para realizar las recorridas y manejos que conlleva el manejo diario con hacienda.

Luego de un vistazo general del establecimiento, se lo puede entender como productor de carne y de granos. Teniendo en cuenta estos dos grandes procesos de negocios, se analizarán los procesos operativos más importantes de ambas producciones para luego identificar los posibles riesgos de control interno.

Producción ganadera

En cuanto a la producción de carne se trata de un negocio de largo plazo y de bajo riesgo. En relación al establecimiento como productor de carne se puede dividir a su vez en tres procesos de negocios: cría, invernada y vaca descarte.

Cría

Sanquilco S.A. cuenta con un plantel de 1300 vientres, por “vientres” se entiende a las hembras que están en condiciones de comenzar su ciclo productivo. Una vez que se definen los vientres que se encuentran en condiciones óptimas, se realiza el entore que dura 3 meses, desde mediados de Noviembre a mediados de Enero. Durante todo el proceso es necesario y crucial que haya un plan sanitario y un plan forrajero que sea cumplido casi a la perfección, de no ser así las consecuencias negativas pueden ser muy significativas.

Para el entore, es importante la selección de toros, que es realizada por el encargado del establecimiento. Se determinan tres toros cada cien hembras pero se necesitan mas que serán reservados para ser utilizados en caso que alguno de los originales no estén en condiciones apropiadas (toros de reposición). Los toros se adquieren en diferentes remates de la provincia de Buenos Aires, aunque gran parte de ellos provienen de la cabaña “Los Yuyos” de Aberdeen Angus que se encuentra a treinta kilómetros del establecimiento. El encargado determina qué toros van a cada plantel.

Los planteles son:

- Plantel de primer servicio
- Plantel de primera parición
- Plantel de rodeo general
- Plantel de vacas CUT (con ultimo ternero al pie)

El promedio de porcentaje de preñez de los últimos 3 años fue del 95% sobre el total de vientres entorados.

Luego del periodo de gestación, que dura nueve meses, comienza la época de parición para la cual se reservan lotes con buen forraje, de modo que las madres tengan una alimentación adecuada para amamantar su ternero.

La época de parición es fundamental debido a que demanda una gran atención y dedicación por el personal del establecimiento. Se recorren tanto por la mañana como por la tarde los diferentes lotes para constatar si los animales están pariendo sin inconvenientes. En muchas ocasiones, con una oportuna intervención del personal, se colabora a los animales para que realicen el parto en forma adecuada. De esta forma se pueden salvar vidas tanto del ternero como de la madre.

Luego de la época de parición, los terneros recién nacidos son proclives a adquirir enfermedades propias de la edad. Es por esto que se debe prestar especial atención a los mismos para actuar en tiempo y forma reduciendo así porcentajes de mortandad.

En promedio, sobre un total de 100 vacas, 95 se quedan preñadas, de ese total 91 logran parir al ternero y hasta el destete se tiene una merma de 6 terneros. Esto conlleva a que queden aproximadamente 85 terneros para comenzar la recría.

De esta forma, cuando los terneros al pie de las madres cumplen 8 meses de edad se realiza el destete.

Invernada

Una vez que los terneros cumplen 8 meses se realiza el destete. Para esta etapa del crecimiento es necesario que se reserven o se realicen pasturas/cultivos como avena, maíz, sorgo para una correcta recría. El desarrollo corporal depende de la calidad de los forrajes que se le destinaran a esta categoría de animales.

Durante la época de recría los terneros son sometidos a un plan sanitario regular para un adecuado desarrollo de los animales. Al mismo tiempo, se reservan lotes con pasturas de invierno para los animales. Se dividen por un lado los machos y por otro las hembras.

Los machos que no cuentan con características fenotípicas y genotípicas excepcionales serán destinados para la invernada previa a una castración. Es importante, para reducir el porcentaje de mortandad, que la castración sea en invierno y que se le den los apropiados antibióticos. Una castración inapropiada puede producir infecciones que produzcan mermas en el número final de terneros a invernada.

Al mismo tiempo, dentro del grupo de total de hembras, se dividen entre aquellas denominadas de reposición, que pasaran a ser futuras madres del establecimiento.

El número de hembras de reposición varía año a año en relación a las circunstancias y estrategias del establecimiento. El restante número de hembras serán comercializadas como vientres para cría para otros establecimientos.

Los machos que al ser destetados pesan alrededor de 150kg, para su comercialización como novillo de faena necesitan alcanzar los 350kg en promedio. Para cumplir este objetivo es fundamental la intervención de un plan de nutrición y forrajero diseñado por el asesor técnico del establecimiento. El ingeniero es el responsable de diagramar las pasturas y forrajes correspondientes para que los terneros alcancen los 350kg.

Finalizada la recría, los terneros pesan 250kg en promedio. De esta forma entran en la etapa final del proceso. En la cual, serán encerrados en corrales de engorde durante tres meses hasta que alcancen los 350kg en promedio para su comercialización.

Vaca descarte

Durante todo el proceso de la cría, en el que las vacas cuentan con las aptitudes para la reproducción se van descartando aquellas que no cumplen con las características necesarias.

Para llevar a cabo este proceso se utilizan indicativos claves que determinan si el animal está en condiciones de pertenecer al plantel reproductivo del establecimiento.

Un proceso clave, es realizado por el veterinario del establecimiento, en el cual se descartan todos los vientres que no están gestando un ternero. El tacto, es un proceso en el cual para mediados de Marzo se comienzan a encerrar en la manga las distintas categorías que fueron entoradas. Una vez que se encuentran en la manga se analiza el aspecto corporal general de la hacienda y se introducen de a una por vez en el “cepo”. El cepo es un instrumento de madera utilizado para inmovilizar a los animales. Una vez que el animal se encuentra inmovilizado, el veterinario procede a realizar el tacto. Se realiza introduciendo la mano en el canal reproductivo del animal verificando de esta forma si se encuentra preñada o no. Este procedimiento se realiza con todas las diferentes categorías del establecimiento.

Los animales que obtuvieron un resultado positivo, es decir que están gestando un ternero, regresan al lote al que pertenecían. Por otra parte, aquellos animales que resultaron “vacíos” se los dispone a un proceso de engorde otorgándoles una dieta forrajera adecuada. De esta forma, aquellos animales que no están gestando a sus crías pasan a ser

tomados en cuenta para su comercialización. Estos animales empiezan a ser tomados en consideración para solventar los gastos fijos mensuales del establecimiento.

Al mismo tiempo, otra categoría que se puede incluir en este macro proceso denominado vaca descarte, es la de vaca con último ternero al pie (CUT). Estos animales se encuentran en la etapa final de su ciclo productivo, con aproximadamente 8 años de edad. Se encuentran con un ternero al pie pero no se encuentran gestando ningún animal. El ternero al pie es destetado entre los 6 y 8 meses de edad, en un proceso denominado “destete precoz”. De esta forma se logra que la vaca se libere de la cría lo antes posible y que comience un proceso de engorde para ser comercializada junto con el resto de las vacas descarte.

En una mención aparte y no por eso menos importante señalaremos cómo es el canal de comercialización utilizado por el establecimiento. Hace ya 15 años Sanquilco S.A. trabaja con la casa consignataria Monasterio S.A. que se encuentra en la ciudad de Deaireaux, a unos 80km de la explotación. Luego de que los administradores junto con el encargado determinan el lote a comercializar, se le comunica a la consignataria detallando de la mejor manera las características del lote disponible. Con el debido apunte de la especificación detallada telefónicamente, la casa consignataria envía un agente que procede a inspeccionar los animales. El agente califica la hacienda asignándole un precio por kilogramo (\$/kg).

Finalizada la inspección y la calificación del agente, el administrador del establecimiento procede a negociar con la casa consignataria el precio por kilogramo de la operación. Luego de consensuado el valor de los animales se realiza la carga siempre supervisada por el encargado y el resto del personal operativo de Sanquilco S.A.

Agricultura

Commodities

El proceso de producción de granos esta terciarizado, la empresa encargada de realizar los cultivos se llama Ullman S.A. Es una empresa familiar con la que el establecimiento trabaja hace 20 años. Sanquilco S.A. tiene confianza en ellos y delega por completo todo el proceso productivo como también el control durante la época de cosecha.

Respecto al paradigma de los socios, son conservadores en cuanto a adoptar nuevas prácticas. Es la segunda generación de dueños que trabaja con ellos. El esquema es a resultado, el establecimiento aporta el capital inmueble (tierra) y Ullman el resto de las labores y maquinarias de producción. Sobre el resultado total cosechado se divide el 33% para Sanquilco S.A. y el restante 67% para la empresa contratista. En el ambiente impredecible en donde se encuentra Sanquilco S.A. este tipo de contratos tienen el beneficio que la mayor parte de los riesgos son incurridos por el contratista y la menor parte por la sociedad en cuestión. A su vez, la sociedad no desembolsa dinero para la financiación y gastos durante todo el proceso. En los años en los que los rindes son bajos, las pérdidas de dinero son pocas para la sociedad mientras en los años que los rindes son altos se percibe una cifra inferior a la que se percibiría si el proceso fuera llevado por la sociedad. Se podría afirmar que este planteo es de bajo riesgo para la sociedad.

En cuanto a los tipos de cultivos, se hace trigo, girasol, maíz, cebada y soja. De todas maneras, cabe aclarar que los cultivos de mayor importancia para la empresa son el trigo y la soja, en los cuales invierten mayor nivel de tecnología. En cambio, para el caso del maíz, el mismo se hace como forraje que será utilizado por el mismo establecimiento para el engorde de los animales.

Forraje para hacienda

La producción de forraje para los animales es un aspecto fundamental para el esquema de Sanquilco S.A.

A principio de año se definen lineamientos y el plan forrajero para las diferentes categorías, para realizarlo se reúne el Ingeniero asesor, los administradores y el encargado del establecimiento.

Una vez que se decide que pasturas/ cultivos van a implementarse, se decide en qué lotes deben realizarse. Esta decisión es influenciada por la disponibilidad y la calidad de las aguadas en los diferentes lotes. Dentro del plan de alimentación, tiene sustancial importancia el acceso y disponibilidad de aguadas para los animales en los diferentes lotes.

Una técnica de reciente incorporación que resultó con gran eficacia para el mejoramiento de los suelos bajos y los lotes de pastoreo general es la siembra de agropiro. Esta planta se adapta muy bien a los suelos otorgándoles una mejor calidad y un mayor contenido tanto de fibra como de proteínas. Esta innovación permite mejorar la relación de cantidad

de hacienda por hectárea y una mayor oferta forrajera para los animales. Al mismo tiempo se siembran sorgos, para ser utilizados en el invierno permitiendo tener durante 90 días 10 vacas por hectárea. Permitiendo de esta forma que el campo/ pasturas descansen durante este tiempo en el cual un porcentaje de la hacienda está concentrada en pocas hectáreas. Por otro lado, en algunas superficies se siembran pasturas con el objetivo de mejorar la ración de la hacienda y otorgarle la rotación necesaria a los suelos propia del manejo consciente y sustentable de los mismos.

Luego de decidido que es lo que se va a sembrar y en qué lotes, se le informa al contratista (Ullman S.A.) para que realice los correspondientes presupuestos y comience a ejecutar la siembra. La ejecución se deja en manos de Ullman y no se solicitan presupuestos a terceros.

B: Establecimiento La Florentina (Laprida, provincia de Bs. As.)

La empresa La Florentina S.A. Está compuesta de 5810 hectáreas (4870 propias y 940 arrendadas), ubicadas en el partido de Laprida, en el sur de la provincia de Buenos Aires. El campo se lo puede definir como ganadero, se encuentra en una zona con mayor densidad de ganado vacuno de la Argentina. La empresa surge de un desprendimiento a una empresa familiar compuesta por más de 22.000 hectáreas, en la cual La Florentina era parte dentro de un esquema global. Hace 5 años se dividió y el establecimiento comenzó a operar como una unidad de negocio autónoma y autosuficiente. En la empresa, la ganadería es la actividad que da sentido al sistema productivo. La misma ocupa el 100% de la superficie total. Podríamos decir que es una “fábrica” productora de carne, todas las operaciones están en torno a producir la mayor cantidad kilos de carne de la manera más eficiente posible.

Para la implementación del planteo de La Florentina, es fundamental señalar la muy buena calidad de las tierras y condiciones climáticas donde se encuentra la zona de explotación. Un gran porcentaje de la superficie total es de excelente aptitudes para producir pasturas y forrajes de primer nivel. Es oportuno destacar que la zona originalmente era de cría de ganado pero con las nuevas implementaciones tecnológicas se pueden ver cada más cultivos como trigo, soja y girasol. Los dueños del establecimiento por una cuestión de tradición y “*know how*” del negocio, optaron por mantenerse en la ganadería.

Es importante mencionar excelentes condiciones operativas que tiene La Florentina. Para poder ejecutar la explotación ganadera se necesita de una gran calidad de instalaciones y estructura operativa. Es fundamental para el manejo eficiente de la hacienda y la optimización del personal a disposición de la ganadería.

En cuanto a la administración y personal de la sociedad se compone de:

- Raul, administrador general y socio.
- Alejo, asistente de la administración.
- Alejandro, asesor técnico.
- Raúl, encargado general del establecimiento.
- Mariano, peón del establecimiento.
- Pedro, peón del establecimiento.
- Juan, peón del establecimiento.
- Diego, peón del establecimiento.
- Cristóbal, tractorista.

Son miembros de un grupo AACREA (La Asociación Argentina de Consorcios Regionales de Experimentación Agrícola), “una asociación de empresarios agropecuarios que trabajan en grupo, y comparten sus experiencias y conocimientos para aumentar la rentabilidad y lograr el crecimiento económico sustentable de sus empresas. Procuran transferir su experiencia al medio, colaborando así en el desarrollo del sector agroalimentario y del país.” (<http://www.crea.org.ar/index.php/institucional>, consultado 09/03/2019).

Ser parte de un grupo CREA implica visitas mensuales a distintos establecimientos similares de la zona en lo que se escucha y se analiza las estrategias y operatorias de dichos establecimientos. Una vez cada 10 meses La Florentina recibe otros administradores y asesores técnicos para los cuales tiene que presentar y mostrar sus lineamientos y estrategias generales. Luego de cada visita se hace un *brain storming* con críticas, puntos a destacar y sugerencias. De estas reuniones se sacan conclusiones e ideas a implementar de acuerdo a las buenas prácticas de los diferentes socios del mismo grupo que producen en un ambiente similar.

El sector contable del establecimiento esta terciarizado 100% con un estudio situado a pocas cuadras de las oficinas administrativas, agilizando de este modo la parte práctica y operativa.

En cuanto a la parte operativa de la empresa, tanto Raúl como su hijo, Alejo, viven en el establecimiento de lunes a viernes. Sin lugar a dudas esto es crucial para el manejo y el control del día a día operativo. En contraposición a Sanquilco S.A., en el que los administradores hacen visitas regulares cada 15 días.

Por otra parte, el casco de La Florentina donde vive la mayor parte del personal, se encuentra justo en el centro de la unidad productiva. De esta forma las distancias a realizar para el manejo de la hacienda son relativamente cortas, eficientizando el uso del tiempo y recursos. Al mismo tiempo, el campo cuenta con dos puestos donde viven dos peones que ayuda aun más el manejo diario. Como medio de comunicación, todo el personal cuenta con un equipo de radio.

Una vez presentado el establecimiento en cuestión como productor de carne se analizaron los procesos operativos y decisiones que se llevan a cabo. Al especializarse en la producción de carne, las decisiones más importantes rondan en relación a la oferta forrajera de los animales.

Producción ganadera

En contrapartida con Sanquilco S.A., La Florentina S.A. puede lograr que su producción alcance el peso pretendido cuando ellos así lo dispongan porque cuentan con instalaciones de engorde a *feedlot*. De esta forma pueden abastecer los diferentes tipos de demandas tanto del mercado interno y mercado externo (pudiendo lograr animales para la cuota Hilton de exportación).

En relación al establecimiento como productor de carne, tiene un planteo completo: cría, recría e invernada (*feedlot*).

Cría

El establecimiento cuenta con un plantel de 2600 vientres en condiciones de reproducción. La selección de estos vientres comenzó hace 40 años en la empresa original antes de la división. Se concentraron en seleccionar genéticamente dentro de la raza Aberdeen Angus, los animales de pelo colorado. En cuanto a las aptitudes carniceras fundamentales que se centró la selección son: bajo peso al nacer, fertilidad y habilidad materna. El entore se realiza en la misma época que lo realiza Sanquilco S.A., dura 3 meses, desde mediados de Noviembre a mediados de Enero.

Pero previo al entore, la empresa terciariza las labores sanitarias a un equipo veterinario. En el cual realizan la apropiada revisión de los toros para seleccionar aquellos que comenzarán el proceso productivo. Este proceso es crucial para garantizar luego un buen porcentaje de preñez y evitar enfermedades contagiosas que afecten al rodeo general del establecimiento. Para la revisión se encierran todos los toros para realizarles diferentes muestreos (semen y sangre) que serán analizados por un laboratorio. El laboratorio determinará los animales que están en condiciones y los que no lo están.

Otra diferencia sustancial con Sanquilco S.A. es que el La Florentina produce sus propios toros. Determinando un plantel de 100 madres minuciosamente seleccionadas, el proceso de selección lo realiza el encargado del establecimiento junto al equipo de veterinarios. Una vez que se seleccionaron las madres se procede a elegir los padres para dicho rodeo. Para alcanzar una mayor consistencia genética se las insemina con los mejores reproductores del mercado. El semen congelado se obtiene de diferentes bancos genéticos ubicados en la provincia de Buenos Aires. Los encargados de elegir los padres son los veterinarios con asesoramiento de los propios especialistas de los bancos genéticos. Una vez que nacen los terneros se dividen en machos y hembras. Los machos se crían en pasturas hasta los 16 meses que se encuentran disponibles para ser elegidos como futuros padres de plantel de rodeo general.

Con el objetivo de adelantar el ciclo productivo de la hacienda, el establecimiento hace entore a las vaquillonas de 15 meses de edad (la edad general de entore son 24 meses). De esta forma alargan la capacidad productiva de la hacienda, pero requiere una gran oferta forrajera para que los animales alcancen esta edad en óptimas condiciones para poder preñarse. Las vaquillonas mencionadas son inseminadas con toros especialmente elegidos en relación al peso al nacer. Cuanto menor sea el peso al nacer de los terneros, menor es el porcentaje de mortandad de las vaquillonas al momento de la parición. Es una categoría que requiere mucha atención por parte del personal en la época de parición. Al mismo tiempo, para lograr un segundo servicio efectivo se necesita que cuenten con excelente oferta forrajera durante todo el año.

Durante todo el proceso es necesario y crucial que haya un plan sanitario y un plan forrajero que sea cumplido casi a la perfección, de no ser así las consecuencias pueden ser muy significativas.

El encargado determina qué toros van a cada plantel, los planteles pueden ser:

- Plantel de 15 meses

- Plantel de primer servicio de 24 meses
- Plantel de primera parición
- Plantel de rodeo general

El promedio de porcentaje de preñez de los últimos 3 años fue del 97% sobre el total de vientres entorados. Es un porcentaje alto, que dimensiona el buen manejo y selección del establecimiento.

En la época de parición la empresa cuenta con cinco peones a los cuales se les asigna un número determinado de vacas a supervisar. Aproximadamente quinientos vientres cada uno, debido a la disponibilidad de personal y a la regularidad del control se reduce en gran medida el porcentaje de mortandad de los terneros y madres al nacer.

Es importante destacar que todo el plan sanitario es diagramado por el equipo de veterinarios que indican cuándo y qué categoría necesita ser encerrada para la aplicación de alguna vacuna. La administración está en contacto permanente con los veterinarios.

Una vez finalizado el entore se realiza el tacto para determinar el porcentaje de preñez. Bajo ningún concepto se les da otra oportunidad a las vacas que dieron vacías en el tacto, se asume que por alguna razón no son aptas para continuar en el esquema reproductivo del establecimiento. Asumiendo que la disponibilidad forrajera y el plan sanitario es muy bueno, el vientre que no está preñado es eliminado del plantel reproductivo.

Los lotes determinados para el rodeo de cría (sin incluir a las vaquillonas de 15 meses) son los de menor calidad fenotípica. Mientras que los mejores lotes se reservan para ser sembrados con pasturas para la recría.

El destete se realiza a los 8 meses de edad de los terneros.

Recría

Como se anticipó, el destete se produce a los 8 meses de edad. Los terneros recién destetados son trasladados a las pasturas. Al mismo tiempo, el establecimiento cuenta con corrales especialmente confeccionados para la recría. Dependiendo las circunstancias y capacidad forrajera de las pasturas, se decide si utilizarlos o no. La empresa entiende que la etapa post destete es traumática para los animales y es uno de los momentos que mejor calidad forrajera deben tener para el desarrollo apropiado de los animales. Los encargados

de decidir si encerrar o no los terneros son el personal administrativo, asesorado por el técnico que informa sobre la oferta forrajera del campo.

De los terneros nacidos del plantel especial de cien madres se separan los machos y se los encierra en pasturas para que se desarrollen correctamente como futuros padres de plantel. El resto de los terneros machos descartados se castran y se dejan en condiciones para el engorde, terminación que explicaremos en la próxima sección.

Las hembras también se disponen en sorgos y verdeos debido a que deben desarrollarse apropiadamente para ser futuras madres.

A principio de año, la administración junto con el asesor técnico se reúnen para determinar qué lotes serán utilizados para cada categoría dependiendo de la época del año. Una vez definido, la administración se lo comunica al encargado general, siendo el responsable de la operatoria y ejecución de los movimientos de hacienda. El proceso de diagrama forrajero es crucial en este tipo de establecimientos porque de ello depende el éxito de la organización que consiste en la producción de carne. Al mismo tiempo, otro proceso fundamental para la eficiencia del establecimiento es la decisión de cuándo un lote ya no cuenta con oferta forrajera óptima y la hacienda debe trasladarse a otro lugar. Cualquier decisión mal tomada, repercutirá directamente en el resultado económico de las operaciones.

Por otra parte, en el momento que las terneras cumplen los 12 meses de edad, la administración ya decidió cuántas serán destinadas a la reposición del plantel. El proceso de elección de cuáles terneras serán destinadas a la reposición, es llevado en forma conjunta entre el veterinario y el encargado. Los criterios de selección se basan principalmente en el estado corporal, sanidad y desarrollo de los animales.

Finalizada la recría, los terneros pesan 250kg en promedio. Y se agrupan en tres grandes lotes: machos destinados a engorde, hembras de reposición y hembras a comercializar.

Engorde a Feedlot

La Florentina cuenta con 8 corrales con capacidad para 100 vacunos cada uno. Están confeccionados con comederos y bebidas de cemento, cuentan con la correcta inclinación para que el agua fluya y no provoque barro. Son 4 corrales enfrentados en forma de espejo, separados por una base de material de hormigón. Al ser de material facilita la circulación de los tractores bajo cualquier circunstancia climática. Por otra parte, el agua que toman

los animales encerrados se obtiene de un molino que se encuentra a treinta metros de distancia.

La Florentina S.A. cuenta con facilidades fundamentales para la terminación de animales a feedlot. Posee 6 silos de chapa que almacenan 9.000kg de alimento cada uno, un tractor, un *mixer*, y una pala excavadora. Los corrales se encuentran a 200 metros del casco y a 100 metros de la manga/ balanza. Estas distancias son fundamentales para la operatoria diaria y manejos de los animales.

Los animales, previo al encierre son pesados y se dividen en diferentes categorías en relación edad y peso. Una vez diagramadas las categorías se lo encierra y se les da ración dos veces por día. La ración a otorgar es definida por el asesor técnico y el equipo de sanidad del establecimiento. Es importante la proporción entre materia seca y materia húmeda, un balance incorrecto puede significar mucha mortandad.

Los administradores son los encargados de decidir cuántos animales se encierran y por cuánto tiempo. Definen este número en relación a los costos de la conversión entre kilogramos de forraje en kilogramos de carne vivo.

Los animales se pesan regularmente una vez por mes para seleccionar y dividir cuáles están listos para la comercialización y cuáles no.

Otra ventaja importante es que libera el resto del campo para otras categorías. De esta forma mejora la carga por hectárea y genera un balance forrajero.

Un equipo numeroso de recorredores controla a diario el estado corporal de la hacienda y analiza el bosteo para detectar/ prevenir cualquier enfermedad. Al finalizar el ciclo de encierre y cargar los animales terminados se realiza una limpieza de los corrales, con la bosta se realizan procesos de compost y reciclaje.

En cuanto al canal de comercialización que elige La Florentina es con un consignatario de hacienda radicado en Laprida. La relación surge porque era compañero de facultad del dueño del establecimiento. Se reúnen cada dos meses y realizan un programa de ventas. Para realizar el programa de ventas reciben asesoramiento del estudio contable. Se les recomendó no vender demasiado volumen cerca del fin del ejercicio, debido que esto tiene impactos negativos en el resultado final. Este impacto negativo radica en la valuación del costo de reposición de los animales, y como este costo repercute en la liquidación de los impuestos.

Forraje

El establecimiento La Florentina cuenta con la ventaja competitiva que produce sus propios granos para alimentar la hacienda. Optaron utilizar un equipo de riego en 70 hectáreas para asegurarse el agua necesaria para el buen desarrollo de los diferentes cultivos. El riego garantiza altos rindes del maíz que serán utilizados para el engorde a feedlot. Por otra parte reduce los costos, al estar integrados en la producción de su propio alimento. Los costos de comprar el maíz a otros proveedores son muchos mayores y a su vez puede que la oferta no sea abundante.

El resto de los componentes de la dieta se intentan producir dentro del establecimiento, por ejemplo, la materia seca necesaria para el engorde a feedlot. Se utilizan rastrojos y rollos de pasturas secas.

Por otra parte, los administradores, en relación a la capacidad forrajera de cada año deciden si durante la primavera producen rollos para poder utilizarlos como *back-up* en el invierno. La decisión se basa principalmente si en la primavera se tiene un excedente de pasto. Al mismo tiempo, vale aclarar, que la empresa cuenta con las maquinarias para realizar los rollos. De esta forma no depende de un tercero para que le preste este tipo de servicios.

Para la producción de las pasturas y demás cultivos forrajeros se contrata a una empresa externa llamada “Las Varillas” de General Laprida. La relación comercial nace hace más de 15 años. La operatoria consiste en que la administración/ veterinario deciden qué forrajes sembrar, luego se solicita la cotización correspondiente. Luego de recibir la cotización se confirma la orden e informan al establecimiento la fecha estimada de siembra.

Para la división de qué zonas son aptas para el cultivo y cuáles para el ganado, se utilizan alambrados eléctricos de dos hilos. La corriente eléctrica se abastece por medio de pantallas solares.

En cuanto al resto de los componentes de la dieta para el feedlot, se compran en Laprida. La empresa tiene un proveedor para comprar los suplementos y cuentan con facilidades de pago, pagan con cheques a 60 días. El dueño del negocio trabaja hace 25 años con la familia.

Tanto las pasturas como los verdeos son monitoreados por la administración y el encargado para decidir el momento oportuno/ adecuado de rotación de los animales. De ésta forma se realiza un aprovechamiento forrajero eficiente, tratando de reducir al

mínimo el sobrante forrajero sin utilizar. Se intenta mantener la hacienda la mayor cantidad de tiempo posible para que no quede capacidad ociosa en cada lote, de ésta forma también se optimiza el rebrote de los pastos.

C: Establecimiento Marilauquen Sur (Trenque Lauquen, Buenos Aires)

La empresa Marilauquen Sur está compuesta por 4900 hectáreas ubicadas a unos 20km de Trenque Lauquen, zona Oeste de la provincia de Buenos Aires. El dueño y fundador se llama Manuel G. Ll., recibió una herencia de 700 hectáreas hace 30 años, con el paso del tiempo fue creciendo e incorporando nuevas unidades de negocio.

Hoy en día cuenta con casi 5000 hectáreas en una de las mejores zonas productivas de la Pampa Húmeda Argentina. La empresa tiene tres unidades de negocios, por un lado la agricultura, por otro la producción lechera y también con la cría de hacienda Aberdeen Angus de pedigree.

El gerente y dueño cuenta con seis empleados administrativos que tienen las oficinas en la ciudad de Trenque Lauquen. Al mismo tiempo, para cada unidad de negocio cuenta con personal especializado. La producción lechera demanda seis empleados, la producción ganadera tres empleados y la agricultura dos empleados.

Es importante señalar que los negocios de agricultura y de lechería son gerenciados por Manuel GLL y la cabaña Aberdeen Angus por su esposa Verónica de M., que heredó la cabaña de su madre.

Ambos empresarios viven en el establecimiento durante todo el año, de ésta forma pueden ejercer mejor control sobre las diferentes operaciones de la organización.

Al igual que La Florentina, el sector contable del establecimiento está terciarizado con un estudio contable situado a pocas cuadras de las oficinas administrativas, agilizando de éste modo la parte práctica y operativa.

Se introducirán a continuación los tres modelos de negocios, intentado encontrar los procesos claves y decisiones más importantes. Como adelantado previamente, los modelos a presentar son: Agricultura, producción de leche y cabaña de pedigree.

Agricultura

Marilauquen se encuentra situado en una zona de excelentes suelos y rendimientos por hectárea. El establecimiento explota 3500 hectáreas agrícolas. El plan anual tanto de los cultivos de invierno como de verano lo realiza Manuel G.LL. junto con un asesor técnico que tiene 25 años de trayectoria en diferentes campos de la zona.

Los condicionantes más importantes a la hora de decidir el plan de cultivos para cada campaña son la necesidad de rotación de suelos y el nivel de precios de los commodities. En cuanto a la infraestructura de los lotes destinados a la agricultura, todos cuentan con un tranquero para poder ingresar la maquinaria pertinente y en muchos casos se han levantado los alambrados para el uso más eficiente y práctico de las operaciones.

En relación a las características de los suelos, son arenosos permitiendo el drenado del agua y la posibilidad de que el agua fluya con mayor facilidad. Al mismo tiempo, tiene un promedio de lluvias anuales de 850mm al año. Sin lugar a dudas son condiciones excepcionales para los cultivos.

Los cultivos que se realizan son soja, girasol, maíz, trigo, cebada y avena. Los últimos 10 años fueron años históricamente favorables en los precios de los commodities favoreciendo los márgenes de la organización. En especial, los excelentes precios de la soja.

Para realizar la parte operativa de siembra y cosecha la organización decidió terciarizarlo en una firma llamada Lauquen S.A. Antes de cada siembra se les solicita un presupuesto completo de las labores, detallando costos de siembra, fumigación y cosecha. Dependiendo los diferentes contextos, se decide cancelar los costos con semillas o con dinero en efectivo. Esta decisión lo lleva a cabo el dueño de la firma.

Todo el proceso completo es monitoreado tanto por el asesor como por el mismo gerente general. Luego de finalizada la cosecha se pesan los camiones en una balanza propia de Marilauquen S.A. El proceso completo es monitoreado por un empleado de la firma, encargado de pesar los camiones vacíos y luego con la semilla cosechada. La información queda registrada en la balanza y en planillas especialmente diseñadas. Por otro lado, se completan planillas, especialmente diseñadas, donde se vuelca la información de los rindes específicos de cada lote. De ésta forma se cuenta con información fundamental para las próximas campañas.

Por otra parte, se le presta especial atención al monitoreo de cultivos y plagas. Tanto el asesor como su equipo, son los responsables de decidir e informar sobre las dosis a aplicar.

Manuel G.L.L. es el encargado de decidir en relación a las circunstancias coyunturales y el flujo de caja de la empresa cuando liquidar los granos para su comercialización. Gran parte de lo cosechado se reserva en silos cuidando las condiciones óptimas para preservar la calidad. Las ventajas de los silos es que se conserva la producción a un bajo costo para poder comercializarlos fuera de cosecha donde los precios históricamente tienden a la suba.

Producción lechera

Marilauquen cuenta con un esquema de tambo con 300 vacas en ordeño. Para las labores operativas del mismo, cuenta con cinco personas:

- Mario, encargado general del tambo y capataz del mismo.
- Juan, responsable del turno mañana.
- Pedro, responsable del turno tarde.
- Gonzalo, ayudante.
- Víctor, ayudante.

El principal objetivo de la producción lechera es incrementar la cantidad de litros producidos por animal. Para esto es fundamental el registro diario de lo producido por cada animal, la alimentación de la hacienda y el plan sanitario.

El tambo se encuentra ubicado a cinco kilómetros de la ruta nacional número cinco, esto sin lugar a dudas es algo fundamental porque es indispensable un buen acceso para que los camiones retiren a diario la leche producida. Los cinco kilómetros que separan las instalaciones del tambo con la ruta son de ripio, por lo tanto aunque llueva los camiones pueden ingresar igual. Por otro lado a 35km del campo se encuentra la planta de La Serenísima, siendo el comprador de lo producido en el establecimiento. La ubicación es una ventaja competitiva porque disminuye los costos de logística que en los últimos años tuvieron mucha incidencia en todas las cadenas del sector agropecuario.

El principal factor que repercute en los niveles de producción es la alimentación de los animales. Un proceso clave es la producción de oferta forrajera y el uso eficiente de cada

parcela. Para diseñar el plan forrajero, el establecimiento cuenta con el asesoramiento técnico de Juan Lacasa que presenta anualmente las pasturas a realizar. Al mismo tiempo realiza visitas mensuales al establecimiento, principalmente como fuente de consulta sobre la eficiencia con la que se están utilizando los lotes. Todos los animales en producción cuentan con una suplementación de alimento balanceado y vitaminas.

El proceso diario consiste en encerrar los animales y ordeñarlos, tanto por la mañana como por la tarde. Los operarios identifican a los diferentes animales según el número de caravana que tiene cada uno en su oreja, ingresando dicho número junto en el número de box a un sistema. Este sistema, realiza una planilla Excel con la información de cuanto fue lo producido por cada animal.

Lo producido es almacenado en grandes tanques de acero inoxidable hasta que el camión de La Serenísima ingresa al establecimiento para retirarlo. El proceso de recolección del producto terminado es supervisado por el encargado del tambo que firma una planilla y luego toma una fotografía con su celular que la envía por mail al equipo de administración. El equipo de administración lleva registro de la cantidad de litros retirados por La Serenísima que luego son facturados por Marilauquen S.A.

La principal dificultad que tiene el sector lechero en Argentina son los precios de la leche que recibe el productor y los largos plazos de pago.

Cabaña de pedigree

Verónica M. a los 23 años de edad hereda la cabaña de su madre y el legado de una familia con historia en la raza Aberdeen Angus que realizaba la cría en la localidad bonaerense de Bolívar. Es así que moviliza toda la hacienda y parte de la infraestructura desde Bolívar al establecimiento de Marilauquen.

La cabaña cuenta con un plantel de doscientas madres productoras y otros cien animales tomando en cuenta el resto de las categorías. La raza Aberdeen Angus es la raza líder de Argentina con la mayor cantidad de criadores e inscripciones en los registros genealógicos de la Sociedad Rural Argentina.

Verónica es la dueña y encargada de la gestión y toma de decisiones de esta unidad productiva. Cuenta con tres cabañeros que trabajan en la parte operativa y en los que operaciones diarias. Vale destacar que además de ser la encargada y dueña es una apasionada de lo que hace.

El principal objetivo de esta unidad productiva es alcanzar los mejores premios en el circuito de exposiciones de la raza. Debido que estas exposiciones son la vidriera en la cual los criadores presentan sus productos y son observados por el resto de los colegas. Un buen desempeño repercute directamente en el resultado del remate anual que realiza la cabaña en la localidad de Cañuelas.

Las decisiones más importantes se toman en relación a las líneas de sangres que se utilizarán para la reproducción y en cuáles son los animales seleccionados para las diferentes exposiciones morfológicas. La producción forrajera y la sanidad son realizadas bajo el mismo esquema y personal que hace lo propio en producción lechera.

El plantel de doscientas hembras son inseminadas por los diferentes reproductores elegidos por Verónica. La selección genética es crucial porque una mala decisión en el toro a utilizar produce un retroceso genético muy grande que puede llevar muchos años solucionarlo. La elección de los padres tiene que ver tanto con la morfología de los animales como con la carga genética de los mismos. Al mismo tiempo, los padres se eligen teniendo en cuenta a las características de la madre a la que se va a inseminar. La experiencia de los productos que fueron producidos por cada animal ayuda a definir qué características se necesitan mejorar y cuál padre tiene las condiciones como para aportarlas. El proceso de inseminación es terciarizado con el veterinario Mario Romero y su equipo de trabajo. La eficiencia en esta etapa del proceso es crucial para prevenir bajos índices de preñez y tener que reincidir en el proceso hasta lograr los resultados esperados. Todos los animales que fueron inseminados se disponen luego en la misma parcela con un toro. De ésta forma, el toro dará servicio a todos aquellos animales que no fueron preñados por el proceso de inseminación.

Al mes que nacen, los terneros son observados por el personal y principalmente por Verónica que es la que decide qué se va a hacer con cada animal. Se los divide en tres grandes planteles, los mejores animales van al plantel de exposiciones que van a representar al establecimiento haciendo campaña morfológica. El segundo tercio son los animales destinados a la comercialización en el remate anual de la cabaña. El saldo de animales que no fueron elegidos, se comercializan en forma particular. Principalmente son vendidos a productores ganaderos que quieren mejorar su rodeo general incorporando animales con gran carga genética.

Análisis de los resultados

De los resultados se puede decir que en general se encontró que en la mayoría de los procesos de las explotaciones investigadas, no contaban con controles internos o los que los tenían no eran suficientes, con lo cual no producían buena información para la toma de decisión empresarial. Se encontró también que algunas explotaciones tenían sistemas de control pero los mismos no eran implementados.

En la registración de los movimientos habidos en las empresas agrícola-ganaderas, se pudo apreciar que se tropieza con ciertas dificultades, debidas principalmente a que el personal a cuyo cargo están los trabajos de explotación es, por lo general, muy poco afecto a todo lo que sea escritorio y al manejo de planillas de registración de datos, y otras veces incapaz de llevar control alguno. Por ejemplo, se pudo constatar muchas fallas en la confección de los partes diarios y planillas, donde en ellos se omitían datos de movimientos que significan entrada o un aumento y una salida o una merma. Los partes diarios y las planillas constituyen la llave para la obtención de los datos, los cuales sirven para producir información para distintos destinatarios. De la forma de confeccionarlo depende que los distintos controles puedan efectuarse debidamente o no.

Otro aspecto que se pudo percibir en la recopilación y sistematización de datos de los distintos establecimientos es que en aquellos en los cuales había un efectivo control, el mismo era a su vez poco eficiente, porque el proceso de captura de datos no se hacía por única vez, sino que se tenía que rehacer cada documento para satisfacer distintas necesidades de información. Lo cual hace que el sistema sea ineficiente porque hay que procesar dos veces la información en vez de una. Puede ser esto superado por la confección de planillas correctamente diseñadas.

Errores comunes en los tres establecimientos son de imputación, es decir por ejemplo, poner que tantos litros de gasoil fueron usados para la unidad ganadera, omitiendo poner que algunos fueron también usados para la usina del motor que se usa para iluminar el casco de la explotación. Esto hace que le esté asignando mas gastos a la empresa ganadera y poniéndole menos gastos a la estructura. Es muy importante que la imputación de los gastos, de las cesiones internas entre actividades, de los trabajos, de las ventas etc. sea la correcta, de no ser así no se podrá hacer una gestión de la administración que refleje “razonablemente” lo que realmente ocurrió en el ejercicio transcurrido. Parece importante también que la persona que impute sea la que realmente sepa de qué se trata el egreso, el

ingreso, o el movimiento que hubo. Porque se encontró en el establecimiento Sanquilco, que el que imputaba era la persona que procesaba la información (lejos de la parte productiva), que muchas veces no sabe con exactitud a quién atribuir el ingreso, gasto o movimiento.

Otra falla grande que se encontró está en el control de los almacenes. Los mismos contienen distintos tipos de insumos como herbicidas, fertilizantes, semillas, remedios, vacunas, repuestos de maquinarias etc. Por ejemplo, se percibió que en ninguno de los casos en cuestión se controla que lo que se compró en la administración del campo sea lo que realmente fue entregado. Es decir, no se analiza si el remito coincide con la factura de compra. Es muy común hoy en día que las compras de insumos se hagan en la administración del establecimiento ubicado físicamente en una ciudad y no en el campo, con lo cual la factura de compra llega a la administración, y la mercadería llega directamente al campo, es por esto que es importante que se controle el remito con la factura de compra. Hoy en día con el valor que tienen los insumos, sobre todo los agrícolas, es importante contar con un sistema adecuado de control de los mismos. Además el uso de los insumos muchas veces no son afectados correctamente al gasto de cada cultivo.

Sólo en el establecimiento La Florentina se pudo encontrar un organigrama de la Empresa Agropecuaria. El organigrama es importante para saber cuáles son los responsables de cada área y tarea o actividad específica que se realiza.

Por último, no se detectaron herramientas de presupuestación y gestión de la empresa agropecuaria que pueden ser de gran colaboración para la toma de decisiones.

Conclusiones

Se encontró que en los casos analizados, los procesos y formas en las que se hacen las operaciones vienen establecidas de cómo se hicieron históricamente sin cuestionarse el por qué y la razón por la cual se realizan. Son empresas familiares en las cuales, los que están al mando de ellas convivieron en la gestión anterior. Aprendieron de sus padres desde muy chicos, sin poder agregar conocimientos nuevos aprendidos en otras organizaciones. Encontrando así un gran campo para implementar acciones de control interno que nunca fueron realizados, mejorando de esta forma la eficiencia de los establecimientos.

En cuanto al personal del establecimiento, como se mencionó anteriormente, se encontraron fallas en cuanto a que el personal es incapaz de llevar control alguno, por la falta de formación técnica. Es importante destacar que la información tiene que ser preparada por personal idóneo, al cual es necesario capacitarlo, informarlo, y hacerlo participar de las conclusiones que se obtienen con la información que él o ellos proporcionan a la administración, para que puedan apreciar lo importante, significativo y determinativo que resulta la misma. Se cree entonces, en la necesidad de capacitación y adquisición de conocimientos por parte del personal del campo, para un mejor suministro de información por parte de ellos.

Es muy importante la participación del personal del campo en conocer los datos consistentes y su registro mediante planillas de doble entrada, donde las planillas reflejen la realidad y así poder constatar la realidad con la planilla realizada por el personal. Esto resulta en un trabajo más ordenado para ellos y en la obtención de datos consistentes. Las labores del día a día y las novedades de la producción ganadera (mortandades, nacimientos, animales enfermos) deben ser registradas por los empleados de los establecimientos. El control de lo que sucede a diario dentro del campo genera conocimiento y precisión en la información para la correcta toma de decisiones.

Se cree que en los establecimientos en cuestión hay oportunidades de mejoras del control interno, como planillas de laboreos hechos por la administración de la empresa. Teniendo uno de estos documentos como pueden ser planillas correctamente diagramadas, donde se registren todas las labores realizadas, uno puede ir teniendo un seguimiento adecuado de los ingresos por cada actividad. Otra, pueden ser las planillas que controlan los stocks

de agroquímicos, donde en las mismas se debe reflejar qué insumo ha sido utilizado y cuál ha sido su destino.

En los tres establecimientos analizados hay posibilidades de mejoras en los controles internos, estableciendo pautas de acción para los procedimientos y luego acciones de control sobre los mismos para determinar los desvíos que pueden ocurrir.

A los empleados de cualquier organización, naturalmente les gusta ser parte de un sistema ordenado, creíble y consistente. Esto promueve la integración del personal y promueve a objetivos claros y alcanzables. Para esto es crucial la capacitación y determinación de cómo deben ser los procedimientos, fundamentalmente porque por lo general son llevados a cabo por personal que no cuenta con metodologías de trabajo y poseen una escasa formación técnica.

Se puede decir que el pensamiento tradicional en materia de gestión agropecuaria se encuentra en un importante proceso de cambio, transitando de una concepción funcional o por actividades, a otra de evaluación o medición por objetivos o resultados. En la primera se busca la identificación de erogaciones o gastos en insumos de cada actividad que hace a la función, sin presentar mediciones a través de resultados; en la segunda, se identifican las actividades con sus objetivos, insumos y productos.

El control interno, como fue introducido por Puginitore busca minimizar los errores sin perder eficiencia operativa. Procura proporcionar una base para mejorar la asignación y el manejo de los recursos por parte del productor, llevando a cabo una administración más racional de los mismos.

En las explotaciones agropecuarias analizadas, los empresarios son los que se ocupan personalmente de las operaciones y en muchos casos son quienes ejercen la totalidad del control de la misma. Los controles no son ejercidos, y esto es generalmente por la escasez de este tipo de personal y la gran concentración de funciones en pocas personas. Se entiende que es ésta la principal limitación para la mejora de los procesos internos de los establecimientos. Es por ello que es muy importante por parte del administrador, o el responsable del establecimiento, conocer cual es el ambiente de control, para luego ejercer un eficaz control sobre el mismo.

Es interesante entender que la gestión tiene el propósito de responder a cuestiones tales como:

- a. Si los objetivos y metas fijadas han sido logradas de forma económica y eficiente.

- b. Si los recursos (financieros, materiales, etc.) se adquieren, protegen y emplean de manera económica y eficiente.
- c. Si sus miembros integrantes cumplieron adecuadamente con sus deberes y responsabilidades, y rinden cuenta de los resultados de su gestión.

Al organizar los registros que nacen de ejercer las distintas actividades de las explotaciones, habrá que aunar dos funciones, las de “ Producción y Fiscalización ”, para que el control de la gestión, el administrativo y también el contable, resulte efectivo. Así es que, organizar la gestión del ente, equivale a resolver el problema que se plantea con motivo de la necesidad, de obtener fielmente todos los datos requeridos, para poder llevar una correcta gestión del establecimiento, y para llevar bien la contabilización visualizando rápidamente los resultados y pudiendo variar en cuanto a la toma de decisiones.

El sistema de información debe ser rápido y eficiente, y debe tener presente la relación costo-beneficio. El control demanda costos, es importante tener en cuenta que los costos tienen que ser menores a los beneficios que conlleva dicho control.

Debido que se encuentra como una limitación para la mejora de los procesos internos la falta de idoneidad del personal que trabaja en los establecimientos, los avances tecnológicos de los últimos años pueden ser de gran ayuda. Siendo un desafío para la sociedad el poder aplicar esa nueva tecnología en los sistemas de información de los establecimientos agropecuarios analizados. Hoy en día se vive la revolución de los celulares, en la que todos tienen acceso a ellos. Se cree fundamental que los empleados de los establecimientos los utilicen para el registro diario de lo que ocurre, como por ejemplo milímetros llovidos, animales muertos, consumo de herbicidas o producto veterinarios utilizados. De esta forma las administraciones podrán contar en tiempo real con la información para poder procesarla. El principal paradigma que los empresarios deben romper es el cultural, el de “hacer las cosas como se hacían antes”, de esta forma este tipo de innovaciones serán de gran ayuda para los flujos de información y control interno.

La actividad agropecuaria es desarrollada en un amplio espectro geográfico, con distintos tipos de climas, tierras y son diferentes también las estructuras administrativas de los que se ocupan de esta actividad. En este último aspecto se encontró que el establecimiento Marilauquen cuenta con adecuados niveles técnicos en toda la escala de dirección y ejecución, pero con muchas oportunidades de mejora en los procesos productivos que se

podrían acompañar por el desarrollo de técnicas del ámbito de las ciencias económicas provenientes de las actividades industriales, comerciales o de servicios.

Es difícil imaginar una dirección industrial basada en informaciones que no tengan como punto de partida un sistema de contabilidad y costos elaborados sobre postulados, técnicas y criterios de profesionales especializados. Sin embargo, la actividad agropecuaria se desenvuelve generalmente con procedimientos, en este sentido, absolutamente empíricos. Bajo este panorama surge la imprescindible actuación de un profesional de ciencias económicas que, con un conocimiento adecuado del ámbito rural, los procesos y alternativas productivas, convierta las organizaciones familiares otorgándole mejoras en los procesos internos y el posterior control sobre lo mismos. Logrando que la información para la toma de decisiones se desarrolle con las características señaladas, buscando siempre la evolución económica de la empresa. La información contable así elaborada será trascendente al brindar recopilaciones completas de los hechos acontecidos, que servirán para su análisis y permitirán prever los acontecimientos con la ponderación imprescindible de los factores económicos.

El concentrarse en mejorar los flujos de información y el control interno de los establecimientos no incrementa considerablemente los gastos de administración. No siendo así el factor económico un impedimento y limitación para mejorar los procesos internos.

Bibliografía

- Barnard, C.S. y Nix, J.S. Planeamiento y control agropecuarios. Argentina: El Ateneo, 1984.
- Corrales, José María / Frías, Pedro J. / Lobo, Ivana. La información como soporte a la administración II. Argentina: Temas grupo editorial, 2011.
- COSO “Addendum to Reporting to external parties” Internal Control – Integrated Framework. COSO, 1994.
- Enciclopedia Universal. <http://www.esacademic.com/dic.nsf/eswiki/896076> (Consultado 23/02/2014 a las 11:34 am).
- INTA Rafaela (Instituto nacional de tecnología agropecuaria), “La empresa agropecuaria”. Carlos Bertone y MaScala, http://rafaela.inta.gov.ar/cambiorural/empresa_agropecuaria.htm (Consultado 28/02/2019 a las 11:00 am).
- Maino, Gerardo H. y Martínez, Luis Alberto. La empresa agropecuaria. Argentina: Ediciones Macchi, 1980.
- Mintzber, Henry y James, Brian Quinn. El proceso estratégico (Conceptos, contextos y casos). Mexico: Prentice Hall Hispanoamericana S.A, 1993.
- Pugniture, Jose Luis. Sistemas administrativos y control interno. Argentina: Osmar D. Buyatti, 2006.
- Pulido, David Urbano y Garrido, Nuria Toledano. Revista OIKOS año 11, No 24, diciembre de 2007 ISSN 0717-327 X • pp. 145 - 160
- Root, Steven J. *Beyond COSO. Internal control to enhance corporate governance*. USA: Jhon Wiley & Sons, 1998.
- Rusenias, Ruben Oscar. Manual de control interno. Argentina: Ediciones Macchi, 1999.
- Schuster, Jose Alberto. Control interno. Argentina: Ediciones Macchi, 1992.
- Yin, R.K. *Case Study Research: Design and Methods*. USA: Sage Publications Inc, (1989).



Universidad de
San Andrés