

BOLETIN 66. ESTRUCTURA DE CUENTAS CONTABLES PARA GANADERIA Y AGRICULTURA.

**(Andamiaje y nomenclatura genérica para adaptaciones en entidades
que realizan actividad primaria)**

En el esquema estructurado de cuentas específicas de la contabilidad agropecuaria, presentado en la tabla 1, se utiliza una nomenclatura genérica para incluir cualquier género de cualquier especie y subrayamos la denominación española de nuestros niveles de cuentas. Para que surta el efecto deseado en la autenticidad de la información financiera, es conveniente comprender qué labor tiene cada cuenta en la estructura, qué bienes abarca cada una y qué procedimiento o metodología contable merece cada una en su tratamiento.

TABLA 1

ESTRUCTURA DE CUENTAS ESPECÍFICAS DE LA CONTABILIDAD PECUARIA.	
I. En cuanto al Inmovilizado Material y Existencias	
1. Activo Circulante: <u>inventario de productos para la venta – Existencias</u>	
a.	Machos destinados a la venta
b.	Hembras destinadas a la venta
c.	Animales de desecho
d.	Productos recolectados en almacén (cosechas)
e.	Cultivos de ciclo corto (anuales)
2. Activo Fijo: ¹<u>semovientes de producción- Inmovilizado Material Biológico en Producción</u>	
a.	Hembras en Producción o Reproducción 1er parto
b.	Hembras en Producción o Reproducción Multíparas ²
c.	Machos Reproductores
d.	Animales de Trabajo
e.	Cultivos Perennes en Producción (etapa productiva) ³
3. Otros Activos: <u>semovientes en formación- Inmovilizado Material Biológico en Formación</u>	
a.	Hembras Montadas por primera vez
b.	Hembras Preñadas por primera vez
c.	Hembras destetadas
d.	Machos destetados ⁴
e.	Hembras lactantes
f.	Machos lactantes
g.	Cultivos Perennes en Formación (etapa pre-productiva)
II En cuanto a las Reservas (Patrimonio) y Cuentas de Resultado:	
4. Superávit	
a.	Superávit por Actualización de Activos Biológicos
i.	Por evolución
ii.	Por revalorización
5. Cuentas de Resultado	
a.	Ingresos por evolución y nacimientos
b.	Egresos por involución
c.	Pérdidas, mermas y degradaciones

Fuente: Elaboración propia 2014

¹ En este nivel de cuentas se ha observado en algunas explotaciones la cuenta de valuación de activos fijos referente a las amortizaciones o agotamientos acumulados de cada estrato.

² Multíparas: vientres que han parido más de una vez.

³ Después de la primera cosecha

⁴ Siempre y cuando no estén destinados a la venta, de ser así, formarán parte de los Machos destinados a la venta en el Activo Circulante.

Tratamiento de las cuentas reales o de balance. Inmovilizado material y existencias (Activos).

La numeración que sigue respeta la secuencia de la tabla 1

1. a.- Machos destinados a la venta: en esta cuenta se maneja todo lo relacionado con los animales cuya misión dentro del ciclo productivo de la cría sea la matanza o consumo, siempre y cuando hayan alcanzado el peso corporal deseado que nos confirme que saldrá de la entidad en menos de un ejercicio económico. Es decir, puede ser considerado, según el peso en el momento de la evaluación, como existencia realizable en el corto plazo. También pueden incluirse en la cuenta todos aquellos animales que a pesar de no tener el peso requerido se destinen a la venta durante los próximos 12 meses por decisión y política de la gerencia. Esta cuenta recibe los cargos mediante las transferencias de inventario realizadas desde la cuenta de Machos destetados principalmente.

1. b.- Hembras destinadas a la venta: en esta cuenta se agrupan y se registran sólo las hembras cuyo destino final sea la matanza en los próximos 12 meses. Es decir, puedan ser consideradas existencias. No es natural dentro de un ciclo productivo “desincorporar del inventario” hembras para destinarlas a la venta en el corto plazo, pero si es natural encontrar hembras para destinarlas a la matanza por dos causas muy comunes, la primera, cuando la hembra en evolución (la maute o novilla generalmente) se accidenta físicamente o se descarta por incapacidad reproductiva tras varios intentos fallidos de monta natural o inseminación artificial, y la segunda, cuando la hembra adulta ha cumplido su ciclo productivo y bien por causas naturales de improductividad (longevidad o desgaste fisiológico,) o bien por decisión de la gerencia, basada en las políticas de descarte por selección genética, es separada del lote de producción y reubicada en las áreas de recuperación de la finca para su pronta desincorporación.

1. c.- Animales de desecho: son todos aquellos animales que pudieran no estar incluidos y registrados en los puntos 1.a y 1.b, este grupo incluye los animales de trabajo que pudieran destinarse a la venta por descarte y cualquier animal en malas condiciones mantenido en la empresa con fines experimentales.

1. d.- Productos recolectados en almacén (cosechas): se refiere a todos los frutos o cosechas de origen vegetal que tras haber sido recolectados, se mantienen en la empresa hasta su comercialización. En la mayoría de las organizaciones agrícolas, las cosechas se registran en el momento de su venta, siendo así, como salen inmediatamente de la empresa, no se mantienen como existencias. En algunos cultivos se hace necesario un acondicionamiento previo a la venta, en el que pudieran considerarse existencias. En este

último caso, de acuerdo con el producto que se trate puede permanecer en almacén, depósito, campo abierto, ensilaje, etc., por períodos de tiempo considerables mientras se acondiciona para el mercado.

1. e.- Cultivos de ciclo corto: también conocidos como cultivos anuales, se mantienen en esta cuenta del Activo Circulante como existencias para la venta toda vez que, el período que transcurre desde la siembra hasta la recolección es menor a un año, por lo tanto todo el valor capitalizado en la siembra y el mantenimiento del cultivo afecta directamente el valor de las ventas que de él se desprendan. Estos cultivos de ciclo corto, sin lugar a dudas, pueden clasificarse en este grupo del inmovilizado material debido a una condición muy especial que los caracteriza y que los distingue del resto de los cultivos, la cosecha o recolección del fruto implica la eliminación de la plantación. En este grupo de cultivos se encuentran, por ejemplo, todos los cereales, las oleaginosas a excepción del olivo, todas las hortalizas, algunos tubérculos y algunas raíces. Son los que cubren mayor área de siembra en el mundo. De acuerdo con ésta particular característica podemos entender que el monto capitalizado desde la siembra en el momento de la cosecha, será absorbido como costes del fruto recolectado en su totalidad y este posteriormente se convertirá en coste de las ventas de esos frutos.

2. a. Hembras en producción o reproducción primer parto: es el registro del primer grupo del inmovilizado material biológico. Se incluyen en este los vientres o madres de primer parto, es decir, las que han tenido sólo un parto. Estas madres han sido trasladadas desde el grupo de Hembras Preñadas de los Otros Activos recientemente y apenas comenzarán a agotarse (amortizarse). Es el rebaño más valioso del Inmovilizado Material. Desde este punto en adelante, las Hembras ya están sujetas a un desgaste fisiológico, el comienzo de su involución es evidente debido a los esfuerzos en la reproducción y producción. De allí, que se conviertan en Animales Agotables (amortizables). Su vida útil depende de su ciclo productivo o de las políticas de selección genética de la gerencia.

2. b.- Hembras en producción múltipara: se incluyen las hembras que tienen más de un parto. No hay diferencia entre este grupo y el anterior, ambos se clasifican dentro del Inmovilizado Material o Activo Fijo Agotable. La distinción entre uno y otro grupo viene dada solamente por el hecho de que en el grupo anterior se reciben siempre las Hembras Preñadas no paridas anteriormente, en cambio en este se reciben sólo Hembras en Producción ya paridas. La vida útil reproductiva a efectos de amortizaciones viene dada por las estimaciones de su ciclo productivo o por las políticas de selección genética de la gerencia.

2. c.- Machos reproductores: son los Padrotes o Sementales que cubren o montan a las hembras aptas para concebir. Son parte del Inmovilizado Material (Activo Fijo), están involucrados en el proceso de producción directamente, tanto como los vientres adultos. Al

igual que estas, son responsables de la producción de crías. Son Agotables (amortizables), pero en mucho menor plazo. Su vida útil reproductiva está limitada por los riesgos de consanguinidad dentro del rebaño, por lo que son removidos de los lotes cuando existen riesgos de que monten a sus hijas.

2.d.- Animales de trabajo: son todas aquellas especies domésticas cuyo papel dentro de la explotación se reduce a la carga, labrado, transporte o tracción, para llevar a cabo las labores junto al trabajador que permiten llevar a feliz término el ciclo productivo de la especie en procreación. También son Agotables (amortizables), y su vida útil igualmente, depende de las estimaciones sobre su vida productiva como animal de trabajo.

2. e.- Cultivos perennes en producción: estos son cultivos de ciclo largo, conocidos también como Cultivos Permanentes. Son Cultivos que previamente han permanecido en los Otros Activos desde el momento de su siembra absorbiendo todos los costes de su creación y mantenimiento, hasta que tienen su primera cosecha, momento en el cual son transferidos a esta cuenta del Inmovilizado Material, convirtiéndose desde ese momento en activos productivos amortizables. Un cultivo se debe considerar en producción tras su primera cosecha y no antes, puesto que en ese momento se puede reconocer que es hábil desde el punto de vista reproductivo. Por eso, consideramos que el punto de transferencia de las plantaciones del inmovilizado no agotable al inmovilizado agotable es la primera cosecha, es decir, el punto desde el cual la gerencia ya puede tener certeza de que la producción vegetal comienza un ciclo no interrumpido de reproducción anual. Producen una cosecha como mínimo al año. Su vida útil depende de la fisiología del cultivo en cuestión. Hay cultivos con vida útil productiva de 5 años, 8 10 12, 18, 25, 30, 60, y hasta 100 o más años

2. f.- Otros activos: semovientes en formación-inmovilizado material biológico en formación: son todos los activos que nacen o se gestan naturalmente y comienzan a evolucionar, lo cual demanda cuidado y costes sin tener la capacidad de producir renta. Se incluyen aquí todos los activos biológicos en crecimiento desde su nacimiento hasta su madurez fisiológica reproductiva. Sólo después de que sean aptos para la reproducción o engorde sostenido pueden formar parte de los activos fijos (inmovilizado material) o activo realizable (inventarios o cosechas para la venta) respectivamente.

3. a.- Hembras montadas por primera vez: son todas aquellas aptas para la reproducción cubiertas naturalmente por Padrotes o inseminadas artificialmente por el hombre, no necesariamente preñadas o al menos con preñez no detectada. Son hembras que nunca han gestado antes y generalmente se mantienen agrupadas en lotes separados del resto de hembras jóvenes y adultas para mejor supervisión de la posible primera gestación. En este

grupo, como parte de los Otros Activos o Activos en Proceso, siguen en evolución; no hay agotamiento o amortización de su valor.

3. b.- Hembras preñadas por primera vez: se distinguen de las anteriores sólo porque su preñez ya ha sido detectada, y probablemente los Padrotes de ese lote de hembras ya han sido removidos. En el caso que la gerencia mantenga estos dos grupos, el de hembras montadas se separa de las hembras preñadas. Aunque es común observar estos animales unidos en un solo grupo, sobre todo si hay limitaciones de espacio o alimentación.

3. c.- Hembras destetadas: estas son las hembras en formación que no han llegado a la madurez fisiológica adecuada para ser preñadas, pero si están suficientemente desarrolladas para independizarse de sus madres. Se mantienen sin sus madres, solas y separadas de aquellas que sí están aptas para la reproducción. Es común observarlas unidas a los machos de su edad en algunas unidades con limitaciones de espacio, dado que aún no corren riesgos de preñez precoz, pero lo más recomendable es mantenerlas separadas de los machos de su edad. Representan la pubertad en términos fisiológicos.

3. d.- Machos destetados: estos son los machos en formación que no han llegado aún al peso ideal para comenzar su engorde terminal, mantienen un crecimiento óseo importante todavía acompañado de un menor crecimiento muscular, pero si están suficientemente desarrollados para independizarse de sus madres. Se mantienen sin sus madres, solos y separados de aquellos que están en fase de crecimiento muscular importante. Es común observar, en algunas unidades con limitaciones de espacio estos machos unidos a las hembras de su edad (3 a 5 meses), dado que aún no tienen madurez suficiente para la reproducción. Lo más recomendable, es mantenerlos separados de las hembras de su edad en lo posible más que todo para no permitir excesos de ejercicio y facilitar el crecimiento. Representan la pubertad en términos fisiológicos en este género.

3. e.- Hembras lactantes: son las más pequeñas del ciclo, aquellas que aún dependen de sus madres en todo sentido, pues no ha culminado su período de crianza. Permanecen con sus madres por largos períodos o en algunas especies todo el tiempo, ya que su principal alimento es la leche materna. Son conocidas como las “crías hembra”.

3. f.- Machos lactantes: son los más pequeños del ciclo, aquellos que aún dependen de sus madres en todo sentido, ya que aun no han concluido su período de crianza, por lo que permanecen con sus madres por largos períodos o en algunas especies todo el tiempo. Su principal alimento es la leche materna y son conocidos como las “crías macho”.

3. g.- Cultivos perennes en formación (etapa pre-productiva): se trata de cultivos Perennes, pero aún en formación. Esta clasificación agrupa a los Cultivos de ciclo largo desde las etapas de siembra hasta la primera cosecha, durante la cual absorben toda la carga financiera de su creación y mantenimiento como inversión. Una vez capitalizado todo esto en el inmovilizado en formación son transferidos a los Cultivos Perennes del Inmovilizado Material (Activo Fijo). Como Activo en formación, no se agotan o amortizan, por lo que su vida en el grupo de cuentas del Activo en Formación termina cuando demuestra su madurez fisiológica a través de la primera cosecha. Los cultivos perennes en formación tienen distintos períodos de duración, que dependen del plazo que transcurre entre su siembra y la primera cosecha, estos van desde 1, 2, 3, 4 y 5 años generalmente pero hay excepciones contadas de mucho más plazo.

4. a.- Superávit por actualización de activos biológicos: es la cuenta de patrimonio que registra los cambios en el valor de los activos biológicos cuando la gerencia utiliza mecanismos de valoración distintos al coste. Como es permitido en varias legislaciones y ahora en la norma internacional contable para la agricultura, el productor puede optar por utilizar valores de mercado o valores razonables para los seres vivos bajo ciertos parámetros. La diferencia existente entre esos valores y los valores anteriores registrados en el inmovilizado se contabilizan a esta cuenta de patrimonio o reservas. Esto se hace igualmente en Colombia como parte de un procedimiento instituido en ley contable y las cuentas de actualización existen en el plan de cuentas legal, son denominadas “Ingresos diferidos por procreación”, y se les da tratamiento en el Pasivo Diferido. (Universidad de Santander, Colombia 1986). La NIC 41 indica que tal diferencia debe contabilizarse directamente al ingreso o al gasto pero se utiliza en Venezuela según Mendoza (2007), esta acumulación a nivel patrimonial dadas las complicaciones inflacionarias. Lo cual no juzgamos a priori, así como tampoco juzgamos los requerimientos de la NIC 41 hasta este momento, aunque autores como Elad (2004) y Argilés (2001), se han pronunciado en sus estudios contra esta disposición de la norma internacional.

En las observaciones realizadas (Mendoza 2007), también hemos notado que tal acumulación biológica se realiza convirtiéndose en ingreso o gasto una vez que los activos biológicos que la originaron se desincorporan de la unidad de producción. La firma contable Agroinformática C.A., RIF J30224881-7, donde se observó esto en Venezuela alega que es en ese momento que los activos producen el ingreso en caja o la pérdida material, por tanto, se considera oportuno el registro a las cuentas de resultado. Esta acumulación contiene dos componentes cuando se genera por el uso del valor de mercado. Un componente por efectos de incremento de la masa corporal (evolución biológica) y otro por cambios de los precios del bien (revalorización), ambos, realmente difíciles de distinguir. En el caso de que la acumulación sea desfavorable, el registro es negativo, eso sucede cuando el valor de mercado es menor al valor

en libros. Para esos casos se acumula la diferencia con el nombre de déficit por actualización de activos biológicos.

4 a. i.- Actualización por evolución: es el cambio de valor que corresponde al cambio en la masa corporal del bien revalorizado. Si el cambio en la masa corporal es desfavorable, la acumulación es negativa, en ese caso se trata como un “*déficit por involución biológica*”.

4. a. ii.- Actualización por revalorización: es el cambio que corresponde al cambio en los precios del bien. Si el cambio de valor es desfavorable, la acumulación es negativa, en ese caso se trata como “*déficit por desvalorización*”.

La distinción entre uno y otro requiere de datos exactos de precios en el tiempo y de condiciones físicas controladas de los bienes vivos antes y después de la valoración. Más adelante, en el capítulo 4, comentaremos sobre esto, pues está planteado en la NIC 41, pero no parece nada fácil, aún y con los procedimientos mostrados en ella. Las particularidades de la explotación agrícola y pecuaria, lo hacen difícil en algunos casos y en otros imposible.

Tratamiento de las cuentas nominales o de resultado

La numeración que sigue respeta la numeración de la tabla 1

5. a.- Ingresos por evolución y nacimientos: es la cuenta de ingresos que registra las diferencias de cuantía entre el valor razonable o de mercado y el valor libros a la fecha de la desincorporación, del bien que da origen a la diferencia de valor. Veremos que cuando se utilice valor razonable, la NIC 41 explica, que tal cuenta se debe utilizar para registrar las diferencias en el momento que surjan, independientemente de que se haya realizado o esté representada en mayor valor del activo vivo (patrimonio).

5. b.- Egresos por involución: opuesta a la cuenta de ingresos, se trata de la cuenta que registra las diferencias descritas anteriormente, cuando estas son desfavorables, negativas. Es decir, cuando el valor de mercado registrado es menor al valor en libros del activo en cuestión a la fecha de registro. Igualmente, en las observaciones realizadas, se difiere el monto en una cuenta de patrimonio con saldo negativo (déficit por involución), hasta que el bien que la originó sale de la entidad.

5. c.- Pérdidas, mermas y degradaciones: estas mermas son materiales, es decir, cuantificable fácilmente. Se trata de disminuciones en los inventarios por desincorporación de activos sin rescatar su valor (mermas), pérdidas físicas cuantificables en el transporte de los bienes y productos dentro y fuera de la unidad de producción (mermas) y, visibles rasgos de

estancamiento o involución en el crecimiento del activo (degradaciones). Se registran de acuerdo con el valor promedio de los bienes o productos en inventario causando un gasto en la cuenta de resultado en el mismo momento que se detectan.

Complementando las bases de la estructura propuesta, se debe abordar el vínculo a la problemática de la fisiología de la reproducción y la producción en la Contabilidad de seres vivos.

La contabilidad de seres vivos, presenta incómodos problemas para el profesional contable y los esquemas de cuentas creados o por crear, debido a las particularidades fisiológicas de la reproducción en primera instancia, y de la producción en segunda instancia. El Contador o asistente contable que manipula los datos financieros debe formarse con conocimientos básicos de ganadería y agricultura para sacar mejor provecho de las estructuras de cuenta.

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS CONSULTADAS

- AECA. (1999). *La Contabilidad de Gestión en las Empresas Agrarias*. Comisión de Principios de Contabilidad de Gestión. Documento 20, Serie: Principios de Contabilidad de Gestión. AECA, Madrid. España.
- ARGILES, J. (2001). "Accounting Information and the Prediction of Farm Non-Viability". European Accounting Association, published by Routledge Journals, Taylor & Francis Ltd on behalf of the EAA. The European Accounting Review, 10:1.
- ARGILÉS, J. y SLOF, E. (2001). "New Opportunities for Farm Accounting". European Accounting Association. Ruthless Journals, Taylor & Francis Ltd on behalf of the EAA. European Accounting Review, 10:2.
- ELAD, Ch. (2004). "Fair Value Accounting in the Agricultural Sector: Some Implications for International Accounting Harmonization". European Accounting Association. European Accounting Review Vol 13, No. 4.
- MENDOZA., G. (2007). *Contabilidad Pecuaria y Costos Ganaderos*. Editorial Sin Límite, primera edición. Mérida, Venezuela.

Licdo. AEA.
Gerardo Mendoza Delgado (Esp, MSc.)
Director General.- Agroinformatica CA
CLAET 9.793, CI 9.542.314

0414-3762050 móvil personal
0276-3438112-3435842 fax 0414-1779229 ofic San Cristóbal

twitter: @agrotributos
email: gerardo.mendoza@agroinformatica.com.ve
website: www.agroinformatica.net
skype: gerar.mendoza