



UNIVERSIDAD CATOLICA DEL TACHIRA

CONTABILIDAD PECUARIA Y COSTOS GANADEROS

Por Gerardo R. Mendoza Delgado

TSU. Administración de Recursos Físicos y Financieros (CUFT 1988).
Licenciado en Administración de Empresas Agropecuarias (UNISUR 1992).
Especialista en Gerencia Tributaria (UCAT 1999). Magíster en Gerencia de
Empresas Agrícolas (UNET 2005). Doctorando en Economía y Dirección de
Empresas (DEUSTO ec. 2002-2008). Profesor Asistente de Contabilidad
Agropecuaria en la Escuela de Contaduría Pública de la Universidad Católica del
Táchira (desde 1999). Director de Agroinformática, C.A. (desde 1994). Asesor
independiente de empresas agropecuarias. Profesor de Postgrado en el área de
Tributación Agrícola. Profesor invitado en LUZ, UNET, UCAB, UNIMET,
UNELLEZ, UCV, UCLA, URU, URBEC, ULA, UNESUR.

2006

REFLEXION

La generalización de una técnica específica se convierte en un teorema fundamental para el desarrollo de nuevas controversias respecto de todo aquello que diverge de demostraciones singulares o particulares. Consecutivamente, surgen aquellas necesidades para que los nuevos criterios y las nuevas opiniones afecten o tengan inherencia en la mayoría. Una vez que se logra esto y solo entonces, las bases teóricas que defendemos se convierten en Ley, bien porque ofrecen un sistema objetivo e inédito de variables que juntas no se habían utilizado nunca, o bien porque simplemente vienen a llenar un vacío entre las normas que se supone debían reglar la materia que estudiamos.

Gerardo R. Mendoza Delgado

CONTENIDO

REFLEXION	2
INTRODUCCION	4
1. TRATAMIENTO CONTABLE DE LA ACTIVIDAD AGROPECUARIA	7
1. Antecedentes	7
2. Revisión Bibliográfica	13
3. Bases Teóricas	37
3.1. Valoración al Costo Histórico	43
3.2. Valoración de acuerdo al Fair Value	45
3.3. Mecanismos de Distribución de los Costos en Los Activos Biológicos en Proceso de Formación	47
3.4. Consideraciones Generales sobre el Criterio de Estandarización por Peso de la Unidad Animal (U.A.)	48
2. PROPUESTA PARA EL REGISTRO DE COSTOS EN LA CONTABILIDAD DE BOVINOS A PASTOREO	50
2.1 Tratamiento del Inmovilizado Material y Existencias	58
2.2 Tratamiento de las Cuentas Nominales de Resultados	63
3. CALCULO DEL AGOTAMIENTO ACUMULADO (DEPRECIACION) DE LAS VACAS ACTIVAS Y TOROS REPRODUCTORES	78
4. REGISTRO CONTABLE Y TRIBUTACION DE LOS NEGOCIOS AGROPECUARIOS EN MEDIANERIA	82
4.1 Antecedentes	83
4.2 De la Situación Jurídico Tributaria y los Deberes Formales en las Medianerías	84
4.3 De los Registros Contables para las Negociaciones en Medianerías	89
5. LA CONTABILIDAD INTERNACIONAL AGRICOLA (ANALISIS DE LA APLICACIÓN DE LA NIC 41 EN VENEZUELA)	94
5.1 Introducción	95
5.2 Resumen del Contenido de la NIC 41	98
5.2.1 Justificación de una Norma Internacional para la Agricultura	101
5.2.2 Ventajas y Desventajas de la NIC 41	102
5.2.3 Reconocimiento y Valoración de Activos Biológicos	103
5.2.4 Subvenciones Gubernamentales	106
5.2.5 Información a revelar en Estados Financieros	107
5.3 Experiencias en algunos países en el terreno de la Normalización Contable Agrícola	108
5.3.1 Francia	109
5.3.2 Estados Unidos	110
5.3.3 Australia	113
5.3.4 Nueva Zelanda	117
5.3.5 España	118
5.3.6 Venezuela	120
5.4 Conclusiones y Recomendaciones	124
BIBLIOGRAFIA	128
GLOSARIO	134
Anexo 1 (ejercicios de contabilidad ganadera)	138
Anexo 2 (ejercicios resueltos de medianerías y agotamientos biológicos)	147

INTRODUCCION

La técnica de la Contabilidad es tan antigua como la necesidad de disponer de información para cuantificar los beneficios de la realización de las actividades comerciales. En la antigüedad existieron pueblos que se distinguieron por ser grandes mercaderes, como los fenicios en Asia y los venecianos en Europa. Estos pueblos desarrollaron formas primitivas de contabilización de sus operaciones. Se han encontrado vestigios de ese tipo de registros correspondientes a épocas tan lejanas como 3000 años antes de nuestra era.

Las anotaciones contables se diferenciaron desde el principio al objeto de adaptarse a dos finalidades fundamentales: primera, la de satisfacer la obligación de agentes y factores de rendir cuentas a sus principales acerca de la gestión de los bienes y patrimonios confiados a su cuidado, y segunda, la de seguir de cerca la marcha global de los propios negocios o actividades. Aunque con numerosos puntos de contacto y solapamiento, ambas finalidades dieron lugar a dos distintos sistemas de registro contable, con características propias y específicas.

La contabilidad es una actividad tan antigua como la propia Humanidad, desde que el hombre es hombre, y aun mucho antes de conocer la escritura, ha necesitado llevar cuentas, guardar retentiva y dejar constancia de datos relativos a su vida económica y a su patrimonio: bienes que recolectaba, cazaba, elaboraba, consumía y poseía; bienes que almacenaba; bienes que daba en administración, etc.

Desde los primeros tiempos, las actividades de registro contable han venido sucediendo ininterrumpidamente, aunque solo a partir de los siglos XIV y XV se conservan testimonios escritos con un carácter regular y relativamente abundante. Los datos contenidos en la documentación contable, aun la más antigua y fragmentaria, son cuantitativos y exactos, estos acontecimientos impactaron fuertemente a la técnica contable, por lo que se considera que en este periodo se gestaron las bases de lo que se conoce hoy como Contabilidad.

En esa época se le atribuyó la paternidad de la contabilidad a un monje llamado *Fray Luca Paccioli*, quien formalizó un esquema muy rudimentario para registrar las escasas operaciones mercantiles que realizaba la congregación de la cual él formaba parte. A ese primitivo sistema de registros o contabilización de mercaderías se le consideró con el paso del tiempo, como la base de la Contabilidad.

Las técnicas de registro contable se llevaban en textos denominados “libro diario” y “libro mayor”. En el primer libro se cargaba el registro cronológico de las operaciones mercantiles; en el segundo libro se utilizaba para la clasificación de los movimientos contables que afectan a una misma cuenta. Se llevaban en forma manual por parte de los responsables del registro, llamados “tenedores de libros”. Con la llegada de la era de la computación, se inició un movimiento para la incorporación de estas herramientas en prácticamente todos los órdenes de nuestra vida, incluyendo los negocios, por esto se inició paulatina y gradualmente un proceso de automatización del ciclo de contabilización de las operaciones de un negocio.

En consecuencia podríamos considerar que la Contabilidad es un sistema adaptado para clasificar los hechos económicos que ocurren en un negocio. Por ello se convierte en el eje central para llevar a cabo diversos procedimientos que conducirán a la obtención del máximo rendimiento económico que implica construir una empresa determinada. De modo que, el presente trabajo contiene una visión introductoria al mejoramiento de los sistemas ligados a la contabilidad.

Dentro de la contabilidad general, la Federación de Colegios de Contadores Públicos de los Estados Unidos de América confirma que se han desarrollado varias especialidades como:

1. *Diseño de sistemas contables*: incluye las formas contables,
2. *Contabilidad de Costes*: recopilación e interpretación de la información de costes,
3. *Pronóstico Financiero*: es un plan de operaciones financieras para algún periodo futuro,

4. *Contabilidad Tributaria*: Planeación, tributaria y la preparación de las declaraciones de renta a las formas de contadores públicos.
5. *Auditoria interna*: evalúa la eficiencia de las operaciones y determinan si las políticas de la empresa se están llevando a cabo en forma consistente en todas las divisiones de la compañía.

Las especialidades de sistemas contables y la contabilidad de costes para las empresas agrarias, son el objeto de estudio en esta investigación. Los sistemas de contabilidad de costes en muchas empresas pudieran ser insuficientes al no satisfacer cabalmente a la gerencia con la información de costes. De confirmar esta situación se puede incurrir hasta en fraudes fiscales.

Por lo tanto, en consideración a la trayectoria, prestigio e importancia que ha tenido la Contaduría como aval de la confiabilidad de la información referente a la situación y desempeño organizacional, es importante tomar cartas en el asunto y buscar maneras creativas de abordar un problema tan complejo como lo es la medición de los costes de producción de las empresas propietarias o administradoras de activos biológicos.

En el mundo de hoy, la contabilidad está inmersa en la forma de hacer negocios y se alimenta de los retos y cambios que deben hacer las organizaciones para lograr su misión. Es por eso que a principios del siglo XXI, se han incorporado conceptos nuevos en el mundo de los negocios, tales como globalización, competitividad, calidad, productividad, alianzas estratégicas, empresas de clase mundial, libre comercio, valor agregado y reingeniería de procesos administrativos, los cuales han incrementado el grado de dificultad en la operación de las empresas.

1.- TRATAMIENTO CONTABLE DE LA ACTIVIDAD AGROPECUARIA

Recopilación Bibliográfica

A continuación se presenta una recopilación bibliográfica sobre el tratamiento contable de los activos biológicos en la actualidad. Todas las notas están sustentadas en la bibliografía anexa y para cualquier aclaratoria por favor contactar los correos electrónicos gerardo.mendoza@agroinformatica.com.ve ó agroinfo@telcel.net.ve

1.- Antecedentes.

*Acero de la Cruz, García Martínez y Rodríguez Alcaide (2000)*¹, hacen una clasificación para la contabilidad y la valoración donde se observan dos grandes grupos a nivel de las existencias o inventarios realizables, el primero los bienes comprados en el exterior y a los que la empresa añade valor en 3 subgrupos: existencias comerciales, materias primas y otros aprovisionamientos; y el segundo los bienes obtenidos en la propia empresa y a los que la empresa ha añadido valor en 4 grupos: productos en curso, productos semi-terminados, productos terminados y subproductos residuos, y materiales recuperados.

En cuanto a la valoración de tales existencias afirma que deben valorarse al precio de adquisición, recomendando, que este importe deberá contener la cantidad incluida en la factura más todos los gastos que se produzcan hasta que los bienes se hallen en el almacén, en el caso de las existencias producidas en la propia empresa se valorarán al costo de producción y se incluirá en el costo de producción el valor de las materias primas utilizadas, las materias que se consuman, los costos directos del producto (incluida la mano de obra) y la parte

¹ ACERO DE LA CRUZ, R., GARCÍA MARTÍNEZ, A., y RODRÍGUEZ ALCAIDE, JJ. CONTABILIDAD GANADERA, TEORIA Y PRACTICAS. Volumen II. Servicio de Publicaciones de la Universidad de Córdoba, España. 2000.

de los costos indirectos que le correspondan. Adicionalmente mantiene la premisa de la valoración al costo por encima de la valoración al valor de mercado explicando distintas alternativas de manejo como FIFO², LIFO³, NIFO⁴ y HIFO⁵.

Sánchez Calabuig (1995)⁶. Refuerza la premisa de desorganización administrativa y contable anteriormente esbozada en el punto I de esta introducción cuando explica las políticas y estructuras del agro español y justifica su transformación estructural con el fin de elevar el nivel de vida mediante la optimización de los rendimientos. Y en ese sentido, agrupa dentro de las medidas estructurales para mejorar las estructuras agrarias, -y textualmente se cita:-
...”ayudas para estimular la introducción de la contabilidad”. Y dentro de las justificaciones reconoce que el sector agrario es diferente y como tal no puede ser tratado con las mismas políticas dada su diversidad, y aunque sea homogéneo entre sí, no se asemeja en nada a los otros sectores de la economía, y cita dos razones fundamentales:

a.- *“La realidad agropecuaria es plural, esta formada por pequeñas medianas y grandes explotaciones, cultivos de secano y de regadío, intensivos y extensivos....., que hacen que no se asemeje a otros sectores de la economía”;* y

b.- *“Porque posee rasgos peculiares que le hacen tener sustantividad propia y que, sin pretender ser exhaustivos, son los siguientes:*

b.1.- *Es la única actividad económica cuyo ciclo de producción depende de las condiciones climáticas y de los ciclos biológicos que le son propios, y en los que ni la tecnología ni la intervención del agricultor pueden modificarlos, al menos totalmente;*

² FIFO: siglas en inglés para: “Primero en entrar, primero en salir”

³ LIFO: ibídem: “Último en entrar, primero en salir”

⁴ NIFO: ibídem: “Próximo en entrar, primero en salir”

⁵ HIFO: ibídem: “Más caro en entrar, primero en salir”

⁶ SANCHEZ CALABUIG, Javier. TRIBUTACIÓN DE AGRICULTORES Y GANADEROS. Editorial CISS, S.A. 1995. España.

b.2.- *Los ciclos de producción son dilatados en el tiempo, sin posibilidad de rectificación en las decisiones adoptadas una vez iniciados, salvo con eliminación y pérdida del cultivo;*

b.3.- *Las producciones en general, están sujetas a una comercialización puntual y global;*

b.4.- *Práctica común de reinvertir las rentas agrícolas ahorradas en la propia tierra como sistema de financiación a medio y largo plazo;*

b.5.- *Limitación del sector para generar rentas”.*

*Rhese, Carlos (1968, 1970)*⁷, considera lo que pueden ser las bases más antiguas sobre la necesidad de la capitalización de costos en activos biológicos de larga vida, para lograr la asociación de ingresos y gastos de manera objetiva creando niveles distintos de los inventarios en proceso dividiendo en tres los procesos de acumulación de costos de acuerdo al período fisiológico en que se encuentre. Esto produce una clasificación importante de los activos en inventario realizable a corto plazo y reduce la carga del costo de ventas de acuerdo a los bienes que realmente se van a liquidar en el corto plazo. Al mismo tiempo, divide la ganadería en 3 estratos bien distinguidos: los animales destinados a la venta, los animales en crianza y los animales en vientre o nonatos.

*Alvarez Cardona, A y Sánchez Zapata, B. (1998)*⁸. Justifican en su tratado la creación y manejo de los centros de producción (centros de costos) independientemente del trabajo administrativo que representen siempre y cuando vayan a resolver las dudas de la distribución equitativa de costos. Estudiando la crianza de porcinos, explican que cada centro de costos creado debe obedecer a la existencia de una fase determinante en un producto y solo uno, o a la gestación de aquél. Reafirman la cría, el levante y la ceba como fases distintas del proceso

⁷ RHESE, Carlos. EXPLOTACIONES GANADERAS Y AGRÍCOLAS. 1968. Editorial Difusión S.A. Buenos Aires. Argentina. MANUAL DE COSTOS DE PRODUCCIÓN GANADEROS. 1970. Editorial Difusión, S.A. Buenos Aires Argentina. MANUAL DE CONTABILIDAD AGRÍCOLA Y GANADERA. 1970. Editorial Difusión, S.A. Buenos Aires, Argentina.

⁸ ALVAREZ CARDONA, Alberto y SÁNCHEZ ZAPATA, Blanca E. COSTOS Y METODOS DE COSTOO . APLICACIÓN Y ANÁLISIS PARA EL SECTOR AGROPECUARIO. Ediciones Fodun, 1998. Santafé de Bogotá. Colombia.

productivo y definen el centro de costo como el espacio de tiempo en que permanece el activo definido como un producto específico, antes de cambiar fisiológicamente o de salir de la unidad de producción. Consideran a su vez la depreciación del activo biológico como una necesaria travesía para ubicar el cálculo más apto para reflejar la involución biológica que sufre el activo a través del tiempo.

En el documento presentado por la *Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas – AECA: Documento 20. Rodríguez González, R – ponente.(1999)*⁹, explica en la contabilidad de gestión en las empresas agrarias de España, la consideración de activar mecanismos de control de costos y de presupuestos a través de técnicas de costeo basadas en la creación de centros de costos. En este caso la consideración de los centros de costo infiere una posición departamental de las unidades de producción, no instrumentada de acuerdo con los parámetros fisiológicos o evolutivos de los seres vivos, sino de acuerdo con la sección de producción donde se encuentren en la empresa. Sin ser una posición francamente derivativa de las necesidades de asociación de ingresos y gastos trae a escena el mensaje positivo de la desconcentración interna de los registros en secciones que expliquen mejor la gestión financiera. A su vez, hace una exposición sobre las metodologías de valoración de biomásas, aprobando la posible valoración por los valores de adquisición, razonamiento que permite posteriormente el flujo de capitalizaciones para la asociación objetiva de ingresos y costos. De la misma manera, el documento número 13 de AECA¹⁰, hace aproximaciones del mismo carácter sobre la contabilidad de gestión medioambiental, e igualmente en el documento número 19 de AECA¹¹ sobre la contabilidad de gestión en las empresas vitivinícolas.

⁹ Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA). RODRÍGUEZ GONZALEZ, Ricardo (ponente). LA CONTABILIDAD DE GESTION EN LAS EMPRESAS AGRARIAS. Documento # 20. Ortega Ediciones Gráficas, Julio 1999. España.

¹⁰ AECA. ALVAREZ LOPEZ, José, BLANCO IBARRA, Felipe y ELORRIAGA ANCIN J. Francisco. CONTABILIDAD DE GESTION MEDIOAMBIENTAL. Documento # 13. Ortega Ediciones Gráficas. Febrero 1996. España.

¹¹ AECA. AMAT SALAS, Oriol. LA CONTABILIDAD DE GESTION EN LAS EMPRESAS VITIVINICOLAS. Documento # 19. Ortega Ediciones Gráficas. Mayo 1999. España.

McGrann, (1998)¹², establece razones suficientes, basadas en la especialidad y distinción de los activos biológicos, para capitalizar la carga financiera en medida de un criterio equitativo de distribución de costos indirectos a las existencias correspondientes de acuerdo con el momento fisiológico y al momento evolutivo que viven. Ante una indiscutible vigilancia de los períodos de cambio del estadio fisiológico para lograrlo de manera justa y equilibrada. Está a favor de la unión de la contabilidad de costos y la contabilidad de gestión como la única manera de solucionar los problemas de capitalización de los costos directos e indirectos. Explica que la información financiera estandarizada es de importancia capital y propone salidas en resultados estandarizados, información homogénea para interpretar los estados financieros y el agronegocio en general. Para ello fabrica una herramienta de estandarización conocida como SPA: “*standardized performance analysis*”. A la vez está a favor de la utilización de centros de costos en la contabilidad agropecuaria.

Existe nueva reglamentación en la materia contable sobre el tratamiento correcto de los registros en empresas rurales, recientemente el Comité Internacional de Principios Contables con sede en Londres (International Accounting Standard Board), ha publicado una norma internacional denominada “*Principle Standard 41-Agriculture* (en la traducción al español: *Norma Internacional de Contabilidad para la Agricultura - NIC 41*), (2001)¹³ y esta ha sido aprobada ya en varios países para sentar las bases de la homologación de los procedimientos en este tipo de empresas. Venezuela ha definido que adopta esta nueva normativa¹⁴ internacional a partir de Enero de 2006. Dicha normativa indica que los activos biológicos se deben valorar a precios de reemplazo en el

¹² MCGRANN, James M. MANAGERIAL ACCOUNTING FOR FARMS AND RANCHES. Paper Issue at Department of Agricultural Economics, Texas A&M University, 1998. USA.

¹³ IASB. PS 41- agriculture, (NIC 41-agricultura), *Principle Standard 41*. Norma Internacional de Contabilidad 41, publicada por el comité internacional de principios contables. www.iasb.org.uk. 2001. Reino Unido.

¹⁴ En pronunciamiento oficial de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV) en su asamblea anual llevada a cabo en Acarigua, Edo. Portuguesa, Venezuela el 31 de Enero de 2004. www.fccpv.org.ve

mercado, y las diferencias existentes entre ese valor y el valor acumulado de costo de producción (incremento patrimonial) debe formar parte de una cuenta de ingresos nominales y de consecuencias fiscales en el mismo ejercicio económico en el que se registra, aún y cuando no se hubiere realizado tales ingresos en la cuenta de caja. En este sentido es oportuno acotar que esta es una de las razones por las cuales pensamos, y lo analizaremos más adelante¹⁵, que la norma internacional 41 no es viable en países subdesarrollados, o con economías en desarrollo, donde las diferencias entre los valores de reemplazo y de costo son importantes. Caso que nos interesa en esta investigación ante la posibilidad de idear dentro de nuestra posible propuesta final no solo una herramienta de costos, sino también un mecanismo viable de valoración de activos biológicos.

El Comité Especial de Agronegocios, la División de Principios de Auditoría y el Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados de los Estados Unidos de Norteamérica en su papel de trabajo denominado *Accounting by Agricultural Producers and Agricultural Cooperatives* (1981)¹⁶, establece en su estudio la importancia de determinar costos, sobretodo cuando el activo biológico no tiene un mercado activo o cuando el activo biológico no puede ser valorado con sensatez con los valores razonables de mercado. Debe determinarse el costo correctamente aunque sea difícil, ya que en la mayoría de los casos es complicado pero no imposible. Al respecto, el documento explica: Mientras numerosos productores pueden no llevar registros detallados de costos, la información útil para el comité indica que los costos serán determinados o bien calculados con alto nivel de exactitud. Aquellos a favor de las contabilidades de productores con inventarios evaluados al valor razonable de mercado (*fair value*), reconocen que la ARB43 requiere de la inhabilitación oficial para determinar adecuadamente los costos. Sin embargo, señalan¹⁷ preferencias por el análisis de

¹⁵ Tema desarrollado en el capítulo I.

¹⁶ Agribusiness Especial Committee, Auditing Standards Division, American Institute Of Certified Public Accountants. ACCOUNTING BY AGRICULTURAL PRODUCERS AND AGRICULTURAL COOPERATIVES. University of Michigan, Books on Demand 1997. USA.

¹⁷ Extracto textual:"while many producers may not keep detailed cost records, the information made available to the committee indicates that costs are either available or can be determine with acceptable

balances cuando los costos pueden ser obtenidos y no cuando se tenga que valorar al precio de mercado.

*Food Agreement Organization -FAO. (1993)*¹⁸. En su estudio sobre la tributación agrícola en países en vías de desarrollo, y estudios concretos sobre la tributación y el gasto público en países como Chile, Colombia, Uruguay y Malasia, y por otro lado en estudios sobre la tributación agrícola en países bajo ajustes económicos estructurales y además un tratado general sobre la imposición a la tierra en Latinoamérica (donde casi todos los países tienen o han tenido experiencias al respecto), se demuestra que el sector primario de alimentos debe estar protegido o subvencionado en países no agrícolas o importadores de buena parte de sus alimentos.

2.- Revisión Bibliográfica

Venezuela, como país que hereda las normas contables a través de los principios de contabilidad mexicanos y estos a su vez de los Estados Unidos, está caracterizado por un sistema contable flexible, donde no hay rigidez en las estructuras contables predispuestas por una ley, a diferencia de la mayoría de los países de Europa donde si existen leyes contables que contienen la estructura de cuentas sin dejar espacio a la creatividad.

No existía hasta el 2001, normas internacionales que regularan la materia contable para las empresas agrarias hasta la aparición de la NIC- 41. Se puede decir que la agricultura en el mundo divagaba por una serie de caminos que provocaban cierta incertidumbre cuando se pensaba en estandarización de la información financiera.

accuracy”.”Those who favor accounting for producer’s inventories at market, recognize that ARB 43 requires an inability to determine appropriate approximate costs...””They point out, however, that the discussion interprets the statement to apply when appropriate costs may be difficult to obtain.”

¹⁸ FAO. TRIBUTACIÓN AGRÍCOLA EN LOS PAISES EN DESARROLLO. 1993.

La ausencia de normas contables relativas al sector agrícola anteriores a la NIC 41 a nivel internacional, no significa que no se le haya dado importancia al tema a nivel nacional, e incluso a nivel comunitario en Europa, donde la RICA¹⁹, que sin tener objetivos contables ha sido considerada como un primer paso a la homogenización y normalización contable agrícola a nivel europeo. Algunos autores, como Argilés (2001) consideran que, si se logran salvar las diferencias existentes entre ambas, la RICA podría convertirse en un instrumento válido para lograr la difusión de la NIC 41 a nivel de la CCE²⁰.

Francia, es el país de Europa con más tradición en el ámbito de la normalización contable agrícola. Sus esfuerzos datan de 1965, cuando se presentó el primer proyecto de plan de cuentas para la empresa agrícola, el cual fue aprobado en 1970. Más tarde tras revisiones a raíz del nuevo Plan General de Contabilidad en 1982, se dictamina un decreto interministerial favorable del Consejo nacional de Contabilidad aprobando el *Plan Comptable Général Agricole* (PGCAF) en 1987²¹.

EL PGCAF denomina bienes vivos al conjunto de activos biológicos fijos y circulantes empleados en la actividad productiva de la empresa. La naturaleza de las cuentas a utilizar y su posterior clasificación en el activo del balance dependen de su función en la explotación. De esa manera en Francia todos los animales o bienes vivos que van a perdurar en la empresa incorporados a la producción de la renta agrícola, deben formar parte del inmovilizado material o activo fijo y aquellos bienes vivos que están destinados a la venta deben formar parte del activo circulante (existencias).

Respecto a la valoración, en el Plan Contable Agrícola francés, se prevé que las empresas agrícolas pueden determinar el costo de producción de sus

¹⁹ Red de Información Contable Agrícola

²⁰ Comunidad Económica Europea

²¹ Ver *Plan Comptable Général Agricole*. Conseil National de la Comptabilité (1990). Document number 84, March, Paris.

bienes de acuerdo a los medios disponibles, pero si no se tiene implantado un sistema de gestión, el costo de producción podrá obtenerse mediante procedimientos estadísticos; es decir, mediante índices estandarizados proporcionados por diversos organismos agrícolas.

Concretamente el Plan Contable Agrícola prevé los siguientes métodos en caso de que no se pueda calcular el costo de producción:

a.- Realizar la valoración aplicando los precios de mercado que rigen en la fecha del cierre del ejercicio, minimizados.

b.- Si el método anterior resulta inaplicable, los bienes vivos figurarán por su valor venal en la fecha de cierre del ejercicio.

En los Estados Unidos, hay que destacar la publicación en 1987 por parte del *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), dentro de una serie de guías de auditoría y contabilidad, del documento titulado *Audits for Agricultural Producers and Agricultural Cooperatives*, que incluía como parte integrante en un anexo el *Statement of Position 85-3 (SOP-85-3) –Accounting by Agricultural Producers And Agricultural Cooperatives-* y que ha desempeñado desde entonces el papel de guía de referencia en el sector agrícola norteamericano. También ha sido relevante el documento titulado *Accounting and Financial Reporting by Agricultural Producers* publicado por el CICA²² en 1986, en Canadá.

Las recomendaciones contenidas en ambos documentos han tenido notable influencia en el ámbito anglosajón donde han sido consideradas como la base sobre la que se asienta buena parte de los avances logrados en el campo de la información financiera del sector agrícola. Las referencias a ambos documentos tanto en el E65²³ como en varios comentarios hechos al E65 parecen confirmarlo.

²² Canadian Institute of Certified Accountants

²³ Exposure Draft 65 (borrador editado en 1999 de la NIC 41). IASB, Londres, RU.

Los americanos en estos documentos no expresan la valoración a valor razonable, las tendencias de estos países son contrarias a las Europeas en ese sentido, de hecho el SOP 85-3 no contradice las disposiciones del boletín de investigaciones contables 43 (Accounting Research Bulletin 43), de la AIA, 1953, que establece la valoración de las existencias de acuerdo al costo o al mercado, según cual sea menor. No obstante parece oportuno recalcar que el ARB 43 admite de forma expresa la valoración de los productos agrícolas por un importe superior al costo, obtenido por diferencia entre el valor de venta y los costos pendientes de incurrir hasta su colocación siempre y cuando resulte difícil la determinación del costo, sea factible la comercialización inmediata y las unidades sean intercambiables entre sí.

En esencia la propuesta del SOP 85-3, el cual no abarca la actividad forestal, puede resumirse como sigue:

1. Hasta el momento de la cosecha o recolección los productos agrícolas deben acumular sus costos de producción directos e indirectos, valorándose mientras tanto al costo o al mercado, según cual sea menor.
2. Idéntico tratamiento para los animales en proceso de crecimiento con destino al mercado.
3. Los animales a disposición de venta o cosechas recolectadas pueden ser valorados al costo o al mercado, según cual sea menor, o bien, de acuerdo a su precio de venta menos los costos de comercialización siempre que:
 - a. Posean un precio de mercado confiable
 - b. Tengan unos costos de colocación susceptibles de estimación y de escasa importancia relativa
 - c. Se encuentren disponibles para su entrega inmediata

4. Los costos directos e indirectos incurridos en la etapa de creación de las plantaciones deben activarse para ser posteriormente amortizados a lo largo de la etapa de producción estimada.
5. Los costos directos e indirectos de los animales en proceso de crecimiento, criados para su explotación, deben ser acumulados hasta que alcancen su fase de madurez en la cual deben ser transferidos a su función productiva, momento a partir del cual el importe de la diferencia entre los costos acumulados y el valor residual de los animales deberá ser amortizado a lo largo de la vida productiva estimada de los animales.

Por otra parte, debe mencionarse la labor del *Farm Financial Standards Council* (FFSC) como organismo gestor de las diferentes partes involucradas en el sector agrícola norteamericano, interesadas en dar uniformidad a la información financiera de las empresas agrícolas. Su extenso documento titulado *Financial Guidelines for Agricultural Producers* [FFSC, 1997] se encuentra sintonizado con la normativa norteamericana mencionada anteriormente.

En Australia, en 1963 se constituyó el *Joint Committee on Standardization on Farm Management Accounting*, cuyo informe *Accounting and Planning for Farm Management* [JCSFMA, 1983], se ha editado varias veces habiendo servido su contenido durante largo tiempo como directrices en el terreno de la información contable agrícola.

En su propuesta valorativa se recomienda para los productos vegetales recolectados el uso del valor del mercado (*farm gate price*)²⁴, obtenido por diferencia entre el precio de venta y los costos de transporte y venta. Pero se objeta la valoración de los productos no cosechados, toda vez que aún mantienen

²⁴ En Venezuela tradicionalmente traducido como “precio a puerta de corral”

un alto riesgo como activos naturales. Se propone considerarlos al costo a efectos de afectar el costo de ventas en las existencias. Vera (2004).

En el caso de los animales se acepta el costo de adquisición para los animales comprados fuera de la entidad, pero para los incrementos naturales se opta por valorarlos a valores estándares diferenciales, determinados como un promedio entre el valor de mercado para las diferentes categorías de animales o grupos de edades, o como fruto de un análisis de los costos de varios ejercicios económicos.

En 1966 se crea con el objetivo principal de elaborar un plan de cuentas agrícola, el *Australian Committee for Coding Rural Account*. En efecto en 1970 nació el *Uniform Chart and Code for Rural Accounting* que ha servido de guía en el aspecto terminológico a los diferentes modelos de contabilidad agrícola desarrollados en Australia.

Con miras a regular la información financiera publicada por las empresas agrícolas, en 1998, se aprueba por parte del *Australian Accounting Standards Board*, la norma de contabilidad número 1037 (*AASB 1037*) – *Self Generating and Regenerating Assets [AASB, 1998]*. (Existe también el AAS 35 con el mismo nombre, editado en 1998 y su enmienda como AAS 35A de Julio de 1999 que está hermanado al AASB 1037). Y más en concreto, la norma aborda lo relativo a los activos agrícolas que tienen el carácter de bienes vivos –plantas y animales-. Aunque el AASB 1037 se encuentra cercano a la NIC 41 en sus planteamientos, sufrió un proceso de revisión para lograr su plena homologación con los requerimientos informativos del norma internacional.

Los aspectos más resaltantes del AASB 1037 son los siguientes:

1. Los activos agrícolas deben valorarse de acuerdo con el valor neto de mercado²⁵. Se presume que su determinación puede siempre realizarse con fiabilidad.
2. Con respecto a los activos agrícolas recolectados o cosechados, la diferencia entre su valor neto contable y los costos de cosecha en la fecha en que esta tiene lugar debe llevarse al estado de resultados del ejercicio en que sucedió la cosecha.
3. Cuando no se puede determinar el valor de mercado de los precios observados en un mercado activo, hay que indicar la fuente de la valoración, tasador(es) y empresas participantes en la tasación.
 - a. La información acerca de la fuente de los valores de mercado y la sensibilidad de estos importes, no se exige, pero se recomienda suministrar.
 - b. A los derechos sobre los bienes adquiridos mediante leasing u otros acuerdos, le confiere idéntico tratamiento que a los propios seres vivos.
 - c. Debe presentarse la información separada relativa a las clases de plantas y animales.
 - d. No contiene normas sobre las subvenciones gubernamentales.

El AASF (*Australian Accounting Research Foundation*) ha sido uno de los organismos que mayor apoyo a dado al E65. Vera (2004).

Recientemente, en Julio del 2004, nace el AASB 141, el principio contable australiano para la agricultura, para ser aplicado a períodos que comiencen el o después del 1 de enero de 2005. El AASB –141 es la nomenclatura equivalente a las normas internacionales, en este caso es el equivalente al IAS 41 o NIC 41. Viene a suceder mas no a derogar por completo el AASB 1037 y al AAS 35.

Tiene un contenido homologado al de la NIC 41, mantiene diferencias con la AASB 1037 y conserva algunas características que lo distinguen en algunos

²⁵ esto es: valor en el mercado activo menos los costos derivados de su comercialización.

casos del NIC 41. Estas diferencias del AASB-141 con el AASB 1037 que se le atribuyen -y que lo acercan a la NIC 41- incluyen:

1. Una visión más reducida y asertiva.
2. Contempla las normas para la práctica contable de los activos biológicos en leasing.
3. Presume que el valor razonable pueda no ser obtenido fiablemente en algunas circunstancias.
4. Contiene requisitos específicos para la contabilización de subsidios oficiales relacionados con activos biológicos medidos al valor razonable.
5. No contempla las tres clases de activos que si contempla la AASB 1037: a) animales y plantas vivos distintos al hombre en producción agrícola; b) animales y plantas distintos al hombre que no están en producción agrícola; y c) activos vivos distintos a animales, plantas y al hombre.²⁶
6. Las 2 últimas categorías (b y c) no quedan en el enfoque de la norma AASB 141, al igual que están fuera del enfoque del IAS 41 o NIC 41.
7. Igual que la AASB 1037, la AASB-141 prescribe, entre otras cosas, tratamientos para los activos en crecimiento, degeneración, producción y procreación, mediciones de productos en el punto de cosecha, mediciones al valor de mercado (*net market value*), indica que la mejor referencia del valor de mercado es el valor razonable donde no haya información de mercado, reconocen las diferencias de cambios físicos y de precios como cuenta de resultados en el mismo momento que

²⁶ Este grupo incluye por ejemplo inversiones forestales para contrarrestar la contaminación en entidades no agrícolas como empresas de carbón; inversiones en galgos, caballos de carreras, toros de lidia, animales de zoológico o parques temáticos, virus, bacterias, células sanguíneas, y todo ese tipo de operaciones no agrícolas realizadas con activos biológicos donde la explotación de la entidad no persigue producir productos agrícolas para el consumo.

surjan, acuerda dar valor de mercado a los productos recolectados una vez cosechados más no antes de la cosecha dados los riesgos naturales que permanecen.

8. A diferencia de la AASB 1037, la AASB –141 incluye requerimientos para las subvenciones gubernamentales relacionadas con activos biológicos, se hace más reducido su alcance al excluir de su enfoque los activos comentados en la tercera clase (clase c) de acuerdo a la clasificación abordada por la AASB 1037 en este capítulo, incluye una presunción irrefutable sobre la posibilidad de que el valor razonable no pueda medirse en algún contexto y la información a revelar de acuerdo a la AASB –141 es más extensa y explícita.

En Nueva Zelanda, la normalización contable ha sido impulsada por *The Chartered Accountants of New Zealand (CANZ)* - conocida como *New Zealand Society of Accountants (NZSA)* - hasta 1996, apoyándose en 3 documentos pioneros:

- a. *Research Report on Farm Accounting, 1961*
- b. *Farm Accounting in New Zealand, 1966*
- c. *Management Accounting for the New Zealand Farmer, 1977*

El último resulta especialmente relevante, de este se publicó una edición revisada en 1985. Al igual que en Australia, este documento recomienda la utilización de valores de mercado (*net current value*)²⁷, para la valoración del ganado y de las plantas, al entender que proporciona la información más realista y útil a los diferentes usuarios de la información financiera. Sugiere desglosar los cambios en el valor del ganado en dos componentes, cantidad y precio, deja libertad para el tratamiento de las ganancias no realizadas y aconseja optar por el criterio de la realización para su incorporación a la cuenta de pérdidas y ganancias. Vera (2004).

²⁷ Valor corriente neto.

A la vez se emitieron tres pronunciamientos para reforzar lo anterior:

- a. *Valuation of Livestock in the Financial Statements of Farming Enterprises, 1986*
- b. *Accounting for Forestry Activity in New Zealand, 1987*
- c. *Accounting for Bloodstock Enterprises, 1988*

Estos pronunciamientos, serán reemplazados en breve por otro texto del cual se observó sólo el borrador: *E-90-Agriculture* [ICANZ, 2002]. Esta norma va a regular las prácticas contables de las empresas agrícolas en Nueva Zelanda (donde hay más bovinos que habitantes), y así mismo la información mínima a revelar en los estados financieros. Sus propuestas son muy cercanas a la NIC 41, distinguiéndose básicamente de esta última sólo en tres situaciones: la primera, excluye de su ámbito de aplicación las subvenciones gubernamentales relacionadas con los activos biológicos que se valoran según su valor razonable y considera esto preferible para abordar en una norma de carácter general. La segunda, no menciona expresamente los contratos de arrendamiento financiero que puedan recaer sobre activos biológicos, pues explica que los activos biológicos en arrendamiento deben considerarse activos biológicos de los arrendatarios a los efectos de la norma y la tercera, los activos intangibles resultantes del derecho al uso de activos biológicos²⁸ pueden proporcionar beneficios económicos similares a aquellos que se poseen en propiedad, por tanto el valor razonable de tales derechos debe experimentar cambios iguales al valor razonable de los activos propios.

Venezuela, al igual que muchos países de América Latina, ha heredado el sistema contable anglosajón a través del Derecho Mexicano, no tiene un Plan de

²⁸ Por ejemplo: derechos exclusivos sobre determinados caballos de raza, derechos sobre animales valiosos para la reproducción como sementales en custodia de terceros para la extracción de semen, derechos sobre vientres en proceso reproductivo mediante transplante embrionario, derechos sobre infraestructura comunal, etc.

Cuentas Contables instituido en Ley, disfruta de un esquema general de Principios y Normas que dentro de unos límites generales le permiten crear a cada empresa su plan de cuentas y amoldarlo a sus necesidades, siempre y cuando se respete:

1. Los Principios Contables de General Aceptación (PCGA)
2. Los lineamientos publicados por la Federación de Colegios de Contadores Públicos (FCCPV) de Venezuela a través de:
3. Las Declaraciones de Normas de Auditoria (DNA).
4. Las Declaraciones de Principios Contables (DPC) y;
5. Las Publicaciones Técnicas reglamentarias (PT).

Existe una vinculación importante con la norma fiscal en el momento de legislar y en consecuencia pueden coexistir normas fiscales antagónicas a la normativa contable en el mismo espacio y tiempo; un caso relevante que aún en el 2005 está vigente, es la normativa del Ajuste por inflación, que en la Ley de Impuesto sobre la Renta limita el camino a través de los Índices de Precios al Consumidor (IPC), y en la DPC 10²⁹ contiene 3 mecanismos diferentes de actualización monetaria, todos total o parcialmente diferentes al fiscal. Esto ha provocado cierta divergencia en la presentación de la información financiera, caso en el que los balances re-expresados por el método de los DPC no tiene validez a efectos de declarar y pagar rentas anuales al tesoro nacional y sólo se utiliza para efectos gerenciales separados de la información histórica permitida por los PCGA.

En este sentido, el gremio contable ha tenido que influir sobre el fisco para unir ambas metodologías de alguna forma ante la necesidad de las reexpresiones financieras en el escenario venezolano donde en los últimos 6 años ha habido un promedio de índice inflacionario anual de 39.4%³⁰. Hoy día el fisco venezolano acepta la presentación de la cuenta de resultados por exposición a la inflación

²⁹ Declaración de Principios Contables número 10: contiene tres mecanismos de reexpresión financiera, Método del nivel general de precios o de precios constantes (NGP), Método de costos corrientes o del nivel específico de precios (NEP) y Método de costos corrientes /precios constantes (MIXTO).

³⁰ Fuente: Banco Central de Venezuela. www.bcv.org. Feb 2005.

dentro de los balances, pero no permite aún otro tipo de ajuste distinto al fiscal para declarar las rentas. La baja presión fiscal que beneficiaba al sector agropecuario desde 1945 y hasta 1999³¹ probablemente influyó en la precaria organización contable y administrativa de los empresarios primarios venezolanos.

Con respecto a los Activos Biológicos, las estructuras de cuentas fabricadas en las adaptaciones contables de las empresas agrícolas se han limitado hasta 1999, en un 80% aproximadamente de las unidades de explotación agrícola³², a detallar en el balance niveles de activos circulantes como existencias o inventarios realizables en el corto plazo, donde se incluía el ganado y las plantaciones completamente, independientemente de sus plazos de producción. La FCCPV³³ no se ha pronunciado en toda su historia (1973-2005) en este sentido, y las DPC , DNA y PT no contemplan en su contenido ningún párrafo alusivo a esta problemática.

De acuerdo con nuestras conclusiones en investigación previa, Ha sido el productor mismo ante la incertidumbre generada por las cuentas de resultados desfasadas de la realidad micro-económica, el que se ha preocupado por diseñar estructuras y asesorarse al respecto, pero aún una gran mayoría de los productores venezolanos, -ante la apatía de las firmas de auditoría y contabilidad más importantes de Venezuela y quizá la imposibilidad de contratarles para esas labores específicas en razón de los elevados costos de las asesorías-, sigue sin adaptar sus cuentas a las particularidades de la actividad agrícola³⁴.

³¹ El sector primario agrícola venezolano estuvo gravado con impuestos cedulares de baja presión y sólo sobre la renta desde 1945 y hasta 1972. Posteriormente hubo una exoneración hasta 1978, una exención sobre la renta hasta 1988, una exoneración sobre la renta desde 1989 y hasta 1992, luego una exención hasta 1995 y reeditada luego hasta 1999. El sector está gravado desde 1999 con el ISLR. Con respecto al IVA, sólo ha recaído sobre la actividad primaria de carnes (a excepción del pollo) en estado natural a partir del 1-1-2003, el resto de los bienes agrícolas permanece exento, pero con la obligación de imputar sus créditos fiscales al costo.

³² Datos provenientes de Agroinformática, C.A. Firma de asesoría fiscal para el sector rural venezolano desde 1994. www.agroinformatica.com.ve

³³ Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela.

³⁴ Conclusiones extraídas en ponencia (Gerardo Mendoza Delgado), intitulada “Actualización Tributaria para el sector primario”, en el marco de las VII jornadas de actualización tributarias organizadas por el Colegio de

A partir de 1999 y hasta estos días se ha notado una mayor preocupación por rediseñar las estructuras de cuentas contables de acuerdo a una estratificación de 3 niveles en el balance para los activos biológicos (inmovilizado material biológico), 1) existencias para los animales y frutos destinados a la venta, 2) inmovilizado material para los semovientes y cultivos en fases de reproducción y producción de crías o frutos y 3) activos en proceso³⁵ para los semovientes y cultivos en desarrollo o crecimiento independientemente de que su destino sea la incorporación a la producción o la venta. A la vez se han estudiado políticas contables importantes en el área a nivel individual solamente, como la de diferir las acumulaciones biológicas y de cambios de valor registrándolas en el pasivo, hasta su realización para convertirlas ingresos.

Ante estas últimas acotaciones pudiéramos pensar que la NIC 41 no representa una solución en Venezuela, al igual que para cualquier otro país con índices altos de inflación, toda vez que la norma internacional exige el abono a resultados de los cambios de valor en el momento que surjan y no en el momento que se hagan efectivos.

La afirmación anterior la podemos considerar avalada por Charles, (2004)³⁶, quien concluye en su trabajo que es “*virtualmente imposible implementar la NIC 41 en muchos países franco-africanos dadas las características de país en desarrollo y de importantes cuotas inflacionarias*”, - escenario muy parecido al venezolano-, y expone que la norma internacional no está diseñada para atender las necesidades contables de los países menos desarrollados. Afirma Charles, que la norma tendrá más triunfos teóricos que prácticos.

Contadores Públicos del Estado Zulia, Maracaibo - Venezuela, publicados en la memoria del congreso, Abril 2000.

³⁵ Para este grupo es usual la nomenclatura de “Semovientes No Agotables”, en alusión a la imposibilidad de amortizar su valor, pues si están en formación, mal podríamos depreciarles.

³⁶ Charles, Elad. (2004). Catedrático de la Universidad de Aberdeen, UK. *Fair Value Accounting in the Agricultural Sector: Some Implications for International Accounting Harmonization*. (Publicado en la Revista *European Accounting Review*, Vol 13, No 4, págs: 621-641.)

Venezuela muestra una arraigada metodología de registro de las operaciones al costo. Sin embargo, el productor agrícola venezolano en varias ocasiones se ha visto forzado a utilizar el valor de mercado (que en Venezuela no proviene de ninguna fuente autorizada) para valorar los activos biológicos sin ninguna regulación ni control institucional, ante la imposibilidad de cálculo confiable del costo en algunas explotaciones.

Como se puede ver, ha habido preocupación ante la contabilidad agropecuaria, sobre todo en países agrícolas como Estados Unidos, Australia, Nueva Zelanda y Francia, que ya presentan una tradición de más de 3 décadas en el tema, y mucho de lo que han desarrollado estos países ha servido de insumo en la confección de la normativa internacional publicada en el 2001 por IASB. Venezuela no ha efectuado ningún aporte en este sentido, pero ha trabajado en una mínima parte de su sector agrícola de acuerdo a lógicos parámetros y estructuras que si se quiere, son homogéneas con lo requerido por la normativa internacional en algunos aspectos.

*Ordóñez, J. (2004)*³⁷. En vista de las complicaciones fiscales que han surgido respecto de la gravabilidad de las rentas agrícolas demuestra en su trabajo que los resultados reales de una explotación ganadera se diluyen en su totalidad en el pago de impuestos indirectos (IVA e IDB)³⁸, cuando se registran las finanzas de acuerdo a los criterios de contabilidad general, exigiendo a la vez atención sobre la adaptación de la contabilidad a las explotaciones rurales ante la necesidad de un plan de cuentas apto para sus particularidades.

La Problemática de la Fisiología de la Reproducción y la Producción en la Contabilidad de Seres Vivos.

³⁷ Jorge Ordóñez Ob. Cit. (2004)

³⁸ IVA : impuesto al valor agregado; IDB: Impuesto al débito bancario

La contabilidad de seres vivos, finalmente presenta los principales 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. Nos referimos en este punto a los inconvenientes que surgen al momento de definir políticas, tomar decisiones y escribir procedimientos ante las variables zootécnicas y agronómicas que caracterizan la producción. Por ejemplo, la obtención de una cría a la vez que se gesta una segunda cría en el mismo vientre que produjo la anterior y coexisten en el mismo ciclo productivo por cierto periodo de tiempo. También cuando surgen productos paralelos accidentales o co-productos, que es un caso muy diferente al de los derivados o subproductos de más fácil seguimiento en el trabajo de costos. Igualmente en el caso de las asociaciones de cultivos de ciclo corto, con plantaciones perennes, o asociaciones entre dos cultivos de ciclo corto que comparten por un período de tiempo conjuntamente los insumos, suelo, labores y mano de obra.

En referencia a las particularidades fisiológicas queremos mencionar algunas conceptos importantes:

Guzmán, E. (1987), en su trabajo sobre reproducción animal distingue dos tipos de reproducción, la fisiológica o natural y la zootécnica. La primera es la actividad reproductiva natural mediante la monta o inseminación solo con el fin de obtener la cría comercial; y la segunda la que tiene fines de mejoramiento genético. Esta última se diferencia de la primera en el celoso control de la descendencia y la producción de crías para la reproducción. En ambos casos, tanto un tipo de ganadería como en el otro, los controles contables pueden ser iguales, lo que cambia en verdad es el sistema de valoración entre uno y otro rebaño toda vez que en el segundo caso existe un valor adicional agregado a la especie.

Combellas, J.(1990), demuestra en sus estudios de alimentación animal en la Universidad Central de Venezuela, que las cuantías de alimentos que los animales demandan en explotaciones donde se ofrecen forrajes a pastoreo *ad libitum* , mantienen importante relación con su peso vivo. Es decir, lo que el animal demanda en alimentos depende de su peso. De allí que en algunas contabilidades pecuarias se utiliza un criterio basado en el peso para distribuir los costos a la biomasa.

Argilés, J. (2001), explica en su estudio sobre Nuevas Oportunidades para la Contabilidad de Fincas, y haciendo referencia a la NIC 41, que los registros en activos que pretendan valorarse en el punto de cosecha introduce algo complejo y muy difícil de aplicar por sus inconveniencias prácticas, pues muchos cultivos se cosechan y se venden instantáneamente sin oportunidad de calcular precios para su valoración contable. Dice a su vez, que las políticas de cálculo de precios o valores para la contabilidad siempre estarán limitadas por las particularidades fisiológicas de los activos vivos.

Pereira, N. (1987), catedrático venezolano de la Universidad Central de Venezuela, en trabajo sobre *La Fisioclimatología de los Animales Domésticos Aplicada al Trópico Americano*, expresa que ante la importante condición natural de supervivencia, en casos donde los rebaños de animales luchan en condiciones adversas de tiempo y clima, el comportamiento productivo y reproductivo colapsa, y en muchos casos se revierte, originando abortos y absorciones embrionarias ante los trabajos internos de evapotranspiración³⁹. Esto puede explicar que los procedimientos contables tradicionales escogidos para reflejar la situación de la empresa pecuaria tropical, no sean útiles completamente.

Es práctica común en las asociaciones de cultivos, registrar en un solo grupo de costos toda la operación de uno de los cultivos y considerar los ingresos del cultivo de menor importancia económica como un costo negativo al momento de

³⁹ Transpiración a través de la respiración.

su recolección y venta. En algunos países esta disminución del costo es contraria a las normas, aunque provoca el mismo efecto a la postre, dentro de las particularidades fisiológicas es algo de resaltar.

La Teoría de Costos por Absorción y los valores unitarios promedio en inventarios vivos.

Dentro de las teorías de Costos, la de Costos por Absorción es la que mejor aborda el singular esquema de los productos biológicos. La particularidad de los inventarios vivos de permanecer siempre por rebaños, grupos, lotes, facilita un poco la política de distribución de costos, porque reduce la unidad productiva. Los activos biológicos en propiedad de empresas agrarias en un momento determinado, siempre son sustancialmente diferentes a como serán en momentos futuros, o a como eran cuando fueron adquiridos, o puede que nunca sean adquiridos sino nacidos en la misma unidad de producción. En este sentido, acota Argilés (2001), estos activos son similares a los de las empresas manufactureras, y las técnicas de costos histórico aplicadas a la manufactura pueden ser aplicadas también.

Mallo y Jiménez (2000), “..el sistema de Costos por procesos se caracteriza por dar lugar a una producción en masa, no existiendo diferenciación por unidades ni por lotes. Todos los productos recorren las mismas fases de producción o los mismos procesos. Los procesos son continuos. Se trata de un proceso de fabricación que se aplica cuando las unidades producidas no se distinguen físicamente a lo largo del proceso productivo..”. Esta definición sobre el sistema de costos por procesos puede abordar de una manera general el proceso que creemos debe seguir la contabilidad agropecuaria, aunque en los procesos agrarios se distingan las unidades producidas físicamente, el trabajo en lotes o rebaños de varias unidades parece desviarnos un poco hacia esta teoría de costos como la que abarca las características de la explotación primaria. La más acertada característica del sistema de costos por procesos útil para la contabilidad agropecuaria, de acuerdo a estos autores son las siguientes:

....”Los productos siguen una secuencia preestablecida hasta llegar a su acabado, que se puede dividir por fases contiguas llamadas procesos”.”Los productos en curso no vuelven de una fase posterior a otra por donde hayan pasado previamente”. “Los centros de costo coinciden con los distintos procesos”. “Entre los centros de costo no existirán prestaciones recíprocas ni comunes”. “Cada centro transfiere sus costos únicamente al siguiente centro de trabajo, hasta el último proceso en el que se acaba el producto”.

Sin embargo, el sistema de costos por procesos presenta una característica que no va del todo acorde a los procesos que experimentan algunos activos biológicos. Concretamente se trata de que este sistema invoca una contabilidad por departamentos, y los departamentos están definidos por los centros de costo, los cuales acumulan los costos en cada centro de explotación. Indicamos que esto no va de acuerdo a la contabilidad de seres vivos porque en los seres vivos no es necesario crear varios departamentos de producción para definir los centros de costo. Los centros de costo para aquellos activos biológicos cuyo ciclo de vida sea mayor a 1 año, se definen para hacer la acumulación de los costos como un solo departamento de producción que atraviesa por varios períodos fisiológicos intrínsecamente en un solo ciclo productivo. Es decir, no necesariamente la producción tiene que estar definida por distintos centros de producción o departamentos, por el contrario, puede estar definida por varios momentos fisiológicos conectados en un solo centro de producción. En la contabilidad de algunos seres vivos, como los animales por ejemplo, los centros de costos son definidos principalmente por las etapas que va culminando a lo largo de su ciclo productivo aunque este ciclo represente sólo un centro de producción.

Kaplan y Cooper (2000), Respecto de los Sistemas de Costos y de evaluación de la Actuación y Sistemas de Costos ABC⁴⁰, dicen que los costos ABC son más que un sistema de costos, una manera de pensar, y promueven la

⁴⁰ Activity Based Costs: Costos basados en Actividades.

solución a la pregunta *Cómo se pueden imputar los Costos para el control de costos de los departamentos?. ..*”*Los modelos de costos ABC amplían los modelos de costos tradicionales, vinculando los costos a las complejidades de los productos y no sólo a su producción física*”. *“Los sistemas de costos basados en actividades proporcionan una información de costos más exacta sobre los procesos y actividades empresariales y sobre los productos mismos a los que sirven estos procesos. Los Sistemas ABC se centran en las actividades que se llevan a cabo como fundamento para analizar el comportamiento de los costos, vinculando el costo en recursos a las actividades y procesos realizados a través de esos recursos.”* *“..a su vez los costos ABC mejoran las aproximaciones sobre el cálculo unitario de los productos”*. Para las explotaciones agrícolas, ante la complejidad de los procesos productivos que en ocasiones escapan del control y de la misma observación dadas las particularidades biológicas y naturales de los seres vivos el control de las actividades y el control sobre los recursos, ambos cuantificables, el sistema ABC al parecer facilitaría de alguna manera la imputación de costos. Los costos ABC se utilizan en ocasiones mediante estimaciones presupuestarias, esto a la luz de las disposiciones del NIC 41 sobre los valores estimados de mercado puede ser un método homólogo para contrarrestar los efectos de los valores de los inventarios. Creemos, que es la unión de los sistemas ABC y los costos por procesos que pudiera llegarse a ensamblar un esquema ideal para controlar los costos de seres vivos. Controlando los Costos por el sistema ABC solamente, pudiera dejarse de lado la complejidad de los centros de producción que requieren el control de los procesos fisiológicos mencionado por los autores anteriores.

Estos autores, en su estudio sobre Costos y Efectos, cuando abordan los sistemas de Costos ABC dejan muy claro que se pueden aplicar sobre bases históricas, pero que igualmente se pueden trabajar sobre bases estimadas futuras. En ambos escenarios los principios fundamentales del sistema ABC indican que estos se desarrollan a través de cuatro pasos secuenciales:

1. Desarrollar el diccionario de actividades
2. Determinar cuanto está gastando la organización en cada actividad
3. Identificar los productos
4. Seleccionar los inductores de costos de las actividades que vinculan los costos con los productos.

Amat, J (1989), “Contabilidad de Costos es un conjunto de técnicas que persiguen la determinación analítica del resultado de la empresa con el objeto de obtener una información que facilite y mejore el proceso de decisión”. Hace a la vez una afirmación de mucha relevancia para nuestro estudio, sobretodo por las premisas expuestas en nuestro Capítulo I: “...la Contabilidad General es insuficiente para poder suministrar la información que permita a la dirección de la empresa responder sobre los productos, volumen, producción, costos unitarios, costos de venta, lugar de producción, razones de producción, etc.”

Rodríguez, R. (1999), en una temática especialmente dedicada a los Costos Agrarios, en un documento de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) ⁴¹, hace un análisis de los tipos de costos en las empresas agrarias, atendiendo a tres criterios básicos: a) La naturaleza del costo; b) Su grado de variabilidad; c) El tipo de actividad que lo utiliza.

En la última, -atendiendo al tipo de actividad que lo utiliza- hace una segregación interesante y concreta, clasificada, donde resalta la siguiente sección:

⁴¹ Rodríguez González, R. (1998). 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.

Cuadro 1: Clasificación de Explotaciones Agrarias de acuerdo al tipo de actividad que utiliza los costos.⁴²

.....por la Clase Genérica de Actividades:	
1.	Actividades Agrícolas (Cultivos herbáceos)
a.	Extensivas
	i. Praderas
	ii. Cereales
	iii. Leguminosas
	iv. Plantas industriales
	v. Plantas Forrajeras
	vi. Plantas Industriales
b.	Intensivas
	i. Hortalizas
	- Cultivos al aire libre
	- Cultivos de Invernadero
c.	Actividades Agrícolas
	i. Olivar
	ii. Frutales
	iii. Vid
d.	Actividades Forestales
	i. Regular (menos de 20 años)
	ii. Semirregular (por cadencia anual de los ciclos)
	iii. Irregular (más de 20 años)
	- Madera
	- Frutos
	iv. Silvicultura (matorrales, herbáceos, pastos)
	v. Actividades Ganaderas
e.	Actividades Ganaderas
	i. Ganado vacuno
	ii. Ganado Porcino
	iii. Ganado Ovino
	iv. Ganado Caprino
	v. Avícolas
	vi. Cunicultura
	vii. Ganado Equino
	viii. Caza
f.	Otras Actividades
	i. Piscifactorías
	ii. Viveros crustáceos y criadores de moluscos
	iii. Cultivos hidropónicos
	iv. Acuicultura

⁴² Fuente: AECA-documento # 20. 1999, ponente Rodríguez González, Ricardo. LA CONTABILIDAD DE GESTION EN LAS EMPRESAS AGRARIAS. Madrid, España. págs 50-53.

El documento español reconoce que la unidad principal de producción es el activo biológico incorporado al Inmovilizado material (Activo Fijo) como semoviente o cultivo en producción de crías o frutos, comenta concretamente sobre la amortización del ganado y cultivos considerados como inmovilizado material y las tres componentes de costo agropecuario: materia prima, mano de obra y carga fabril (gastos indirectos).

Sin embargo, su contenido no se refiere a los centros de costos, ni a similares procesos que permitan descubrir los costos a medida que el activo evoluciona, no trata la técnica de costos por absorción en departamentos, ni de los costos por actividades. Aborda el tema exclusivamente desde un punto de vista general. Debemos recordar lo que expresáramos en el capítulo anterior, el plan de cuentas contable español no considera niveles de cuenta para seres vivos, aunque su estructura permite el tratamiento dentro de las existencias y el inmovilizado material sin inconvenientes.

El Incremento de Valor de los Activos Biológicos.

La valoración de los activos biológicos, que abordamos en el preámbulo de la definición de la estructura de cuentas agrarias en el capítulo anterior, es el punto más delicado cuando se trata de explicar la problemática de los costos agrarios. No sólo por lo que representa cada activo valorado en los registros, sino por el precedente que genera a estos efectos la selección de los métodos de valoración en cada región. En Venezuela, es todo un problema, en vista de las flexibilidades que otorga la legislación ante la ausencia de normas concretas al respecto.

AECA -Rodríguez, R- (1999), dedica una sección de su documento # 20 a la valoración de los bienes de la empresa agropecuaria. Explica que a la hora de

valorar los activos más representativos de las explotaciones agrarias hay que tener en cuenta dos características de los procesos de producción agraria:

1. *“Su gestión se lleva a cabo por grupos de animales o especies de plantas (rebaño, manada, plantación, etc.), por lo que se valorarán en conjunto.*
2. *Las transformaciones biológicas (crecimiento, procreación, producción, envejecimiento) dan lugar a cambios en los activos que hacen que la determinación e imputación de los costos sea diferente”.*

Tanto en la actividad agrícola como en la ganadera los elementos en las existencias que se mantengan en inventario al final del ejercicio, serán valorados por los costos incurridos en las distintas fases de crecimiento que han transcurrido hasta el cierre del ejercicio. Los componentes del Activo Fijo, cuando sean adquiridos a terceros, permite la valoración por la diferencia entre el importe pagado y el precio de mercado de las superficies sin plantar o de los activos biológicos sin productos; o en un segundo caso, calcular el costo de producción de la plantación o rebaño, y en ausencia de ello, asignarles valores de activos similares de las mismas características. Cuando en el momento de la adquisición los bienes vivos, aún no están en condiciones de producir normalmente, la empresa incorporará estos activos a su inmovilizado material en curso (procreación). Su costo de producción vendrá determinado por el precio pagado en el momento de la adquisición más los costos de los trabajos realizados por la empresa hasta el momento en que entren en funcionamiento.

El documento # 20 de la AECA también acota que cuando los activos no sean adquiridos, sino producidos dentro de la unidad de producción, su valor de costo vendrá definido por los costos de creación, crecimiento y hasta su producción, hasta que comiencen a dar frutos., y los define detalladamente para las explotaciones agrícolas, ganaderas y forestales.

En las explotaciones agrícolas, el equipo de AECA expresa, que los costos vendrán dados por los costos de producción y crecimiento hasta alcanzar la etapa de producción, y explica que estos costos de producción deberán ser acumulados en una cuenta de inmovilizado en curso (cultivos en formación según nuestra estructura del cuadro 1), hasta alcanzar el período en el que la planta comienza a dar frutos de forma regular. En las explotaciones ganaderas dice textualmente: *“.....el costo de obtención de los animales productores nacidos en la explotación comprenderá los costos de reproducción, más los costos acaecidos después del destete del animal hasta el momento en que estén dispuestos para producir.”*”*Los costos ocasionados en cada ejercicio se acumularán en las cuentas del inmovilizado en curso hasta que el animal comience a producir normalmente”*. En la estructura que elaboramos en el cuadro 1 de este trabajo, esto parece similar a las cuentas clasificadas como Otros Activos – semovientes en evolución-, donde se exponen 6 niveles de cuentas de acuerdo al tipo de activo en formación. En cuanto a las empresas forestales, explica el documento 20 de AECA que los costos de las plantaciones vendrán dados por los costos en que incurra la explotación, hasta el momento que comience la primera tala.

La relación que existe entre la tierra y los activos biológicos inseparables de ella determina gran parte de la valoración de estos.

Otro componente importante dentro de la Valoración de Activos Biológicos se refiere a las disposiciones de valoración contenidas en la NIC41 y las tendencias anglosajonas contenidas en la ARB 43, ambas anteriormente citadas. En ese sentido debemos recordar que algunos países mantienen tendencias a valorar los activos biológicos al costo histórico o en su defecto cualquier valor fiable superior al costo, mientras otros acuden sin dudas al valor razonable y al valor de mercado de los activos biológicos.

3.- Bases Teóricas

Dificultades de la Contabilidad Agropecuaria

La Contabilidad Agropecuaria se caracteriza principalmente por la dificultad que se presenta en el procedimiento de registro de cuentas. A raíz de las observaciones que hemos realizado en los registros contables de varias entidades, y en las entidades mismas, podemos afirmar que estas dificultades se ciñen a problemas e inconvenientes específicos, a saber: identificar gastos y costos, distribución de los costos y gastos, hacer las valoraciones de los activos vivos, la cuantificación de las pérdidas, mermas y degradaciones, los tratamientos cualitativos de la involución biológica, la definición de métodos de desgaste fisiológico de los activos biológicos (amortizaciones acumuladas), cuantificar los ingresos o reservas por evolución y por último, cuantificar dentro de estos cuáles corresponden a cambios en el precio y cuáles corresponden a cambios por crecimiento o aumentos de masa corporal.

Dada la relevancia de cada uno de ellos procedemos a explicar uno a uno:

1. Identificación de gastos y costos: La dificultad en la identificación de costos y gastos radica fundamentalmente en la naturaleza de las operaciones que se realizan en la unidad de producción. Un costo de producción tiene que estar relacionado directamente con la producción de la renta agrícola y en cambio el gasto no debe estar relacionado directamente con ello; hemos observado que en las empresas agrarias venezolanas se hace difícil abandonar la clasificación de costos directos e indirectos. El hecho de que un costo sea directo o indirecto en la empresa agraria pierde relevancia a efectos de conocer el resultado real, igualmente la distinción entre costo fijo y costo variable, estas distinciones tienen otros objetivos y son utilizadas para la medición de la eficiencia productiva entre otras cosas. Cuando se quiere conocer la utilidad bruta de un negocio agrícola lo importante es deducir de los ingresos todos aquellos gastos de operación, que

están vinculados a la consecución de los ingresos ordinarios⁴³, dejando por fuera aquellos que no lo están. Los gastos no vinculados a la consecución de ingresos ordinarios generalmente están vinculados a la administración general, a las finanzas y a los ingresos extraordinarios. Esta es una premisa importante para considerar un costo y un gasto como tal en la empresa agraria, a efectos de lograr resultados confiables.

2. Distribución de gastos y costos: Algunas veces, también debido a la naturaleza de las actividades y las particularidades que caracterizan a ciertos cultivos y operaciones agrarias, se observan inconvenientes para cuantificar el valor de alguna inversión, gasto o erogación cualquiera, bien porque se trata de erogaciones que afectan a varios departamentos de la empresa, o bien porque afectando a uno solo, dentro de este es necesario distribuirlo en un grupo de animales de cría o plantaciones con cultivos asociados⁴⁴. La dificultad radica principalmente en la distribución del egreso a uno u otro componente de la explotación.
3. Valoraciones de los activos biológicos: En este particular las dificultades son muy justificadas en ausencia de normativa contable y legal. Venezuela tiene una arraigada metodología de registro de las operaciones al costo. Sin embargo, el productor venezolano en varias ocasiones se ha visto forzado a utilizar el valor de mercado (que en Venezuela no proviene de ninguna fuente autorizada) para valorar los activos biológicos sin ninguna regulación ni control institucional, ante

⁴³ Ingresos Ordinarios: Son todos aquellos ingresos que corresponden a la actividad principal de la entidad, aquella actividad que explica su existencia. La Actividad para la cual la empresa fue creada.

⁴⁴ Asociación de Cultivos es la siembra y manejo paralelo de dos cultivos en la misma área con el fin de aprovechar los beneficios que uno de ellos aporte al suelo y compensar así las deficiencias del suelo por la extracción de nutrientes del otro. También se puede asociar plantaciones para combinar ventajas respecto de la sombra, la cantidad de luz, vientos, evitar erosión, etc. (por ejemplo: en Venezuela es común la siembra de Caraotas negras –frijoles- dentro de una plantación de maíz, visto que el maíz necesita nitrógeno del suelo para su desarrollo y la caraota como planta leguminosa aporta este macro elemento al suelo, otro ejemplo en el país muy común es la siembra de cacao en siembras de plátano o banano, el cacao aprovecha la sombra de la planta de este, mientras crece en su primer año que es cuando la necesita, luego la musácea cae en la cosecha y el cacao culmina su desarrollo por sí sólo. Los cultivos se asocian para neutralizar el desgaste edafológico o para aprovechar las limitaciones de área, luz o vientos).

la imposibilidad de cálculo confiable del costo en algunas explotaciones. Más adelante desarrollamos el tema de la valoración con más detalle.

4. Cuantificación de las pérdidas, mermas y degradaciones: En este caso el inconveniente es muy serio, dada la importancia económica que para la empresa agrícola representan los activos biológicos dentro de sus activos totales. La dificultad concretamente se refiere a la subjetividad en la cuantificación de los montos descontados por concepto de degradaciones y pérdidas de valor biológico, también conocidas como *mermas fisiológicas* o *involución orgánica*. Se hace muy subjetiva esta valoración de pérdidas en primer lugar porque se reconocen a destiempo, con retraso, a veces incluso sin posibilidad de conocer físicamente la procedencia, -el animal o la planta que la origina-, y se tiende a registrar un promedio del valor de los activos vivos en buenas condiciones para deducirla, cuando posiblemente ya el activo o grupos de activos perdidos han sido amortizados o depreciados; y en segundo lugar, por el desconocimiento mismo del valor de un activo biológico cuando no se puede calcular su costo y su amortización acumulada. Recordamos que si se utiliza valores razonables o de mercado en la contabilidad estos no provienen de fuente regulada en Venezuela, y esto explica que en el país se encuentren diversas metodologías de trabajo contable que proveen información no estandarizada.

5. Tratamientos cualitativos de la involución biológica: La calificación del grado de involución de un bien vivo depende exclusivamente de los agro-técnicos, no del contable, ni del propietario. Los contables venezolanos, al igual que los contables de todo el mundo, no están preparados para precisar el grado de involución orgánica o fisiológica⁴⁵ de un animal o de un cultivo. La dificultad en el registro no nace precisamente por la incapacidad de reconocer tales cuestiones por parte del contable, nace justamente por la incapacidad que tiene el agro-técnico de

⁴⁵ La involución orgánica o fisiológica puede ser comprendida como la degradación por enfermedad, edad, accidentes, procreación o reproducción, en términos cualitativos de un activo vivo. A la vista de los técnicos y profesionales del agro son evidentes, mas no a la vista de los que contabilizan.

medir tal involución en términos económicos que puedan ser comprendidos por el contable. Al igual que en el párrafo anterior, esto sigue las mismas pautas de relevancia, visto que se trata de los activos más valiosos de la empresa.

6. Definición de métodos de desgaste fisiológico de los activos biológicos: Esta dificultad está vinculada con los procedimientos o métodos de agotamiento de los cultivos y animales. Hemos observado en las empresas agrícolas venezolanas invariablemente, la ausencia de las depreciaciones y amortizaciones acumuladas de activos biológicos. No parece ser por desconocimiento, sino más bien, por incapacidad de estimar la vida útil y el comportamiento fisiológico del activo durante su vida útil. A cambio, aquellos que hacen algo, aplican el método de la línea recta en 10 años. Al igual que en el punto anterior también tiene mucho que ver en este caso la falta de equipo con los agro-técnicos por parte de los contables. Existe para todos los cultivos y tipos de animales literatura agro-técnica que puede dejar pistas para mejorar estas estimaciones de vida útil, al igual que del comportamiento productivo y reproductivo de los activos durante su vida útil. Pero no es muy utilizada por los profesionales de la contabilidad, y las reglas contables por sí solas no contienen la solución al problema.

7. Cuantificación de ingresos o reservas por evolución: Esta dificultad se presenta en las contabilidades que utilizan el valor de mercado para valorar sus activos al cierre del ejercicio económico. Hemos dicho que en ausencia de reglas claras en la ley contable venezolana, se tiene que permitir estas decisiones. Hay dos tendencias en Venezuela para registrar las diferencias de valor entre el valor de mercado y el valor en libros que posee el activo en un momento determinado. Una tendencia registra la diferencia de valores a la cuenta de resultados y la otra a las reservas de capital en una cuenta especialmente creada para ello. En el primer caso se está incrementando el ingreso por un monto que sigue adherido a la tierra y no ha entrado en los fondos de caja y, en el segundo caso, se está incrementando el patrimonio como en efecto sucede en realidad. La diferencia de valor entre el mercado y el costo más las inversiones realizadas a los activos, es un incremento

patrimonial provocado por la naturaleza. No es un ingreso ordinario del ejercicio⁴⁶. Ante las ambigüedades en las políticas contables de uno y otro productor y sobretodo ante esta cuestión tan importante que pudiera provocar efectos peligrosos desde el punto de vista gerencial, -distorsión del control interno, afectar la toma de decisiones, adelanto de impuestos o impuestos pagados de más-, deben volcarse esfuerzos a nivel institucional para que se armonice la tendencia contable agraria.

8. Discriminación de los cambios por evolución en el precio y los cambios por evolución en el aumento de la masa corporal: Visto lo anterior en el punto “7”, esta dificultad se refiere a la constitución de la diferencia de valor descrita. Cuando se registra esta diferencia de valor entre el mercado o el valor razonable y el valor que existía hasta ese momento en libros que sólo contiene el costo más las inversiones realizadas, y esta diferencia resulta en un incremento, surge una duda importante y muy difícil de explicar: cuánto de ese incremento corresponde a incremento de precio del activo dado el período de tiempo que ha transcurrido, y cuánto corresponde a incremento por cambio de estado o evolución biológica. Como no se exige en Venezuela divulgar esa información en memorias o en los estados auditados, muy pocas empresas las intentan calcular. A nuestro juicio no es posible tal discriminación y de allí que utilizar el valor de mercado conlleve tantos riesgos. Sin embargo, hay autores que explican su factibilidad a través de una matriz de precios pasados y actuales sobre un detalle de los inventarios como el que se explica en la NIC 41⁴⁷. En todo caso si se pudiera descubrir ambos montos, debe tomarse lo que corresponde a cambios en el estado por aumento de masa corporal para llevar a la cuenta de resultados y los cambios en el precio llevarlos a las reservas de capital, de donde deben ser sustraídas a medida que se vayan vendiendo o desincorporando los activos que las originaron en la medida que se van realizando como ingresos, para ser condescendientes con lo dispuesto en la NIC 41. Pero no es descabellado pensar que ambos montos no tienen

⁴⁶ A pesar de ello, la NIC 41 (2001) exige que estos incrementos se lleven a la cuenta de resultados en el momento que surjan.

⁴⁷ Ver análisis sobre lo dispuesto en la NIC 41 en el capítulo III de este trabajo.

necesidad de separarse, igual todo el incremento debiera formar parte de las reservas de capital en el patrimonio e irse realizando a medida que los activos que las originan se van vendiendo o desincorporando.

Observando estas dificultades, y sabiendo que los registros contables en las empresas del agro deben ser sencillos, claros, completos y planificados previamente, en este capítulo ofreceremos más adelante una estructura general de las cuentas más importantes que generalmente distinguen a la contabilidad agrícola, así como también unas pautas para la correcta clasificación y uso de ellas.

3.1.- Valoración al costo histórico.

Los costos históricos, para controlar productos biológicos, prestan utilidad importante en los casos que se adhieran a la teoría de costos por absorción y se utilicen los valores promedio de los grupos de activos. Dada la invariable práctica de manejar los activos biológicos en grupos o lotes de individuos, y dado el tiempo que algunos de ellos viven en la unidad de producción, la práctica de absorber toda la carga financiera que esté relacionada con la producción de la renta agrícola como costo y clasificar como gasto aquella que no lo está, creemos hasta ahora que es la mejor solución.

Sin embargo, para controlar los costos históricos en los seres vivos, no basta con aplicar el mecanismo de costos por absorción, debe respetarse los procesos productivos fisiológicos de aquellos activos que atraviesan en largos períodos por la empresa. Para lograrlo deben crearse cuentas transitorias que recojan la acumulación de costos de cada lote de activos y que sean reversadas contra cargos a los activos correspondientes que vayan siendo transferidos al estadio siguiente. Estas cuentas no deben cerrar el ejercicio con saldos en el Balance puesto que son de tránsito, la acumulación de costos que puedan tener al cierre debe reubicarse en aquellas existencias o activos al cual pertenecen. Para ilustrar lo explicado ofrecemos el esquema siguiente:

Cuadro 2: Asientos para la Valoración por capitalización de la carga financiera en cada período evolutivo al Costo Histórico.

<p>----1----</p> <p>Costos de ProducciónXXX</p> <p style="padding-left: 40px;">Caja o Bancos.....XXX</p> <p><i>Concepto: Asiento que registra la compra de insumos relacionados enteramente a la producción de la renta agrícola.</i></p>
<p>----2----</p> <p>Centro de Costos de Crianza.....XXX</p> <p style="padding-left: 40px;">Costo de Producción.....XXX</p> <p><i>Concepto: Asiento que lleva la parte que de ese costo de producción corresponde a la crianza de lactantes.</i></p>
<p>----3----</p> <p>Machos lactantes.....XXX</p> <p>Hembras lactantes.....XXX</p> <p style="padding-left: 40px;">Centro de Costos de Crianza.....XXX</p> <p><i>Concepto: Asiento que lleva la acumulación anteriormente suspendida en tránsito, a la cuenta respectiva de inmovilizado biológico en formación distribuido por sexo de acuerdo a los individuos vivos que hasta ese momento deben absorber toda la carga de costos.</i></p>

3.2.- Valoración de acuerdo al *Fair Value* .

Fair Value se refiere al Valor Razonable o Valor Justo de sustitución de los activos en el mercado normal activo. En este sentido, la valoración es distinta a la anteriormente expuesta en el punto 4.3.1. La diferencia entre El Valor Justo y el Valor en Libros (VL), considerando igualmente la capitalización de la carga financiera, en este caso con el centro de costo de crianza, se registra a un ingreso por evolución según la normativa internacional, a nuestro juicio, esta diferencia debería formar parte del patrimonio y no de la cuenta de resultados, puesto que aun no se ha realizado. A todo evento, nos permitimos expresar el ejemplo con asientos contables como lo ilustra el Cuadro 4.

Cuadro 3: Asientos para la Valoración por capitalización de la carga financiera en cada período evolutivo a Valores Razonables de Mercado.

----1----

Costos de Producción	XXX
Caja o Bancos.....	XXX

Concepto: Asiento que registra la compra de insumos relacionados enteramente a la producción de la renta agrícola.

----2----

Centro de Costos de Crianza.....	Z
Costo de Producción.....	XXX

Concepto: Asiento que lleva la parte que de ese costo de producción corresponde a la crianza de lactantes.

----3----

Machos lactantes VRM.....	Y
Hembras lactantes VRM.....	Y
Centro de Costos de Crianza.	Z
Machos Lactantes VL.....	X
Hembras Lactantes VL	X
Ingreso por evolución Machos y Hembras	Y - Z - X

Concepto: Asiento que lleva la acumulación anteriormente suspendida en tránsito, a la cuenta respectiva de inmovilizado biológico en formación distribuido por sexo de acuerdo a los individuos vivos que hasta ese momento deben absorber toda la carga de costos. Considerando el Valor razonable de mercado en el traslado como Y y el valor libros hasta la fecha como X.

3.3.- Mecanismos de Distribución de los Costos en los Activos Biológicos en Proceso de Formación.

Los costos se distribuyen comúnmente en los activos en proceso de formación de acuerdo a la incidencia de la carga financiera calculada en el proceso (mano de obra, insumos y carga fabril), sin embargo, en los activos biológicos se deben imputar de acuerdo a un mecanismo similar, pero sustancialmente distinto respecto del tratamiento del activo como tal.

En semovientes, cultivos y cualquier especie que por naturaleza evolucione por si sola, los costos recaen en el activo en proceso tomando como base un cálculo integral de la carga financiera, es decir, no solo la mano de obra, insumos y carga fabril es lo imputable, también es imputable todo aquello que tenga relación con el logro del producto final.

De acuerdo a las experiencias de Agroinformática, C.A, firma de contabilidad agropecuaria y tributación agrícola en el Estado Táchira, Venezuela, en el agro generalmente, todo aquello que subsiste alrededor de los costos directos, está relacionado con la producción de la renta. La caracterización de costo indirecto o directo, fijo o variable, en este tipo de explotaciones que controlan activos biológicos como activos básicos de la producción de la renta, puede ser evidentemente subjetiva, porque no explica globalmente los costos reales.

Por lo tanto, el activo en proceso de la explotación primaria, el cual se encuentra integrado a la producción futura de la renta, y deberá recibir la carga global de inversiones para lograr la asociación de ingresos a los costos que los producen, no solo debe crecer en valor histórico por la mano de obra, insumos y carga fabril, sino también por todo aquello que se invierta en gastos que se explican mantener la unidad de producción en condiciones óptimas para la obtención del producto final. Así las cosas, se entiende que no son solo los costos

directos los que deben imputarse, sino todo aquello que se pueda calificar de “necesario” para la obtención de los ingresos.

En adelante, para la correcta interpretación de estas ideas, debe entenderse como “necesario” , todo aquello directamente e indirectamente aplicado sobre los activos en proceso y todo aquello cuya erogación bien sea fija o variable, se explica para la obtención del producto final.

Lo más relevante entonces es el mecanismo a través del cual se pudiera lograr la justa distribución de la carga financiera en los activos en proceso, las razones que validan el procedimiento y la variable a través del cual pudiera lograrse. Cuestiones que se explican enseguida en este mismo punto.

3.4. Consideraciones Generales sobre el Criterio de Estandarización por Peso de la Unidad Animal (U.A).

La Unidad Animal (U.A) es un indicador técnico – económico de la explotación ganadera, como índice, es utilizado comúnmente para hacer comparaciones con los resultados de otras fincas que reúnen condiciones similares a la finca que esta siendo analizada.

La Unidad Animal (U.A.) conocida también como *Índice de Carga Animal* permite homogenizar los diferentes tipos de animales con que cuenta una explotación, ya que es una medida que se usa para convertir cantidades de las diversas especies de ganado a un patrón común, tomando como equivalente a la hembra adulta de la especie estudiada. Por eso se dice que la Unidad Animal (U.A) es el equivalente al peso corporal del vientre adulto de cualquier especie; en el caso de los vacunos es 450 Kilogramos, peso de la vaca adulta apta para la reproducción, una Unidad Animal Porcina (U.A.P.) equivale a 80 Kilogramos, en los ovinos 45 kilogramos y así para todas las especies domésticas.

*La UCPC de LUZ*⁴⁸ (1983), utilizó la unidad animal como criterio de valoración en avalúos rurales y desde entonces es uno de los criterios más utilizados en avalúos de activos biológicos.

Mancilla (2002), expresa que en la mayoría de los casos la Unidad Animal (U.A.) se utiliza para determinar la carga animal por hectárea ⁴⁹.

La Unidad Animal (U.A.) también ha desempeñado el papel de elemento común entre dos sistemas para poder realizar comparación económica de los indicadores obtenidos en ambos sistemas, esto sucedió en un trabajo de investigación, del cual su autor Cuevas (1995 y 1996) define la Unidad Animal (U.A.) como: “*promedio anual de los requerimientos alimenticios de una vaca de 400 Kg. de peso vivo, que gesta, cría y desteta su becerro de 160 Kg. a los seis meses de edad...*”. Con este concepto se puede confirmar que los costos de producción incurridos por requerimientos alimenticios y de mantenimiento sanitario en el ganado ocurren en proporción a su peso y se puede representar en Unidades Animales (en este caso Unidades Animales Bovinas).

Fuentes, Arteaga y Lovera (1988) deducen que la Unidad Animal Bovina (U.A.B.) se determina: “*Al multiplicar el número de cabezas de cada categoría por el valor de Unidades Animales...*”, al obtener el total en U.A.B. de cada categoría se puede proceder a distribuir los costos de producción con base a esa U.A.B. calculada y así cargar estos costos de las diferentes categorías en los

⁴⁸ Unidad Coordinadora de Proyectos Conjuntos, de La Universidad del Zulia, Maracaibo, Venezuela.

⁴⁹ El Prof. Luis Mancilla catedrático de La Universidad Nacional Experimental de Los Llanos - Ezequiel Zamora-, Barinas, Venezuela, considera que la carga animal es: “*el número físico de Unidad Animal (U.A.) que están en un determinado número físico de hectáreas de una determinada pastura en la unidad del tiempo*”. Con respaldo de la definición anterior, la Unidad Animal (U.A.) sirve para definir el peso corporal del resto del rebaño, por ejemplo, el novillo y la novilla que pesan de 300 a 400 Kg. equivale al 75% del peso de la vaca, el macho o hembra destetado de un peso aproximado de 200 Kg. equivale al 50% del peso de su madre y las crías sin destetar que pesan 100 Kg. Por término medio, aproximadamente un 25%. Para determinar los valores equivalentes expresados en Unidad Animal (U.A.) se toma en cuenta las características del sistema de producción, ya que en todas las empresas agrarias no todos los valores son iguales, porque son determinados según el peso vivo estimado en las diferentes categorías de ganado pertenecientes a esa empresa agropecuaria. ...”*también influye mucho la zona en donde se encuentra el ganado. En sistemas de producción mas intensivos con tasa de crecimiento rápido, un novillo de 18 meses podrá equivaler a 1,0 U.A.B. con un peso vivo de 450 Kg...*”

centros de costos respectivos. Finalmente, a través de la Unidad Animal Bovina (U.A.B.) podremos saber cual es la carga corporal del rebaño para poder imputar costos a cada lote, ya que según Ordóñez, J. (2004)⁵⁰, y también de acuerdo a McGrann, J. (1998)⁵¹ es en función de su peso que todos los animales demandan medicinas, alimentos, sales, minerales, pastos, forrajes, melaza, insumos en general, mano de obra y supervisión.

Por lo tanto, los cálculos que se hagan observando la Unidad Animal tendrán un relevante grado de exactitud, y podría afirmarse que explicarían mejor la distribución de costos que cualquier otra técnica de costo. Para realizar el prorrateo o distribución de costos es necesario conocer los eventos que definen cambios en el rebaño, estos son: los nacimientos, los destetes, las muertes, los traslados y ventas; dependiendo de cómo se registren los gastos en la finca, se distribuyen estos a cada centro de costos, lo que permite a la postre conocer el costo unitario de cada animal.

2.- PROPUESTA PARA EL REGISTRO DE COSTOS EN LA CONTABILIDAD DE BOVINOS A PASTOREO.

La competitividad en un contexto global, ha traído como consecuencia que todas las organizaciones, públicas o privadas, dirijan sus esfuerzos hacia la productividad y la obtención de la calidad total, para poder sobrevivir. Hoy día podríamos señalar que no existe actividad económica ajena al registro y afectación de las técnicas contables, desde la actividad más pequeña hasta las transacciones económicas de grandes corporaciones. También es importante resaltar que la técnica contable aporta un cúmulo de conocimientos, por lo que es un sistema adaptado para clasificar los hechos económicos que ocurren en el

⁵⁰ Dr. Jorge Ordóñez M.V. en ponencia magistral durante las I Jornadas de Tributación Agrícola en Venezuela, Maracaibo, Venezuela. Octubre 2004.

⁵¹ James McGrann, University of Texas A & M, College Station, Tx. USA. En su trabajo de cátedra: Standardized Performace Analysis. 1998.

negocio. De tal manera, que se convierte en el eje central para llevar a cabo diversos procedimientos que conducirán a la obtención del máximo rendimiento económico.

Porter, Michael (2003), explica en su tratado de Competitividad, sobre el caso de una empresa norteamericana, en la cual las normas de contabilidad, como están concebidas deben sufrir cambios importantes respecto de su flexibilidad, ya que de la manera como actualmente se encuentran dejan mucho espacio a la contabilidad creativa. Recomienda en sus conclusiones la atención inmediata en ese particular para endurecer y hacer un poco más rígidas las reglas de registro y presentación de la información financiera para reducir los riesgos que asumen las empresas en su gestión contable.

Dentro del área de Contabilidad General hasta donde hemos visto se han desarrollado varias especialidades como: Diseño de Sistemas Contables, Contabilidad de Costos, Pronóstico Financiero, Contabilidad Tributaria, Auditoría Interna. De estas especialidades se han originado los sistemas específicos de contabilidad de costos, que en muchas empresas, como expresamos anteriormente, podrían no satisfacer a la gerencia con la información deseada. En estos sistemas específicos de costo se proporciona a los directivos generalmente, una incorrecta información para la determinación del costo unitario del producto, o se abunda en información no pertinente, que no logra informar sobre los costos reales.

Reconocemos que en la actualidad muchas empresas poseen sistemas contables, estos en general responden a exigencias institucionales y legales de uniformidad que se vienen homogenizando en las organizaciones del mundo actual. Esta realidad nos permite destacar la necesidad de adaptar o incorporar a las empresas una contabilidad cuya información esta destinada a mejorar las funciones de control que sirva como base a los procesos de planificación.

En nuestra investigación estudiaremos cómo un sistema contable destinado a apoyar la gestión en empresas agrarias debe comprender y adaptarse a las características exclusivas que posee este tipo de organización y que se diferencia del existente en otras

organizaciones (comerciales, industriales y de servicios). Estas particularidades podríamos recogerlas en:

1. El trabajo con entes y sistemas biológicos.
2. La existencia de una caja única para la empresa y la familia.
3. La forma social del trabajo.

Nuestra investigación se centra en una de estas características mencionadas, el manejo de registros contables en organizaciones que dependen en buena parte de la administración de los Activos Biológicos para su funcionamiento. Caracterizados por una serie de fenómenos biológicos que ocurren una y otra vez hasta la obtención del producto final; cuya duración y desarrollo viene definida por la biogenética de los diferentes rubros (vegetales y animales).

La obtención del producto final depende de los ciclos productivos en las empresas agrarias, ya que estos no se ven influenciados por la fecha de cierre del ejercicio económico, ni por la de los informes periódicos que se preparan, son diversos los estadios en que se pueden encontrar al momento de su cuantificación, requiriendo técnicas especiales de medición.

Debemos reconocer que en la actividad agropecuaria, aun no se maneja un adecuado desarrollo administrativo, que en general, posibilite implementar un sistema de costos, que permita conocer los costos verdaderos de los productos vivos a través de una unidad estandarizada de medida.

La contabilidad de gestión agropecuaria, no radica solamente en aplicar un sistema de costos o modificar la gestión financiera de la empresa, por el contrario, debe buscar alternativas que permitan organizar el sistema de costos de la empresa, adecuada a los cambios de los factores internos y externos.

En Venezuela, entorno geográfico que hemos considerado para este estudio, a pesar de que existe una precaria organización administrativa y contable de las unidades de

producción agrícola, las empresas agrarias disfrutaban de un cierto grado de madurez en cuestiones de registros, métodos básicos de organización y políticas administrativas. No obstante, estudiaremos las razones por la que en este país los principios contables de aceptación general y la técnica de registro contable normalmente utilizada por las empresas agrarias, parecen no relacionarse directamente con la metodología de otras latitudes donde el sector agropecuario muestra fortalezas en sus registros contables. Sin olvidar que a raíz de esta investigación, se observa que en esas latitudes el registro contable agropecuario demuestra también algunas debilidades importantes confirmadas dentro del desarrollo del marco teórico de este trabajo.

Contribuir con esta tarea es el propósito de nuestra investigación, por lo cual se plantea como objetivo general formular una propuesta metodológica contable para la distribución equitativa de los costos de producción en ganadería para mejorar la gerencia tributaria.

En la actividad agropecuaria venezolana hemos observado que los lineamientos y normas de registro contable no son lo suficientemente específicas y al parecer no están ceñidas a las particularidades del manejo administrativo de los activos biológicos. Estas unidades utilizan en sus registros financieros, para el cálculo de sus resultados, mecanismos de orden general que en principio no resuelven el problema de la determinación sensata de los resultados gravables. Al parecer esto impide la correcta medición a través de indicadores administrativos, gerenciales y la acertada toma de decisiones, entre otros factores.

Se puede afirmar que en Venezuela, el 90%⁵² de las unidades de producción primaria del campo que manejan registros contables lo hacen para satisfacer en gran medida las exigencias institucionales tributarias y legales, no como factor de gestión y mediciones gerenciales, que es la esencia de nuestra investigación. Más allá de esta

⁵² Servicio Nacional Integrado de Aduanas y Administración Tributaria de Venezuela. (Seniat). EFECTO FISCAL DE LAS EXENCIONES Y EXONERACIONES A LAS RENTAS AGRÍCOLAS EN LA LEY VENEZOLANA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA. Serie ENSAYOS 2. Ministerio de Hacienda. 1995.

afirmación, podemos suponer que los cálculos aplicados y los resultados obtenidos en los estados financieros nominales no reflejan la realidad del negocio.

Por lo tanto el sector agropecuario venezolano, está en estos momentos tributando sobre bases financieras incorrectas. Tras esta premisa, se presume que viene existiendo un deterioro paulatino de la capacidad de reinversión del contribuyente organizado puesto que los impuestos directos calculados sobre la renta se pagan a destiempo o se pagan sobre bases fortuitas.

Pensamos que al final de nuestra investigación contribuiremos a demostrar el posible desarrollo de un mecanismo de registro contable especializado para activos biológicos que logre precisar resultados a fin de calcular la base imponible tributaria correcta produciendo así mejoras en la gestión y en la toma de decisiones de los contribuyentes. El impuesto sobre la renta en el escenario agrícola venezolano viene incidiendo de manera importante en la actividad desde hace aproximadamente 5 años, y el impuesto al valor agregado escasos 2 años. Creemos que es conveniente que cada país oriente esfuerzos en la investigación hacia la creación de una normativa contable para la biomasa en las unidades de producción.

La gerencia tributaria en las empresas venezolanas en general es relativamente nueva, en el agro venezolano en su mayoría no se aplica. La razón es muy simple, Venezuela al ser un país minero, casi mono-productor y exportador mantenía un esquema fiscal que afectaba en lo mínimo a la empresa privada (solo existía el impuesto sobre la renta como tributo de aplicación nacional entre los años 1945 y 1992; y excluía totalmente de los gravámenes al sector primario agropecuario entre 1974 y 1999 inclusive. Es desde 1992 con la reforma tributaria general del Código Orgánico tributario, la creación de las leyes de ICSVM⁵³ y de IAE⁵⁴ y la inclusión en el régimen de rentas mundiales a través de la reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta - que hasta 1999 fue de aplicación

⁵³ Impuesto al consumo suntuario y venta sal mayor: un impuesto al valor agregado con otro nombre que inicia con una alícuota general del 10%. Hoy la alícuota es de 14%.

⁵⁴ Impuesto al Activo Empresarial: impuesto del 1% sobre el valor ajustado por inflación de los Activos no monetarios. Esta Ley es eliminada luego en Agosto del 2004.

territorial-, cuando la empresa venezolana en general se preocupa por activar mecanismos de gerencia tributaria o fiscal en la organización.

Así mismo, años más tarde, la empresa agropecuaria ve despertar las necesidades de organización tributaria en el año 2000 con las posibilidades de disfrutar de una exoneración de impuesto sobre la renta condicionada a múltiples deberes formales, entre ellos la reinversión del 100% del impuesto sobre la renta calculado en el ejercicio siguiente, en el año 2001 la publicación de la NIC-41⁵⁵ que parece viene a normalizar la materia contable internacional agrícola y en el 2003 con la inclusión de algunos bienes alimenticios en la Ley del IVA como bienes gravables.

Sin embargo, actualmente, aún son invariables minorías del sector primario las que aplican técnicas gerenciales tributarias en sus organizaciones y veremos en nuestro estudio como esto ha afectado de manera inmediata a los productores, incluso desde las más simples herramientas contables.

En vista de todo esta problemática expuesta detalladamente hasta ahora, podríamos plantearnos las siguientes hipótesis con la intención de analizar y evaluar empíricamente la base teórica explicada y dar respuesta a las presentes interrogantes:

1. ¿Existen mecanismos que puedan estandarizar métodos técnicos de registro contable, para que la contabilidad de la empresa agraria pueda ser armonizada definitivamente?

2. ¿Hay garantía de que los resultados de cada ejercicio económico de una empresa agraria, con activos biológicos en producción sean confiables mientras existan dos maneras de contabilizar en el agro, una valorando los activos al precio de mercado y otra valorándolos al costo histórico?

⁵⁵ Norma Internacional de Contabilidad 41: Traducción de Principle standard (PS) -41-Agriculture (International Accounting Standard Board, Londres, 2001) www.iasb.org.uk

3. ¿ Puede el Sistema contable Venezolano, contar con métodos de registro de cuentas confiables en la empresa agraria, que haga frente a la problemática de la deficiencia que presentan los resultados anuales como base imponible a efectos fiscales del sistema tributario actual?

4. ¿Ante la divergencia confirmada según los avances teóricos expuestos hasta el momento, entre la norma contable internacional para la agricultura (NIC-41) y la normativa contable de registro tradicional, -basada en la valoración al costo histórico-; y confirmadas en un estudio empírico demostrado en nuestra investigación, podría crearse alguna propuesta que unifique ambos criterios en busca de una metodología de registro contable armonizada?

Ante esta realidad, presentamos la estructura de cuentas relacionadas con la actividad primaria agrícola, de acuerdo a la combinación de codificaciones que hemos observado hasta este momento en nuestra experiencia, en el esquema estructurado de cuentas específicas de la contabilidad agropecuaria, presentado en el cuadro 1: (presentamos nomenclatura genérica para incluir cualquier género de cualquier especie y subrayamos la denominación española de nuestros niveles de cuentas).

Como niveles generales, el esquema aborda toda la distinción que necesitan las entidades agrarias. Para que surta el efecto deseado en la autenticidad de la información financiera, es conveniente comprender qué misión tiene cada cuenta en la estructura, qué bienes abarca cada una y qué procedimiento o metodología contable merece cada una en su tratamiento.

Cuadro 4: Estructura de Cuentas Especificas de la Contabilidad Agropecuaria.⁵⁶

I. En cuanto al Inmovilizado Material y Existencias :

1. Activo Circulante: inventario de productos para la venta – Existencias
 1. Machos destinados a la venta
 2. Hembras destinadas a la venta
 3. Animales de desecho
 4. Productos recolectados en almacén (cosechas)
 5. Cultivos de ciclo corto (anuales)
2. Activo Fijo:⁵⁷ semovientes de producción- Inmovilizado Material Biológico en Producción
 1. Hembras en Producción o Reproducción 1er parto
 2. Hembras en Producción o Reproducción Multíparas⁵⁸
 3. Machos Reproductores
 4. Animales de Trabajo
 5. Cultivos Perennes en Producción (etapa productiva)⁵⁹
3. Otros Activos: semovientes en formación- Inmovilizado Material Biológico en Formación
 1. Hembras Montadas por primera vez
 2. Hembras Preñadas por primera vez
 3. Hembras destetadas
 4. Machos destetados⁶⁰
 5. Hembras lactantes
 6. Machos lactantes
 7. Cultivos Perennes en Formación (etapa pre-productiva)

II En cuanto a las Reservas (Patrimonio) y Cuentas de Resultado:

4. Superávit
 1. Superávit por Actualización de Activos Biológicos
 - a. Por evolución
 - b. Por revalorización
5. Cuentas de Resultado
 1. Ingresos por evolución y nacimientos
 2. Egresos por involución
 3. Pérdidas, mermas y degradaciones

⁵⁶ Fuente Original: (Elaboración Propia). Se enuncian las cuentas genéricamente para que sea útil la estructura al aplicarla a cada tipo de explotación. Puede ser modificada la nomenclatura en el momento de la adaptación a la empresa de acuerdo con los activos que maneja.

⁵⁷ 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.

⁵⁸ Multíparas: vientres que han parido más de una vez.

⁵⁹ Después de la primera cosecha

⁶⁰ 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.

Explicaremos a continuación el tratamiento que debe otorgarse a cada grupo de cuentas.

I.- Tratamiento del Inmovilizado Material y Existencias (Activos)

1.1.- Machos destinados a la venta: En esta cuenta se maneja todos 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 indique que saldrá de la empresa en menos de un ejercicio económico. Es decir, pueda 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 de la gerencia. Esta cuenta recibe los cargos mediante las transferencias de inventario realizadas desde la cuenta de Machos destetados principalmente.

1.2.- Hembras destinadas a la venta: En esta cuenta se agruparán 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 hembras para destinarlas a la venta en el corto plazo si la ganadería está comenzando, pero si es natural encontrar hembras para destinarlas a la matanza en dos casos muy comunes, el primero, cuando la hembra en evolución (mauta o novilla generalmente) se accidenta físicamente o se descarta por incapacidad reproductiva tras varios intentos fallidos de monta natural o inseminación artificial, y el segundo, 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.

1.3.- Animales de Desecho: Son todos aquellos animales que pudieran no estar incluidos en los puntos 1.1 y 1.2, a diferencia de ambos, 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.

1.4.- 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 realizan en el momento de su venta, siendo así, como salen inmediatamente de la empresa, no se mantienen como existencias, pero 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.

1.5.- 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 plantación⁶¹. De acuerdo con ésta particular característica podemos entender que el monto capitalizado desde la siembra en el momento de la cosecha, será absorbido como costos del fruto recolectado en su totalidad y este posteriormente se convertirá en costo de las ventas de esos frutos.

2.1.- Hembras en Producción o Reproducción Primer Parto: Es el 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.

2.2.- Hembras en Producción Multíparas: 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 ó por las políticas de selección genética de la gerencia.

2.3.- Machos Reproductores: Son los Padrotes o Sementales que cubren o montan a las Hembras aptas para recibirlos. Son parte del

⁶¹ 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.

Inmovilizado Material (Activo Fijo) porque efectivamente 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 esta limitada por los riesgos de consanguinidad dentro del rebaño. Son removidos de los lotes cuando existen riesgos de que monten a sus hijas.

2.4.- 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). Su vida útil igualmente, depende de las estimaciones sobre su vida productiva como animal de trabajo.

2.5.- 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 costos 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 ó más años.

3.1.- 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. 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.

3.2.- 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.

3.3.- 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 en lo posible. Representan la pubertad en términos fisiológicos.

3.4.- 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 estos machos unidos a las hembras de su edad (3.5.) en algunas unidades con limitaciones de espacio, 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.

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

3.6.- Machos lactantes: Son los más pequeños del ciclo, aquellos que aún dependen de sus madres en todo sentido. No han culminado su período de crianza. Permanecen con sus madres por largos períodos o en algunas especies todo el tiempo. Su principal alimento es la leche materna. Son conocidos como las “crías macho”.

3.7.- 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. 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.

4.1.- Superávit por Actualización de Activos Biológicos: Es la cuenta de patrimonio que recibe los cambios en el valor de los activos biológicos cuando la gerencia utiliza mecanismos de valoración distintos al costo. 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 reservas⁶². La NIC 41 indica que tal diferencia debe contabilizarse directamente al ingreso o al gasto (en nuestro texto los puntos 5.1 ó 5.2, pero hemos observado que se utiliza en Venezuela esta acumulación a nivel patrimonial dadas las complicaciones inflacionarias de país. Lo cual no juzgamos a priori, así como tampoco juzgamos los requerimientos de la NIC 41 hasta este momento, aunque autores como Charles, E. (2004)⁶³ y Argilés, J. (2001)⁶⁴, se han pronunciado en sus estudios contra esta disposición de la norma internacional. En las observaciones que hemos hecho al respecto, 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 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 libros. Para esos casos se acumula la diferencia con el nombre de Déficit por Actualización de Activos Biológicos.

4.1.1.- 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”.

4.1.2.- Actualización por revalorización: Es el cambio de valor que corresponde al cambio en los precios del bien. Si el cambio de valor

⁶² 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, Cúcuta, Colombia).

⁶³ Catedrático de la Universidad de Aberdeen (Business School), U.K.

⁶⁴ Catedrático de la Universidad Pompeu Fabra, (Departamento de Economía y Negocios) Barcelona, España.

es desfavorable, la acumulación es negativa, en ese caso se trata como un “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. 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.

II.- Tratamiento de las Cuentas Nominales o de Resultados.

5.1.- Ingresos por evolución y nacimientos: Es la cuenta de ingresos que recibe las diferencias de valor 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. 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).

5.2.- Egresos por involución: Opuesta a la cuenta de ingresos, se trata de la cuenta que recibe 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.

5.3.- Pérdidas, mermas y degradaciones: Estas pérdidas son materiales, es decir, cuantificables fácilmente. Se trata de disminuciones en los inventarios por desincorporación de activos sin rescatar su valor (pérdidas), 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 al valor promedio de los bienes o productos en inventario causando un gasto en la cuenta de resultado en el mismo momento que se detectan.

La contabilidad, bajo la técnica general tradicional, cuando se aplica en explotaciones agrarias que manejan inmovilizado material (activos) de orden biológico no necesariamente refleja resultados reales y objetivos, puede quedar en riesgo la correcta toma de decisiones, el control interno, la evaluación de la gestión administrativa y con toda seguridad, no permite conocer con certeza el resultado financiero anual de la producción. Es dificultoso que se pueda convertir en una

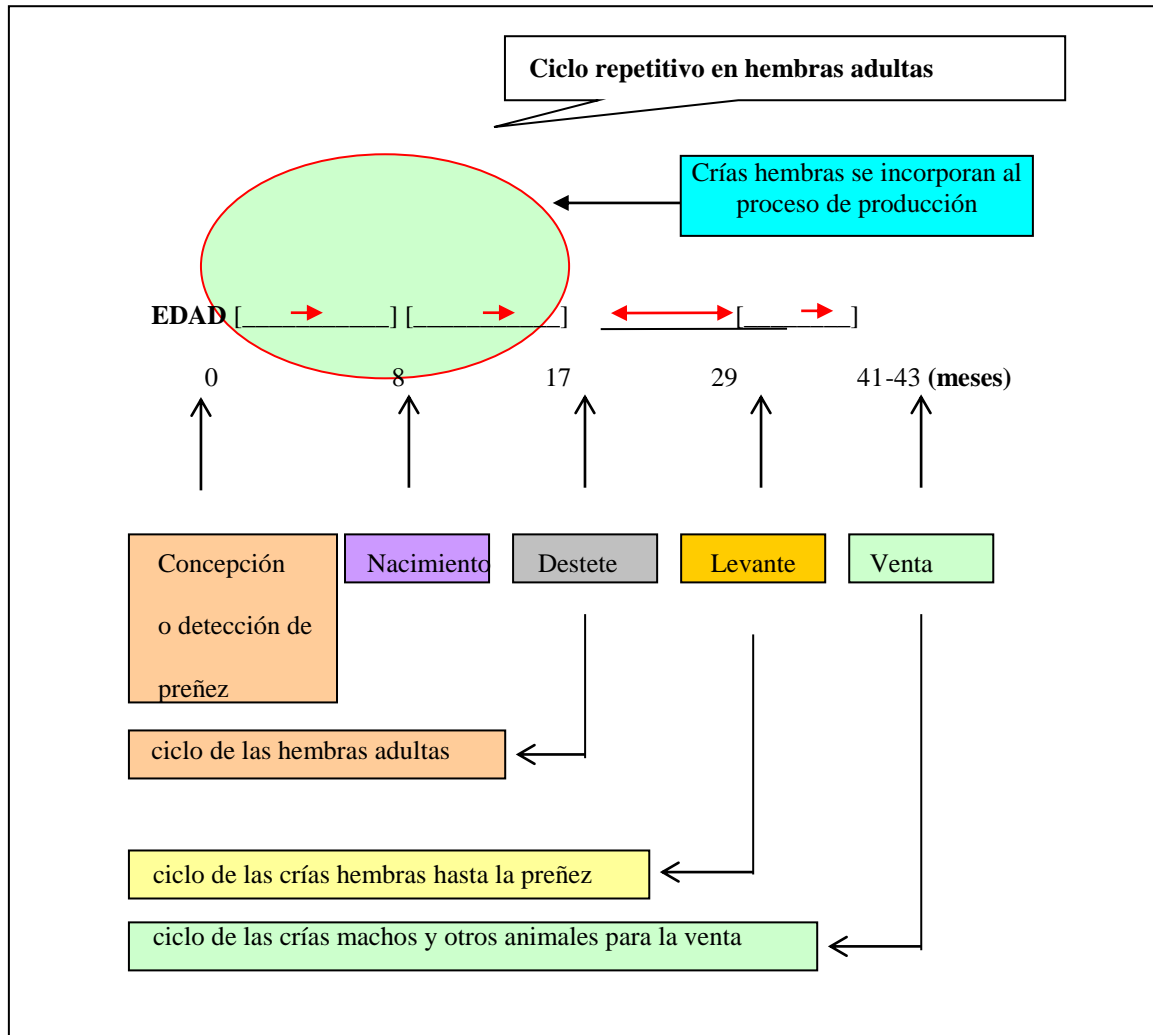
herramienta generadora de la información fiable de la forma como viene siendo aplicada en la mayoría de las unidades de producción en Venezuela.

La Contabilidad es una técnica general útil para todo tipo de empresas, no existe uno u otro tipo de contabilidad, no hay diferencias fundamentales ni trascendentales que nos hagan inferir que existen varios tipos de contabilidad, lo que si existe son diferentes tipos de entes organizacionales, por lo tanto la contabilidad sufre adaptaciones para engranar en las necesidades de cada tipo de empresa. Estas adaptaciones sólo son de forma, la esencia de la técnica, en todos los casos, permanece intacta. Cuando nos referimos a Contabilidad Agropecuaria en este trabajo, nos estamos refiriendo a la técnica contable adaptada a las explotaciones agrarias y cuando nos referimos a Contabilidad General, nos referimos a la técnica aplicada básicamente, sin esfuerzos de adaptación.

La Contabilidad General bajo sus premisas no permite saber como va incrementando el precio de un animal a medida que evoluciona ya que esta técnica por sí sola no aborda el manejo de costos por proceso determinado, no permite conocer oportunamente como se va encareciendo el producto de venta a medida que avanza biológicamente y va formando parte de otros inventarios siendo el mismo ente. Tampoco permite imputar los costos de producción en el caso de animales de especies mayores⁶⁵ porque estos tienen entre 17 y 43 (ver gráfico 1) meses de vida total en la empresa y con los gastos operativos de los 12 meses de un ejercicio económico es imposible descifrar el resultado neto de esa operación; es decir, en algunas actividades primarias agrícolas, los ingresos que se obtienen en un año, son ingresos que han tenido costos durante 2, 3 ó 4 años, luego, los costos que se deducen de esos ingresos, que son sólo de 12 meses, no corresponden a los ingresos que se liquidan, ergo, no se cumple con uno de los principios contables de aceptación general. El Principio de Asociación de ingresos y gastos.

⁶⁵ Se conoce como especies mayores a los bovinos y los equinos, que son aquellas especies domésticas cuyo ciclo de producción supera un ejercicio contable, puede abarcar hasta 4 ejercicios en el más largo de los sistemas de producción.

Gráfico 1: Ciclo Productivo en las especies mayores.⁶⁶



La Contabilidad aplicada a la Empresa Agropecuaria, por los activos que controla, y por lo complejo de sus estadios de producción, debe ser una contabilidad de costos mecanizada bajo un sistema de costos por procesos, donde obteniendo un valor unitario de los semovientes a medida que van evolucionando en los inventarios, haga

⁶⁶ Fuente Original: Elaboración Propia. Véase cuan difícil puede ser confiar en la contabilidad general a la luz del plazo muy superior a 12 meses y las particularidades del ciclo productivo. Para las especies menores sucede algo muy similar, pero los plazos son más cortos, en conjunto no superan el año (aves, porcinos, caprinos, ovinos, conejos).

posible el traslado al costo promedio⁶⁷ del animal al inventario siguiente. Debe permitir acumular todos los gastos operativos posibles (costos de producción) en cuentas que a la postre permitan inventariar tales costos y reflejar esa inversión en los inventarios de semovientes, para posteriormente oponerlos a su venta oportunamente.

Los centros de Costo Biológicos a diferencia de los Centros de Costos conocidos hasta hoy para distribuir la carga de costos en distintos departamentos, son Cuentas que se explican más por su utilidad dentro de un departamento de producción que para distribuir los costos en varios de ellos. Dentro de la sección de producción animal –cría de animales- por ejemplo los Centros de Costos se dividen para atender las necesidades de imputación de costos en cada período fisiológico con la intención de neutralizar los riesgos de no asociar ingresos y gastos dentro de esa unidad o departamento. Explicaremos esta idea con la especie bovina, que es una de las especies mayores, más explotadas en el mundo:

En la ganadería bovina hay 4 procesos fundamentales que se realizan durante la vida de la cría y hasta su salida de la finca. El primero es el proceso prenatal, que ocurre antes del parto y permite imputar costos al lote de crías que están en el vientre de las Vacas Escoteradas⁶⁸; el segundo es el período de crianza, que ocurre después del parto y hasta el destete de la cría y permite imputar costos al lote de becerros y becerras que están lactando con sus madres (Vacas de cría u ordeño); el tercer período es el período de levante, que ocurre después del destete y hasta los 350 kilogramos de peso, edad y peso que define la aptitud del animal para la reproducción (hembras) y ceba (machos), durante el levante las crías están sin sus madres y todos los costos que se inviertan en ese lote pueden imputarse a este inventario; el cuarto proceso lo representa el engorde o ceba, de los machos mayores a 350 kilogramos, puede este lote estar conformado por

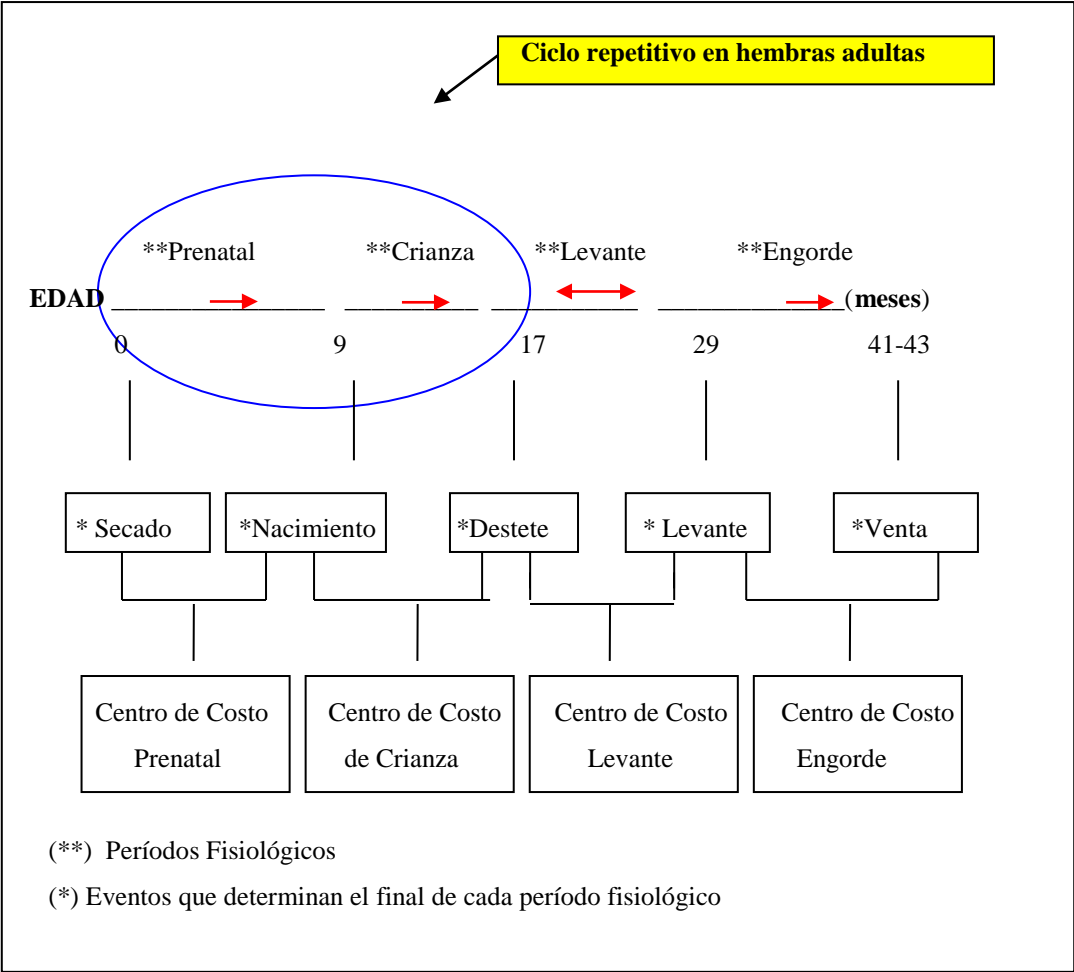
⁶⁷ Se debe utilizar el mecanismo de los costos promedio porque se trata de grupos de activos generalmente manejados como un todo, rebaños, camadas, lotes, etc. Toda vez que pueden ser importantes cuantitativamente, los promedios ponderados facilitan la labor de imputación y cómputo en virtud de la relevante semejanza dentro de cada grupo de activos.

⁶⁸ Vacas secas (no en lactancia), en espera de próximo parto. Sinónimo de Vacas Horras.

varios lotes a su vez, pero constituye un solo proceso que finaliza con la salida del animal al venderlo, generalmente después de los 450 kilogramos de peso.

Estos 4 procesos son invariables, en todas las explotaciones se repiten y todas manejan sus rebaños divididos en 4 partes al menos; pueden haber varios lotes de ganado correspondientes a cada uno de estos procesos, pero cada uno corresponde a uno y sólo uno de estos 4 períodos. Es decir, en todas las unidades de explotación bovina, existen por lo menos 4 lotes bien identificados, separados físicamente, manejados por separado y cuidando mucho su aislamiento del resto de los otros lotes. (Ver gráfico 2).

Gráfico 2. Definición de Centros de Costos Biológicos.⁶⁹



⁶⁹ Fuente Original: (Elaboración Propia). Las 4 cuentas transitorias que acumularán la carga financiera que permanentemente se está invirtiendo en la unidad de producción lo hacen en la misma medida de las unidades animales que contenga cada rebaño físicamente en la empresa, que a ellas pertenezca.

Lo anterior permite diseñar un mecanismo donde se impute a cada proceso exactamente lo que corresponde de la inversión en insumos, materia prima, mano de obra, mantenimientos, etc., etc. Como es muy difícil que las facturas sean detalladas por el personal responsable de la administración del hato, se puede proceder de acuerdo al criterio de estandarización del peso corporal vivo contenido en la Unidad Animal Bovina (U.A.B). Una U.A.B., es el equivalente al peso corporal del vientre adulto de cualquier especie doméstica, en el caso de los vacunos por ejemplo, es 450 kgs porque eso es lo que pesa la vaca adulta apta para la reproducción, en los porcinos, es 80 kgs, que es lo que pesa la cerda adulta apta para la reproducción, en los caprinos, 45 kgs, en los ovinos igualmente y así en todas las especies domésticas.) Este criterio sirve para definir por el peso corporal del resto del rebaño, su equivalente en UAB. Así, el novillo y novilla que pesan de 300 a 400 equivale al 75% del peso de la vaca, el maute o mauta de 200 kgs. Equivale al 50% del peso de su madre y las crías sin destetar aproximadamente un 25%, ya que pesan unos 100 kilogramos en promedio. Por consiguiente un rebaño de 100 vacas tendrá 100 UAB, pero un rebaño de 50 vacas y 50 becerros representará solo 62,5 UAB, siendo la misma cantidad de cabezas. Y es con base a las U.A.B que existen en cada uno de los 4 lotes, que se deben prorratear los costos de producción.

Finalmente a través de las U.A.B podremos saber cual es la carga corporal del rebaño para poder imputar costos a cada lote con base a ella ya que es en función de su peso, que todos los animales demandan medicinas, alimentos, sales, minerales, pastos, forrajes, melaza, insumos en general, y en esa misma medida afectan el suelo que explotan. Por lo tanto, los cálculos que se hagan mirando hacia la U.A.B, tendrán más objetividad.

Solo será necesario informarnos del total de UAB del fundo y el total de UAB en cada uno de los 4 lotes, para así poder aplicar el prorrateo de los costos de la finca durante el año.

El mecanismo para realizar este procedimiento es simple y práctico, se reduce a la definición práctica del manejo de campo ganadero llevado a los registros contables y para su feliz término se debe respetar un procedimiento donde se apliquen los costos de producción al lote que corresponda. Como los lotes constantemente se están moviendo y evolucionando biológicamente, es prudente no hacer esos cargos directamente al inventario sino a unas cuentas llamadas centros de costo ubicadas al final del Activo. Estas cuentas van a sustituir a la mayoría de las cuentas nominales que siempre se utilizan (las que componen el Estado de Resultados), por tanto, tendrán que contener la misma información que aquellas y cada uno de los 4 lotes deberá contener el mismo bloque de cuentas de mayor y auxiliares que existían en el estado de resultados en la contabilidad general. Así, el Centro de Costo Prenatal estará compuesto por casi todas las cuentas que antes eran nominales y constituían todos los gastos directos y algunos indirectos de explotación, igualmente el Centro de Costo de Crianza, el Centro de Costo de Levante y el Centro de Costo de Engorde o Ceba.

Estos Centros de Costo Biológicos, - a diferencia de los centros de costos comúnmente utilizados para acumular información sobre los cargos o inversiones en un activo o en un área de la hacienda y así brindar un detalle de lo que se gasta en cada departamento, sección o unidad de producción, que de paso dejaban la contabilidad general intacta y solo servían para departamentalizar la contabilidad y generar información de utilidad limitada-, deberán cerrarse a medida que los eventos de la explotación lo requieran para así poder trasladar el monto que acumulen en un proceso determinado al inventario de animales que le corresponda cuando se reporten los eventos que definen el fin de cada proceso. Seguidamente, una vez que ya el Centro de Costo ha afectado el inventario correspondiente, y obviamente a incrementado el valor de aquel, se procede a registrar el evento en cuestión trasladando así, los animales que logran evolucionar al lote siguiente por su nuevo valor unitario. (El valor que tenían en la cuenta + el valor imputado al cerrar el centro de costo)

Los eventos que marcan el fin de cada proceso son los eventos que reportan desde el fundo y que se deben requerir cada mes: los nacimientos, los destetes, los

mautes de 350 kgs que pasan al lote de engorde y mautas que van a ser entoradas y en cuarto lugar las salidas de los animales de engorde del fundo (matanza, venta, traslado a otro fundo).

En consecuencia, cada vez que se reporten nacimientos, se cerrará el centro de costo prenatal y ese valor acumulado en él, será el valor con el cual se incorporarán en el inventario las nuevas crías nacidas; cuando se reporten destetes, que marcan el fin de la cría, entonces se cerrará el centro de costo de crianza y se sumará ese valor al inventario de becerros y becerras en proporción a cada uno según el sexo, una vez diluido ese costo entre todos los becerros existentes allí, se procede a trasladar en un nuevo asiento a los becerros destetados por su nuevo valor unitario al lote de levante; cuando se reporte un traslado por alcanzar los 350 kgs, se procede de igual forma cerrando el centro de costos de levante y afectando con ese monto acumulado en él a los mautes y mautas existentes hasta la fecha del reporte y posteriormente se trasladan los mautes al lote de ceba y las mautas al lote de hembras escoteradas para ser entoradas; si se reportan salidas, entonces se cierra el Centro de Costo de Ceba o Engorde y se imputa al inventario de novillos o toros para la venta y posteriormente, por el nuevo valor unitario, se desincorporan los machos vendidos afectando la cuenta del costo de ventas, y así garantizamos que los costos de 36 ó 40 meses serán cargados a los ingresos obtenidos por los animales que los originaron.

En el caso de las novillas entoradas, como después del parto se convertirán en Vacas y cesará su evolución, no se les imputará más costos una vez preñadas ya que se convierten en Activos Fijos y comienza un período de Agotamiento, de allí en adelante en todos los lotes donde estén, la inversión que se haga en ellas la absorberá su cría o las crías de sus compañeras del lote respectivo. Si se puede definir el período existente entre la monta y la preñez, pudiera abrirse un quinto (5to) Centro de Costo de Novillas Entoradas y utilizarlo, pero como generalmente estas se unen al ganado escotero los costos que estas impliquen formaran parte del costo de los becerros nacidos del lote prenatal.

La Leche debe ser tratada como un ingreso aislado, ordinario, contabilizado cada vez que entre en caja, y debe ser visto como un factor de incremento de la utilidad bruta y nada más. No es esta un factor de imputación de costos, ni un producto determinante en la explotación, esta puede existir o no existir, el producto principal, protagonista del proceso es la cría, que siempre existe, sin la cría no hay leche, en cambio aunque no exista leche siempre hay cría. Dicho sea de paso, es imposible prorratear los costos para imputar algunos a la leche, ya que esta es producida mientras está la cría lactando y otra en el vientre y todo lo que se invierte en ese período es común a los tres productos, luego, cualquier proporción que se determine para que absorba costos uno u otro producto implica la incorporación de valores subjetivos (%) a los registros financieros. Por eso el mecanismo considera que se impute costos a la cría que está en el vientre cuando la vaca es escotera, y a la que lacta cuando ocurre la lactancia, separando así el único período en el que la cría del vientre esta sola con su madre (vaca seca o escotera) para no tener que prorratear costos con su hermano lactante, y dejando a este último que absorba todos los costos durante la lactancia aunque su hermano esté en el vientre en algunos meses de esa lactancia, ya que distribuir costos entre ambos también sería subjetivo y sin fundamento zootécnico alguno que lo ampare.

La producción de Leche es un accidente de la cría, los partos son los que determinan la existencia de un producto en proceso, la leche puede ser obtenida si sobra de la madre, mas si no, es consumida por la cría y transformada después en carne por la cría misma. Por ello, si es obtenida mediante el ordeño, debe ser considerada un ingreso aislado que aumenta la renta bruta y nada más. El Costo de un litro de leche, por esta razón, no se puede calcular con exactitud bajo ninguna circunstancia lógica.

Hay productores que afirman, que en las explotaciones de doble propósito existen costos que exclusivamente pertenecen al proceso de ordeño, en los cuales se incurre solo por el hecho de obtener la leche y que estos deberían afectar a la leche únicamente y por lo tanto dejarlos en las cuentas nominales del estado de resultados como costos de producción de leche. La disyuntiva radica en si la premisa de que el

manejo del rebaño que esos costos especiales implica, no afecta en absoluto la gestación del becerro a nacer y la crianza del que lacta, es decir si el evento del ordeño aunque su fin sea el de obtener leche para la venta no afecta la evolución de la cría viva y la cría por nacer, ya que los tres: leche-cría-nonato, se encuentran activos participando en el proceso de ordeño. Esto último desde una óptica zootécnica deberá ser demostrado atendiendo a la fisiología de la reproducción y los pormenores biológicos de la lactancia y sustentar técnicamente tal decisión. Solo así podría trabajarse aislando costos lecheros, de lo contrario deberá tomarse el camino de imputar a la cría el 100% de los costos durante la crianza.

Si se pretende exigir la imputación de costos a la leche, entonces hay que sustentar técnicamente varias variables, entre otras, demostrar que el becerro que lacta y el nonato del vientre no participan en absoluto ni se ven afectados del todo cuando se asea el sitio de ordeño, se ordeña la vaca, se estimula a través del ordeñador la bajada de la leche,-que de alguna manera el lactante tomará-, hay que demostrar también que con el aseo del animal, la inversión en infraestructura para evitar moscas y ectoparásitos, la compra de jabón para lavar recipientes de leche o la compra de insumos para la limpieza de un ordeño mecánico no previenen la mastitis, las enfermedades, los contagios a la cría que lacta, y no influye esto en la cría del nuevo becerro nonato; en fin hay que demostrar muchas cosas que en la práctica parecen difícil de medir, motivo por el cual muchos toman la determinación de dejar a la leche aislada de todo costo y no considerarla un producto en proceso, solo un producto accidental adicional del parto.

Cuadro 5: Estructura de cuentas transitorias de centralización de costos de producción para activos biológicos.⁷⁰

1.	Centro de Costo Prenatal	→	(Vacas secas)	→	producto en proceso: la cría en el vientre
2.	Centro de Costo de Crianza	→	(Vacas Paridas)	→	producto en proceso: el becerro(a)
3.	Centro de Costo de Levante	→	(Mautas(as))	→	producto en proceso: mautas(as)
4.	Centro de Costo de Engorde	→	(Novillos/Toros)	→	producto en proceso: novillos/toros

El Rebaño deberá ser clasificado en el Balance para el correcto funcionamiento de este mecanismo así:

1. Activo Circulante: (Ganado para la Venta) Novillos-Toros
2. Activo Fijo: (Semovientes de Producción) Vacas y Toros Reproductores
3. Otros Activos: (Ganado en Evolución) Novillas, Mautas(es), Becerras(os)

Para el prorrateo de los costos a cada centro de costo se seguirá el criterio de la UAB como se explicó llevando a cada uno de los centros de costo la parte del gasto que corresponda según la cantidad de UAB que hay en cada lote, así por ejemplo, si en la finca hay un total de 180 cabezas que representan 100 UAB y se tienen facturas de insumos por Bs. 1.000.000 y en el lote de ordeño o cría hay 75 de esas 100 UAB, entonces, se cargarán al centro de costo de crianza 750.000 Bs, y 250.000 serán proporcionados en el resto de los lotes según el mismo criterio. Para el control del procedimiento descrito, podrá utilizarse una cédula como la que se muestra enseguida en el Cuadro 3, con el detalle del inventario y su equivalente en UAB donde podrán detallarse los montos que corresponden a los distintos lotes del total de los costos de

⁷⁰ Fuente Original: Elaboración Propia.

cada mes, para soportar las operaciones que dan lugar al incremento del valor de los inventarios:

Cuadro 6: Cedula que prorratea el costo por Unidades Animales Bovinas del gasto un mes por la cantidad de Bolívares 19.017.809,74⁷¹

	Lot e 1	Lote 2	Lote 3	Lote 4	Lote 5	Lote 6	Lote 7	Lote 8	Lote 9	Total	Base por U.A.	Cant U.A	% CC x UA	Monto Cargar a cada lote Bs.
Vacas Escot	107	253	103					1		464	1	464	20.31 %	3.861.822
Vacas Ordeño	624									624	1	624	27.31 %	5.193.485
Novillas	341	3								344	0.75	258	11.29 %	2.147.306
Becerr	470	161	97			1		1		730	0.25	182.5	7.99%	1.518.928
Toros	36	5	4							45	1.5	67.50	2.95%	561.795
Toretas	7	1								8	0.5	4	0.18%	33.292
Mautas		1	15	140	219	222				597	0.5	298.5	13.06 %	2.484.383
Mautes	2	1	178			1	185	29	11	407	0.5	203.5	8.91%	1.693.709
Calent.	7	2	1							10	1.5	15	0.66%	124.843
Novillos			105				119			224	0.75	168	7.35%	1.398.246
Total	1594	427	503	140	219	224	304	31	11	3453		2285		19.017.809,74

⁷¹ Fuente Original: Elaboración Propia. Posteriormente se ubica cuál de esos lotes pertenece al período prenatal, cual al período de crianza, cual al de levante y cual al de engorde, para llevar esos montos con un asiento (Centro de Costos contra Bancos). Por ejemplo, al lote de crianza se cargará:

$$5.193.485 + 1.518.928 + 561.795 + 124.843 = 7.399.051 = 38,9\%$$

Implicaciones tributarias:

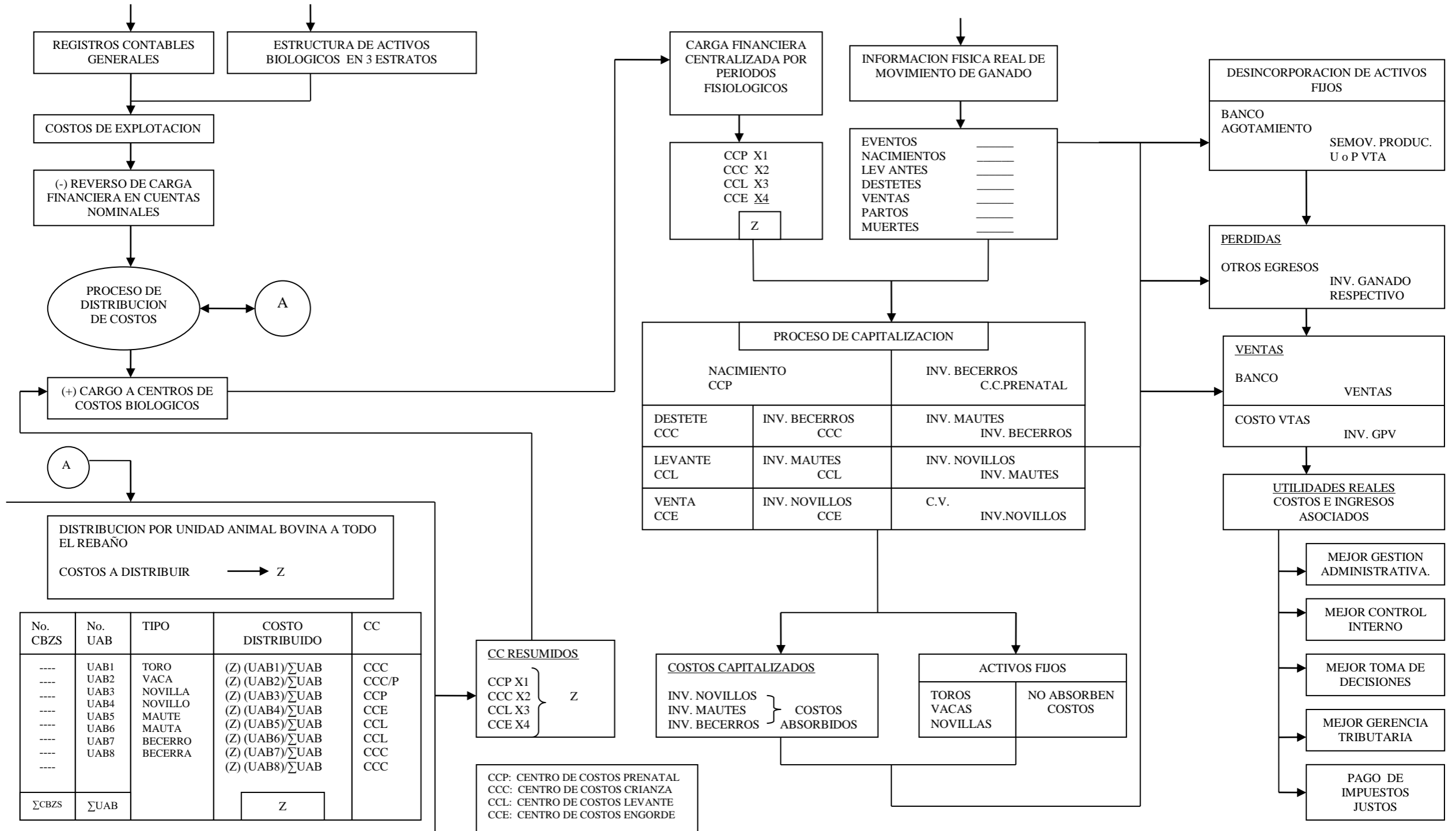
Lo anterior demuestra que es posible acertar en el resultado del ejercicio contable ganadero y declarar resultados reales. Sin embargo existe un escenario un tanto distinto para aquellos que optan por actualizar el valor de sus rebaños permanentemente según el comportamiento de la unidad animal en el mercado de reemplazos, y así aumentar el valor de sus activos vivos según el mercado. En este caso y solo en este caso, habría que contabilizar una diferencia existente entre los valores libro y valores de reemplazo como un ingreso diferido o un incremento patrimonial, aumentando bien sea el pasivo en el primer caso o el patrimonio en el segundo.

Esta práctica arrojaría una acumulación producto de esa diferencia que debe registrarse celosamente por un período determinado, el plazo que dura el animal vivo en el fundo, para después convertirlo en ingreso por evolución. La auditoria permanente que debe caracterizar esa cuenta de acumulación es tal que no justifica su control el beneficio que a la postre ofrece, pero es necesaria ya que permite diferir los ingresos obtenidos por acumulación de valor o peso en los animales para realizarlos posteriormente cuando estos salgan del fundo y así registrarlos oportunamente; mientras que si no se utiliza esta práctica de acumular las ganancias biológicas en cuentas reales (reservas), se abre un escenario donde la cuenta de resultados reflejaría datos subjetivos que no afectan el flujo de fondos, y a su vez, ocurriría el pago de impuestos sobre la renta por adelantado ya que ese capital no es efectivo ni forma parte del flujo de caja hasta la venta o salida del activo vivo de la empresa.

De modo que para sobrellevar estas implicaciones tributarias esa cuenta real de acumulación debe auditarse al máximo antes de convertirse en nominal, ya que un animal puede vivir en el hato 1,2,3 o hasta 15 años (hembras); por lo que se insiste en el control de varias cuentas de Mayor para cada año con el detalle de cada rebaño protagonista de cada acumulación de valor por efectos de evolución y/o nacimientos, que es el mismo valor diferencial entre el costo en libros y el valor de mercado del animal en el activo.

La NIC 41 contiene para muchos países inquietudes fiscales, dado que al registrarse las diferencias de valor como resultado en el momento en que surjan deja ver la posibilidad de gravar esas diferencias de valor antes de realizarlas en efectivo; inquietud que preocupa a nivel latinoamericano ya que las economías de nuestros países no deben permitirse el adelanto de impuestos.

DIAGRAMA RESUMEN DEL PROCESO DE CAPITALIZACION DE COSTOS GANADEROS



REGISTROS CONTABLES GENERALES

ESTRUCTURA DE ACTIVOS BIOLÓGICOS EN 3 ESTRATOS

COSTOS DE EXPLOTACION

(-) REVERSO DE CARGA FINANCIERA EN CUENTAS NOMINALES

PROCESO DE DISTRIBUCION DE COSTOS

(+) CARGO A CENTROS DE COSTOS BIOLÓGICOS

A

DISTRIBUCION POR UNIDAD ANIMAL BOVINA A TODO EL REBAÑO
COSTOS A DISTRIBUIR → Z

No. CBZS	No. UAB	TIPO	COSTO DISTRIBUIDO	CC
----	UAB1	TORO	(Z) (UAB1)/ΣUAB	CCC
----	UAB2	VACA	(Z) (UAB2)/ΣUAB	CCC/P
----	UAB3	NOVILLA	(Z) (UAB3)/ΣUAB	CCP
----	UAB4	NOVILLO	(Z) (UAB4)/ΣUAB	CCE
----	UAB5	MAUTE	(Z) (UAB5)/ΣUAB	CCL
----	UAB6	MAUTA	(Z) (UAB6)/ΣUAB	CCL
----	UAB7	BECERRO	(Z) (UAB7)/ΣUAB	CCC
----	UAB8	BECERRA	(Z) (UAB8)/ΣUAB	CCC
ΣCBZS	ΣUAB		Z	

CC RESUMIDOS
CCP X1 }
CCC X2 } Z
CCL X3 }
CCE X4 }

CCP: CENTRO DE COSTOS PRENATAL
CCC: CENTRO DE COSTOS CRIANZA
CCL: CENTRO DE COSTOS LEVANTE
CCE: CENTRO DE COSTOS ENGORDE

CARGA FINANCIERA CENTRALIZADA POR PERIODOS FISIOLÓGICOS

CCP X1
CCC X2
CCL X3
CCE X4
Z

INFORMACION FISICA REAL DE MOVIMIENTO DE GANADO

EVENTOS
NACIMIENTOS _____
LEV ANTES _____
DESTETES _____
VENTAS _____
PARTOS _____
MUERTES _____

PROCESO DE CAPITALIZACION		
NACIMIENTO CCP	INV. BECERROS CCC	INV. BECERROS C.C.PRENATAL
DESTETE CCC	INV. BECERROS CCC	INV. MAUTES INV. BECERROS
LEVANTE CCL	INV. MAUTES CCL	INV. NOVILLOS INV. MAUTES
VENTA CCE	INV. NOVILLOS CCE	C.V. INV. NOVILLOS

COSTOS CAPITALIZADOS
INV. NOVILLOS }
INV. MAUTES } COSTOS ABSORBIDOS
INV. BECERROS }

ACTIVOS FIJOS
TOROS }
VACAS } NO ABSORBEN COSTOS
NOVILLAS }

DESINCORPORACION DE ACTIVOS FIJOS
BANCO AGOTAMIENTO
SEMOV. PRODUC. U o P VTA

PERDIDAS
OTROS EGRESOS
INV. GANADO RESPECTIVO

VENTAS
BANCO VENTAS
COSTO VTAS INV. GPV

UTILIDADES REALES
COSTOS E INGRESOS ASOCIADOS

- MEJOR GESTION ADMINISTRATIVA.
- MEJOR CONTROL INTERNO
- MEJOR TOMA DE DECISIONES
- MEJOR GERENCIA TRIBUTARIA
- PAGO DE IMPUESTOS JUSTOS

3.- CÁLCULO DEL AGOTAMIENTO ACUMULADO (DEPRECIACIÓN) DE LAS VACAS ACTIVAS Y TOROS REPRODUCTORES.

- Es necesario la información de partos de las vacas una vez al año (preferiblemente en Enero o en el mes siguiente a aquél en que se cierra la empresa) para los cálculos de cierre de ejercicio. Se recomienda una hoja de cálculo que acumule la información de cada vaca por código y sirva para descifrar cuales han avanzado en partos y cuales no. El Agotamiento debe hacerse por lotes agrupados por el número de partos de la lista.
- El programa ganadero de reproducción puede producir la información de partos y resumirla en 6 renglones. Cada uno con la cantidad de vacas de cada etapa reproductiva (1er parto, 2do parto, 3er parto, 4to parto, 5to parto y 6to parto), con objeto de agrupar en lotes y calcular las cuotas de gasto por agotamiento para simplificar el trabajo, considerando un valor de salvamento de las vacas (precio mínimo pagado por el matadero cercano por una vaca adulta de descarte), siempre que este sea inferior al valor libro de estas. Siendo el valor libro de las vacas (promedio del lote) menor al valor de salvamento no tiene objeto teórico agotarlas en ese ejercicio.
- Para el Agotamiento de Toros Reproductores, se recomienda una línea recta de 4 años (25%) respetando valor de salvamento (matadero) ya que son pocos y valiosos. En este sentido se recomienda también la información del inventario de Toros Reproductores por código para que se conserve un inventario de códigos y un control de Reproductores como Activos Fijos importantes a efectos contables.

Este modo de operación en la capitalización de costos permitirá por primera vez asociar correctamente los ingresos de un período económico con los costos que los originan. Entendiendo siempre que existe una parte de la inversión que se realiza todos los años que se debe imputar a las hembras y animales no destinados a la venta como parte del valor libros de aquellos en los estratos de inventario del Balance General. Siendo el costo de venta representado por aquellos que salen a la venta el único valor nominal que afecta el resultado de cada periodo en lo referente a los costos de producción.

En consecuencia el resultado del ejercicio económico será sensato, objetivo y lo que es más importante, real. A efectos de afrontar la fiscalidad de los años subsiguientes, es útil y necesario.

Es interesante acotar que sin una relación estrecha entre los encargados de las fincas y los responsables del registro contable y la capitalización de costos, es prácticamente imposible operar en sano juicio la contabilidad agropecuaria. El cruce de información debe ser permanente, oportuno y sincero, de otra forma todos los esfuerzos serían en vano.

DESINCORPORACION DE LOS ACTIVOS FIJOS Y AGOTAMIENTO.

Al vender un activo biológico hay que cargar a la cuenta de valuación de ese activo el monto agotado durante su vida y esos cálculos deben realizarse al valor promedio. Por ejemplo : al desincorporar una vaca de 8 años de edad reproductiva hay que tomar el agotamiento que tenga acumulado durante esos 8 años y esto resaltaré de la división del total agotado entre el N° de vacas agotadas; y ese agotamiento unitario obtenido se multiplica por el número de vacas desincorporadas.

Esto es así porque la unidad contable es el lote y no la unidad (el animal).

EXPLICACIÓN: si se va a desincorporar un carro, se tiene la depreciación del carro en su cédula de depreciación o en la contabilidad, pero si se va a desincorporar un lote de vacas no es la desincorporación de una, es la desincorporación de un lote y si es una sola ella permaneció a un lote en el pasado y el agotamiento que acumuló ese lote es un agotamiento

promedio de todas, no de una sola vaca, entonces siempre hay que trabajar con los valores promedio.

Su fórmula:

$$\text{Agotamiento Unitario (AU) = Agotamiento acumulado (AA)} \\ \text{N}^\circ \text{ de animales agotados.}$$

Donde el agotamiento acumulado de los numerados es igual:

$$\text{A.A} = \text{suma de las cuotas de agotamiento de la vida del animal.}$$

EJEMPLO DE AGOTAMIENTO.

El ejemplo es de acuerdo a la curva de producción, ya que los otros métodos es como línea recta. Aquí se agota por lotes y no por animales, no se agota vaca por vaca, porque no es práctico y a veces no hay registros para ello, aunque hay programas que lo permiten.

Para esto tenemos un rebaño de :

de vacas = 1091

Valor de los animales en libras = Bs 350.000 c/u (estimado de mercado)

Valor de rescate por vaca = Bs 240.000 (valor para matadero)

El procedimiento es el siguiente:

Valor vacas = 1.091×350.000 = 381.850.000 Bs

Valor de Rescate = 1.091×240.000 = 261.840.000 Bs

Valor agotable (V.A) Bs =120.010.000

Luego con la información de los partos se calcula el valor de cada lote de partos, en le ejemplo hay 101 vacas de 1 parto, 119 de 2 partos y así sucesivamente .

Partos #	animales x	animales x	V.R	animales-x	% X V A	
	350.000	240.000				
#	Animales	Valor	V. R	V.A	%	C.A
1	101	35.350.000	24.240.000	11.110.000	9,26 %	1.028.515
2	119	41.650.000	28.560.000	13.090.000	10,91 %	1.427.782
3	137	47.950.000	32.880.000	15.070.000	12,56 %	1.892.383
4	174	60.900.000	41.760.000	19.140.000	15,95 %	3.052.576
5	187	65.450.000	44.880.000	20.570.000	17,14 %	3.525.747
6	164	57.400.000	39.360.000	18.040.000	15,03 %	2.391.164
7	154	53.900.000	36.960.000	16.940.000	14,12 %	232.301
8	48	16.800.000	11.520.000	5.280.000	4,40 %	4.940
9	7	2.450.000	1.680.000	770.000	0,64 %	
	1.091	381.850.000	261.840.000	120.010.000	100,01 %	16.267.195

Los % dice cuando representa cada lote de parto dentro del total y eso es un reflejo de la habilidad materna y de la mejora fisiología de cada lote, de que haya mas es porque es el mejor momento del rebaño y del que haya menos, ese es el peor momento del rebaño, entonces de allí se pueden tomar los porcentajes porque es objetivo.

LOS INVENTARIOS Y EL EJERCICIO ECONÓMICO EN LA ACTIVIDAD.

La Principal consideración que debe tenerse presente para la selección del año económico en cualquier negocio es el inventario, los inventarios deben hacerse al final del año económico y fijarse una época regular durante el año en la que el inventario sea menos laborioso, generalmente se hace al termino del año económico.

En las explotaciones agrícolas la fecha aceptada para el costo es el 31 de Marzo, luego allí debe terminar el año económico ya que alrededor de esa fecha la mayoría de las cosechas del ciclo han sido vendidas o utilizadas y todos los gastos relacionados con ellos también han sido realizados, además apenas se ha comenzado el trabajo para el ciclo siguiente:

Todos los trabajos del ciclo siguiente deben registrarse como cargos deferidos.

En el caso de la ganadería se adopta como término del año económico el 30 de abril, ya que el ciclo productivo generalmente comienza con los nacimientos de mayo, y estos nacimientos o más tardar en abril del año siguiente han sido destetados en condiciones normales de manejo, esto puede variar según la ubicación geográfica de las explotación, según la raza o según el mestizaje del animal.

En los casos que se recomienda ejercicio económico igual al ejercicio civil es la explotación de las especies menores, por ejemplo en porcinos los nacimientos de mayo se venden en diciembre, en conejos, aves, caprinos y ovinos en ciclo es parecido los nacimientos ocurren en primavera y se venden en invierno. (Es por esto que en el examen cuando preguntaban que por qué las especies menores podían ser objeto de registro contable sencillo se debía responder que porque todo el ciclo productivo ocurre en menos de 12 meses).

4.- REGISTRO CONTABLE Y TRIBUTACIÓN DE LOS NEGOCIOS AGROPECUARIOS EN MEDIANERÍA

Inquietudes acerca del procedimiento correcto para el registro de los negocios a medias en las contabilidades agrícolas en Venezuela y el interés de varios productores allegados, clientes y amigos en fortalecer esta situación en el ámbito gerencial y tributario, específicamente en materia de Impuesto sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado, han

promovido la redacción de este papel informativo con el objeto de presentar en él la mecánica, el procedimiento y los fundamentos teóricos, legales y prácticos que en nuestra opinión deben adoptarse en estas negociaciones.

ANTECEDENTES

En Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia del año 1967 en el caso Invega vs el Fisco Nacional, ratificada en fallo del 22 de mayo de 1969, quedó plasmado definitivamente que la actividad de compra, engorde y venta de animales en fincas, es una actividad que se asimila o asemeja a la actividad primaria, por lo tanto debe disfrutar de los beneficios fiscales de aquélla.

Sin embargo, en doctrina emanada del Seniat en 1988, se desconoce esta sentencia al responder a distintos contribuyentes que el engorde de animales comprados para vender, no es tal actividad primaria y se argumenta por el contrario, apoyándose en el Código de Comercio, que la venta de bienes adquiridos de terceros para ese fin, representa un acto de comercio.

Dada la disparidad de criterios, en los que en nuestra opinión, prevalece el sostenido por la Corte, pero, frente a la eventualidad de aquellos contribuyentes que formularon las consultas y al obtener dictamen para su caso individual del Seniat, “la doctrina es vinculante”, -de no haber intentado el consultante oportunamente, acción alguna de carácter administrativo o jurisdiccional para contradecirlo arguyendo lesión de sus intereses particulares- y en consecuencia queda obligado a adoptar el criterio administrativo, se ha realizado este análisis.

A ello nos conlleva asimismo, el hecho de que los pactos o negociaciones documentadas entre dos partes, para dividir las ganancias (generalmente en partes iguales), conocidos como “negocios a medias”, muy comunes en el agro centro occidental, sur occidental y centro-costero del país, no han sido consideradas en las sentencias de los años

sesenta mencionadas anteriormente, ni han sido las consultas formuladas sobre las cuales se ha pronunciado ya la Administración Tributaria. La doctrina se ha referido siempre hacia la posibilidad o no de disfrutar de la exención o exoneración (concedida por cada normativa impositiva especial), para quienes, siendo propietarios o no, realizan la actividad de engorde de animales, en su carácter de criadores o cebadores.

DE LA SITUACION JURÍDICO TRIBUTARIA Y LOS DEBERES FORMALES EN LAS MEDIANERIAS

Las medianerías entonces, son situaciones en las que cada parte invierte y cada parte obtiene una proporción de la ganancia o pérdida en la negociación. En este sentido al enfrentarnos a convenios de los que se repartirán ganancias, observamos se identifican varias posibilidades que pueden ser definidas jurídicamente, entre otras, así:

1. La prestación de un servicio de crianza (se presta un servicio)
2. El arrendamiento o alquiler de pastos o tierras (se generan cuotas de alquiler o de pastoreo)
3. Una sociedad participativa por la vía de cuentas en participación (se generan utilidades)
4. La consignación y venta o devolución de unos animales (se genera una comisión)
5. Una sociedad de hecho en la que cada parte del negocio aporta algo (el medianero su actividad y el dueño del rebaño el rebaño).

A la luz de la doctrina emanada del Seniat, y analizados individualmente, en ninguno de los casos mencionados la actividad es primaria.⁷² Y adicionalmente, en cada uno de ellos, su tributación es diferente. Veamos porqué.

⁷² Considerando lo previsto en el artículo 1º del Decreto 838 y en el párrafo único del artículo 80 de la Ley de ISLR, la actividad primaria es la extracción directa del suelo o de la cría y las que se derivan de la elaboración complementaria de los productos que obtenga el agricultor o criador, realizadas en el propio fundo.

Generalmente, en ganadería, una persona entrega el rebaño de ganado a otra que lo recibe en sus tierras. En la práctica lo que ocurre es que el valor de ese rebaño al entrar queda como costo o valor inicial del negocio y cuando sale, la diferencia entre el valor de salida y el valor de costo o entrada al fundo es la ganancia, y esta se reparte en las proporciones acordadas, generalmente 50% para cada uno.

Puede darse también el caso en que el medianero indique cuanto quiere obtener por “el servicio prestado”. El ganadero venezolano incluso acostumbra a invertir la formalidad del negocio, dejando que el receptor de los animales los venda, se quede con su parte y les entrega el saldo de su costo y la ganancia proporcional. Lo anterior deja ambas contabilidades insatisfechas y pelagra la situación tributaria de las dos partes.

Lo formal es lo siguiente:

El receptor recibe los animales (él a la vez está entregando su parte de tierra con un valor determinado pero éste no entra en los cálculos a veces, aunque es el bien inmueble y el servicio de crianza mismo, el que iguala el derecho a recibir su proporción de las ganancias). En esa oportunidad, el medianero se compromete a correr con todos los gastos de mantenimiento de los animales, salvo disposiciones contrarias aclaradas en el momento que los recibe.

El propietario de los animales al entregarlos, solo los moviliza a las tierras del receptor, no los vende, ni transfiere su propiedad de ninguna manera. Luego estos siempre siguen siendo suyos, permanecen en su contabilidad.

Transcurren los meses o años de trabajo y ocurre la venta de los animales para matadero o a terceros. En ese momento el propietario tiene que venderlos, esto implica facturarlos, sacar la guía de venta y cobrarlos por completo. En el mismo momento se está

concluyendo el negocio de medianerías, y una vez entregados los animales al propietario, el receptor debe haber cobrado su 50% de las ganancias y éstas deben haber sido pagadas por el propietario en el acto.

En los distintos tipos de convenios generalmente se acuerda que el receptor reconozca el 100% de las pérdidas por robo, sacrificio o accidentes viales, en razón del compromiso que debe asumir el receptor como buen criador y cuidador de las reses garantizando toda tranquilidad en ese sentido al propietario y se comparten las pérdidas por muerte natural.

El trabajo del receptor termina allí, en consecuencia debe cobrar de contado la labor ejecutada durante todo ese tiempo en el que invirtió dinero para mantener a los animales ajenos sin obtener nada a cambio. No tiene el receptor que esperar por el pago del matadero o el cliente, ni el propietario oponer esto a manera de excusa para retrasar el pago. El receptor prestó un servicio o alquiló sus pastos o generó sus utilidades. El hecho de que el propietario no planifique sus reservas en contravención a posibles demoras en el pago del ganado no debe socavar el bolsillo del receptor.

Concluida la negociación, el propietario registra una cuenta por cobrar y espera el pago del cliente, registra el ingreso completamente en sus libros a la vez que calcula y registra el costo de esa venta pues el inventario ahora tiene que ser dado de baja de los libros. Adicionalmente al costo de ventas, existe otro gasto que es aquel monto pagado al receptor por el orden del 50% de las ganancias del negocio, que a la vez disminuye la utilidad del propietario.

Los distintos efectos fiscales, con las limitaciones expuestas al inicio y dependiendo de la forma adoptada al efecto, pueden resumirse así:

- El receptor no realiza nunca una actividad primaria, si se contrató por vía de servicios. Debe someterse a la retención de ISLR que hará el propietario en el momento del pago y al facturar su servicio debe hacerlo como servicios de crianza exentos de IVA.
- Si es un alquiler de tierras debe facturar con IVA, si es de pastos también, e igualmente queda sujeto a la retención de ISLR. Si son utilidades derivadas de la cuenta en participación, no hay IVA ni retención de ISLR. Si es una comisión hay retención de ISLR.
- El receptor por su parte registra como ingreso por medianerías el pago del propietario de las reses y éste deduce en sus libros de tales ingresos todos los gastos en que incurrió para mantener esos animales durante el convenio. Así calcula su resultado final, totalmente gravable a fin de año.
- De cualquier manera el negocio debe estar documentado entre las partes, para que surja entre ellos la obligación en sí. Debe facturarse, para que exista base imponible a efectos fiscales ya que es necesario realizar retenciones y comprobantes de retención. Además debe existir soporte escrito original, avalado con las guías de movilización o venta y las relaciones de animales entregados y recibidos para dar legitimidad a los asientos contables.

Existen maneras de evitar la figura de las medianerías en los negocios con animales ajenos, ya que pueden registrarse ventas y compras en estas entregas de ganado, contra una cuenta por cobrar o pagar en cada caso (receptor y propietario). En tal sentido, hay que evaluar las consecuencias de adelantar ventas no cobradas y registrar compras no pagadas desde el punto de vista fiscal, -sobre todo a efectos de IVA porque deben ser facturadas-, aunque por otro lado se evitan en todo sentido las retenciones de ISLR. Asimismo, es conveniente evaluar las situaciones en el control de inventarios, al fusionarse animales

ajenos con el inventario propio si se simula la compra, o la salida de animales en caso de simular las ventas.

Pero lo más importante en caso de registrar compras o ventas inexistentes es el hecho de justificar por años o al menos por más de uno, los pasivos no cancelados que pudieran ser considerados ingresos omisos en alguna circunstancia. Recordamos que son ingresos desde el punto de vista contable y fiscal aunque no se hayan cobrado.

DE LOS REGISTROS CONTABLES PARA LAS NEGOCIACIONES EN MEDIANERIAS

Existen varios compromisos importantes a la hora de registrar en la contabilidad estos negocios. Sobre todo debido a las consideraciones de los inventarios, que ahora el Reglamento de la Ley de ISLR incluso exige manejarlos en libros, discriminándolos por unidades.

A tales efectos, se puede adoptar un procedimiento contable sencillo de registro en ambas contabilidades, la del receptor y la del propietario.

En la contabilidad del Propietario:

La salida de los animales debe registrarse haciendo una sustitución de inventarios, es decir, el inventario que sigue siendo propio, sólo cambia de lugar en los niveles de cuenta del plan contable a un “inventario propio en tierras ajenas”. Se carga el monto del rebaño entregado a esta última cuenta y se abona al inventario de animales propios donde se encontraba el rebaño. Transcurrido el tiempo y finalizado el negocio, entonces se registra la venta del inventario en tierras ajenas, reversándose éste contra el costo de ventas y en asiento separado se registra el depósito o cuenta por cobrar contra el ingreso por la venta de animales. A su vez se realiza el pago al receptor y se registra el egreso o gasto por medianería contra la cuenta de banco, por ejemplo.

Gráficamente así:

<u>Entrega del rebaño:</u>	INVENTARIO DE ANIMALES ETA ⁷³	X
	INVENTARIO DE ANIMALES	X
<u>Finiquito del Negocio</u>	COSTO DE VENTA	X
<u>y venta de los</u>	INVENTARIO DE ANIMALES ETA	X

⁷³ ETA: inventario de animales en tierras ajenas

animales

	CUENTA POR COBRAR	X	
	VENTA DE ANIMALES		X
<u>Pago al receptor:</u>	GASTOS POR MEDIANERIA	X	
	BANCO		X
<u>Cobro del rebaño:</u>	BANCO	X	
	CUENTA POR COBRAR		X

En la Contabilidad del Receptor:

La recepción de los animales puede registrarse a través de cuentas de orden (que no afectan los saldos de la empresa), porque el rebaño recibido no es ni será en ningún momento propiedad del receptor⁷⁴. Así se refleja la entrada de un rebaño que no es inventario de la finca receptora y queda informado a través de la contabilidad. El cargo se hace a cuentas de orden y el abono a cuentas de orden *per contra* en el momento de la recepción. Transcurrido el plazo y finiquitado el negocio, se reversan las cuentas de orden que originalmente fueron afectadas, cargando a la *per contra* y abonando a la de activo; así se refleja la salida de animales ajenos parcial o totalmente. Acto seguido se registra el ingreso por medianerías cuando pague el propietario, afectando la cuenta de Banco contra la de Ingresos por Medianerías. Los Gastos por Medianería han sido registrados progresivamente durante todo el período y al final serán los que se deduzcan de los ingresos por medianerías para determinar el resultado para el receptor.

Gráficamente así:

⁷⁴ Excepto en el caso de la cuenta en participación, en el que el aporte del rebaño pasa a ser propiedad del asociante (medianero) y cuyos asientos y efectos contables son distintos a los contenidos en el presente análisis.

<u>Recepción del rebaño:</u>	GANADO AJENO	X	
	GANADO AJENO PERCONTRA		X
<u>Durante el negocio:</u>	GASTOS GANADO AJENO	X	
	BANCO		X
<u>Salida del rebaño:</u>	GANADO AJENO PER CONTRA	X	
	GANADO AJENO		X
<u>Ingreso Ganancia:</u>	BANCO	X	
	INGRESO POR MEDIANERIA		X

En un ejemplo sencillo, supongamos la recepción de 100 mautes por 200 mil bolívares cada uno y la salida de éstos como novillos a matadero por 500 mil bolívares cada uno 18 meses después.

En la contabilidad del propietario:

Inventario Ganado ETA	20.000.000	
Inventario Ganado		20.000.000

En la contabilidad del medianero:

Ganado Ajeno	20.000.000	
Ganado Ajeno percontra		20.000.000

Venta de los animales

En la contabilidad del Propietario:

Costo de Venta	20.000.000	
Inventario de Ganado ETA		20.000.000
Banco	50.000.000	
Ingreso x venta de animales		50.000.000
Gastos de Medianeria	15.000.000	
Banco		15.000.000

En la contabilidad del medianero:

Ganado Ajeno per contra	20.000.000	
Ganado Ajeno		20.000.000
Banco	15.000.000	
Ingresos por medianerías		15.000.000

ACOTACIONES FINALES

En los casos de receptores de ganado ajeno, que también tienen en su finca ganado propio, es necesario abrir un centro de costos de medianería para imputar a este los gastos realizados en los animales ajenos (que pueden ser calculados por UAB⁷⁵, en caso de que el rebaño se maneje unido al propio, como generalmente ocurre). Así su contabilidad no se verá afectada en los términos del costo real de las UAB propias.

⁷⁵ UAB: unidad animal bovina: criterio agro-económico también utilizado para distribución de costos de producción de acuerdo al peso de la biomasa.

Igualmente los ingresos de este tipo de productores deben ser clasificados por separado como ingresos extraordinarios por medianerías, y estos últimos no son primarios.

En los casos de propietarios que envían ganado a tierras ajenas y no poseen tierras propias, los ingresos tampoco son primarios. No se realiza actividad primaria si no se tiene o se arrienda la tierra donde se producen las crías.

En casos de medianerías con vientres que paren, la repartición puede ser en especie (leche, crías, etc.) en estos casos las crías nacidas son el producto repartido, y la actividad para ambas partes es primaria.

5.- LA CONTABILIDAD INTERNACIONAL AGRÍCOLA.

(ANÁLISIS DE LA APLICACIÓN DE LA NIC 41 EN VENEZUELA)

Esta revisión se limita a analizar la Norma Internacional de Contabilidad para la Agricultura (NIC-41), publicada en el 2001 por el IASB⁷⁶ y su viabilidad de aplicación en Venezuela.

CONTENIDO

INTRODUCCIÓN

1. Contenido de la Norma Internacional de Contabilidad para la Agricultura (NIC 41).
 - 1.1.- Definiciones
 - 1.2.- Alcance de la NIC 41
 - 1.3.- Justificación de una NIC para la Agricultura
 - 1.4.- Ventajas y Desventajas de la norma
 - 1.5.- Reconocimiento y Valoración de Activos Biológicos
 - 1.6.- Subvenciones aplicadas a Activos Biológicos
 - 1.7.- Información a revelar en los estados financieros

2. Normativa contable nacional para la Agricultura
 - 2.1.- Francia
 - 2.2.- Estados Unidos
 - 2.3.- Australia
 - 2.4.- Nueva Zelanda
 - 2.5.- España
 - 2.6.- Venezuela

3. Conclusiones y Recomendaciones.
 - 3.1.- Conclusiones
 - 3.2.- Recomendaciones

⁷⁶ International Accounting Standard Board. (Consejo Internacional de Principios Contables).

INTRODUCCIÓN

El proceso de gestación de la NIC 41 se inició en 1994, con la decisión del consejo del IASC⁷⁷ de nombrar un Comité Director encargado de delimitar los principales problemas que en plano de la información financiera presentaban las empresas encuadradas en el ámbito productivo agrícola⁷⁸. Los trabajos del Comité se plasmaron en un Borrador de Declaración de Principios, publicado en 1996 (IASC, 1996), donde se recoge la relación de problemas detectados. Tras las revisiones y críticas numerosas, el Comité incorporó tales comentarios en el Proyecto de Norma conocido como E65 (exposure draft 65), emitido en Julio de 1999.

Así, el comité recibió antes del 30 de enero de 2000, 62 cartas de sugerencias y comentarios, con información proveniente de empresas agrícolas, a cuyo efecto emitió un cuestionario para recabar más opiniones acerca de la propuesta de determinación del valor razonable contenida en la E65. Finalmente en Diciembre de 2000, considerando las respuestas a tales comentarios, se aprobó la versión definitiva de la NIC 41 – Agricultura- [IASB:2001], disponiendo su empleo en los períodos que inicien a partir del 1 de Enero de 2003.

En lo relacionado a la contabilización de las operaciones agrícolas, la NIC 41 está dedicada específicamente a establecer el tratamiento contable, la presentación en los estados financieros y la información a revelar en relación con la actividad.

⁷⁷ IASC: International Accounting Standard Committee, actualmente IASB.

⁷⁸ Entiéndase por agrícola un sentido general de la agricultura donde se aborda todo lo referente a actividades ganaderas, forestales y agrícolas propiamente.

La NIC 41 contiene los siguientes aspectos:

1. Valoración de todos los activos biológicos a valor razonable menos los costos estimados hasta el punto de venta a la fecha de balance, a menos que el valor razonable no pueda ser determinado de forma fiable.
2. Valoración de los productos agrícolas a valor razonable en el lugar de cosecha menos los costos estimados hasta el punto de venta. Dado que los productos agrícolas cosechados son mercancías de fácil comercialización no hay excepciones para la determinación del valor razonable.
3. Las variaciones que surjan en el reconocimiento inicial entre el valor razonable de un activo biológico en un período y las que surjan por cambios sucesivos en el valor razonable se imputan a la cuenta de resultados del ejercicio en que surjan, independientemente de que se realicen o no en el flujo de fondos.
4. Excepción a la determinación del valor razonable de un activo biológico:
 - a. cuando en el momento del reconocimiento inicial en los estados financieros no existen disponibles precios o valores de mercado y no son determinables por otro método de valoración razonable, el activo biológico específico se valorará de acuerdo al modelo de costos. Los activos biológicos deben ser contabilizados a su valor neto contable corregido por las pérdidas por deterioro de valor.
 - b. El precio de mercado en un mercado organizado constituye generalmente la mejor estimación de valor razonable para un activo biológico o un producto agrícola. Si no existe mercado organizado, la NIC 41 proporciona guías para seleccionar otros criterios de valoración.

5. La valoración a valor razonable se aplica hasta el momento de la cosecha.
6. La NIC 2, Inventarios, tiene aplicación a partir del momento de recolección de las cosechas (existencias).
7. La información a revelar debe incluir:
 - a. Descripción de los activos biológicos de la sociedad, clasificados por grupos.
 - b. Valor neto contable por grupos.
 - c. Variaciones en el valor razonable durante el período.
 - d. Movimiento en el período de los activos biológicos, indicando de forma separada los cambios en la valoración, adquisiciones, ventas y cosechas.
 - e. Criterios para la determinación del valor razonable.

En cuanto a las decisiones a tomar por los contables, es importante resaltar algunas normas aplicables en el marco de aplicación de la NIC 41. La NIC 2, 16, 36, 38 y 40 tienen relevante protagonismo al momento de tomar decisiones.

Si no se encuentran valores razonables para los activos biológicos o no hay un mercado activo los valores que se tomarán serán los de costo menos su amortización acumulada de acuerdo a la NIC 36.

En el caso de tierras o terrenos no incorporados a la producción de la renta agrícola, la NIC 41 no tiene competencia, en este caso se contabiliza de acuerdo a lo dispuesto en la NIC 40, que contempla lo referente a los inmuebles de inversión.

Al determinar el costo, la depreciación y las pérdidas acumuladas se aplicarán las NIC 2, 16 y 36.

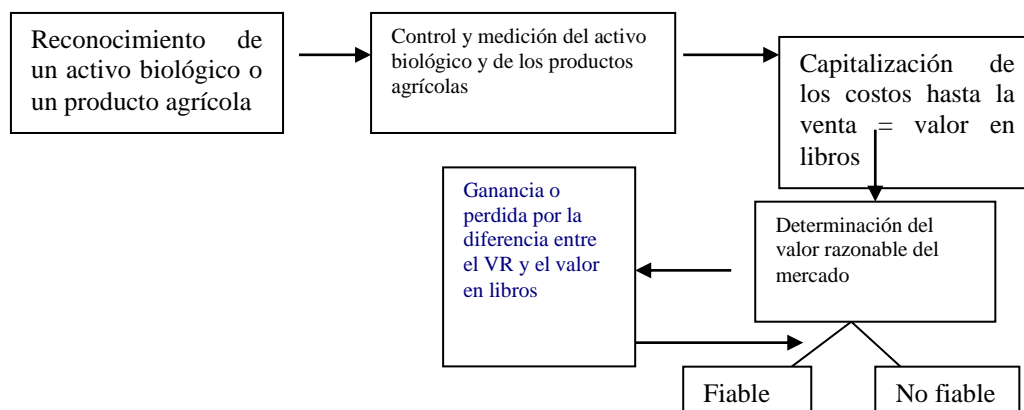
Si se trata de activos inmateriales en empresas agrícolas, se debe seguir los lineamientos de la NIC 38.

Este trabajo está estructurado en 3 partes, la primera versa sobre el contenido de la norma sin ser exhaustivo en el detalle o las referencias textuales, más que todo desde el punto de vista analítico y seleccionando las áreas más relevantes: Definiciones, Justificación, Alcance, Ventajas y Desventajas, Valoración y Reconocimiento de Activos Biológicos, Subvenciones Gubernamentales y la Información a revelar en los estados financieros de la empresa agrícola. En la segunda parte se hace una comparación entre las normativas internas de algunos países respecto de la contabilidad en la agricultura previa a la publicación de la norma internacional, y en la tercera parte se exponen conclusiones y recomendaciones del investigador sobre el tema.

1.- CONTENIDO DE LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD PARA LA AGRICULTURA (NIC 41).

Entrada en vigor: Períodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2003.
Objetivo: Establecer los criterios para la contabilización de la producción agrícola – que comprende la gestión de la transformación de activos biológicos (plantas y animales) en productos agrícolas.

El procedimiento que la norma pretende aplicar es el siguiente:



1.1.- Definiciones

Activo Biológico: Es una planta o animal vivo que sufre una transformación biológica. (por ejemplo: una vid, una vaca lechera, un árbol).

Producto Agrícola: Es un producto recolectado procedente de un activo biológico que pertenece a la entidad.

Transformación Biológica: Comprende los procesos de crecimiento o evolución, degradación o involución, producción y procreación o reproducción que provocan cambios cualitativos o cuantitativos en los activos biológicos. La transformación biológica produce los siguientes resultados: a) cambios en los activos como consecuencia de crecimiento (evolución), degradación (involución) o procreación (reproducción) y; b) obtención de productos agrícolas (como látex, lana o leche) El proceso de transformación se puede producir por sí solo o mediante la actividad agrícola de la entidad.

Actividad Agrícola: Es la gestión por parte de la entidad, de las transformaciones biológicas realizadas con los activos biológicos, ya sea para destinarlos a la venta, para dar lugar a otros productos agrícolas o para convertirlos en otros activos biológicos.

Producción Agrícola: Es la el proceso de transformación de un producto agrícola después de su cosecha, puede ser una extensión natural de la actividad agrícola. Este proceso. Aunque es similar a la Actividad Agrícola, no es objeto de desarrollo en la NIC 41.

1.2.- Alcance de Aplicación de la Norma.

La norma establece claramente cuales son los aspectos específicos de contabilización que abarca, dentro de los cuales podemos mencionar:

1. El registro de todo lo que esté relacionado con activos biológicos a lo largo del período de crecimiento, degradación, producción y procreación, así como la medición de estos activos al valor razonable menos los costos estimados hasta el punto de venta. En la actividad agrícola, la variación en los atributos físicos de un animal o una planta inciden directamente proporcionalmente en los beneficios económicos de la empresa.
2. La medición inicial de los productos agrícolas en el punto de su cosecha o recolección, indicando que las ganancias o pérdidas surgidas por causa del reconocimiento inicial que se lleva al valor razonable menos los costos estimados hasta su punto de venta, deberán incluirse en la ganancia o pérdida neta del período en que surjan.
3. Las subvenciones incondicionales del gobierno, relacionadas con un activo biológico medido al valor razonable menos los costos estimados hasta el punto de venta, siempre y cuando tales subvenciones sean reconocidas como exigibles, serán llevadas al estado de resultados. Cuando la subvención del gobierno es condicional, se reconocerá como ingreso cuando se haya cumplido las condiciones establecidas por el gobierno.
4. La Norma Internacional de Contabilidad No. 41, no se ocupará del procesamiento de los productos agrícolas tras la recolección de la cosecha, por ejemplo, en el caso de que el activo biológico sea el ganado

lechero, en su producto agrícola “leche”, la norma no regulará el proceso en el que se incurre para la obtención de productos transformados con base a este, como el queso.

5. Tampoco establece los principios nuevos para los terrenos relacionados con la actividad agrícola, en razón de que la NIC 16 ó 40, son las mas adecuadas según las circunstancias. A su vez la norma no es de aplicación a los activos intangibles relacionados con la actividad agrícola, a estos se les aplica la NIC 38 (activos inmateriales).

1.3.- Justificación de una NIC centrada en la agricultura

De acuerdo con Vera (2004), el IASB, fundamentalmente debido a la existencia de ciclos cortos y largos de producción y la diversidad que caracteriza a la actividad agrícola opuso las siguientes consideraciones, las cuales inclinaron la balanza ante el interrogante de que se concretara este proyecto:

- La ausencia de unas directrices contables que abordaran las peculiaridades del proceso de transformación agrícola, cuya naturaleza biológica dificulta la aplicación de un modelo contable basado en el costo histórico.
- La creciente demanda de información financiera basada en principios contables generalmente aceptados por parte de las entidades suministradoras de recursos financieros a las empresas agrícolas.
- El incremento en la dimensión, alcance y comercialización de la agricultura a nivel internacional.
- La importancia que reviste la agricultura en la economía de muchos países.

Particularmente relevante para comprender la decisión de la elaboración de la norma es la situación en la que se encontraba el tratamiento ligado a los activos biológicos y sus cambios, en las NIC existentes antes de la elaboración del proyecto de la NIC 41. Situación reconocida por el propio IASC [2001:párrafo b4]⁷⁹.

1.4.- Ventajas y Desventajas de la NIC 41.

Algunas ventajas:

- El valor razonable tiene más relevancia, fiabilidad, comparabilidad y es más comprensible que el costo histórico.
- La mayoría de los activos son negociados en mercados activos (mejores expectativas futuras) a precios de mercado, lo que aumenta la fiabilidad del “*fair value*”⁸⁰
- La medición del costo de un activo biológico es algunas veces más difícil de obtener que la del valor razonable.

Algunas desventajas:

⁷⁹ La NIC 2-existencias- excluía las existencias derivadas de productos ganaderos agrícolas o forestales; la NIC 16-inmovilizado material- no era aplicable a los bosques y recursos naturales renovables similares; la NIC 18-Ingresos Ordinarios- no trataba los ingresos procedentes de incrementos naturales en los activos biológicos; NIC 40-Inmuebles de Inversión- dejaba fuera de su ámbito de aplicación a los bosques y recursos naturales renovables similares.

⁸⁰ Fair value: Valor Justo ó valor razonable de mercado.

- Puede ser muy complicado valorar un producto agrícola en su punto de cosecha a valores de razonables. Argilés, (2001).
- Los valores razonables incorporan variables del entorno a la contabilidad de la empresa, los usuarios se pueden confundir por estar basados los valores de los activos en suposiciones subjetivas. La gerencia basada en la contabilidad se pierde.
- Los precios de mercado en algunos países son variables y cíclicos, entonces en esos países no constituyen una base de medición apropiada.
- Puede ser costoso exigir la medición a valor razonable en cada fecha del balance cuando no existe datos, estadísticas o medios para conseguir la información en un mercado activo. Caso de los países no desarrollados.
- Los mercados activos pueden ser inexistentes para algunos activos biológicos en algunos países.
- La medición a valor razonable lleva al reconocimiento de unas ganancias que pueden no realizarse en el flujo de fondos por largos períodos cuando hay incrementos por evolución, lo cual contradice la NIC 41 en cuanto al reconocimiento que esta hace de ingresos y gastos de estas diferencias en el mismo ejercicio en que surjan.

1.5.- Reconocimiento y Valoración de Activos Biológicos.

El valor razonable, se basa en la ubicación y condición que un activo posee en el momento actual, es decir, es el resultado que surge de restarle al valor en el mercado correspondiente, los costos incurridos para hacer llegar esos activos al mercado.

En razón de éste valor se pueden mencionar diversos aspectos que son fundamentales para su determinación como lo es la capacidad de cambio de las plantas y los animales vivos al experimentar transformaciones, la gestión de cambio en la cual la gerencia trata de establecer condiciones de manera de facilitar las transformaciones para que el proceso tenga lugar, y la medición del cambio que podrá ser cualitativa (genética), como cuantitativa (número de partos, peso) y la transformación biológica.

En concordancia, el reconocimiento y la medición son variables fundamentales dentro de la NIC 41, pues es necesario que la empresa proceda a reconocer el activo biológico o un producto agrícola únicamente cuando:

1. La empresa controla al activo como resultado de sucesos pasados.
2. Es probable que fluyan a la empresa beneficios económicos futuros asociados con el activo.
3. El valor razonable o el costo del activo puedan ser medidos de forma fiable.

Un activo biológico debe ser medido tanto en el momento de su reconocimiento inicial como en la fecha de cada balance a su valor razonable menos los costos estimados hasta el punto de venta, excepto en el caso de que el valor razonable no pueda ser medido con fiabilidad. Por su parte los productos agrícolas cosechados o recolectados de los activos biológicos de una empresa deben ser medidos en el punto de cosecha o recolección a su valor razonable menos los costos estimados hasta el punto de venta.

La determinación del valor razonable de un activo biológico o de un producto agrícola, puede verse facilitada al agrupar los activos biológicos o los productos

agrícolas de acuerdo con sus atributos mas significativos (edad, peso, calidad), y que a su vez correspondan con los más usados en el mercado como base para la fijación de los precios.

Cuando las empresas realizan contratos de venta de sus activos biológicos o productos agrícolas en una fecha futura, los precios de dichos contratos no son relevantes a la hora de definir el valor razonable, pues este pretende reflejar el mercado corriente, en donde un demandante y un oferente que los desearán, podrían acordar una transacción. En otras palabras, el valor razonable no se ajustará por la existencia de un contrato de venta a futuro.

Se considera que el precio de cotización de un activo biológico o para un producto agrícola, en un mercado activo⁸¹ para cada tipo, si existiese, sería la base adecuada para la determinación del valor razonable del activo en cuestión, y en el caso de tener acceso a diferentes mercados activos, se escogería el más relevante. En caso contrario, que no existiese un mercado activo, se procedería a utilizar los siguientes datos para establecer dicho valor, tal como lo señala la norma:

1. El precio de la transacción más reciente en el mercado suponiendo que no ha habido un cambio significativo en las circunstancias económicas entre la fecha de la transacción y la del balance.
2. Los precios de mercado de activos similares, ajustados de manera que reflejen las diferencias existentes.

⁸¹ Lugar donde los bienes o servicios intercambiados en el mercado son homogéneos y se pueden encontrar en todo momento compradores o vendedores para un determinado bien o servicio con precios disponibles para el público.

3. Las referencias del sector, tales como el valor de los cultivos de un huerto expresado en función de la superficie en hectáreas; o la producción en término de envases estándar para la exportación u otra unidad de capacidad; o el valor del ganado expresado por kilogramo de carne.

En otras circunstancias, puede ser que no estén disponibles los precios determinados por el mercado para un activo específico, debido a ello la empresa usará para determinar el valor razonable del mismo en su ubicación y condición actual, el valor de flujos netos de efectivo esperados del activo, descontados a una tasa antes de impuestos definida por el mercado. Por su parte la empresa no incluirá flujos de efectivo destinados al financiamiento de los activos, ni flujos por impuestos para establecer el valor de los activos biológicos tras la cosecha o recolección.

En relación con los costos, en determinadas circunstancias, pueden ser aproximaciones del valor razonable, particularmente cuando haya tenido lugar poca transformación biológica desde que se incurrieron los primeros costos, o cuando no se espera que sea importante el impacto de la transformación biológica en el precio.

1.6.- Subvenciones Gubernamentales.

La NIC 20, en su párrafo 3 define las subvenciones oficiales como *ayudas procedentes del sector público en forma de transferencias de recursos a una empresa en contrapartida del cumplimiento, futuro o pasado, de ciertas condiciones relativas a sus actividades de explotación*, condicionando su reconocimiento a la existencia de una razonable seguridad de que la empresa cumplirá las condiciones asociadas a su disfrute y que, por tanto, recibirá las subvenciones en las condiciones prefijadas.

En lo referente a las subvenciones oficiales realizadas con los activos, la NIC 20 contempla dos alternativas: a) reflejar las subvenciones como ingresos diferidos, que se irán imputando a los ejercicios sobre bases sistemáticas y racionales a lo largo de la vida útil de los activos que financian; b) registrarlas como activo negativo, para aminorar la dotación anual por la depreciación de cada activo⁸².

Dado lo acotado en la nota previa, o se revisaba la NIC 20 o la NIC 41 abordaba el problema directamente, ocurrió lo segundo.

Así, la NIC 41 contempla, a efectos de su reconocimiento, 3 posibilidades para las subvenciones:

1. Aplicar la NIC 20 en caso de subvenciones oficiales con un activo biológico que se valora según su costo menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas.
2. Reconocer como ingreso, sólo cuando sean exigibles, aquellas subvenciones oficiales incondicionales relacionadas con un activo biológico que se valora según su valor razonable.
3. Reconocer como ingreso las subvenciones oficiales condicionadas, sólo cuando se hayan cumplido las condiciones ligadas a la misma. Se entiende que si las condiciones no se satisfacen, lo que debe registrar la empresa es un pasivo y no un ingreso.

1.7.- Información a revelar en estados financieros.

A su vez la NIC 41, establece el deber de revelar la ganancia o pérdida total del ejercicio corriente, generada por la diferencia del reconocimiento inicial de

⁸² Esta segunda aplicación de la NIC 20 es incoherente con el planteamiento propio del valor razonable, sobre todo cuando la subvención esta sujeta a condiciones.

los activos biológicos con el valor razonable menos los costos estimados hasta el punto de venta. También establece otros deberes para aquellas empresas que poseen activos biológicos cuyo valor razonable puede ser medido con fiabilidad, en los párrafos del 47 al 53 y para aquellos activos que no pueden ser medidos con fiabilidad están expuestas en los párrafos del 54 al 56 así como los deberes referentes a las subvenciones oficiales enumeradas en el párrafo 57.

En cuanto a algunos aspectos vinculados a la determinación y exposición de resultados, la misma norma aclara que el valor razonable menos los costos estimados hasta el punto de venta, para los activos biológicos, pueden variar por causa de cambios físicos, así como por causa de cambios en los precios de mercado.

La revelación por separado de los cambios físicos y de los cambios en los precios, se realizará al evaluar el rendimiento del periodo corriente y al hacer proyecciones futuras, en particular cuando el ciclo productivo se extiende más allá de un año. En tales casos, se aconseja a la empresa que revele, por grupos o de otra manera, la cuantía del cambio en el valor razonable menos los costos estimados hasta el punto de venta, que se ha incluido en la ganancia o la pérdida neta del período y que es debido tanto a los cambios físicos como a los cambios en los precios. Esta información es, por lo general, menos útil cuando el ciclo de producción es menor de un año (por ejemplo, cuando la actividad consiste en el engorde de pollos o el cultivo de cereales).

2.- EXPERIENCIAS EN ALGUNOS PAÍSES EN EL TERRENO DE LA NORMALIZACIÓN CONTABLE AGRÍCOLA.

La ausencia de normas contables relativas al sector agrícola anteriores a la NIC 41 a nivel internacional, no significa que no se le haya dado importancia al tema a nivel

nacional, e incluso a nivel comunitario en Europa, donde la RICA⁸³, que sin tener objetivos contables ha sido considerada como un primer paso a la homogenización y normalización contable agrícola a nivel europeo. Algunos autores, como Argilés (2001) consideran que, si se logran salvar las diferencias existentes entre ambas, la RICA podría convertirse en un instrumento válido para lograr la difusión de la NIC 41 a nivel de la CCE⁸⁴.

A continuación experiencias de 6 países respecto de la normativa interna agrícola, Francia, Estados Unidos, Australia, Nueva Zelanda, España y Venezuela. Los 4 primeros se escogen por su tradición de país agrícola, los dos últimos para comparar con experiencias un poco más cercanas y conocidas. España y Venezuela a pesar de no tener un desarrollo instituido en la agricultura actualmente, alguna vez lo tuvieron y conservan un sector primario importante cada uno de ellos aunque con una mínima participación en el PIB.

2.1.- Francia:

Es el país de Europa con más tradición en el ámbito de la normalización contable agrícola. Sus esfuerzos datan de 1965, cuando se presentó el primer proyecto de plan de cuentas para la empresa agrícola, el cual fue aprobado en 1970. Más tarde tras revisiones a raíz del nuevo Plan General de Contabilidad en 1982, se dictamina un decreto interministerial favorable del Consejo nacional de Contabilidad aprobando el *Plan Comptable Général Agricole* (PGCAF) en 1987.

EL PGCAF denomina bienes vivos al conjunto de activos biológicos fijos y circulantes empleados en la actividad productiva de la empresa. La naturaleza de las cuentas a utilizar y su posterior clasificación en el activo del balance dependen de su función en la explotación. De esa manera en Francia todos los

⁸³ Red de Información Contable Agrícola

⁸⁴ Comunidad Económica Europea

animales o bienes vivos que van a perdurar en la empresa incorporados a la producción de la renta agrícola, deben formar parte del inmovilizado material o activo fijo y aquellos bienes vivos que están destinados a la venta deben formar parte del activo circulante o existencias.

Respecto a la valoración en el Plan Contable Agrícola francés, se prevé que las empresas agrícolas pueden determinar el costo de producción de sus bienes de acuerdo a los medios disponibles, pero si no se tiene implantado un sistema de gestión, el costo de producción podrá obtenerse mediante procedimientos estadísticos; es decir, mediante índices estandarizados proporcionados por diversos organismos agrícolas.

Concretamente el Plan Contable prevé los siguientes métodos en caso de que no se pueda calcular el costo de producción:

- a.- Realizar la valoración aplicando los precios de mercado que rigen en la fecha del cierre del ejercicio, minimizados.
- b.- Si el método anterior resulta inaplicable, los bienes vivos figurarán por su valor venal en la fecha de cierre del ejercicio.

2.2.- Estados Unidos:

En Estados Unidos hay que destacar la publicación en 1987 por parte del *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), dentro de una serie de guías de auditoría y contabilidad, del documento titulado *Audits for Agricultural Producers and Agricultural Cooperatives*, que incluía como parte integrante en un anexo el *Statement of Position 85-3 –Accounting by Agricultural Producers And Agricultural Cooperatives-* y que ha desempeñado desde entonces el papel de guía de referencia en el sector agrícola norteamericano.

También ha sido relevante el documento titulado *Accounting and Financial Reporting by Agricultural Producers* publicado por el CICA⁸⁵ en 1986, en Canadá.

Las recomendaciones contenidas en ambos documentos han tenido notable influencia en el ámbito anglosajón donde han sido consideradas como la base sobre la que se asienta buena parte de los avances logrados en el campo de la información financiera del sector agrícola. Las referencias a ambos documentos tanto en el E65 como en varios comentarios hechos al E65 parecen confirmarlo.

Los americanos en estos documentos no expresan la valoración a valor razonable, las tendencias de estos países son contrarias a las Europeas en ese sentido, de hecho el SOP 85-3 no contradice las disposiciones del boletín de investigaciones contables 43 (*Accounting Research Bulletin 43*), de la AIA, 1953, que establece la valoración de las existencias de acuerdo al costo o al mercado, según cual sea menor. No obstante parece oportuno recalcar que el ARB 43 admite de forma expresa la valoración de los productos agrícolas por un importe superior al costo, obtenido por diferencia entre el valor de venta y los costos pendientes de incurrir hasta su colocación siempre y cuando resulte difícil la determinación del costo, sea factible la comercialización inmediata y las unidades sean intercambiables entre sí.

En esencia la propuesta del SOP 85-3, el cual no abarca la actividad forestal, puede resumirse como sigue:

1. Hasta el momento de la cosecha o recolección los productos agrícolas deben acumular sus costos de producción directos e indirectos, valorándose mientras tanto al costo o al mercado, según cal sea menor.

⁸⁵ Canadian Institute of Certified Accountants

2. Idéntico tratamiento para los animales en proceso de crecimiento con destino al mercado.
3. Los animales a disposición de venta o cosechas recolectadas pueden ser valorados al costo o al mercado, según cual sea menor, o bien, de acuerdo a su precio de venta menos los costos de comercialización siempre que:
 - a. Posean un precio de mercado confiable
 - b. Tengan unos costos de colocación susceptibles de estimación y de escasa importancia relativa
 - c. Se encuentren disponibles para su entrega inmediata
4. Los costos directos e indirectos incurridos en la etapa de creación de las plantaciones deben activarse para ser posteriormente amortizados a lo largo de la etapa de producción estimada.
5. Los costos directos e indirectos de los animales en proceso de crecimiento, criados para su explotación, deben ser acumulados hasta que alcancen su fase de madurez en la cual deben ser transferidos a su función productiva, momento a partir del cual el importe de la diferencia entre los costos acumulados y el valor residual de los animales deberá ser amortizado a lo largo de la vida productiva estimada de los animales.

Por otra parte debe mencionarse la labor del *Farm Financial Standards Council* (FFSC) como organismo gestor de las diferentes partes involucradas en el sector agrícola norteamericano, interesadas en dar uniformidad a la información financiera de las empresas agrícolas. Su extenso documento titulado *Financial*

Guidelines for Agricultural Producers [FFSC, 1997] se encuentra sintonizado con la normativa norteamericana mencionada anteriormente.

2.3.- Australia:

En Australia, en 1963 se constituyó el *Joint Committee on Standardization on Farm Management Accounting*, cuyo informe *Accounting and Planning for Farm Management* [JCSFMA, 1983], se ha editado varias veces habiendo servido su contenido durante largo tiempo como directrices en el terreno de la información contable agrícola.

En su propuesta valorativa se recomienda para los productos vegetales recolectados el uso del valor del mercado (*farm gate price*)⁸⁶, obtenido por diferencia entre el precio de venta y los costos de transporte y venta. Pero se objeta la valoración de los productos no cosechados, toda vez que aún mantienen un alto riesgo como activos naturales. Se propone considerarlos al costo a efectos de afectar el costo de ventas en las existencias. Vera (2004)

En el caso de los animales se acepta el costo de adquisición para los animales comprados fuera de la entidad, pero para los incrementos naturales se opta por valorarlos a valores estándares diferenciales, determinados como un promedio entre el valor de mercado para las diferentes categorías de animales o grupos de edades, o como fruto de un análisis de los costos de varios ejercicios económicos.

En 1966 se crea con el objetivo principal de elaborar un plan de cuentas agrícola, el *Australian Committee for Coding Rural Account*. En efecto en 1970 nació el *Uniform Chart and Code for Rural Accounting* que ha servido de guía en el aspecto terminológico a los diferentes modelos de contabilidad agrícola desarrollados en Australia.

⁸⁶ En Venezuela tradicionalmente traducido como “precio a puerta de corral”

Con miras a regular la información financiera publicada por las empresas agrícolas, en 1998, se aprueba por parte del *Australian Accounting Standards Board*, la norma de contabilidad número 1037 (*AASB 1037*) – *Self Generating and Regenerating Assets* [AASB, 1998]. (Existe también el AAS 35 con el mismo nombre, editado en 1998 y su enmienda como AAS 35A de Julio de 1999 que está hermanado al AASB 1037). Y más en concreto, la norma aborda lo relativo a los activos agrícolas que tienen el carácter de bienes vivos –plantas y animales-. Aunque el AASB 1037 se encuentra cercano a la NIC 41 en sus planteamientos, sufrió un proceso de revisión para lograr su plena homologación con los requerimientos informativos del norma internacional.

Los aspectos más resaltantes del AASB 1037 son los siguientes:

1. Los activos agrícolas deben valorarse de acuerdo con el valor neto de mercado⁸⁷. Se presume que su determinación puede siempre realizarse con fiabilidad.
2. Con respecto a los activos agrícolas recolectados o cosechados, la diferencia entre su valor neto contable y los costos de cosecha en la fecha en que esta tiene lugar debe llevarse al estado de resultados del ejercicio en que sucedió la cosecha.
3. Cuando no se puede determinar el valor de mercado de los precios observados en un mercado activo, hay que indicar la fuente de la valoración, tasador(es) y empresas participantes en la tasación.
4. La información acerca de la fuente de los valores de mercado y la sensibilidad de estos importes, no se exige, pero se recomienda suministrar.

⁸⁷ esto es: valor en el mercado activo menos los costos derivados de su comercialización.

5. A los derechos sobre los bienes adquiridos mediante leasing u otros acuerdos, le confiere idéntico tratamiento que a los propios seres vivos.
6. Debe presentarse la información separada relativa a las clases de plantas y animales.
7. No contiene normas sobre las subvenciones gubernamentales.

El AASF (*Australian Accounting Research Foundation*) ha sido uno de los organismos que mayor apoyo a dado al E65. Vera (2004).

Recientemente, en Julio del 2004, nace el AASB 141, el principio contable australiano para la agricultura, para ser aplicado a períodos que comiencen el o después del 1 de enero de 2005. El AASB –141 es la nomenclatura equivalente a las normas internacionales, en este caso es el equivalente al IAS 41 o NIC 41. Viene a suceder mas no a derogar por completo el AASB 1037 y al AAS 35.

Tiene un contenido homologado al de la NIC 41, mantiene diferencias con la AASB 1037 y conserva algunas características que lo distinguen en algunos casos del NIC 41. Estas diferencias del AASB-141 con el AASB 1037 que se le atribuyen -y que lo acercan a la NIC 41- incluyen:

1. Una visión más reducida y asertiva.
2. Contempla las normas para la práctica contable de los activos biológicos en leasing.
3. Presume que el valor razonable pueda no ser obtenido fiablemente en algunas circunstancias.

4. Contiene requisitos específicos para la contabilización de subsidios oficiales relacionados con activos biológicos medidos al valor razonable.

No contempla las tres clases de activos que si contempla la AASB 1037: a) animales y plantas vivos distintos al hombre en producción agrícola; b) animales y plantas distintos al hombre que no están en producción agrícola; y c) activos vivos distintos a animales, plantas y al hombre.⁸⁸

Las 2 últimas categorías (b y c) no quedan en el enfoque de la norma AASB 141, al igual que están fuera del enfoque del IAS 41 o NIC 41.

Igual que la AASB 1037, la AASB-141 prescribe, entre otras cosas, tratamientos para los activos en crecimiento, degeneración, producción y procreación, mediciones de productos en el punto de cosecha, mediciones al valor de mercado (*net market value*), indica que la mejor referencia del valor de mercado es el valor razonable donde no haya información de mercado, reconocen las diferencias de cambios físicos y de precios como cuenta de resultados en el mismo momento que surjan, acuerda dar valor de mercado a los productos recolectados una vez cosechados más no antes de la cosecha dados los riesgos naturales que permanecen.

A diferencia de la AASB 1037, la AASB –141 incluye requerimientos para las subvenciones gubernamentales relacionadas con activos biológicos, se hace más reducido su alcance al excluir de su enfoque los activos comentados en la tercera clase (clase c) de acuerdo a la clasificación abordada por la AASB 1037 en este capítulo, incluye una presunción irrefutable sobre la posibilidad de que el valor razonable no pueda medirse en algún contexto y la información a revelar de acuerdo a la AASB –141 es más extensa y explícita.

⁸⁸ Este grupo incluye por ejemplo inversiones forestales para contrarrestar la contaminación en entidades no agrícolas como empresas de carbón; inversiones en galgos, caballos de carreras, toros de lidia, animales de zoológico o parques temáticos, virus, bacterias, células sanguíneas, y todo ese tipo de operaciones no agrícolas realizadas con activos biológicos donde la explotación de la entidad no persigue producir productos agrícolas para el consumo.

2.4.- Nueva Zelanda:

La normalización contable en Nueva Zelanda ha sido impulsada por *The Chartered Accountants of New Zealand (CANZ)* - conocida como *New Zealand Society of Accountants (NZSA)* - hasta 1996, apoyándose en 3 documentos pioneros:

1. *Research Report on Farm Accounting, 1961*
2. *Farm Accounting in New Zealand, 1966*
3. *Management Accounting for the New Zealand Farmer, 1977*

El último resulta especialmente relevante, de este se publicó una edición revisada en 1985. Al igual que en Australia, este documento recomienda la utilización de valores de mercado (*net current value*)⁸⁹, para la valoración del ganado y de las plantas, al entender que proporciona la información más realista y útil a los diferentes usuarios de la información financiera. Sugiere desglosar los cambios en el valor del ganado en dos componentes, cantidad y precio, deja libertad para el tratamiento de las ganancias no realizadas y aconseja optar por el criterio de la realización para su incorporación a la cuenta de pérdidas y ganancias. Vera (2004).

A la vez se emitieron tres pronunciamientos para reforzar lo anterior:

1. *Valuation of Livestock in the Financial Statements of Farming Enterprises, 1986*
2. *Accounting for Forestry Activity in New Zealand, 1987*
3. *Accounting for Bloodstock Enterprises, 1988*

⁸⁹ Valor corriente neto.

Los cuales serán reemplazados en breve por otro texto del cual se observó sólo el borrador: *E-90-Agriculture* [ICANZ, 2002]. Esta norma va a regular las prácticas contables de las empresas agrícolas en Nueva Zelanda (donde hay más bovinos que habitantes), y así mismo la información mínima a revelar en los estados financieros.

Sus propuestas son muy cercanas a la NIC 41. Distinguiéndose básicamente de este última sólo en tres situaciones: a) excluye de su ámbito de aplicación las subvenciones gubernamentales relacionadas con los activos biológicos que se valoran según su valor razonable y considera esto preferible para abordar en una norma de carácter general; b) no menciona expresamente los contratos de arrendamiento financiero que puedan recaer sobre activos biológicos, pues explica que los activos biológicos en arrendamiento deben considerarse activos biológicos de los arrendatarios a los efectos de la norma; y c) los activos intangibles resultantes del derecho al uso de activos biológicos⁹⁰ pueden proporcionar beneficios económicos similares a aquellos que se poseen en propiedad, por tanto el valor razonable de tales derechos debe experimentar cambios iguales al valor razonable de los activos propios.

2.5.- España:

Hasta la fecha, no se ha llevado en España ninguna adaptación sectorial del Plan General de Contabilidad hacia la agricultura, ni se ha publicado ninguna norma que acometa el tratamiento contable de su problemática. Pero se puede explicar como este país hace el tratamiento de estas explotaciones a nivel contable de acuerdo a la normativa general vigente los PGCE⁹¹ y las adaptaciones generales del ICAC⁹².

⁹⁰ Por ejemplo: derechos exclusivos sobre determinados caballos de raza, derechos sobre animales valiosos para la reproducción como sementales en custodia de terceros para la extracción de semen, derechos sobre vientres en proceso reproductivo mediante trasplante embrionario, derechos sobre infraestructura comunal, etc.

⁹¹ Principios Generales de Contabilidad Españoles

⁹² Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (España)

En España los PGCE no contemplan ninguna cuenta específica o tratamiento singular para los activos biológicos ni para la producción agrícola, pero encuentran cabida en el grupo 3 – existencias- donde hay subgrupos para estos elementos, a saber:

1. Subgrupo 33. Productos en curso: representan aquellos que se encuentran en fase de formación o transformación al cierre del ejercicio. Aquí encaja los activos biológicos de reciente nacimiento o generación.
2. Subgrupo 34. Productos semi-terminados: se corresponden con los producidos por la empresa y no destinados a su venta hasta su transformación posterior. Aquí encaja las crías y plantas en proceso de crecimiento.
3. Subgrupo 35. Productos terminados: los producidos por la empresa y destinados al consumo final. Aquí encaja los activos biológicos ya listos para el mercado y los frutos recolectados.
4. Subgrupo 22. Inmovilizaciones materiales: recoge los elementos patrimoniales tangibles, aquí pueden registrarse los elementos biológicos de producción en el largo plazo, aquellos activos que permanecerán incorporados a la producción de la renta agraria por un período importante, donde igualmente serán amortizados y descontadas sus pérdidas por involución.
5. Subgrupo 23. Inmovilizaciones materiales en curso: conocidas en la terminología anglosajona como activos en proceso, puede ser útil para contabilizar y capitalizar los costos de los activos biológicos en proceso de crecimiento que no estarán destinados a la venta, mas si a su reproducción y producción de cosechas o crías.

En España existe una postura adaptada a las empresas vitivinícolas⁹³, que se parece mucho al símil que se ha formulado en estas líneas. En Francia se propone idéntico tratamiento, pero en el plan contable agrícola francés, se separa los niveles de bienes vivos del resto de los bienes del inmovilizado material.

EL PGCE como se ve, no muestra detalles ni adaptaciones aludidos a la actividad agrícola, sin embargo la NIC 41 encuentra un buen encaje en sus niveles, de manera que no habría problemas en adoptar la norma internacional.

2.6. Venezuela:

Venezuela, al igual que muchos países de América Latina, ha heredado el sistema contable anglosajón a través del Derecho Mejicano, no tiene un Plan de Cuentas Contables instituido en Ley, disfruta de un esquema general de Principios y Normas que dentro de unos límites generales le permiten crear a cada empresa su plan de cuentas y amoldarlo a sus necesidades, siempre y cuando se respete:

1. Los Principios Contables de General Aceptación (PCGA),
2. Los lineamientos publicados por la Federación de Colegios de Contadores Públicos (FCCPV) de Venezuela a través de:
 - a. Las Declaraciones de Normas de Auditoria (DNA),
 - b. Las Declaraciones de Principios Contables (DPC) y;
 - c. Las Publicaciones Técnicas reglamentarias (PT).

⁹³ Ministerio de Economía de España: Orden de 11 de Mayo de 2001, por la que se aprueban las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas del Sector Vitivinícola. B.O.E. de 30 de Mayo de 2001 y corrección de errores en B.O.E. de 27 de Junio de 2001.

Existe una vinculación importante con la norma fiscal en el momento de legislar y en consecuencia pueden coexistir normas fiscales antagónicas a la normativa contable en el mismo espacio y tiempo; un caso relevante que aún en el 2005 está vigente, es la normativa del Ajuste por inflación, que en la Ley de Impuesto sobre la Renta limita el camino a través de los Índices de Precios al Consumidor (IPC), y en la DPC 10⁹⁴ contiene 3 mecanismos diferentes de actualización monetaria, todos total o parcialmente diferentes al fiscal. Esto ha provocado cierto deslinde en la presentación de la información financiera, caso en el que los balances re-expresados por el método de los DPC no tiene validez a efectos de declarar y pagar rentas anuales al tesoro nacional y sólo se utiliza para efectos gerenciales separados de la información histórica permitida por los PCGA.

En este sentido, el gremio contable ha tenido que influir sobre el fisco para unir ambas metodologías de alguna forma ante la necesidad de las reexpresiones financieras en el escenario venezolano donde en los últimos 6 años ha habido un promedio de índice inflacionario anual de 39.4%⁹⁵. Hoy día el fisco venezolano acepta la presentación de la cuenta de resultados por exposición a la inflación dentro de los balances, pero no permite aún otro tipo de ajuste distinto al fiscal para declarar las rentas. La baja presión fiscal que beneficiaba al sector agropecuario desde 1945 y hasta 1999⁹⁶ probablemente influyó en la precaria organización contable y administrativa de los empresarios primarios venezolanos.

⁹⁴ Declaración de Principios Contables número 10: contiene tres mecanismos de reexpresión financiera, Método del nivel general de precios o de precios constantes (NGP), Método de costos corrientes o del nivel específico de precios (NEP) y Método de costos corrientes / precios constantes (MIXTO).

⁹⁵ Fuente: Banco Central de Venezuela. www.bcv.org.

⁹⁶ El sector primario agrícola venezolano estuvo gravado con impuestos cedulares de baja presión y sólo sobre la renta desde 1945 y hasta 1972. Posteriormente hubo una exoneración hasta 1978, una exención sobre la renta hasta 1988, una exoneración sobre la renta desde 1989 y hasta 1992, luego una exención hasta 1995 y reeditada luego hasta 1999. El sector está gravado desde 1999 con el ISLR. Con respecto al IVA, sólo ha recaído sobre la actividad primaria de carnes (a excepción del pollo) en estado natural a partir del 1-1-2003, el resto de los bienes agrícolas permanece exento, pero con la obligación de imputar sus créditos fiscales al costo.

Con respecto a los Activos Biológicos, las estructuras de cuentas fabricadas en las adaptaciones contables de las empresas agrícolas se han limitado hasta 1999, en un 80% aproximadamente de las unidades de explotación agrícola⁹⁷, a detallar en el balance niveles de activos circulantes como existencias donde se incluía el ganado y las plantaciones completamente independientemente de sus plazos de producción. La FCCPV no se ha pronunciado en toda su historia (1973-2005) en este sentido, y las DPC , DNA y PT no contemplan en su contenido ningún párrafo alusivo a esta problemática.

Ha sido el productor mismo ante la incertidumbre generada por las cuentas de resultados desfasadas de la realidad micro-económica, el que se ha preocupado por diseñar estructuras y asesorarse al respecto, pero aún una gran mayoría de los productores venezolanos, -ante la apatía de las firmas de auditoría y contabilidad más importantes de Venezuela y quizá la imposibilidad de contratarles para esas labores específicas en razón de los elevados costos de las asesorías-, sigue sin adaptar sus cuentas a las particularidades de la actividad agrícola.

A partir del 1999 y hasta estos días se ha notado una mayor preocupación por rediseñar las estructuras de cuentas contables de acuerdo a una estratificación de 3 niveles en el balance para los activos biológicos, 1) existencias para los animales y frutos destinados a la venta, 2) inmovilizado material para los semovientes y cultivos en fases de reproducción y producción de crías o frutos y 3) activos en proceso para los semovientes y cultivos en desarrollo o crecimiento independientemente de que su destino sea la incorporación a la producción o la venta. A la vez se han estudiado políticas contables importantes en el área a nivel individual solamente, como la de diferir las acumulaciones

⁹⁷ Datos provenientes de Agroinformática, C.A. Firma de asesoría fiscal para el sector rural venezolano desde 1994. www.agroinformatica.com.ve

biológicas y de cambios de valor registrándolas en el pasivo, hasta su realización para convertirlas ingresos.

Ante estas últimas acotaciones se puede entrever que la NIC 41 no representa una solución en Venezuela por ahora y ningún país con índices altos de inflación, toda vez que la norma internacional exige el abono a resultados de los cambios de valor en el momento que surjan.

La afirmación anterior la podemos considerar avalada por Charles, (2004)⁹⁸, quien concluye en su trabajo que es virtualmente imposible implementar la NIC 41 en muchos países franco-africanos dadas las características de país en desarrollo y de importantes cuotas inflacionarias, -escenario muy parecido al venezolano-, y expone que la norma internacional no está diseñada para atender las necesidades contables de los países menos desarrollados. Afirma que la norma tendrá más triunfos teóricos que prácticos.

Venezuela tiene una arraigada metodología de registro de las operaciones al costo. Sin embargo, el productor venezolano en varias ocasiones se ha visto forzado a utilizar el valor de mercado (que en Venezuela no proviene de ninguna fuente autorizada) para valorar los activos biológicos sin ninguna regulación ni control institucional, ante la imposibilidad de cálculo confiable del costo en algunas explotaciones.

Inexplicablemente, Venezuela se ha pronunciado para la adopción de las NIC en general a partir del 2006, para las empresas cotizadas en bolsa, sin acotar intenciones de revisión sobre la NIC 41.⁹⁹

⁹⁸ Charles, Elad. (2004). Catedrático de la Universidad de Aberdeen, UK. *Fair Value Accounting in the Agricultural Sector: Some Implications for International Accounting Harmonization*. (Publicado en la Revista *European Accounting Review*, Vol 13, No 4, págs: 621-641.)

⁹⁹ Para ello se acordó realizar este proceso en varios lapsos de tiempo, comenzando el primer lapso a partir del año 2006 para las empresas reguladas por la Comisión Nacional de Valores, como segundo lapso se aplicará a las Pequeñas y Medianas Empresas (PYMES) en el año 2008 y posteriormente al resto de las organizaciones en el año 2009)..". www.fccpv.org. esta decisión fue refrendada en el Directorio Nacional Ampliado realizado en la ciudad de Porlamar durante los días 26 y 27 de Agosto de 2005, sin embargo, es importante resaltar, que hasta tanto no se tome la decisión definitiva de acuerdo a los lapsos anteriormente señalados por parte de la Federación de

3.- CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.

3.1.- Conclusiones

El objetivo de la NIC 41 es establecer el tratamiento contable, la presentación en los estados financieros y la información a revelar en relación con la actividad agrícola. Su alcance, es la contabilización de los activos biológicos, de los productos agrícolas en el punto de cosecha y recolección, y las subvenciones del gobierno, siempre y cuando se encuentren relacionados con la actividad agrícola.

La norma internacional no tiene aplicación en cuanto a los terrenos relacionados con la actividad agrícola ni con los activos intangibles relacionados con la actividad agrícola. Eso está regulado en la NIC 16 y 40. Tampoco en cuanto a los intangibles, que son regulados por la NIC 38, ni tiene aplicación sobre los bienes vivos distintos a animales y plantas, donde se aplicará las NIC correspondientes a cada caso para activos inertes.

De acuerdo a la NIC 41 un activo biológico debe ser medido tanto en el momento de su reconocimiento inicial como en la fecha de cada balance, a su valor razonable menos los costos estimados hasta el punto de venta. Así mismo los productos agrícolas cosechados o recolectados de los activos biológicos de una empresa deben ser medidos en el punto de cosecha o recolección a su valor razonable menos los costos estimados hasta el punto de venta.

Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, se mantienen en vigencia en nuestro país los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela, (PCGAVE), las Normas de Auditoría (DNA), las Publicaciones Técnicas (PT) y los Servicios Especiales Prestados por Contadores Públicos (SECP) emanados de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela.

La NIC 41 genera un choque con algunas legislaciones, pues en algunos casos para cumplir con la aplicación de la norma internacional, se faltará a los principios contables generalmente aceptados como el de la no-anticipación de la ganancia, la asociación de ingresos y gastos, el principio de conservatismo, entre otros. A su vez, generará el pago de impuestos por anticipado al exigir el registro en la cuenta de resultados de las diferencias de valor en el momento que surjan, sabiendo que hay casos de activos biológicos que pueden permanecer más de 3 ejercicios económicos en su proceso evolutivo, lo que afecta el estado de flujo de efectivo de las empresas, así como su capacidad de pago a corto plazo para asumir obligaciones y lograr la reinversión necesaria para permanecer en el negocio.

Las cuestiones más relevantes en los casos analizados transitan en torno al valor razonable, la presentación de la información financiera y las características de los países que aplicarán la norma. En concreto, el efecto de incorporar valores de mercado o valores razonables a la contabilidad, impide a la gerencia utilizar los valores en libro como herramienta gerencial para la medición de gestión, la toma de decisiones y el control interno de las entidades. A la vez distorsiona los resultados sobre los cuales la empresa realmente debe tributar, toda vez que a pesar de que se trata de un nuevo ingreso biológico, real y que ocasiona ganancias, estas no son efectivas y no deben afectar la cuenta de resultados sino las reservas patrimoniales de la entidad hasta que estas acumulaciones de nuevo valor por evolución sean realizadas a través de las ventas de aquellos bienes que las produjeron. Y de hecho, puede que nunca esta ganancia diferida se realice, al incurrir los activos en situaciones incontrolables naturales de involución, degradación, degeneración o muerte en razón de las múltiples eventuales causas y riesgos colaterales que caracterizan a la explotación primaria.

Algunos países pueden adoptarla dada su preparación previa y estudios en la materia que han regularizado la situación previamente, otros lamentablemente no pueden hacerlo en ausencia de una normativa interna anterior. Y al adoptarla a ciegas pueden cometer el error de crear una nueva problemática en cuanto a la distorsión de la realidad económica de las empresas, la fiabilidad de la información y el factor tributario.

Estados Unidos y Canadá dejan claras sus tendencias de contabilización al costo, pero no cierran las puertas a la valoración por un monto superior al costo de activos biológicos ante la imposibilidad de conseguir el costo, de acuerdo al ARB-43. Australia y Nueva Zelanda, economías agrícolas por excelencia, muestran diáfana evidencia sobre las preferencias a utilizar un valor de mercado distinto al valor razonable, aunque la AASB –141 suaviza un poco esa distinción, sin eliminarla. Francia demuestra aplicación especial y tradicionalmente distintiva de los activos biológicos con su Plan General de Contabilidad Agrícola instituido hace más de 34 años. España y Venezuela, países de menor tradición agrícola, aunque el primero de corte contable romano y el segundo de corte anglosajón, evidencian baja o nula reglamentación al respecto y por ende más dificultades al momento de adoptar la norma internacional. En el caso de España parece más fácil la adopción en virtud de la sólida labor de la RICA.

3.2.- Recomendaciones

Los países sin tradición contable agrícola, o sin desarrollo normativo en el área deben intentar algún tipo de desarrollo interno previo a la adopción de la norma internacional, de modo que se puede evaluar la conveniencia de la adopción.

La intransigente regla de registrar las diferencias entre los valores de mercado y los valores en libros al momento en que surjan y no cuando se realicen en el

flujo de caja debe ser revisada en aras de permitir a los países con rasgos inflacionarios y aún en vías de desarrollo económico y social acceder a la normativa internacional y disfrutar de la homologación de la información y de los aspectos positivos de la NIC 41.

Sería útil pensar en la incorporación de algún lineamiento en la norma internacional para despejar las dudas sobre el agotamiento o amortización acumulada de los activos biológicos permitidos en la NIC 41. Esto por tres razones fundamentales:

1. Se trata de procedimientos que deben ir apegados a la fisiología de la reproducción de los cultivos y animales, lo cual no es tratado en las leyes contables ni tributarias homólogas, y por el contrario pueden encontrar barreras en legislaciones tributarias como la venezolana¹⁰⁰ donde hay cierta vinculación con la legislación contable.
2. Se trata de montos muy relevantes económicamente en la mayoría de los activos vivos en producción, y en ningún caso de afectación marginal.
3. Muestran un grado importante de dependencia de los criterios agrotécnicos y de los criterios del manejo por parte de las empresas de los períodos de vida útil.

¹⁰⁰ En Venezuela, el artículo 28 de la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente expresamente prohíbe la utilización de métodos de depreciación (amortización) de activos fijos distintos a los contemplados en los principios contables, pero los principios contables no contemplan ningún método certero para depreciar activos biológicos.

BIBLIOGRAFÍA

1. **Acero de la Cruz, R., García Martínez, A., Rodríguez Alcaide, J.** (2000). *Contabilidad Ganadera: teoría y prácticas*. Servicio de Publicaciones de la Universidad de Córdoba, Facultad de Veterinaria de la Universidad de Córdoba. Volumen II. Córdoba, España.
2. **Agribusiness Special Committee, Auditing Standards Division & American Institute of Certified Public Accountants** (1981). *Accounting by Agricultural Producers and Agricultural Cooperatives*. Books on demand, University of Michigan, printed in 1997. Ann Arbor, Michigan, USA.
3. **Aguilar V., Alfredo.** (1989). *Administración Agropecuaria*. 4ta edición. Editorial Limusa, S.A. de C.V. México. Pp 577-579.
4. **Arciniega N, Cecilia C.** (1990). *La Contabilidad en la Empresa Agropecuaria de Bovinos*. Editorial Trillas. UNAM México.
5. **Argilés Joseph M, & Slof, Eric J.** (2001). *New Opportunities for farm accounting*. European Accounting Association. Ruthless Journals, Taylor & Francis Ltd on behalf of the EAA. European Accounting Review 2001, 10:2, 361-383.
6. **Argilés, Joseph M.** (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 2001, 10:1, 73-105.
7. **Ballestero Enrique** (1988). *Contabilidad Agraria*. Ediciones Mundi Prensa. 28001 Madrid. 4ta. edición. España.
8. **Bemergui H., Rafael J; Dominguez Jurado, Ana Carolina y Soto Parra,**

- Eduardo E.** (1996). *Tratamiento Fiscal de las actividades agrarias en el Impuesto sobre la Renta*. Documento publicado en Revista de Derecho Tributario Nro. 70. A.V.D.T. Caracas, Venezuela.
9. **Cardona Álvarez, Alberto y Sánchez Zapata, Blanca E.** (1998). *Costos y Métodos de Costeo.(aplicación y análisis para el sector agropecuario)*. Ediciones Fodun. Universidad Nacional de Colombia. Santa Fé de Bogotá. Colombia.
 10. **Carvalho, Gastón.** (1991). *Proceso Histórico de la Agricultura Venezolana*. Fondo editorial Tropicos Cendes, serie agricultura y sociedad. Caracas, Venezuela.
 11. **Comité Internacional de Principios Contables. NIC - 41.** (IAS Committee). (2001). *Propose Standard IAS 41 (PS-41)*. February, 2001. IAS, United Kingdom, Copyright IASC.
 12. **Elad, Charles.** (2004). *Fair Value Accounting in the Agricultural Sector: Some Implications for International Accounting Harmonization*. European Accounting Association. European Accounting Review, Vol 13, No. 4. 621-641.
 13. **Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela.** (1999). *Los Principios de Contabilidad y las Normas y Procedimientos de Auditoria de Aceptación General en Venezuela y Otras Publicaciones Técnicas*. TOMO I y II. Fondo Editorial del Contador Público, tercera edición, Caracas, Venezuela. 1999. 445 pp.
 14. **Food Agreement Organization-FAO.** (1992). *Agricultural Taxation in Malaysia*. Rome, Italia.
 15. **Food Agreement Organization-FAO.** (1992). *Agricultural Taxation in the*

- Philippines*. Rome, Italia.
16. **Food Agreement Organization-FAO**. (1993). *La Tributación Agrícola para los Países en Desarrollo*. (examen de casos seleccionados). Roma, Italia.
 17. **Food Agreement Organization-FAO**. (1993). *La Tributación Agrícola en Colombia*. Roma, Italia.
 18. **Food Agreement Organization-FAO**. (1993). *Tributación y Gasto Público Agrícola en Uruguay*. Roma, Italia.
 19. **Food Agreement Organization-FAO**. (1993). *Tributación y Gasto Público Agrícola en Chile*. Roma, Italia.
 20. **Food Agreement Organization-FAO**. (1994). *Agricultural taxation under structural adjustment*. economic and social development paper 128. Roma, Italia.
 21. **Fuentes J., Arteaga G., Lovera L.** (1998). *Manual para la Administración y Planificación de Fincas*. Unidad Coordinadora de Proyectos Conjuntos de la Universidad del Zulia. Maracaibo, Venezuela.
 22. **Guzmán Pérez, Eduardo**. (1987). *La Vaca Productiva –Fertilidad y Reproducción en el Trópico*. Espasande SRL. Editores. Caracas, Venezuela.
 23. **IAS Committee**. (2000). *Proposed International Accounting Standard Agriculture*. Exposure Draft 65, -issued for comment by 31-01 2000-, IAS, United Kingdom.
 24. **Julia Igual, Juan F. y Server Izquierdo, Ricardo J.** (1993). *Contabilidad Agraria*. Ediciones Pirámide S.A. Madrid. España.

25. **Ley De Impuesto Sobre La Renta.** (1999). Según Gaceta Oficial Extraordinaria número 5.390 del 22 de Octubre de 1999. Venezuela.
26. **Linck, Thierry.** (1994). *Agriculturas y Campesinados de América Latina. (Mutaciones y Recomposiciones).* Institut Francais de Recherche Scientifique pour le Développement en Coopération. Fondo de Cultura Económica. México.
27. **Lindner, Andreas.** (1998). *The Review of Agricultural Accounting at the OECD.* Statistics Directorate at the OECD, Department of Trade and Agriculture for OECD countries. (Power Point Presentation).
28. **MAZZ, Addy.** (1994). Tributos al Agro. Fundación de Cultura Universitaria. Uruguay. 1era. Edición.
29. **Nobes, C. y Parker R.** (2004). *Comparative International Accounting.* Pearson Education Limited, 8th edition. England.
30. **Prato B., Nelson.** (1991). Relaciones de Producción en la Agricultura Venezolana. Fondo editorial Tropicys Cendes, serie agricultura y sociedad. Caracas, Venezuela.
31. **Pereira Goto, Napoleón** (1987). *Fisioclimatología de los Animales Domésticos aplicada a la producción animal en el trópico americano.* Editorial América, C.A. Caracas. D.F. Venezuela.
32. **Rhese, Carlos.** (1968). *Explotaciones Ganaderas y Agrícolas.* Universidad de Buenos Aires. Editorial Difusión SA. Sarandí. 10651 Buenos Aires. Argentina.
33. **Rhese, Carlos.** (1970). *Manual de Costos de Producción Ganaderos.* Universidad de Buenos Aires. Editorial Difusión SA. Sarandí. 10651 Buenos Aires. Argentina.

34. **Rhese, Carlos.** (1970). *Manual de Contabilidad Agrícola Ganadera*. Universidad de Buenos Aires. Editorial Difusión SA. Sarandí. 10651 Buenos Aires. Argentina.
35. **Rodríguez González, R.** (1998). *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.
36. **Rojas Gómez, Carlos.** (1987). *El Manejo Administrativo de la Hacienda*. Editorial América. Caracas. 4ta. Edición. Venezuela.
37. **Ronald D, K.** (1981) *Farm Management (Planning, control and Implementation)*. MacGraw Hill. USA.
38. **Sancho Calabuig, Javier.** (1995). *Tributación de Agricultores y Ganaderos*. Editorial CISS, S.A. 2da. Edición, Valencia, España.
39. **SENIAT.** (1995). *Efecto Fiscal de las Exenciones y Exoneraciones a las rentas agrícolas en la Ley Venezolana de Impuesto sobre la Renta*. Serie ENSAYOS 2. Ministerio de Hacienda, Venezuela.
40. **Sidney, J. y Everett, S.** (1980). *Farm Accounting and Business Analysis*. Iowa State University. Press Ames, Iowa. 2nd. Edition. USA.
41. **Uhring, Anne.** (1988). *Manual de Contabilidad para Organizaciones Agrícolas*. Editorial Trillas. México.
42. **Van Dieren, Wouter.** (1995). *Taking Nature into Account (a report to the club of Rome)*. Copernicus editors (ISBN 0-387-94533-4). New York. USA.

43. **Wheeling, Barbara.** (2000). *Agricultural Accounting: A case on Asset Valuation*. University of Southern Colorado, Hasan School of Business, Pueblo, Colorado, USA.
44. **XXIV Conferencia Interamericana de Contabilidad.** (2001). *Impacto de la Norma Internacional de Contabilidad # 41 para la Agricultura (NIC 41) en el Uruguay*. Impacto de las normas internacionales de contabilidad en los países de la AIC.
45. **Zugaza Salazar, María E.** (1996). *Normas Internacionales de Contabilidad (NIC)*. Grupo editorial Quantor, S.A. Madrid. España.

Referencias electrónicas:

1. www.aasb.com.au. Australian Accounting Standards Board.(1998). Self-Generating and Regenerating Assets. Accounting Standard AASB 1037.
2. www.aeca.es *Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*. España.
3. www.agroinformatica.com.ve *Agroinformatica C.A.* Venezuela.
4. www.fccpv.org. // www.fccpv.org.ve. *Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela*.
5. www.ffsc.org *Financial Guidelines for Agricultural Producers*. Menomonee, Wisconsin.USA.
6. www.iasb.org.uk. *International Accounting Standard Committee*. London. (1999). Proposed International Accounting Exposure Draft 65, IAS 41-Agriculture (2001), Comment letters to Exposure Draft 65(2000).
7. www.icanz.co.nz *Institute of Chartered Accountants of New Zeland (ICANZ)*. (2002). Agriculture- Exposure Draft 90.
8. www.ivsg.org. *International Valuation Guidance*. Valuation for Agricultural Properties. note 10 (2003).
9. www.seniat.gov.ve. *Servicio nacional integrado de administración tributaria*. Venezuela.

GLOSARIO

Actividad Agrícola: Es la gestión por parte de la entidad, de las transformaciones biológicas realizadas con los activos biológicos, ya sea para destinarlos a la venta, para dar lugar a otros productos agrícolas o para convertirlos en otros activos biológicos.

Activo Biológico: Es una planta o animal vivo que sufre una transformación biológica. (por ejemplo: una vid, una vaca lechera, un árbol).

Agotamientos: Constituyen el registro anual por desgaste o involución de los semovientes de producción (Vacas y Toros Reproductores). Símil de la depreciación de activos conocida en el medio contable. A diferencia de esta última, el agotamiento incorpora conceptos fisiológicos, biológicos y agroecológicos a los cálculos de las cuotas de desgaste en virtud de la condición viva de los inventarios.

Becerro (a): Cría del ganado vacuno, nominación técnica que se otorga a las crías desde su nacimiento y mientras dependan directamente de la leche materna. Sinónimos: orejanos, pegados, mamones. Las crías se denominan becerros desde su nacimiento y hasta el destete. Se consideran semovientes no agotables, es decir, en evolución.

Bestias o Animales de Trabajo: Son todos los semovientes no destinados a la producción de crías sino al trabajo en el hato, son considerados semovientes de trabajo. Ejemplo: caballos, yeguas, burros, mulas, potros, bueyes, búfalos de tiro, y cualquier animal que cumpla funciones complementarias para el hombre.

Calentadores o Retajos: Son Toros adultos no castrados pero “vasectomizados”, es decir, con una desviación provocada del miembro. Se utilizan para detectar celos en las hembras adultas en las explotaciones de inseminación artificial. Se proveen de un collar con una bola de pintura y cuando tratan de montar una hembra (detección de celo) pintan la parte final del lomo de esta y permite al hombre saber que hembras están en celos para inseminarlas y asegurar la preñez por inseminación artificial. Son considerados semovientes de trabajo.

Ceba o Engorde: acción de proveer los insumos, trabajo y capital necesarios para llevar a cabo el engorde de animales y llevarlos a la matanza .

Centros de costo: Cuentas “puente” o de tránsito, donde se acumulan los costos de producción o gastos directos de explotación antes de ser incorporados a los inventarios de ganado correspondiente. Se abren al final del nivel de Activos.

Cría: Acción de proveer los insumos, trabajo y capital necesarios para llevar a cabo el proceso de reproducción de los animales. Es la producción de semovientes para vender sus crías nacidas a cualquier edad, e igualmente sus co-productos accidentales (lana, leche, pelo, semen, etc.)

Doble propósito: Acción de proveer los insumos, trabajo y capital necesarios para llevar a cabo el proceso de cría de animales mestizos de razas cárnicas y lecheras; donde se obtienen dos productos (co-productos) con la misma importancia económica, carne y leche.

Exención: Dispensa total o parcial de la obligación tributaria otorgada por la ley tributaria.

Exoneración: Dispensa total o parcial del pago de impuestos otorgado por el Ejecutivo Nacional.

Hectárea: Unidad de área generalmente utilizada en el agro venezolano, equivale a 10.000 metros cuadrados.

Leche: Producto accidental del proceso de crianza realizado con vientres bovinos, ovinos o caprinos.

Lecherías: Explotaciones de cría de vientres para la obtención exclusivo de la leche.

Maute(a): Cría del ganado vacuno. Nominación que se otorga las crías vacunas desde que termina la lactancia (destete) y hasta las etapas finales de su crecimiento óseo (más o menos 350 Kg.). De manera que las crías se denominan mautes(as) desde el destete y hasta los 350 Kg. aproximadamente. Al Igual que los becerros se consideran semovientes en no agotables, o en evolución (Inmovilizado material no amortizable).

Medianerías: Nombre que se le otorga en el campo a la participación de un 50% sobre las ganancias o utilidades de cualquier negocio entre dos partes.

Novillo(a): Cría del ganado vacuno. Nominación que se otorga a las crías desde que comienza su engorde a presentar una rata mayor que la de su crecimiento óseo y hasta que logra su peso corporal óptimo para la matanza, en el caso del macho, o parto, en el caso de la hembra. En el caso del macho esta denominación es característica de ejemplares castrados o capados (sin testículos), machos no castrados se denominan Toros de Engorde, o simplemente Toros, pero su función en el hato es la misma: la venta para el consumo humano. Los Novillos o Toros de Engorde se denominan así desde los 350 Kg. de peso aproximadamente y hasta su salida del fundo. Se consideran semovientes para la venta dentro del Activo Circulante (existencias). En el caso de la hembra se conserva la denominación de Novilla hasta que ocurre el parto, momento en el cual su denominación cambia a

vaca. Las Novillas permanecen como Semovientes No Agotables (Inmovilizado material no amortizable).

Producción Agrícola: Es la el proceso de transformación de un producto agrícola después de su cosecha, puede ser una extensión natural de la actividad agrícola.

Producto Agrícola: Es un producto recolectado procedente de un activo biológico que pertenece a la entidad.

Sistema de engorde: Explotaciones que se dedican a comprar Mautes para engordar y luego venderlos para la matanza como Toros o Novillos.

Sistema vaca – becerro: Sistema de producción cuyo propósito es vender el becerro, a partir de un vientre vacuno incorporado a un proceso de cría.

Sistema vaca – maute: Sistema de producción cuyo objetivo es vender mautes (animales aproximadamente de 200 Kg. – 300 Kg) una vez destetados, a partir de un vientre vacuno incorporado a un proceso de cría.

Sistema vaca – novillo: Sistema de producción cuyo objetivo es vender novillos o toros (animales con pesos por encima de los 440 Kgs) una vez culminada la ceba, a partir de un vientre vacuno incorporado a un proceso de cría. Sistema de producción en el que la finalidad es vender animales listos para el consumo (matadero)¹⁰¹.

Toretas: Son Mautes machos seleccionados para cumplir función de toro reproductor en el futuro, se clasifican como semovientes no agotables (inmovilizado material no amortizables) hasta que alcanzan la madurez fisiológica para la reproducción y son considerados luego como Toros Reproductores dentro del Activo Fijo (Inmovilizado Material amortizable).

Toros reproductores: Machos destinados a la monta o reproducción. Permanecen con las Vacas y Novillas adultas para conseguir la preñez de estas. Se consideran semovientes de producción dentro del Activo Fijo.

Transformación Biológica: Comprende los procesos de crecimiento o evolución, degradación o involución, producción y procreación o reproducción que provocan cambios cualitativos o cuantitativos en los activos biológicos. La transformación biológica produce los siguientes resultados: a) cambios en los activos como consecuencia de crecimiento (evolución), degradación (involución) o procreación (reproducción) y; b) obtención de productos agrícolas (como látex, lana o leche)

¹⁰¹ En Venezuela se tiene por costumbre, a consumir la res al término de su engorde, después de los 2 años de edad, generalmente a los 36 meses de edad promedio. Consumos intermedios son accidentales, pero no es habitual en el consumidor venezolano aceptar carnes rojas por debajo de los dos años de edad.

El proceso de transformación se puede producir por sí solo o mediante la actividad agrícola de la entidad.

Unidad animal: Patrón de estandarización del peso-valor de un rebaño, equivale al peso del vientre adulto de cada especie doméstica y por conversión directa según el peso otorga proporciones de su valor a las crías y resto del rebaño¹⁰².

Unidad de producción: Área física donde se lleva a cabo el ciclo de producción, puede estar constituida por una finca, fundo, conuco, granja, o hatu o por varios de estos. Cuando esta constituida por varias se considera unidad de producción única, si en todas ellas se lleva a cabo un solo ciclo productivo; y se consideran unidades de producción por separado si en cada una de ellas se maneja un ciclo productivo distinto con rebaños distintos. En el primer caso se requiere el manejo de una sola contabilidad y en el segundo de tantas contabilidades como unidades de producción existan.

Vacas: Son las hembras vacunas adultas en producción, han parido y por lo tanto pueden estar lactando (produciendo leche), son consideradas semovientes de producción dentro del Activo Fijo (Inmovilizado Material).

¹⁰² Ejemplo: en vacunos una vaca = 450 Kg. = 1 U.A.(una unidad animal); en caprinos una cabra adulta = 75 Kg. = 1 U.A.; etc. Luego en vacunos cualquier animal que pese 225 Kg. corresponde a 0,5 unidades animales y en caprinos cualquier animal que pese cerca de 20 Kg. corresponde a 0,25 unidades animales

Anexo1

EJERCICIOS DE CONTABILIDAD GANADERA

1.- En la finca “La Encantada” propiedad de Agropecuaria Los Cocos, C.A. ubicada en la zona baja del Estado Trujillo, se produce carne en una explotación de Cría Semi-intensiva. A continuación el detalle de los egresos e ingresos del mes de Marzo del año en curso, el inventario Inicial y las novedades reportadas por el encargado a fin de mes:

Egresos:

Mano de Obra Fija	7.187.915,00
Melaza	1.469.616,00
Medicinas	1.293.125,00
Mantenimiento Tractores	957.170,34
Mantenimiento Instalaciones	2.161.765,03
Mantenimiento Vehículo Capataz	1.143.080,00
Mantenimiento Vías y Caminos	649.203,24
Fletes Ganado	22.300,00
Mano de Obra Especializada	1.750.000,00
Insumos y Suministros p/producción	3.210.443,32
Mantenimiento Mobiliario	100.000,00
Servicios de Terceros	145.064,66
Intereses Bancarios	4.125,00
Depreciaciones Activos Fijos	1.158.000,00
Depreciaciones Mobiliario de Ofic..	59.000,00
Limpieza Cercas y Linderos	554.720,00
Construcción de Canales	1.200.000,00
Establecimiento de Nuevos Pastos	446.644,00
Gastos de Ventas	400.000,00

TOTAL **32.712.171,59**

Inventario Inicial:

Vacas	1.035	370.065.189,57
Toros con Escoterías	16	8.625.000,00
Toros con Paridas	30	17.250.000,00
Toretas con Mautes	7	4.600.000,00
Novillas Preñadas	206	39.924.749,60
Novillas Entoradas	206	40.000.000,00
Novillos	209	62.491.366,50
Mautas	559	80.116.043,44
Mautes	432	58.534.026,23
Becerros	349	36.585.453,57
Becerras	354	37.108.089,57

Ingresos:

Venta de 40 novillos
por 866 Bs/kg con peso
cada uno a matadero de
500 kilogramos.

Venta de 23 Vacas
desechadas a matade-
de 380 kgs c/u
a 700 Bs el Kg

Toros Retajos 10 5.750.000,00

TOTAL 3.413 761.049.918,47

Se reporta:

Nacimientos de 29 machos y 28 hembras en el mes de los cuales 9 provienen de las novillas; Destete de 29 hembras y 47 machos; traslado de 31 mautas a novillas; venta de 40 novillos y 23 vacas de desecho a matadero (se sabe que las vacas tienen un agotamiento acumulado calculado hasta hoy de 14.400 Bs cada una según la cuenta del Balance General)

SE PIDE:

Calcular el Costo de Producción y cargarlo a los respectivos centros de Costo según el criterio de UAB, realizar los traslados de inventarios y calcular el costo de venta de los novillos enviados a matadero y el resultado de la venta de las vacas de desecho. Registre todas las operaciones al costo, haga sus cuentas de Mayor y los asientos respectivos con sus detalles al pie. Haga un cuadro resumen con los datos del inventario final totalizado del mes de Marzo.

2.- En la finca “La Estancia proropiedad de Agropecuaria Los Caños, C.A. ubicada en la zona norte del Estado Táchira, se produce carne en una explotación de Cría Semi-intensiva. A continuación el detalle de los egresos e ingresos del mes de Enero del año en curso, el inventario Inicial y las novedades reportadas por el encargado a fin de mes:

Egresos:

Mano de Obra Fija	9.705.306,14
Alimentos Sal Minerales y Melaza	970.473,60
Medicinas, Vitaminas y Baños	128.800,00
Mantenimiento Maquinaria	1.771.172,40
Mantenimiento Instalaciones	437.515,00
Mantenimiento Vehículo de Trabajo	197.851,50
Transporte y Fletes	801.500,00
Mano de Obra Especializada	160.000,00
Insumos y Suministros de Producc.	2.431.745,10
Sueldos y Salarios Administrativos	1.500.000,00
Mantenimiento de Equipos de Ofic.	121.500,00
Servicios de Contabilidad	196.147,00
Intereses Bancarios	4.500.000,00
Depreciaciones Activos Fijos	1.158.000,00
Depreciaciones Mobiliario de Ofic..	59.000,00
Construcción de Vaquera Nueva	550.000,00
Establecimiento de Nuevos Pastos	24.556.000,00
Deforestaciones	14.100.000,00

TOTAL 63.345.010,74

Inventario Inicial:

Vacas	1.088	395.050.000,00
Toros c/Escoterías	15	8.625.000,00
Toros c/Paridas	30	17.250.000,00
Toretas c/Paridas	8	4.600.000,00
Novillas	344	72.800.000,00

Ingresos:

Venta de 64 novillos por 404.000,00 Bs cada uno a matadero.

Venta de 58 Vacas desechadas a matadero de 380 kgs cu promedio a 610 Bs el Kg.

Novillos	224	72.000.000,00
Mautas	597	83.550.000,00
Mautes	407	54.300.000,00
Beceros	365	30.080.000,00
Becerras	365	30.080.000,00
Toros Retajos	10	5.750.000,00
TOTAL	3.453	774.085.000,00

Se reporta:

Nacimientos de 29 machos y 28 hembras en el mes de los cuales 20 provienen de las novillas; Destete de 40 hembras y 38 machos; traslado de 50 mautas a novillas y de 50 mautes a novillos; venta de 64 novillos y 58 vacas de desecho a matadero (se sabe que las vacas tienen un agotamiento acumulado calculado hasta hoy de 14.400 Bs cada una según la cuenta del Balance General)

SE PIDE:

Calcular el costo de venta de los novillos enviados a matadero y el resultado de la venta de las vacas de desecho. Registre todas las operaciones al costo, haga sus cuentas de Mayor y los asientos respectivos. Haga un cuadro resumen con los datos del inventario final de Enero.

En el mes de Febrero ocurre lo siguiente:

Egresos:

Mano de Obra Fija	8.563.157,00
Alimentos Sal Minerales y Melaza	4.472.521,00
Medicinas, Vitaminas y Baños	
Mantenimiento Maquinaria	1.854.862,10
Mantenimiento Instalaciones	1.112.833,26
Mantenimiento Cercas	143.260,00
Transporte y Fletes	890.340,67
Mano de Obra Especializada	336.300,00
Mantenimiento Vehículos	220.000,00
Insumos y Suministros de Produc.	2.489.991,28
Sueldos y Salarios Administrativos	1.500.000,00
Mantenimiento de Equipos de Ofic.	135.860,00
Servicios de Contabilidad	144.506,06
Intereses Bancarios	44.679,00
Gastos de Venta	1.000.000,00
Depreciaciones Activos Fijos	1.158.000,00
Depreciaciones Mobiliario de Ofic..	59.000,00
Gastos de Medianerías y Pastoreo	11.111.111,00
Establecimiento de Nuevos Pastos	4.569.000,00

Ingresos:

Venta de 1 novillo por 416.000,00 Bs a matadero.

Venta de 34 Vacas desechadas a matadero de 380 kgs cu promedio a 625Bs el Kg.

TOTAL **39.805.421,37**

Se reporta:

Nacimientos de 30 machos y 30 hembras en el mes de los cuales 19 provienen de las novillas; Destete de 29 hembras y 37 machos; traslado de 57 mautas a novillas; venta de 1 novillo y 34 vacas de desecho a matadero

(se sabe que las vacas tienen un agotamiento acumulado calculado hasta hoy de 14.400 Bs cada una según la cuenta del Balance General)

SE PIDE:

Calcular el costo de venta del novillo enviado a matadero y el resultado de la venta de las vacas de desecho. Registre todas las operaciones al costo, haga sus cuentas de Mayor y los asientos respectivos. Haga un cuadro resumen con los datos del inventario final de Febrero.

3.- En la finca “Santa Rosa” propiedad de Agropecuaria Galmo, C.A. ubicada en la zona norte del Estado Táchira, se produce carne y leche en una explotación de Cría Semi-intensiva de Búfalos de Agua. A continuación el detalle de los egresos e ingresos del mes de Enero del año en 2.001, el inventario Inicial y las novedades reportadas por el encargado a fin de mes:

Egresos:

Mano de Obra Fija	1.954.379,43
Mantenimiento de Cercas y Potreros	121.000,00
Medicinas, Vitaminas y Baños	72.400,00
Mantenimiento Maquinaria	15.000,00
Mantenimiento Instalaciones	300.000,00
Mantenimiento Vehículo de Trabajo	143.805,89
Transporte y Fletes	1.311.740,00
Mano de Obra Especializada	216.387,00
Insumos y Suministros de Producc.	129.350,00
Sueldos y Salarios Administrativos	500.000,00
Mantenimiento de Equipos de Ofic.	-0-
Servicios de Luz, Telefonía y Radio	1.247.895,93
Intereses Bancarios	516.219,65
Impuestos, tasas, contribuciones	56.000,96
Gastos Generales	15.380,00
Construcción de Vaquera Nueva	1.422.730,00
Ingresos por Medianería	¿?
Gastos de Medianería	433.000,00

Ingresos:

Venta de 13.416 litros de Leche por 4.762.680 Bs y 16 búfalos por 8368kgs. a 850 bs/kg. Y 21 búfalos agenos x 10.000 kgs. Se vende 10 búfalas de descarte 3 de 3 partos 3 de 4 partos y 4 de 2 partos por un total de

TOTAL

4.900.000 Bs. al matadero

Inventario Inicial:

BUFALAS	199	115.400.000,00
BUFALOS REPROD	15	4.410.000,00
BUVILLAS	17	6.460.000,00
BUVILLOS	61	27.204.000,00
BAUTAS	78	21.840.000,00
BAUTES	73	3.528.000,00
BUCERROS	64	6.448.000,00
BUCERRAS	<u>62</u>	<u>6.448.000,00</u>

TOTAL

Se reporta:

La Venta de 16 búfalos, no se reportan destetes ni levantes, hay nacimientos de 12 becerros y 6 becerras, las buvillas no paren. Se liquida el negocio de medianería de 21 búfalos ajenos que habían entrado por 220 kilos a 700 bolívares el kilo. Las inversiones hechas para mantener el rebaño ajeno fueron cargadas al gasto de medianerías en las cuentas nominales.

SE PIDE:

Calcular el costo de venta de los buvillos enviados a matadero, la ganancia de la medianería y el resultado de la venta de las búfalas de descarte. Registre todas las operaciones al costo, haga sus cuentas de Mayor y los asientos respectivos. Haga un cuadro resumen con los datos del inventario final de Enero y calcule la utilidad neta del mes. Se sabe que las Búfalas tenían el siguiente agotamiento acumulado:

1997			1998			1999		
partos	# anim	monto	partos	# anim	monto	partos	# anim	monto
1	30	600.000	1	27	502.000	1	19	378.000
2	64	1.114.000	2	30	985.000	2	27	466.000
3	36	854.000	3	64	1.395.000	3	30	1.100.000
			4	36	466.000	4	64	1.689.000
						5	36	416.000

Para el año 2.000 se sabe que tienen un valor de rescate de 440.000 Bs. cada búfala y que la información de partos a efectos del cálculo de agotamiento es la siguiente:

Partos	# animales
1	23
2	19
3	27
4	30
5	64
6	36

La empresa utiliza el mecanismo de cálculo de agotamiento de las curvas de producción tomando los porcentajes o alícuotas de agotamiento según lo que representa cada sub-lote dentro del total. La vida útil estimada es de 20 partos en búfalas.

4.- En la finca “San Gregorio” propiedad de Agropecuaria San Cayetano, C.A. ubicada en la zona norte del Estado Táchira, se produce carne y leche en una explotación de Cría Semi-intensiva de Búfalos de Agua. A continuación el detalle de los egresos e ingresos del mes de Enero del año en 2.001, el inventario Inicial y las novedades reportadas por el encargado a fin de mes:

Egresos:

Mano de Obra Fija	3.954.379,43
Mantenimiento de Cercas y Potreros	121.000,00
Medicinas, Vitaminas y Baños	72.400,00
Mantenimiento Maquinaria	15.000,00
Mantenimiento Instalaciones	300.000,00
Mantenimiento Vehículo de Trabajo	143.805,89
Transporte y Fletes	1.311.740,00
Mano de Obra Especializada	216.387,00

Insumos y Suministros de Produc.	129.350,00
Sueldos y Salarios Administrativos	500.000,00
Mantenimiento de Equipos de Ofic.	-0-
Luz, Telefonía y Radio casa patronal	1.247.895,93
Intereses Bancarios	516.219,65
Impuestos, tasas, contribuciones	56.000,96
Gastos Generales	15.380,00
Construcción de Vaquera Nueva	1.422.730,00

Gastos de Medianeria 433.000,00

TOTAL _____

Ingresos:

Venta de 13.416 litros de Leche por 4.762.680 Bs y 16 búfalos por 8368 kgs. a 850 bs/kg. Y 21 buvillos ajenos x 10.000 kgs. Se vende 10 búfalas de descarte 3 de 3 partos

3 de 4 partos y 4 de 2 partos por un total de

4.900.000 Bs. al matadero

Inventario Inicial:

BUFALAS	199	115.400.000,00
BUFALOS REPROD	15	4.410.000,00
BUVILLAS	17	6.460.000,00
BUVILLOS	61	27.204.000,00
BAUTAS	78	21.840.000,00
BAUTES	73	3.528.000,00
BUCERROS	64	6.448.000,00
BUCERRAS	<u>62</u>	<u>6.448.000,00</u>

TOTAL _____

Inv.Inicial de Ganado Ajeno:

Buvillos 21 ¿?

Se reporta:

La Venta de 16 buvillos, se reportan 10 destetes hembras y 9 destetes machos; 4 bautas pasan a buvillas y 4 bautes a buvillos, nacen 12 bucerros y 6 bucerras, los nacimientos hembras provienen de las buvillas.

Se liquida el negocio de medianería de 21 búvillos ajenos que habían entrado por 220 kilos a 700 bolívares el kilo. Las inversiones hechas para mantener el rebaño ajeno fueron cargadas al gasto de medianerías en las cuentas nominales de otros egresos no se usó para este fin ningún centro de costo de ganado ajeno.

SE PIDE:

Calcular el costo de venta de los buvillos enviados a matadero, la ganancia de la medianería y el resultado de la venta de las búfalas de descarte. Registre todas las operaciones al costo, haga sus cuentas de Mayor y los asientos respectivos. Haga un cuadro resumen con los datos del inventario final de Enero. Se sabe que las Búfalas tenían el siguiente agotamiento acumulado:

1997			1998			1999		
partos	# anim	monto	partos	# anim	monto	partos	# anim	monto
4	30	600.000	1	27	502.000	1	19	378.000
5	64	1.114.000	2	30	985.000	2	27	466.000
6	36	854.000	3	64	1.395.000	3	30	1.100.000
			4	36	466.000	4	64	1.689.000
						5	36	416.000

Para el año 2.000 se sabe que tienen un valor de rescate de 440.000 Bs. cada búfala y que la información de partos a efectos del cálculo de agotamiento es la siguiente:

Partos	# animales
1	23
2	19
3	27
4	30
5	64
6	36

La empresa utiliza el mecanismo de cálculo de agotamiento de las curvas de producción tomando los porcentajes o alícuotas de agotamiento según lo que representa cada sub-lote dentro del total. La vida útil estimada es de 20 partos en búfalas.

En el mes de Febrero ocurre lo siguiente:

Egresos:

Mano de Obra Fija	2.563.157,00
Alimentos Sal Minerales y Melaza	-0-
Medicinas, Vitaminas y Baños	-0-
Mantenimiento Maquinaria	1.854.862,10
Mantenimiento Instalaciones	1.112.833,26
Mantenimiento Cercas	143.260,00
Transporte y Fletes	890.340,67
Mano de Obra Especializada	336.300,00
Mantenimiento Vehículos	220.000,00
Insumos y Suministros de Producc.	489.991,28
Sueldos y Salarios Administrativos	500.000,00
Mantenimiento de Equipos de Ofic.	135.860,00
Servicios de Contabilidad	300.000,00
Intereses Bancarios	544.000,00
Gastos de Venta	-0-
Depreciaciones Activos Fijos	-0-
Depreciaciones Mobiliario de Ofic..	-0-
Gastos de Medianerías y Pastoreo	-0-
<u>Establecimiento de Nuevos Pastos</u>	<u>-0-</u>

Ingresos:

Venta de 10 buvillos
por 500.000,00 Bs c/u
a matadero.

Venta de 4 buvillas
desechadas a matade-
ro de 480 kgs cu prome -
dio a 1.000 Bs el Kg.

TOTAL

Se reporta:

Nacimientos de 3 machos y 3 hembras en el mes de los cuales 2 provienen de las buvillas; venta de 10 buvillos a matadero y 4 buvillas descartadas por enfermas.

SE PIDE:

Calcular el costo de venta de los buvillos enviados a matadero y el resultado de la venta de las buvillas de desecho. Registre todas las operaciones al costo, haga sus cuentas de Mayor y los asientos respectivos. Haga un cuadro resumen con los datos del inventario final de Febrero.

En el mes de Marzo ocurre lo siguiente:

Egresos:

Mano de Obra Fija	3.563.157,00
-------------------	--------------

Alimentos Sal Minerales y Melaza	1.472.521,00
Medicinas, Vitaminas y Baños	100.000,00
Mantenimiento Maquinaria	1.854.862,10
Mantenimiento Instalaciones	1.112.833,26
Mantenimiento Cercas	143.260,00
Transporte y Fletes	90.000,00
Mano de Obra Especializada	36.000,00
Mantenimiento Vehículos	220.000,00
Insumos y Suministros de Produc.	1.489.991,28
Sueldos y Salarios Administrativos	1.500.000,00
Mantenimiento de Equipos de Ofic.	135.860,00
Servicios de Contabilidad	144.506,06
Intereses Bancarios	44.679,00
Gastos de Venta	<u>1.000.000,00</u>

Ingresos:

Venta de 1 buvillo
por 516.000 Bs
a matadero.

TOTAL

Se reporta:

Nacimientos de 3 machos y 3 hembras en el mes de los cuales 2 provienen de las buvillas; Destete de 9 hembras y 7 machos; traslado de 7 bautas a buvillas y de 3 bautes a buvillos; venta de 1 buvillo a matadero

SE PIDE:

Calcular el costo de venta del buvillo enviado a matadero. Registre todas las operaciones al costo, haga sus cuentas de Mayor y los asientos respectivos. Haga un cuadro resumen con los datos del inventario final de Trimestre.

5.- En la finca chivaloca, se produce carne y leche en una explotación de Cría Semi-intensiva de cabras lecheras en sistema de producción cabra-cabro. La finca comienza operaciones en 1997 y la última auditoria aplicada para el cierre del ejercicio Ene-Dic 2000 muestra la siguiente información:

Inventario Final Ganado Propio:

Cabras	200	15.400.000,00
Cabrones	5	4.00.000,00
cabritonas	119	9.460.000,00
cabros	160	7.204.000,00
cabritas	179	1.840.000,00
cabritos	170	1.528.000,00

TOTAL

Inv.Inicial de Ganado Ajeno:

cabros 100

Se sabe que las cabras tenían el siguiente agotamiento acumulado:

1998			1999			2000		
partos	# anim	monto	partos	# anim	monto	partos	# anim	monto
7	30	60.000	1	27	52.000	1	19	78.000
8	64	114.000	2	30	85.000	2	27	66.000
9	36	54.000	3	64	395.000	3	30	100.000

4	36	66.000	4	64	689.000
			5	36	16.000

Para el año 2.001 los vientres tenían un valor de rescate de 40.000 Bs. cada cabra y la información de partos a efectos del cálculo de agotamiento es la siguiente:

Partos	# animales
1	23
2	19
3	27
4	30
5	64
6	37

La empresa utiliza el mecanismo de cálculo de agotamiento de las curvas de producción tomando los porcentajes o alícuotas de agotamiento según lo que representa cada sub-lote dentro del total. La vida útil estimada es de 10 partos en estas cabras .

A continuación el detalle de los egresos e ingresos del mes de Enero del año en 2.002, el inventario Inicial y las novedades reportadas por el encargado a fin de mes:

Egresos:

Insumos y Suministros de Produc.	129.350,00
Sueldos y Salarios	500.000,00
Mantenimiento de Equipos ordeño.	1.750.000,00
Alimentos cabras	1.247.895,93
Intereses Bancarios	516.219,65
Impuestos, tasas, contribuciones	56.000,96
Mantenim. Vehículo trabajo	15.380,00
Construcción aprisco	1.422.730,00
Combustibles y lubricantes	1.100.000,00
Gastos de Medianería	<u>433.000,00</u>

TOTAL

Ingresos:

Venta de 13.416 litros de Leche por 5.762.680 Bs, 16 cabros por 1350 kgs. a 950 bs/kg, y 17 cabros ajenos x 1.400 kgs=precio
Se vende 10 cabras de descarte 3 de 3 partos 3 de 4 partos y 4 de 2 partos por un total de

510.000 Bs. al matadero

Se reporta:

La Venta de 16 cabros, se reportan 10 destetes hembras y 9 destetes machos; nacen 12 cabritos y 6 cabritas, los nacimientos hembras provienen de las cabritonas. De los 12 cabritos 1 se muere al día de nacido.

Se liquida el negocio de medianería de 17 de los 100 cabros ajenos que habían entrado por 39 kilos a 700 bolívares el kilo en promedio. Las inversiones hechas para mantener el rebaño ajeno fueron cargadas al gasto de medianerías en las cuentas nominales de otros egresos no se usó para este fin ningún centro de costo de ganado ajeno.

SE PIDE:

Calcular el costo de venta de los cabros enviados a matadero, la ganancia de la medianería y el resultado de la venta de las cabras de descarte. Registre todas las operaciones al costo, haga sus cuentas de Mayor y los asientos respectivos. Haga un cuadro resumen con los datos del inventario final de Enero.

Anexo 2

EJERCICIOS RESUELTOS DE MEDIANERIAS Y AGOTAMIENTOS

1.-En la finca Palmáosla se necesita calcular el Agotamiento total del período para el rebaño de Vacas. En el ejercicio ene-dic. 2000 se cierra el inventario con 136 vacas en producción con la siguiente distribución según los partos: 1 parto 77; 2 partos 24; 3 partos 21; 4 partos 12 y 5 partos 2. Se estima una vida útil de 8 partos y el Agotamiento se determina en esa empresa por línea recta de acuerdo al número de partos. Se sabe que el valor de rescate unitario de las vacas es al cierre del ejercicio 266.666 Bs y el valor según libros para cada vientre es de 450.000 Bs.

Respuesta: 3.116.678 Bs.

2.- En la finca San Isidro se tiene por política agotar el rebaño según la estadística reproductiva del vacuno y establecieron alícuotas de agotamiento de 5%, 10%, 20%, 20%, 15%, 10%, 10%, 5% y 5%, respectivamente para vacas de 1,2,3,4,5,6,7,8 y 9 partos. Si se sabe que en la finca hay un rebaño de 78 vientres donde 19 son de primer parto, 24 son de segundo parto, 21 son de tres partos, 12 son de 4 partos y 2 vientres son de 5 partos, calcule el agotamiento del ejercicio.

El Valor libros de la vaca promedio es de Bs. 450.000 y el Valor de Salvamento es de 266.666 Bs.

Respuesta: 1.879.174 Bs.

3.- En el Hato Paraíso hay 680 Vacas a fin de año que tienen un valor de 321.555 Bs al cierre, y su valor de salvamento es 237.750 Bs. Hay 90 vacas de 1 parto, 119 de 2, 144 de 3, 114 de 4, 87 de 5, 64 de 6, 54 de 7 y 8 de 8. Las alícuotas de agotamiento para el rebaño por política de la empresa obedecen a la estadística del vacuno bajo un criterio lento de desgaste y son: 20% para las de 1er parto, 10% a las de 2do., 5% a las de 3 partos, 5% a las de 4, 5% a las de 5, 10% a las de 6, 15% a las de 7, y 15% para las de 8 partos. Se necesita calcular el agotamiento final del periodo para cada lote y el total del gasto por agotamiento del ejercicio y el valor promedio de la alícuota de desgaste en el rebaño.

Respuesta: 5.267.144, 9.24%

4.- En el año 1998 el Hato Almorzadero tiene que cerrar sus registros contables y necesita aproximar un desgaste para su rebaño de vientres, no se han establecido normas internas para el porcentaje de desgaste y se decide tomarlo de la proporción que cada uno de los sublotos representa dentro del total de vientres, en este hato hay 2639 vientres de los cuales 100 son ajenos, pertenecen a un tercero. El resto del rebaño se encuentra distribuido así:

partos	# vacas
1	188
2	201
3	237
4	374
5	487
6	364
7	354
8	257
9	77

Las vacas valen 400.000 Bs. según el Balance y el valor de rescate es 200.000 Bs.

Calcule el total del gasto del año por agotamiento, y lo que representa del valor total en libros. Dibuje la curva de desgaste.

Respuesta: 66.069.240, 6.51%

5.- La hacienda el rosal recibe 20 mautes propiedad de Juan por 4730 kilos en total acordando un precio de entrada de 550 Bs el kilo al 18 de febrero de 1998. Los animales salen de la finca para venderlos a un cebador el 25-10-98 por 6729 kilos a un precio de 650 bs/kg. Calcule la ganancia del negocio y el total a percibir por cada parte. Diga quien es el medianero y quien el propietario.

Respuesta: 886.175 Bs. y 3.487.675 Bs.

6.- Henry entrega a medias un lote de 11 animales el 31-1-96 x 330 bs el kilo cada uno pesaba 258.91 kilos y se envia del lote 5 de los animales a matadero el 25-10-97 por 2455 kilogramos a 620 bs el kilo. Diga que monto se le paga al medianero y que monto recibe el propietario. Además calcule la ganancia de peso diaria del lote que se vendió.

Respuesta: 291.130 y 1.230.970 0.367 grs/día

7.- Luis entrega 12 animales que suman 2444 kilos a 400 Bs el kilo y salen 4 de ellos a 775 bs el kilo por 1838 kilos en total. Suponiendo que el resto de los animales había sido vendido ya y había sido cancelado el monto invertido inicialmente, teniendo en cuenta que estos 4 son la ganancia final del negocio que corresponde a cada uno.

Respuesta: 712.225 Bs c/u.

8.- La finca Quientequiere recibe 6 animales de Iris a 330 bs el kilo por un total de 1818 kilogramos el 16 de Febrero de 1996 al cabo de 2 años se venden 2 de ellos (quedando los otros 4 en la finca) por 897 kilogramos a 650 bs el kilogramo. Cual es el monto que corresponde a Quientequiere y cual es el monto que corresponde a Iris.

Respuesta: 0, y 583.050 Bs.

9.- Guillermina entrega a medias un lote de 17 animales a la finca La Estancia el 30-8-6 por 4512 kilogramos a 380 Bs/kg. Se venden a lo largo de dos años lotes parciales:

1 por 440 kgs el 25-10-97 por 638,11 Bs/kg.

1 por 484 kgs. el 15-5-98 por 810 bs/kg.

3 por 1350 kgs. el 30-6-98 por 820 bs/kg

2 por 918 kgs. el 3-9-98 por 827 bs/kg.

3 por 1388 kgs. el 2-12-98 por 770 bs/kg

1 por 475 kgs el 12-4-99 por 775 bs/kg.

Cuanto recibe Guillermina y el medianero en cada venta y cual es la ganancia acumulada del medianero al final de las ventas. Cual de las ventas fue la más eficiente en ganancia diaria de peso.

Anexo 3. Estructura de Cuentas Modelo para la Actividad Agropecuaria.