

TÍTULO:	EL ACOPIO DE GRANOS
AUTOR/ES:	De Carli, Florencia
PUBLICACIÓN:	Consultor Agropecuario
TOMO/BOLETÍN:	-
PÁGINA:	71
MES:	Junio
AÑO:	2023
OTROS DATOS:	-

---

**FLORENCIA DE CARLI**

## **EL ACOPIO DE GRANOS**

### **INTRODUCCIÓN**

---

En primer lugar, realizaremos una breve descripción de la actividad del acopio de granos y de la diversificación de esta operatoria, encuadrándola según la normativa vigente, para concentrarnos luego en su información contable y en los procedimientos que se aplicarán en su posterior revisión y validación durante el proceso de auditoría.

#### **Definición. Normativa vigente**

Se entiende por **acopiador-consignatario** a quien comercialice granos por su cuenta y/o en consignación (esto es por cuenta de un tercero), reciba, acondicione, almacene en instalaciones propias y/o de terceros que explote de manera exclusiva y realice canjes de bienes y/o servicios por granos<sup>(1)</sup>, de acuerdo con la [resolución \(MA\) 21-E/2017](#), que crea el Registro Único de Operadores de la Cadena Agroindustrial (RUCA).

Entonces, el acopiador es, en la cadena de comercialización, un destino intermedio de los granos e incluye la figura de la consignación y el canje en su operatoria. Esta normativa también dispone que todo operador de una categoría que implica la tenencia física de granos deberá contar con una planta para el desarrollo de dicha actividad.

#### **Diversificación de sus servicios e ingresos y su impacto contable**

Si bien, como ya hemos dicho en otras oportunidades, la naturaleza del acopio es operar como depositario de los granos con la finalidad de almacenamiento, conservación y acondicionamiento, es habitual que ofrezcan al productor otros servicios complementarios, como pueden ser la venta de insumos, combustibles y lubricantes, logística y distribución, asesoramiento, financiamiento, etc.

Por lo tanto, sus ingresos provienen:

- de los servicios de almacenaje y acondicionamiento de granos prestados a los clientes (secado, zaranda, fumigación, merma volátil y gastos generales);

- del resto de los servicios, principalmente de fletes, por el traslado al puerto, que es una importante función que cumplen también por su necesidad de hacer espacio en su planta para poder lograr un mayor índice de rotación.

En estos casos, el acopiador cobra como ingreso un porcentaje y, por lo tanto, obtiene una utilidad que está en relación directa con la cantidad de grano que maneje.

Los ingresos de los acopiadores privados también provienen de la comercialización de granos por la diferencia entre el precio de compra y el obtenido por la venta de los granos. Podemos detallar las operaciones de compraventa que habitualmente realizan:

- Operaciones de compraventa de granos a precio.
- Operaciones de compraventa de granos a fijar precio.
- Operaciones de canje.

Retomaremos más adelante qué representan conceptualmente estas operaciones y el riesgo de cada una de ellas.

Cuando el acopiador actúa en la comercialización de granos en consignación, los ingresos provienen de las comisiones y retribuciones que se derivan de la intermediación y acercamiento entre las partes, más la diferencia (si la hubiera) entre el valor de la venta en consignación y el importe transferido a los comitentes por la compra en consignación.

No posee stock de dichos granos, debido a que en la consignación el acopiador nunca resulta propietario de la mercadería y realiza las ventas a nombre propio, pero por cuenta de sus vendedores comitentes.

En la registración contable de la operatoria en consignación, cuando el acopiador intermedia en la compra, al emitirse la Liquidación Primaria de Granos (LPG), la misma se registrará imputando una cuenta de orden "Grano en consignación" e identificando que se trata de un recibo. Cuando intermedia en la venta, al emitirse la Liquidación Secundaria de Granos (LSG), se acreditará la misma cuenta de orden con la identificación respecto a que se trata de una entrega.

### **Ejemplos de asientos sugeridos**

<b>LPG</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
Trigo en consignación recibo	D	
Trigo en consignación recibo (a saldar en la final)		H
IVA - Crédito Fiscal	D	
Comisión		H
IVA - Débito Fiscal		H
Sellados y gastos de terceros		H
Retención ganancias		H
Retención ingresos brutos		H
Retención IVA		H
Deudas comerciales		H

<b>LSG</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
Trigo en consignación entrega		H
Trigo en consignación entrega (a saldar en la final)	D	

Al cierre de un período, el acopiador-consignatario determina la posición, que podrá ser activa o pasiva según esté pendiente de liquidar en la venta o en la compra.

**EJEMPLO DE POSICIÓN PASIVA**

	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
Trigo en consignación recibo	D	
Trigo pendiente de liquidar		H

Al realizar el cierre de las cuentas en consignación, se obtendrá el resultado que podrá ser "beneficio" o "pérdida de conjunto".

A modo de ejemplo, acercamos un posible listado de cuentas que utilizaría un acopiador para la operatoria en consignación:

<b>Activo</b>	
Operaciones pendientes de liquidar	Se puede abrir por grano; estas cuentas se utilizan al momento de realizar la posición de granos
Trigo pendiente de liquidar	
Maíz pendiente de liquidar	
Girasol pendiente de liquidar	
Soja pendiente de liquidar	
Cebada pendiente de liquidar	
Avena pendiente de liquidar	
<b>Pasivo</b>	
Operaciones pendientes de liquidar	Se puede abrir por grano; estas cuentas se utilizan al momento de realizar la posición de granos
Trigo pendiente de liquidar	
Maíz pendiente de liquidar	
Girasol pendiente de liquidar	
Soja pendiente de liquidar	
Cebada pendiente de liquidar	
Avena pendiente de liquidar	
Sellados y registros de terceros	Cuenta utilizada tanto para los sellados, derechos y registro que factura el acopiador como para los que le facturan
<b>Resultado</b>	
INGRESOS POR SERVICIOS A CLIENTES	
Secada	
Almacenaje	
Análisis	
Fletes propios	

Otros servicios a clientes	
Fumigada	
Diferencia de calidad	
Zarandeo	
EGRESOS	
COSTOS SERVICIOS PAGADOS A TERCERO	
Secada pagada	
Almacenajes pagados	
Comisiones pagadas	
Gastos análisis	
Resultado calidad	
Fumigadas pagadas	
Gastos entrega cereal	
Gastos sellados boletos de venta	
Gastos zarandeo	
DIFERENCIA DE CONJUNTO	
DIFERENCIA DE CONJUNTO TRIGO	
Beneficio de conjunto trigo	
Pérdida de conjunto trigo	
DIFERENCIA DE CONJUNTO MAÍZ	
Beneficio de conjunto maíz	
Pérdida de conjunto maíz	
DIFERENCIA DE CONJUNTO GIRASOL	
Beneficio de conjunto girasol	
Pérdida de conjunto girasol	
DIFERENCIA DE CONJUNTO SOJA	
Beneficio de conjunto soja	
Pérdida de conjunto soja	
DIFERENCIA DE CONJUNTO CEBADA	
Beneficio de conjunto cebada	
Pérdida de conjunto cebada	
DIFERENCIA DE CONJUNTO AVENA	
Beneficio de conjunto avena	
Pérdida de conjunto avena	
INGRESO POR COMISIONES	
COMISIONES TRIGO	
Comisiones trigo	
COMISIONES MAÍZ	
Comisiones maíz	
COMISIONES GIRASOL	
Comisiones girasol	
COMISIONES SOJA	
Comisiones soja	
COMISIONES CEBADA	
Comisiones cebada	
COMISIONES AVENA	
Comisiones avena	

<b>Cuentas de orden</b>	Estas cuentas al cierre nos dan la diferencia de conjunto que se reflejan en las cuentas de resultado
MANDATOS Y CONSIGNACIONES	
CONSIGNACIÓN CEREALES Y OLEAGINOSAS	
TRIGO EN CONSIGNACIÓN	
Trigo en consignación entrega	
Trigo en consignación recibo	
MAÍZ EN CONSIGNACIÓN	
Maíz en consignación entrega	
Maíz en consignación recibo	
GIRASOL EN CONSIGNACIÓN	
Girasol en consignación entrega	
Girasol en consignación recibo	
SOJA EN CONSIGNACIÓN	
Soja en consignación entrega	
Soja en consignación recibo	
CEBADA EN CONSIGNACIÓN	
Cebada en consignación entrega	
Cebada en consignación recibo	
AVENA EN CONSIGNACIÓN	
Avena en consignación entrega	
Avena en consignación recibo	

En relación con la propiedad de los granos, podemos decir que:

- una vez descargados en el acopio, los granos pierden su identidad, lo que significa que el productor deja de ser el propietario de la mercadería entregada para convertirse en el dueño de un equivalente en calidad y cantidad;
- la mercadería existente en sus instalaciones puede ser propiedad del acopiador-consignatario o de terceros, sean estos productores que entregaron grano en depósito hasta su orden de venta o exportadores, o industriales que ya la adquirieron y esperan la fecha de entrega establecida para la operación;
- el acopiador-consignatario actúa en nombre propio, por su cuenta o de terceros (productores), en las operaciones de granos que, en el momento de la entrega, pierden identidad; cuando el productor decide vender los granos, el acopiador-consignatario puede actuar como acopiador emitiendo una LPG de compraventa (identificada como LPG01), o como consignatario emitiendo una LPG en consignación (LPG02).
- En el caso de consignación de granos, la LPG02 prevé la determinación e instrumentación de la comisión sobre la operación primaria como un porcentaje del precio referido a un lugar de referencia (suele ser el destino final: molino, fábrica o elevador portuario) y es donde se perfecciona la consignación.

La comisión por la compra en consignación se deduce de la LPG y se expone neteando en el Libro IVA-Compras.

- El acopiador-consignatario, a nombre propio y por cuenta de su comitente (productor), realiza la venta en consignación al comprador final a un precio referido a un lugar o destino, en el que se perfecciona dicha venta secundaria, emitiendo las liquidaciones secundarias de granos LSG en consignación.

Cualquiera sea la modalidad de la operación, los precios se pactan en un lugar de referencia (normalmente en el destino final), en el que se perfeccionan todas las ventas.

Dada la obligatoriedad de contar con una planta, como indicamos previamente, sus registros contables reflejarán información relacionada con la propiedad o locación de por lo menos un inmueble para tal fin.

## **SU AUDITORÍA**

---

### **Aspectos generales. Normas vigentes**

Abordaremos ahora algunas cuestiones generales de auditoría como introducción a los procedimientos y validaciones que se aplicarán en la revisión de un acopiador-consignatario.

La normativa vigente en esta materia es la [resolución técnica \(FACPCE\) 53/2021](#) -modificación de la [RT \(FACPCE\) 37/2013](#) -: normas de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificaciones, servicios relacionados e informes de cumplimiento de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE).

En primer lugar, definimos a la auditoría como un proceso sistemático a partir del cual se obtiene evidencia (elementos de juicio válidos y suficientes) que se evalúa en relación con ciertas afirmaciones acerca de la situación económico-financiera y que se encuentran incluidas en la información contable que emite un ente.

Las afirmaciones están referidas a la veracidad, validez, integridad, y la razonable medición y exposición de las transacciones y de los saldos de cada uno de los componentes de los estados contables, y mediante este proceso, el auditor determinará sobre su correspondencia o no.

### **Etapas de la auditoría**

Las etapas que implica un proceso de auditoría son tres:

- *Planificación*: se define el enfoque/estrategia de auditoría a emplear; el enfoque es la definición de las distintas pruebas que se llevarán a cabo; surge de la evaluación y comprensión de los riesgos de auditoría y de cómo estos afectan a cada componente de los estados contables, a sus afirmaciones y al sistema de control interno; esto se expone en un programa de trabajo.
- *Ejecución*: se realizan los procedimientos planificados en el programa de trabajo para obtener elementos de juicio válidos y suficientes.
- *Conclusión*: se revisan las evidencias obtenidas durante la etapa de ejecución para formarse un juicio sobre las afirmaciones contenidas en los estados contables y emitir una opinión respecto de su razonabilidad.

De acuerdo con lo que hemos descripto, en la etapa de la planificación se determinan los procedimientos a aplicar, su alcance, en qué momento y cómo se van a realizar.

Será objetivo de una auditoría que la misma sea eficiente, es decir, obtener los mejores resultados con el menor costo, por lo que es importante efectuar una planificación adecuada. Esto implica seleccionar aquellos procedimientos que den mayor satisfacción de auditoría, para lo que será necesario obtener conocimiento apropiado de la estructura del ente, de sus operaciones, de las características propias de su negocio, de las normas legales y reglamentarias que le son aplicables, de su situación económico-financiera, sobre cuáles son sus riesgos inherentes, sobre cuáles son sus sistemas de información y de control interno, sobre cuál es la actitud de la

dirección respecto de los controles y de qué cambios ocurrieron durante el período bajo análisis. Luego, se procede a identificar los distintos componentes de los estados contables y el enfoque a aplicar en cada uno de ellos.

De acuerdo entonces a los procedimientos, el auditor obtendrá:

- evidencia de control: se encuentra relacionada con el sistema de control interno, y son los elementos de juicio válidos y suficientes que indican que los controles identificados por el auditor en los que depositará confianza existen y operan efectivamente;
- evidencia sustantiva: se encuentra relacionada directamente con los componentes de los estados contables, y son los elementos de juicio válidos y suficientes que se obtienen al revisar las distintas transacciones, saldos e información generada por el ente.

De la determinación de la combinación de evidencia que se requiere surge la estrategia de auditoría, que puede ser de cumplimiento o sustantiva.

Evaluar las debilidades de control detectadas en el análisis de los sistemas del ente podría modificar el enfoque planificado previamente

A modo de ejemplo, detallamos algunos procedimientos usuales a aplicar por el auditor, según la [resolución técnica \(FACPCE\) 53/2021](#):

- Evaluación del control interno pertinente a la valoración del riesgo.
- Cotejo de los estados contables con registros contables.
- Cotejo de la correlación entre los registros contables con documentación comprobatoria.
- Inspecciones oculares (arqueo de fondos y documentos, observación física de bienes, etc.).
- Obtención de confirmaciones directas de terceros (bancos, proveedores, clientes, abogados, etc.).
- Comprobaciones aritméticas.
- Revisiones conceptuales analíticas.
- Comprobaciones globales de razonabilidad (por ejemplo, análisis de índices y tendencias, análisis comparativo e investigación de fluctuaciones de significación).
- Examen de documentos importantes (estatutos, actas, contratos, etc.).
- Indagaciones a funcionarios y empleados del ente.
- Obtención de una confirmación escrita de la dirección del ente con las explicaciones e informaciones suministradas durante la auditoría (manifestaciones de la Dirección).
- Preguntas a la dirección del ente para identificar si hay dudas sustanciales sobre la capacidad del ente para continuar como una empresa en funcionamiento, al menos en los próximos 12 meses posteriores a la fecha de cierre de los estados contables.
- Obtención de elementos de juicio sobre la idoneidad de la aplicación del precepto de "empresa en funcionamiento" y si existe una incertidumbre significativa al respecto.

### **Descripción de los componentes**

Los componentes de los estados contables sobre los cuales el acopiador-consignatario efectuará afirmaciones serán:

- Caja y bancos: comprende el dinero en efectivo en caja y bancos del país y del exterior, y otros valores de poder cancelatorio y liquidez similar.

- Inversiones transitorias: son aquellas colocaciones temporarias (corrientes) de excedentes de fondos que se caracterizan por su alta liquidez, realizadas para obtener una renta u otro beneficio. Por ejemplo: depósitos a plazo fijo, en caja de ahorro, operaciones en el mercado de futuros, títulos públicos, etc.

- Ventas y créditos por ventas / Ingresos y créditos por servicios: se deriva del proceso de negocio principal, el cual incluirá la venta de granos por cuenta propia o de terceros, o la prestación de servicios, y estará formado por partidas que representan el saldo a cobrar al cierre del ejercicio, y por los resultados asociados y cobranzas. Como se ha indicado en el caso de la operatoria en consignación, se expondrán como resultados las diferencias de conjunto.

- Compras y cuentas a pagar: corresponde a la adquisición de insumos, bienes y servicios para el desarrollo de la actividad, que incluirá los compromisos asumidos por las operaciones de compra de granos por cuenta propia o de terceros.

- Bienes de cambio y costos: cuando los granos existentes en las instalaciones del acopio son de su propiedad, se reflejará en este componente en sus estados contables.

- Inversiones permanentes: abarca a todos aquellos activos con un objetivo distinto al de cumplir con su actividad principal y con una intención de mantenerlas mayor a un año. En este componente se reflejan como propiedades de inversión aquellos inmuebles destinados a obtener una renta.

- Bienes de uso e intangibles: comprende los bienes tangibles destinados a ser utilizados en la actividad del acopiador y no a la venta, incluyendo aquellos en construcción, montaje y los anticipos. Se incluyen en este rubro las plantas que deben tener por requerimientos legales cuando sean de su propiedad.

Los bienes intangibles comprenden aquellos que representan privilegios, franquicias y otros similares, incluyendo los anticipos para su adquisición, que no son bienes tangibles, ni derechos contra terceros, y que expresan un valor cuya existencia depende de la posibilidad futura de producir ingresos. Por ejemplo: derechos de propiedad intelectual, patentes, marcas, licencias, gastos de organización y preoperativos, gastos de desarrollo, etc.

- Deudas financieras: exponen las operaciones de financiación. Está integrado tanto por las deudas como por los costos financieros, lo que incluye intereses, explícitos o implícitos, actualizaciones monetarias, diferencias de cambio y otros resultados derivados de las obligaciones asumidas como consecuencia de la utilización de capital de terceros.

- Pasivos laborales y costos: comprende las compensaciones que se pagarán por el servicio prestado por las personas que se encuentran trabajando en relación de dependencia y las respectivas contribuciones de seguridad social.

Algunos de los servicios prestados por el personal serán los siguientes:

a) Encargados de planta, recibidor, perito clasificador de granos, acondicionamiento, lacrado y extracción de muestras.

b) Balancero: realizan el pesaje de granos.

c) Auxiliares especializados: realizan tareas de secado de cereales, preparación y proceso de fumigación, mantenimiento de maquinarias, operador de plataformas de descarga y aspiradoras.

d) Encargado de laboratorio: realiza el control y la dirección de laboratorios de análisis de muestras.

e) Laboratorista: analiza muestras, y determina su calidad, condición y peso.



Tendrán una incidencia importante en este componente los convenios colectivos de trabajo que regulan la actividad.

- Deudas y cargas fiscales: se deriva de la existencia de obligaciones ciertas, determinadas o determinables, vinculadas a los impuestos, tasas y contribuciones que gravan la actividad.

- Deudas contingentes: se deriva de la existencia de situaciones que probablemente originen obligaciones para el ente, cuya resolución en el futuro es incierta, y sobre las cuales se debe efectuar estimaciones, tanto de la probabilidad de ocurrencia como del monto.

Se detecta entonces la combinación de dos conceptos:

a) Incertidumbre: falta de certeza respecto de que ocurran o no en el futuro los hechos involucrados.

b) Estimación: acerca del grado de probabilidad de ocurrencia y del monto que corresponda registrar, según este grado de probabilidad y la posibilidad de cuantificación.

## **COMPONENTES RELEVANTES DE LA ACTIVIDAD**

---

Dado lo expuesto hasta acá en relación con la actividad del acopiador-consignatario, los componentes más relevantes serán todos aquellos relacionados con el manejo físico de los granos, su conservación, los créditos y deudas que se derivan de su venta o compra, respectivamente, sea por cuenta propia o de terceros, los resultados asociados y el cumplimiento de los requerimientos normativos e impositivos.

Una parte muy importante de la operatoria del acopiador es realizada *por cuenta del tercero productor*, por lo que en esos casos no hay propiedad de los granos, como se indicó anteriormente, pero asumen obligaciones que se traducen en la "posición" que tiene el acopiador-consignatario frente a estos.

### **Procesos involucrados**

Podemos entonces mencionar como procesos relevantes involucrados los siguientes:

- Recepción y depósito de los granos.
- Acondicionamiento de los granos.
- Compraventa de los granos por cuenta propia o del productor.
- Transferencia o retiro de los granos.
- Logística.

En dichos procesos el acopiador-consignatario<sup>(2)</sup>:

- figurará en la carta de porte como destinatario o como remitente comercial;
- emitirá certificación primaria de depósito de granos en planta propia o en planta de terceros;
- emitirá certificación primaria de retiro o transferencia de granos;
- emitirá cartas de porte para la logística de los granos al destino final (cuando corresponda);
- emitirá LPG y LSG.

De acuerdo con esto, en la validación de los saldos y transacciones relacionados con los granos, se podrá encontrar la siguiente documentación que respaldan las operaciones:

- Contrato de compraventa: Carta de porte / CTG (destinatario) - Certificación primaria de granos (depósito en planta propia) - LPG (compraventa).
- Contrato de consignación: Carta de porte / CTG (remitente comercial) - Certificación primaria de granos (depósito en planta de terceros) - LPG (consignación).
- Depósito: Carta de porte (destinatario) - Certificación primaria de depósito (planta propia) - Certificación primaria de retiro o transferencia, o LPG (compraventa o consignación).

Mientras el acopiador solo esté actuando como depositario de los granos del productor, este podrá ordenar el retiro, la transferencia (en la cual se transfiere la propiedad sin el movimiento de los granos de la planta) o su venta.

Cuando el productor desee vender los granos, pueden darse dos situaciones:

- Que el mismo depositario (acopiador) compre la mercadería al productor. El depositario actúa como comprador.
- Que el depositario venda la mercadería a un tercero (comprador final) por cuenta y orden del productor. El depositario actúa como consignatario.

El comprador o consignatario será el responsable de la emisión electrónica de la LPG.

En las operaciones en las que el acopiador-consignatario figure como destino en la carta de porte emitida por el productor, certifique los granos en planta propia y emita carta de porte para la entrega de los granos en el destino final desde su planta, este flujo alimentará el Registró Sistémico de Movimientos y Existencias de Granos, de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP).

### **Afirmaciones**

Las afirmaciones contenidas en los componentes relacionados con granos (sea el stock como los saldos a cobrar o a pagar relacionados y sus resultados) son:

- Integridad: el stock ha sido íntegramente registrado e imputado en el período correspondiente; las compras y las ventas en consignación han sido registradas íntegramente, y asignadas al período adecuado, y en las cuentas de activo y pasivo que las representan; el corte de transacciones es correcto.
- Validez/Veracidad: los bienes existen en cantidad y calidad adecuadamente respaldados y son propiedad del ente (de corresponder) o de terceros, y surge de la documentación correspondiente; la posición de los granos es válida, representa el activo o pasivo del acopiador-consignatario y se deriva de la documentación de respaldo.
- Medición: los saldos se encuentran expresados al precio de mercado de las operaciones y de acuerdo con las normas contables vigentes; los activos y pasivos por mercadería pagada o cobrada anticipadamente a la entrega se encuentran medidos adecuadamente.
- Exposición: los componentes se encuentran adecuadamente clasificados, descriptos y expuestos, así como se ha expresado como información complementaria toda la requerida.

### **Riesgos y controles. Enfoque de auditoría**

Debido a la naturaleza de los componentes relevantes de la actividad y a los riesgos asociados con el manejo físico de granos, la posición activa o pasiva en las operaciones de granos y el marco regulatorio de la actividad, se espera que el acopiador-consignatario preste particular atención a los controles sobre los mismos. El auditor validará particularmente la veracidad y validez de las transacciones y

saldos, y la integridad de las registraciones adecuadamente medidas y expuestas.

Respecto de los riesgos que afectan a la actividad (que son inherentes a esta) o de control, algunos de los mayores riesgos que pueden evidenciarse en el proceso de auditoría son los siguientes:

1. Los stocks de granos no se encuentran íntegramente registrados en el período correspondiente.
2. Pérdidas de los granos almacenados, sean de su propiedad o de terceros.
3. Que las cuentas de compras y ventas por cuenta y orden de terceros no reflejen correctamente los saldos.
4. No se refleja razonablemente la posición de granos que mantiene el acopiador-consignatario y los compromisos asumidos. Esto adquiere relevancia cuando opera en consignación.
5. El acopio se encuentra sobrevendido y no se registra el pasivo correspondiente a la posición de granos faltante.
6. Riesgo "precio" debido a las fluctuaciones en función de la posición tomada del acopiador-consignatario sin la cobertura correspondiente.
7. Riesgo "moneda": que el acopiador se encuentre expuesto en su posición al riesgo por las fluctuaciones del tipo de cambio que puede generar pérdidas.
8. Riesgo de incumplimiento de la contraparte.

Estos tres últimos riesgos son inherentes a la actividad, por lo que su control será importante validar por el auditor en su estrategia de auditoría.

Respecto al "riesgo precio", las fluctuaciones de estos son una característica habitual del mercado de granos, pero dicha volatilidad podría generar que las posiciones de riesgo superen los parámetros aceptados internamente por el acopiador.

Cabe recordar que el precio pizarra publicado por las Cámaras Arbitrales de Cereales sirven de base para la formación del precio en el mercado físico, brindando transparencia a cada producto en las distintas regiones del país, y es *precio por tonelada por un tipo de cultivo dado una terminal portuaria específica, o un destino comercial, bajo ciertas condiciones comerciales de entrega.*

Las condiciones comerciales se refieren al momento en que se pone precio a los granos en relación con el momento en que se hace la entrega física: *negocios a precio y negocios a fijar.*

Entonces, según las operaciones que realiza el acopiador-consignatario (mencionadas anteriormente), asume el siguiente riesgo:

- *Operaciones de compraventa de granos:* compra del grano al productor en un negocio "a precio" para luego venderlo a la exportación o a la industria. Durante el período que media entre la compra y la venta, el acopiador está comprado en el disponible.

Riesgo: eventual baja en los precios de los granos.

- *Operaciones a fijar precio:* el productor entrega sin estipular el precio. Posteriormente, va dando orden de fijación al acopiador, quien paga la cotización del grano en el momento de esta, descontando los costos de almacenaje.

Compras a fijar - Ventas a precio: el acopiador está vendido en el disponible.

Riesgo precio: ante una posible suba, el monto que deberá pagar al productor cuando "fije" será mayor al que obtuvo por la venta de los granos.

Para mitigar este riesgo, el acopiador-consignatario venderá la mercadería "a fijar",

y cuando el productor fije el precio hará lo mismo respecto de la venta.

- *Operaciones de canje y financieras contra cosecha*: consisten en la entrega de insumos o adelantos para la compra de estos contra el compromiso del productor de entregar cierta cantidad de grano al momento de la cosecha.

El "riesgo precio" por las variaciones desfavorables de las cotizaciones de los granos es uno de los mayores riesgos a los que están expuestos los acopiadores, si están comprados o vendidos en el mercado físico, por lo que determinará diariamente la "posición neta" expuesta que surge de la totalidad de las operaciones.

Así, por ejemplo, si el acopio está comprado en el disponible por haber comprado a ciertos productores a precio y, por otra parte, está vendido en el disponible por haber vendido a precio granos comprados a fijar, solo tendrá la necesidad de cubrir la diferencia resultante.

Cuando el acopiador perfecciona un volumen de compra al productor o un volumen de venta en el mercado local (siempre bajo condiciones comerciales "a precio") que no se encuentra calzado al 100% con una respectiva venta/compra (según corresponda), deja abierta una posición en toneladas. Dicho volumen es el que se monitoreará de forma diaria, ya que quedará expuesto a la volatilidad del precio.

La exposición al riesgo precio, si está comprado o vendido en el mercado físico, tiene las siguientes alternativas:

1. No establecer cobertura alguna y seguir expuesto a las variaciones de precio.
2. Realizar contratos *forward* a precio. La entrega y el pago se difieren en el tiempo, pero se define un precio, con lo cual desaparece el *riesgo precio*, pero nace el riesgo de incumplimiento (contraparte).
3. Establecer coberturas mediante la utilización de futuros u opciones.

Como en la operatoria de granos se operan posiciones de compraventa futuras, no es necesario contar con la existencia física para poder efectuar las transacciones; esta particularidad permite la atemporalidad de los compromisos de compraventa y es por eso fundamental las actividades de control del acopio.

Dentro de dichas actividades de control interno, adquiere especial importancia la determinación y el seguimiento diario de la posición de granos, si se encuentra "comprado" o "vendido", y sus obligaciones futuras de vender o comprar para controlar el riesgo "precio".

<b>Posición al xxx</b>		
<b>Grano</b>	<b>Tons./Kgs.</b>	<b>Comprado/Vendido</b>

Al cierre, en cuanto a la información obtenida respecto al movimiento de granos, y del total de kilos/toneladas compradas y vendidas, se debe identificar tanto en compras como en ventas por cada grano comercializado y por cada modalidad (a precio y a fijar) lo siguiente:

- Volumen (kilos/toneladas) facturado y entregado.
- Volumen entregado sin facturar.
- Volumen facturado sin entregar.

- Contemplar en la ecuación el volumen comprado o vendido para cubrirse en el mercado de futuros.

		Toneladas/Kgs.			\$		
		Compra	Venta	Neto	Compra	Venta	Neto
<b>Precio hecho / Precio a fijar</b>	Entregadas y facturadas	---	---				
	Entregadas sin facturar	---	---				
	Facturadas sin entregar	---	---				
	Pendientes de entrega no facturadas	---	---				
	<b>Totales</b>						

Los granos entregados sin facturar y los facturados sin entregar representarán activos y pasivos pendientes de registrar. Cuando de esa comparación resulte que los kilos o toneladas vendidas son mayores a los comprados, el acopio deberá registrar un pasivo por las compras pendientes de liquidar.

PENDIENTE DE LIQUIDAR		
<b>COMPRA GRANO</b>	TN ENTREGADAS SIN FACTURAR (PASIVO) TN \$	TN FACTURADAS SIN ENTREGAR (ACTIVO) TN \$
<b>VENTA GRANO</b>	TN ENTREGADAS SIN FACTURAR (ACTIVO) TN \$	TN FACTURADAS SIN ENTREGAR (PASIVO) TN \$

Por otra parte, en función de que muchas de las operaciones de granos se realizan en dólares, el acopiador-consignatario también se encuentra expuesto al riesgo moneda, que corresponde a las variaciones del tipo de cambio y las ganancias o pérdidas que puede generar esto. El acopiador-consignatario deberá controlar su posición e ir pesificando las ventas en el mismo volumen y momento en que se pesifican las compras.

Dicho todo esto, algunos controles que será importante que se encuentren presentes en el acopio son los siguientes:

1. Determinación y seguimiento diario de la posición de granos en cuanto a si se encuentran "comprados" o "vendidos", y a las obligaciones futuras a vender o comprar para controlar el riesgo "precio" al que se encontrarán expuestos.
2. Realización de inventarios físicos mediante procedimientos de cubicaje de

existencias en plantas.

3. Comparación de las cantidades existentes y/o faltantes sobre la base de los controles de los volúmenes y la documentación respaldatoria de los movimientos de ingresos a plantas.

4. Acceso restringido a la planta.

De acuerdo con lo indicado en cuanto al enfoque de auditoría, será eficiente aplicar confianza en los controles efectuando principalmente pruebas de cumplimiento respecto a obtener evidencia de que ciertos controles operan en forma efectiva y que el auditor puede depositar confianza en ellos, probando su cumplimiento por parte del acopiador-consignatario, y complementando las mismas con algunos procedimientos analíticos y sustantivos.

### **Procedimientos específicos**

Se describen algunos de los principales procedimientos aplicables para la revisión de los componentes relevantes de un acopiador-consignatario, los cuales serán combinados según el enfoque de auditoría determinado:

#### ***Pruebas de cumplimiento***

- \* Verificar la confección, seguimiento y aprobación de la posición de granos.
- \* Verificar que las conciliaciones entre los movimientos de granos y la información contable son supervisadas y aprobadas por funcionario adecuado.
- \* Validar el seguimiento de las diferencias detectadas.
- \* Presenciar inventario físico: cuando este es llevado adelante por el acopio, recurrentemente será una prueba de cumplimiento además de sustantiva.

#### ***Pruebas analíticas***

- \* Realizar un análisis comparativo de cantidades y saldos del ejercicio anterior y del actual, y analizar variaciones, considerando fluctuaciones en los precios de mercado.
- \* Realizar pruebas globales de volumen contratado, entregado, facturado, pendiente de entrega y pendiente de facturar, valorizando las cantidades por los precios pizarra.
- \* Verificar las conciliaciones entre el sistema de registro de granos del acopiador-consignatario, sus mayores contables y la información reflejada en el Registro Sistémico de Movimientos y Existencias de granos de la AFIP a la fecha de cierre del ejercicio.
- \* Revisar la posición de granos y verificar su razonabilidad.
- \* Verificar la rotación de la planta o "giro de instalación": índice que representa la cantidad de grano comprada y vendida en relación con la capacidad de la planta; es una medida de eficiencia del acopio, ya que, generalmente, cuanto mayor sea la rotación, mayores serán las utilidades.

#### ***Pruebas sustantivas***

- \* Presenciar la toma de inventario físico. Validar la existencia y la medición de este mediante la realización de observación física.
- \* Efectuar una visita a la planta.
- \* Seleccionar una muestra de documentos para validar la exactitud de la registración con su documentación de respaldo, principalmente cartas de porte, certificados de depósito de granos, y liquidaciones de granos.
- \* Requerir confirmación escrita a terceros.
- \* Verificar razonabilidad del ajuste resultante de la posición de granos.

- \* Verificar la razonabilidad de la determinación de los resultados por diferencia de conjunto en la operatoria en consignación.
- \* Realizar pruebas de corte de documentación.
- \* Revisar pagos y cobros posteriores al cierre.

## **BIBLIOGRAFÍA**

---

- \* "Acopios y almacenajes" - Ministerio de Agricultura, Ganadería y Pesca Argentina - 2020.
- \* Bergero, Patricia: "Instrumentación de operaciones en el comercio de granos" - Dirección de Informaciones y Estudios Económicos - Bolsa de Comercio de Rosario - 2015
- \* Laguía, Ana Carolina - De Carli, María Florencia: "Auditoría" - 4a. ed. - Ed. ERREPAR - Bs. As. - 2022.
- \* Landrein, Maximiliano: "Acopio" - Investigación & Desarrollo - Departamento de Capacitación y Desarrollo de Mercados - Bolsa de Comercio de Rosario.

---

### **Notas:**

- (1) [R. \(MA\) 21-E/2017, Cap. 3, art. 3.1, primer párrafo](#)
- (2) [R. \(MA\) 21-E/2017, Cap. 3, art. 3.1, segundo párrafo](#)