

IMPACTO DE LA CALIDAD CONTABLE EN LOS RESULTADOS FISCALES DE LA EMPRESA GANADERA VENEZOLANA

Lic. AEA Gerardo Mendoza D. (Esp. MSc.)
Universidad Católica del Táchira, Marzo 2012.
gerardo.mendoza@agroinformatica.com.ve

Resumen

La contabilidad de las empresas ganaderas, donde el producto de venta vive un período fisiológico desde su nacimiento hasta su salida o venta mayor de un año, deben capitalizar la carga financiera de su operación mediante el mecanismo de los costos por absorción. Es decir, imputar a los activos biológicos en las existencias (inventarios) en proceso todos los gastos indirectos y directos que se tengan vinculados con la producción de la renta pecuaria, basándose en equivalentes de peso de la biomasa y los estadios naturales de evolución: prenatal, crianza, levante, engorde.¹

Las disociaciones metodológicas que existen alrededor de la contabilidad de seres vivos, donde existe la discrecionalidad de los funcionarios fiscales y la creatividad contable de los propios profesionales de la contabilidad, abre una brecha ininteligible y a su vez peligrosa entre los dos extremos de la información contable. Estos extremos son la veracidad de la información y la viabilidad técnica de su consecución. Si ambos polos no se tratan de unir es cada vez más difícil obtener resultados sensatos útiles para la toma de decisiones, la medición de los procesos administrativos y el cálculo de una base imponible fiable.

Las razones que más justifican esta política contable se pueden resumir en 3 premisas fundamentalmente: la primera, la larga vida del producto en proceso que supera un año de vida en el fundo que puede llegar hasta 3 años en caso de los animales machos y de 8 a 12 años en las hembras de producción, esto hace que la contabilidad tradicional del ingreso menos el egreso pierda posibilidad de cumplir con el principio contable de la asociación de ingresos y gastos; la segunda razón rodea la necesidad de un resultado confiable, que además de sensato sea real, con el objetivo de garantizar sana gestión financiera basada en los registros contables (y no solo en el flujo de fondos), información útil para medir la competitividad y análisis financiero para una transparente relación con los entes crediticios del negocio; y por último garantizar un resultado objetivo para una justa fiscalidad.

En los países donde ocurren ciclos productivos ganaderos superiores a un ejercicio económico, es indispensable la capitalización de costos a los activos biológicos, en cambio no lo es en especies menores, o en ganaderías bovinas que vagamente transcurren un proceso de 1 año como por ejemplo la ganadería intensiva de carne argentina, la ganadería intensiva de carne norteamericana, los centro de producción vaca-Becerro² o cualquier explotación donde genéticamente se haya logrado precocidad en los plazos de vida de las reses que se venden,

Es notable la diferencia de los valores en libros contables de los activos biológicos en unidades de producción donde se practica la capitalización de costos, comparada con las que no lo practican. Las diferencias se acumulan por años y la información contable dice más verdades sobre el negocio en sí, tomando en cuenta que las diferencias de valor en activos con costos capitalizados en los primeros años producen utilidades no realizadas a favor de la empresa, y estas deben analizarse como patrimonio y no como resultado disponible. Es este caso, en el cual la NIC 41 representa un riesgo, pues distorsiona la información contable y fiscal desatando resultados que provocan el pago de impuestos directos por adelantado o en exceso, si la granja es contribuyente fiscal.

Es así como pueden acercarse más los extremos de la contabilidad pecuaria y lograr un escenario más sincero a través de los registros contables que inspire más confianza a los sectores agrícolas del mundo que

¹ Ver metodología en libro publicado por el autor de este artículo: CONTABILIDAD PECUARIA y COSTOS GANADEROS. Edición primera, Librería sin Límite, Mérida Venezuela. 2007. www.agroinformatica.com.ve // www.sinlimite.com.ve

² Vaca-becerro: ciclos productivos donde el animal que nace es vendido antes de su destete o retiro del seno materno.

pretenden adoptar la NIC 41 para disfrutar las ventajas del "fair value" y para lograr el objetivo de las NIIF: homologación de estados financieros en varias latitudes y armonización definitiva de la contabilidad.

Survey

The accounting in cattle businesses, wherein the product to be sold lives a physiologic period of time from its birth up until its sale of over a year, should capitalize de financial burden for its operation through the absorption costing method. In other words, allotting all indirect and direct expenditures related to the livestock operation to biological assets in stock, based on the equivalent in weight of the biomass and the natural phases of growth: pre-natal, rearing, raising and fattening³.

The methodological dissociations that exist in this regard, wherein the discretionary nature of fiscal officials and the accounting professional's creativity opens an unintelligible as well as dangerous gap, with one side as the accuracy of the information and the other as the technical feasibility for its attainment. If these opposite sides are not able to come together, it is very difficult to obtain sensible results that would be useful for decision making purposes, administrative tracking systems and the calculation of a reliable taxable base.

The reasons that support this accounting policy can be summarized basically in 3 premises. The first one is the long life of the product in process, which goes beyond one year in the ranch, amount of time that can reach up to 3 years in the case of male animals or 8 to 12 years in the case of females in production. This makes it impossible to apply the traditional accounting principle of association of income and expenditures. The second reason refers to the need of a reliable result, which should be not only sensible but also real, in order to guarantee a healthy financial management based on accounting records (and not only in the cash flow), useful information to measure competitiveness and a financial analysis for a transparent relationship with the business' funds providers. Lastly, to guarantee an objective result for a just taxation.

In those countries wherein the production cycles for cattle go beyond a financial year, the capitalization of costs in biological assets is essential. This is not true for minor species, or for livestock businesses in which the process is barely a year, for example the intensive livestock production of Argentinean beef, the intensive livestock production of North American beef, the cow-calf⁴ production centers or any other operation wherein a precocity in life cycles of the cattle for sale has been achieved genetically.

The difference in the accounting book values for biological assets in production units wherein the capitalization of cost method is applied and those that do not apply it is significant. The differences are accumulated over the years and the accounting information reveals more truths about the business itself, taking into account that the differences in value for assets with capitalized costs produce deferred earnings for the business within the first few years, and these should be analyzed as long term assets and not as inventory. In this case, the NIC 41 represents a risk because it distorts the accounting and tax information creating results that would cause the payment of direct taxes in advance or in excess, if the ranch is a tax payer.

Therefore, both ends of the spectrum in the livestock accounting can be brought together and attain a more sincere scene through the use of accounting records that would inspire trustworthiness in agricultural sectors worldwide that are considering adopting the NIC 41 in order to enjoy the advantages of the "fair value" and to achieve the objective of the NIIF: equal status for financial statements around the world and countable harmonization once and for all.

³ See methodology in book published by the author of this article: CONTABILIDAD PECUARIA y COSTOS GANADEROS. First edition, "Sin Limite" Book Store, Mérida Venezuela. 2007.
www.agroinformatica.com.ve

⁴ Cow-calf: Productive cycles where the animal born is sold before it is weaned.

I. INTRODUCCIÓN

1. Planteamiento del Problema

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 negocio; de tal manera, que se convierte en el eje central para llevar a cabo diversos procedimientos para conocer como se logra la obtención del máximo rendimiento económico.

Dentro del área de contabilidad general 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 podrían no satisfacer a la gerencia con la información deseada. En estos sistemas específicos de costo generalmente se proporciona a los directivos 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.

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 está destinada a mejorar las funciones de control que sirva como base a los procesos de planificación.

En esta investigación se estudia 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 se podrían recoger en: (1) El trabajo con entes y sistemas biológicos, (2) la existencia de una caja única para la empresa y la familia, y (3) la forma social del trabajo.

Este trabajo se focaliza en una de las 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 el potencial biológico 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 estados fisiológicos en que se pueden encontrar al momento de su cuantificación, requiriendo técnicas especiales de medición.

Hay que reconocer que en la actividad agropecuaria, aún no existe un adecuado desarrollo administrativo, que en general, posibilite implementar un sistema de costos que permita conocer los valores libros^a verdaderos de los

^aValor libros: Se refiere al monto de las cuentas a valores históricos contables. 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 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, se estudian 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.

En la actividad agropecuaria venezolana se observa que los lineamientos y normas de registro contable no son lo suficientemente específicos y al parecer no están ceñidos a las particularidades del manejo administrativo de los activos biológicos. Las unidades de producción 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 % (SENIAT, 1995) 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 esta investigación. Más allá de esta afirmación, se supone 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.

Al final de la investigación se demuestra el 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 cinco años, y el impuesto al valor agregado escasos dos años.

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, sólo 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 ICSVM (Impuesto al Consumo Suntuario y Ventas al Mayor: un impuesto al valor agregado con otro nombre, que inicia con una alícuota general del 10 %, hoy la alícuota es de 15 %) y de IAE (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 de 2004) 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 territorial, es 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-41 (Norma Internacional de Contabilidad 41) 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.

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

Trabajar en un sistema que promueva cambios para un registro objetivo de los activos biológicos conscientemente, acudiendo al sentido común más que a las normas que no clarifican el problema, puede ser útil no sólo para la empresa venezolana sino para todas aquellas empresas de cualquier país que aún desconozcan el resultado real de su gestión.

2. Importancia y Justificación

Se hace insuficiente la política contable generalizada en el agro venezolano, asumiendo afirmaciones de varios autores (entre ellos Rhese, 1968; Sánchez, 1995; Rodríguez, 1998; Acero *et al.*,2000) sobre lo que debiera ser el esquema de costos.

La NIC 41 es una norma internacional que según autores (Argilés, 2001; Elad, 2004), como se verá en el avance de esta investigación, no encaja bien en economías en desarrollo, establecer una propuesta que sirve de apoyo para sustituir la posible implementación de esta norma internacional en países en desarrollo, puede constituir la solución tanto para la mejora gerencial de las unidades de producción agrícola, como para la tributación objetiva de estas.

Este trabajo servirá de engranaje para las investigaciones ceñidas al cambio de los esquemas contables actuales, que a pesar de seguir vigentes y ser útiles para la gran mayoría de las empresas, no lo son del todo para las organizaciones cuyo medio de producción principal son los seres vivos.

El sector primario en Venezuela aparentemente funciona con un valor agregado muy bajo, las unidades de producción permanecen activas en el país, por haber sido fundadas en épocas de mejor economía agrícola y a su vez han sufrido muy pocas transformaciones a pesar de los avances tecnológicos de las últimas cuatro décadas.

El Sistema Fiscal Venezolano, conocido por las siglas SENIAT (Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria) ha venido eliminando los beneficios fiscales que existían para el sector primario de alimentos y esto ha colaborado con la disminución de la calidad de vida del productor agropecuario, cuya unidad de producción representa la única fuente de ingreso familiar, en virtud de las vertiginosas caídas de la rentabilidad en los últimos 10 años; ocasionada por las disminuciones reales (y en muchos casos nominales) de los márgenes de ganancia.

Venezuela no se autoabastece en términos de producción alimenticia, todavía depende de la “agricultura de puertos”, si su sector primario no se protege al máximo, podría existir un riesgo social más alto que el actual. La alimentación del venezolano puede verse afectada en momentos de crisis interna, cuando no existan suficientes recursos monetarios para importar las proteínas básicas. Por esta razón, el sector agrario, debe ser favorecido con equidad. Los beneficios de hacienda y finanzas quizás, eran las únicas subvenciones que quedaban en el sector rural, si van a desaparecer, como en efecto sucedió en 1999 por el cambio de la Ley de Impuesto sobre la Renta entre otras cosas, al menos el productor agropecuario tiene que conocer a qué se enfrenta, cómo organizarse y cómo

tributar de acuerdo con sus limitaciones y su potencial. Sumergirse en una adecuada gestión de costos es un gran primer paso, para que los empresarios del agro puedan administrar mejor sus organizaciones y hacer frente a la presión fiscal. Contribuir con esta tarea es el propósito de esta investigación, por lo cual se plantean los siguientes objetivos.

3. Objetivos

a. Objetivo general

Formular una propuesta metodológica contable para la distribución equitativa de los costos de producción en ganadería para mejorar la gerencia tributaria.

b. Objetivos específicos

- Identificar las debilidades de la metodología contable actual aplicada a unidades de producción o empresas con activos biológicos de la región tributaria andina (Barinas, Táchira, Mérida y Trujillo).
- Analizar la información existente en el entorno agro contable y en registros contables de productores venezolanos organizados.
- Analizar la normativa internacional y la metodología utilizada por la empresa agropecuaria venezolana para el tratamiento contable de los activos biológicos.
- Evaluar la certeza de los métodos contables utilizados desde el punto de vista fiscal.
- Proponer con este trabajo, una metodología de registros contables para activos biológicos en ganaderías de bovinos a pastoreo que aumente el grado de confianza de la información financiera a efectos gerenciales y tributarios.

Esta Investigación aborda sólo la problemática de los registros de costos de producción en las contabilidades ganaderas venezolanas, sus relaciones con la gestión y con el factor tributario en la actividad primaria.

Con la ayuda de la base de datos recabada de las empresas ganaderas que tienen RIF (Registro de Información Fiscal) y han solicitado el Registro Tributario de Tierras y

que además estén asistidas por un Licenciado en Contaduría Pública, se pudo inferir, cualificar y cuantificar la información sobre las relaciones existentes entre la rentabilidad de las empresas ganaderas y su margen disponible con su organización contable. Así como las relaciones existentes entre la organización contable y la organización fiscal.

A su vez, este trabajo permite la formalización de una propuesta que sirve para registrar en el agro la información financiera con sensatez, completa, sencilla y de fácil manejo para los productores de Táchira, Mérida, Trujillo y Barinas. Tomando lo correcto de los procesos existentes y las reglas viables de la normativa nacional e internacional.

En ningún momento se pretende imponer una herramienta de trabajo contable, ni criticar los procesos actuales sin fundamento. Por el contrario, se obtuvo una metodología cuyo principal aporte es despertar un mínimo interés para abrir nuevas investigaciones en las áreas donde verdaderamente la técnica contable no está haciendo el trabajo, y la normativa no se está respetando. Buscando principalmente la adaptación de todo lo existente de manera fácil y sencilla a través de nuestra propuesta. La planificación fiscal en la mayoría de los casos es la que genera el interés por el control de datos contables y aplicación de técnicas, investigación y desarrollo de los métodos y la organización empresarial, no la gestión en busca de la productividad como tal. Ésto provoca manipulación de los registros contables.

II. DISEÑO METODOLÓGICO

1. Nivel de Investigación

La investigación es de tipo cuantitativa. Esto se explica porque a partir de tres variables que se agrupan para definir la calidad contable, se explican dos variables cuantitativas por esencia que son la rentabilidad y el margen disponible y a su vez el comportamiento y la relación entre ellas y la calidad contable. Finalmente se trata de medir la calidad de los registros por un lado y las posibilidades de cambio en sus políticas para optimizar la gerencia tributaria y facilitar la planificación fiscal a través de las relaciones entre la calidad contable y el comportamiento de los resultados medidos por la rentabilidad

y el margen disponible. Las relaciones se logran a través de regresiones lineales simples y regresiones múltiples y se explican de manera cualitativa.

2. Población o Universo

La administración tributaria puso a la disposición datos donde se evidencian 26482 productores registrados en el registro tributario de tierras. Estos se presumen organizados. Se aplicó muestreo estratificado para poblaciones finitas y se obtuvo un resultado de 100 productores correspondientes a la región tributaria andina (estados Táchira, Mérida, Barinas y Trujillo), los cuales fueron encuestados, sus estados financieros fueron analizados, certificados sus registros y constatados que estuvieran asesorados por un profesional de la contaduría pública.

Estos 100 productores abarcan en extensión 414 797 hectáreas y mantienen un rebaño de 295 239 cabezas. Se encuentran distribuidos geográficamente de acuerdo al factor de estratificación, 29 unidades de producción se ubican en el estado Táchira, 37 en Mérida, 27 en Barinas y 7 en Trujillo.

3. Técnicas e Instrumentos para la Recopilación de Datos

Se aplicó a la muestra un instrumento que nos informa sobre las cualidades de sus registros contables, la calidad de su gerencia y las necesidades o logros de su planificación fiscal. Específicamente este instrumento comprende tres reportes financieros: (1) Balance general, (2) estados de resultados y (3) análisis financiero-productivo de cada productor de la muestra. Adicionalmente se analizó la base de datos anexa a esta propuesta para inferir sobre indicadores de probabilidad de mejora de la gerencia tributaria.

4. Procesamiento y Análisis de Datos

Se procesaron los datos recopilados y de los instrumentos analizados aplicando el software estadístico SPSS (Statistical Package for Social Sciences, versión 11.5). Para analizar las variables: (1) Calidad de registros contables (esta variable está comprendida por la congruencia de tres procedimientos contables que son: capitalización de costos, aplicación de valoraciones al costo y correcta estratificación de cuentas del activo biológico incluido

el agotamiento acumulado), (2) rentabilidad del activo total y (3) margen disponible anual. Con el objeto de observar que relación existe entre ellas, a efectos de explicar el nivel de gerencia tributaria a través de la correlación entre los resultados anuales medidos por los márgenes disponibles y la rentabilidad, y la calidad de los registros contables a efectos de la correcta gestión contable de los activos biológicos.

En una primera etapa, se utilizó el método de las regresiones lineales múltiples y simples para explicar la relación entre las variables definiendo como dependientes la rentabilidad y el margen disponible, y como independientes las tres subdivisiones de la calidad de registros contables.

Las variables se definen de acuerdo a los Cuadros 1, 2, 3, 4 y 5 de operacionalización.

Cuadro 1. Operacionalización de variables independientes (Gestión de Costos Ganaderos)

Variable	Definición	Dimensiones	Indicadores	Ítems ^b del instrumento (balances analizados)
Gestión de costos ganaderos ^a (valoración y estructura de cuentas)	Registro contable y seguimiento de los costos ganaderos capitalizados a crías en evolución de acuerdo al período fisiológico en una etapa determinada	- Contabilidad ganadera	- Valor en libros de los semovientes medido al costo más su capitalización	1
		- Contabilidad tributaria	- Frecuencia y registro de inversiones en centros de costos biológicos	2
		- Organización administrativa		

^aVariable independiente. ^b1: Monto de semovientes en producción, 2: Centros de costo.

Cuadro 2. Operacionalización de variables independientes (Capitalización de Costos)

Variable	Definición	Dimensiones	Indicadores	Ítems ^b del instrumento (balances analizados)

Capitalización de costos biológicos ^a	Cuentas de transito o puentes a nivel de activo, utilizadas para capitalizar la carga financiera de cada periodo fisiológico de acuerdo a la edad de los activos biológicos	- Costos ganaderos	<u>Etapas o lapsos:</u>	
		- Relación edad-estado fisiológico	- Periodo prenatal	3
		- Relación edad-momento productivo	- Periodo de crianza	4
			- Periodo de levante	5
			- Periodo de engorde	6

^aVariable independiente. ^b3: Centro de costo prenatal, 4: Centro de costo de crianza, 5: Centro de costo de levante, 6: Centro de costo de engorde.

Cuadro 3. Operacionalización de variables independientes. (Estructura de Cuentas)

Variable	Definición	Dimensiones	Indicadores	Ítems ^b del instrumento (balances analizados)
Estructura de cuentas con agotamiento de activos biológicos ^a	Clasificación en tres estratos, circulante, fijo, y en proceso, de los activos biológicos en la estructura de cuentas contables. Y uso del agotamiento de reproductores y vientres	- Gestión financiera	- <u>Activo circulante:</u> Ganado para la venta	7
		- Gestión contable	- <u>Activo fijo:</u> Semovientes en producción menos Agotamiento acumulado de semovientes en producción	8
		- Gestión tributaria y fiscal	- <u>Activo en proceso:</u> Ganado en evolución ^c	9

^aVariable independiente. ^b7: Inventario de ganado para la venta, 8: Semovientes en producción, 9: Semovientes no agotables. ^cSinónimo de ganado no agotable, que no está en producción y por lo tanto no se deprecia, por el contrario gana valor.

Cuadro 4. Operacionalización de variables dependientes (Rentabilidad)

Variable	Definición	Dimensiones	Indicadores	Ítems ^b del instrumento (balances analizados)

Rentabilidad del activo total ^a	Razón entre la utilidad neta final y el total de activos	- Gestión financiera	- Utilidad neta	10
	El primero como numerador y el segundo como denominador de la fórmula	- Gestión contable - Gestión tributaria	- Activo total	11

^aVariable dependiente.

^b10: Monto de la rentabilidad neta, 11: Monto del activo total.

Cuadro 5. Operacionalización de variables dependientes (Margen Disponible)

Variable	Definición	Dimensiones	Indicadores	Ítems ^b del instrumento (balances analizados)
Margen disponible anual ^a	Razón entre el margen neto disponible final y el total de los ingresos brutos (siendo el primero el resultado entre los ingresos brutos menos los costos, menos los gastos)	- Gestión contable	- Ingresos brutos	12
		- Gestión tributaria	- Costos de producción y ventas	13
		- Gestión financiera	- Gastos administrativos	14

^aVariable dependiente.

^b12: Monto de los ingresos brutos, 13: Monto de los costos de producción, 14: Monto de los gastos administrativos.

III. ANÁLISIS DE RESULTADOS

De acuerdo a las tres variables descritas, calidad de registro, rentabilidad y margen disponible, los resultados obtenidos explican como puede optimizarse la gerencia tributaria en las fincas de Venezuela ante la normativa actual y las probabilidades de adaptación de sus registros contables a un mecanismo legal más objetivo de registro.

En primer lugar se aplicó la regresión lineal múltiple, o sea, una variable dependiente con dos variables independientes. Para confirmar, también se hizo la regresión lineal simple (individual) con cada una de las variables dependientes, y confirmaron que el componente de la variable estructura de cuentas y agotamientos biológicos es el de menos significancia con este modelo, apenas explica el comportamiento de las variables en 2.2 %.

Se demostró a la vez que la capitalización de costos de manera aislada, explica mucho mejor las variables rentabilidad y margen disponible, más esta última que la primera, pero aún así no es muy importante como variable independiente y explica apenas un 6.7 % del comportamiento de la variable margen disponible anual.

Variables dependientes:

1. Liquido Disponible = Utilidad Total Neta / Ingreso Bruto
2. Rentabilidad del Activo Total = Utilidad Total Neta / Activo Total

Variables Independientes:

1. Estructura de Cuentas y Agotamiento Acumulado de Activos Biológicos
2. Gestión y Capitalización de Costos

No conforme con este resultado, se construyó a partir de la variable cualitativa calidad de registros, una variable cuantitativa nueva, que en términos numéricos nos puede dar una mejor idea de la relación de esta variable con las dos variables dependientes. En este sentido, se asignó valores de 1 a 5, para calificar las condiciones de los registros contables desde malo (1) hasta excelente (5), con el siguiente grupo de características para las 100 empresas de la muestra:

- Las empresas con Mala calidad de registros contables fueron tildadas por no controlar del todo una contabilidad diferente a la general, es decir, sin estructura de cuentas agrícolas, sin cuentas de agotamiento, sin capitalización de costos y sin gestión de costos.
- Las empresas con Regular calidad de registros contables resultaron aquellas que a pesar de no capitalizar costos, ni tener una sana gestión de aquellos, ni agotar los

vientres y reproductores, al menos mantenían una correcta clasificación de cuentas en la estructura del activo biológico.

- Las empresas con Aceptable calidad de registros contables observan en sus estructuras una contabilidad de costos gracias a una correcta gestión de absorción en el costeo, con una estructura de cuentas correcta y además manejan el agotamiento acumulado de los activos fijos biológicos. Pero no capitalizan costos ganaderos ni centralizan la carga financiera en el mecanismo utilizado.
- Las empresas con Buena calidad de registros contables son aquellas que clasifican correctamente sus cuentas, agotan sus activos fijos biológicos, capitalizan costos centralizando la carga financiera (es decir usan centros de costos biológicos).
- Las empresas con Excelente calidad de registros contables agrícolas no presentan ninguna deficiencia en sus procesos contables pecuarios y además pueden capitalizar costos centralizando a través de los centros de costo, o directamente a los inventarios puesto que conocen desde el origen del costo a que rebaño va dirigido y en que cuantía.

Respecto de los resultados obtenidos en este análisis estadístico, también con el software SPSS (versión 11.5), se puede decir definitivamente que la calidad de los registros contables de las empresas ganaderas analizadas explican en 47 %, el margen disponible anual neto que presentan en una relación directa y un coeficiente de correlación de 0.68. Es decir, a mayor calidad de registros mayor margen disponible. La rentabilidad en cambio no se explica tan bien como el margen disponible, pero igualmente se explica en una cuantía importante, respecto de los análisis preliminares con las variables aisladas.

No conformes con este 47 %, se tomó calidad de registros, nueva variable cuantitativa, y se buscó relación a través del mismo mecanismo con el margen disponible bruto, es decir la utilidad bruta sobre el ingreso total, sospechando que influye más el costo que los gastos administrativos en el estudio. Y en efecto, las salidas del análisis estadístico de regresión simple arrojaron un R^2 (Coeficiente de determinación) de 52 % y un coeficiente de correlación de 0.72. Esto quiere decir que la calidad de registros está muy marcada por la capitalización de costos, más que por la estructura de cuentas y el uso del agotamiento acumulado; pero que en efecto, la calidad de registros como un todo está

directamente relacionada (en una relación moderadamente fuerte) con el margen disponible bruto, variable que sólo considera ingresos y costos de producción.

Al tomar sólo los costos y desechar los gastos en este último análisis, se aprecia la importancia de la gestión de costos capitalizados y de la asociación de ingresos y costos, puesto que mientras mejor es la calidad de registros, más alto es el margen disponible bruto, que a su vez quiere decir que la calidad de registros es mayor mientras menos costos se resten a los ingresos totales. Lo anterior nos dice que capitalizando costos (dejando una parte de ellos en los activos), se descubren los resultados reales que explican muchas cosas dentro del comportamiento de los productores.

En este sentido se puede inferir tres situaciones:

- La gerencia tributaria de las ganaderías a pastoreo serán más sanas en la medida que sus registros contables tengan mayor calidad, puesto que los resultados obtenidos con la correcta asociación de ingresos y gastos originan resultados confiables.
- La relación positiva entre las ganancias y la objetiva asociación de costos e ingresos representada por la buena calidad de registros nos dice que el negocio agropecuario finalmente es bueno, con márgenes disponibles de 70 y 80 % de los ingresos y rentabilidades de 30 y 40 %; lo que explica porque muchos productores continúan en el negocio aún y cuando sus registros contables (de mala calidad) les decían que los márgenes disponibles eran pequeños o negativos y vivían en pérdidas permanentes.
- Los resultados reales, confiables, se obtienen sólo a partir de contabilidades con buena calidad en sus procesos. Analógicamente los impuestos justos provienen de este tipo de registros contables. Esto confirma que en las ganaderías venezolanas, ciertamente se viene tributando de manera incorrecta en todas aquellas empresas o explotaciones que no tienen calidad en sus registros contables de la mano de la capitalización de costos ganaderos.

Las razones por la cual la rentabilidad no explica tan bien el problema como si lo hace el margen disponible, es porque en la rentabilidad están implícitos componentes inflacionarios adicionales representados en los activos totales (denominador de su fórmula),

los cuales algunas veces pueden no reflejar la verdad en el valor libros de la empresa, por lo complejo de la aplicación de los indicadores de precios al consumidor y del ajuste por inflación en fincas que no tienen nada relacionado con el área metropolitana de Caracas. Además la rentabilidad consiste en una relación entre las ganancias netas y los activos, esto degenera de alguna manera las intenciones de buscar una relación tan directa entre los resultados (que están expuestos a tasas de interés por espacio de un año) y los activos (que están expuestos a tasas de interés acumuladas de toda la vida productiva de aquellos).

IV. PROPUESTA PARA EL REGISTRO DE COSTOS EN LA CONTABILIDAD DE GANADERÍAS DE BOVINOS A PASTOREO

A continuación se presenta la estructura de cuentas relacionadas con la actividad primaria agrícola, en el Cuadro 6 se observa el esquema estructurado de

Cuadro 6. Estructura de cuentas específicas de la contabilidad agropecuaria

A. En cuanto al Inmovilizado Material y Existencias:

1. Activo Circulante: inventario de productos para la venta - existencias
 - a. Machos destinados a la venta
 - b. Hembras destinadas a la venta
 - c. Animales de desecho
 - d. Productos recolectados en almacén (cosechas)
 - e. Cultivos de ciclo corto (anuales)
2. Activo Fijo: * semovientes de producción - inmovilizado material biológico en producción
 - a. Hembras en producción de primer parto
 - b. Hembras en producción múltiparas**
 - c. Machos reproductores
 - d. Animales de trabajo
 - e. Cultivos perennes en producción (etapa productiva)***
3. Otros Activos: semovientes en formación - inmovilizado material biológico en formación
 - a. Hembras servidas por primera vez
 - b. Hembras preñadas por primera vez
 - c. Hembras destetadas
 - d. Machos destetados****
 - e. Crías hembras (hembras en fase predestete)
 - f. Crías machos (machos en fase predestete)
 - g. Cultivos perennes en formación (etapa preproductiva)

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

Patrimonio

1. Superávit por actualización de activos biológicos
 - a. Por evolución
 - b. Por revalorización

2. Cuentas de resultado
 - a. Ingresos por evolución y nacimientos
 - b. Egresos por involución
 - c. Pérdidas, mermas y degradaciones

*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.

**Múltiparas: vientres que han parido más de una vez.

***Después de la primera cosecha.

****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.

cuentas específicas de la contabilidad agropecuaria, presentado una nomenclatura general que permite 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.

Explicaremos a continuación el tratamiento que debe otorgarse a cada grupo de cuentas del Cuadro 6.

A. INMOVILIZADO MATERIAL Y EXISTENCIA

1. Tratamiento del Activo Circulante

a. Machos destinados a la venta

En esta cuenta se manejan 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 principalmente desde la cuenta de machos destetados.

b. 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: (1) 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 (2) cuando la hembra adulta ha cumplido su ciclo productivo y bien por causas naturales de improductividad (desgaste fisiológico) o bien por decisión de la gerencia, basada en las políticas de descarte por el programa genético, es separada del lote de producción y reubicada en las áreas de recuperación de la finca para su pronta desincorporación.

c. Animales de desecho

Son todos aquellos animales que pudieran no estar incluidos en los puntos a y b, y que 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.

d. Productos recolectados en almacén (cosechas)

Se refiere a todos los frutos o cosechas de origen vegetal que tras haber sido recolectados, se mantienen en la empresa hasta su comercialización. En la mayoría de las organizaciones agrícolas, las cosechas se 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 periodos de tiempo considerables mientras se acondiciona para el mercado.

e. Cultivos de ciclo corto

También conocidos como cultivos anuales, se mantienen en esta cuenta del activo circulante como existencias para la venta toda vez que, el periodo que transcurre desde la siembra hasta la recolección sea menor a un año, por lo tanto todo el valor capitalizado en la siembra y el mantenimiento del cultivo afecta directamente el valor de las ventas que de él se desprendan. Estos cultivos de ciclo corto, sin lugar a dudas, pueden clasificarse en este grupo del inmovilizado material debido a una condición muy especial que los caracteriza y que los distingue del resto de los cultivos, la cosecha o recolección del fruto implica la eliminación de la plantación (en este grupo de cultivos se encuentran, por ejemplo, todos los cereales, las oleaginosas a excepción del olivo, todas las hortalizas, algunos tubérculos y algunas raíces. Son los que cubren mayor área de siembra en el mundo). De acuerdo con esta 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. Tratamiento del Activo Fijo

a. Hembras en producción de 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 recientemente desde el grupo de hembras preñadas de los otros activos 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 del programa genético de la gerencia.

b. Hembras en producción múltiparas

Se incluyen las hembras que tienen más de un parto. No hay diferencia entre este grupo y el anterior, ambos se clasifican dentro del inmovilizado material o activo fijo agotable. La distinción entre uno y otro grupo viene dada solamente por el hecho de que en el grupo anterior se reciben siempre las hembras preñadas no paridas anteriormente, en cambio en este se reciben sólo hembras en producción ya paridas. La vida útil reproductiva a efectos de amortizaciones viene dada por las estimaciones de su ciclo productivo o por el programa genético de la gerencia.

c. Machos reproductores

Son los padrotes o sementales que cubren o montan a las hembras aptas para recibirlos. Son parte del inmovilizado material (activo fijo) porque efectivamente están involucrados en el proceso de producción directamente, tanto como los vientres adultos. Al igual que éstos, son responsables de la producción de crías. Son agotables (amortizables), pero en mucho menor plazo. Su vida útil reproductiva está limitada por los riesgos de consanguinidad dentro del rebaño. Son removidos del rebaño cuando existen riesgos de que monten a sus hijas y también a causa de requisitos propios del programa de mejora genética.

d. Animales de trabajo

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

e. Cultivos perennes en producción

Éstos 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, pues en ese momento se puede reconocer que es fértil y capaz de generar otras cosechas. Por eso, consideramos que el punto de transferencia de las plantaciones del inmovilizado no agotable al inmovilizado agotable es la primera cosecha, es decir, el punto desde el cual la gerencia ya puede tener certeza de que la producción vegetal comienza un ciclo no interrumpido de reproducción anual. Producen una cosecha como mínimo al año. Su vida útil depende de la fisiología del cultivo en cuestión. Hay cultivos con vida útil productiva de 5 años, 8, 10, 12, 18, 25, 30, 60, y hasta 100 o más años.

3. Tratamiento de Otros Activos

a. Hembras servidas por primera vez

Son todas aquellas aptas para la reproducción cubiertas naturalmente por padrotes o inseminadas artificialmente, 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.

b. Hembras preñadas por primera vez

Se distinguen de las anteriores sólo porque su preñez ya ha sido detectada, y probablemente los padrotes de ese grupo de hembras ya han sido removidos. En el caso que la gerencia mantenga estos dos grupos, el de hembras servidas 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.

c. Hembras destetadas

Estas son las hembras en formación que no han llegado a la madurez fisiológica adecuada para ser preñadas, pero si están suficientemente desarrolladas para independizarse de sus madres. Se mantienen sin sus madres, solas y separadas de aquellas que sí están aptas para la reproducción. Es común observarlas unidas a los machos de su edad en

algunas unidades con limitaciones de espacio, dado que aún no corren riesgos de preñez precoz, pero lo más recomendable es, en lo posible, mantenerlas separadas de los machos de su edad. Representan el grupo de animales donde se observará tarde o temprano la pubertad.

d. Machos destetados

Estos son los machos en formación que no han llegado aún al peso ideal para comenzar su engorde terminal, mantienen un crecimiento óseo importante todavía acompañado de un menor crecimiento muscular, pero si están suficientemente desarrollados para independizarse de sus madres. Se mantienen sin sus madres, solos y separados de aquellos que están en fase de crecimiento muscular importante. Es común observar estos machos unidos a las hembras de su edad 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, más que todo para no permitir excesos de ejercicio y facilitar el crecimiento. Representan el grupo de animales donde se observará tarde o temprano la pubertad.

e. Crías hembras

Son las más pequeñas del ciclo de producción, ellas aún dependen de sus madres en todo sentido. No han culminado su período de crianza. Permanecen con sus madres por largos periodos o en algunas especies todo el tiempo. Su principal alimento es la leche materna. Son conocidas como las becerras o “crías hembra”.

f. Crías machos

Son los más pequeños del ciclo de producción, 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 los becerros o “crías macho”.

g. Cultivos perennes en formación (etapa preproductiva)

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 demuestran 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, a 5 años generalmente, pero hay contadas excepciones de mucho más plazo.

B. LAS RESERVAS (PATRIMONIO) Y CUENTAS DE RESULTADO

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 reservas. Esto se hace igualmente en Colombia como parte de un procedimiento instituido en ley contable y las cuentas de actualización existen en el plan de cuentas legal, son denominadas “Ingresos diferidos por procreación”, y se les da tratamiento en el Pasivo Diferido. (Universidad de Santander, Cúcuta, Colombia). La NIC 41 indica que tal diferencia debe contabilizarse directamente al ingreso o al gasto (ver puntos B.2.a o B.2.b.), pero hemos observado que se utiliza en Venezuela esta acumulación a nivel patrimonial dadas las complicaciones inflacionarias del país. Lo cual no juzgamos *a priori*, así como tampoco juzgamos los requerimientos de la NIC 41 hasta este momento, aunque autores como Argilés (2001) y Elad (2004), 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) y otro por cambios de los precios del bien (revalorización), ambos difíciles de distinguir. En el caso 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.

a. 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.

b. Actualización por revalorización

Es el cambio de valor que corresponde al cambio en los precios del bien. Si el cambio de valor es desfavorable, la acumulación es negativa, en ese caso se trata como un déficit por desvalorización.

La distinción entre uno y otro requiere de datos exactos de precios en el tiempo y de condiciones físicas constatadas 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.

2. Tratamiento de las Cuentas de Resultados o Nominales

a. 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).

b. Egresos por involución

Opuesta a la cuenta de ingresos, se trata de la cuenta que recibe las diferencias descritas anteriormente, cuando éstas 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.

c. 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.

V. LA COMPLEJIDAD DE LA CONTABILIDAD GANADERA

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 organizaciones, 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 mayores (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 cuatro ejercicios en el más largo de los sistemas de producción) porque estos tienen entre 17 y 43 meses de vida total en la empresa (Figura 1) 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, por tanto, no se cumple con uno de los principios contables de aceptación general. El principio contable de asociación de ingresos y gastos.

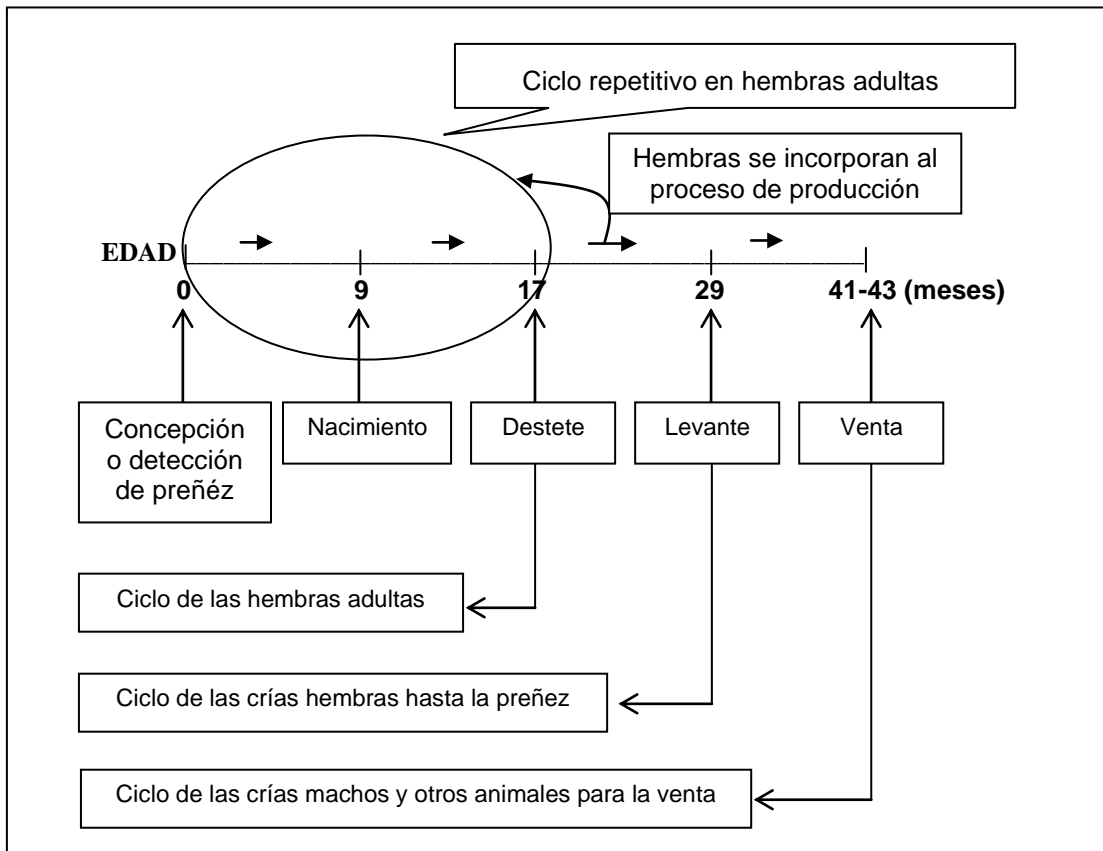


Figura 1. Ciclo productivo en las especies mayores.

VI. CENTRO DE COSTOS EN ACTIVOS BIOLÓGICOS

La contabilidad aplicada a la empresa agropecuaria, por los activos que controla, y por lo complejo de sus fases 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 posible el traslado al costo promedio del animal al inventario siguiente. 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. 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 costos 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 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.

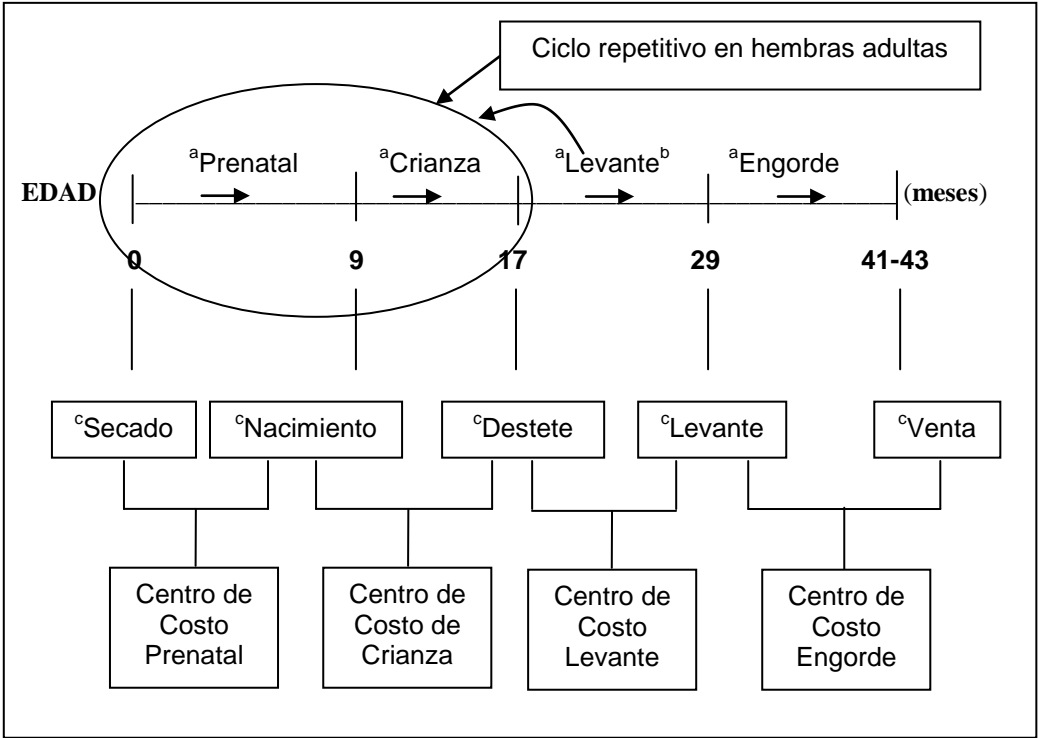
En la ganadería bovina hay cuatro procesos fundamentales que se realizan durante la vida de la cría y hasta su salida de la finca. El primero es el proceso prenatal, que ocurre antes del parto y permite imputar costos al lote de crías que están en el vientre de las vacas escoterías; el segundo es el 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 aproximadamente 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 con peso alrededor de 350 kilogramos, puede este proceso estar conformado por 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 cuatro procesos son invariables, en todas las explotaciones se repiten y todas manejan su rebaño dividido en cuatro partes (subrebaños) al menos; pueden haber varios lotes de ganado correspondientes a cada uno de estos procesos, pero cada uno corresponde a uno y sólo a uno de estos cuatro subrebaños. Es decir, en todas las unidades de

explotación bovina, existen por lo menos cuatro subrebaños bien identificados y manejados por separado (Figura 2).

Las cuatro 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. 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 (UAB). Una UAB, es el equivalente al peso corporal del vientre adulto de cualquier especie doméstica, en el caso de los vacunos por ejemplo, es 450 kg porque eso es lo que pesa la vaca adulta apta para la reproducción. Este criterio sirve para definir por el peso corporal del resto del rebaño, su equivalente en UAB. Es precisamente con base a las UAB que existen en cada uno de los cuatro procesos o subrebaños, que se deben prorratear los costos de producción.



^aPeríodos fisiológicos; ^bHembras se incorporan al proceso de producción;

^cEventos que determinan el final de cada período fisiológico.

Figura 2. Esquema de centros de costos biológicos.

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

Sólo será necesario informarnos del total de UAB de la unidad de producción y el total de UAB en cada uno de los cuatro subrebaños, 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 subrebaño o proceso que corresponda. Como los subrebaños 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 cuatro subrebaños 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 la 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 costos 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 sólo 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 más el valor imputado al cerrar el centro de costo).

Los eventos que marcan el fin de cada proceso son los eventos que reportan desde la unidad de producción y que se deben requerir cada mes: los nacimientos, los destetes, los mautes de 350 kg que pasan al lote de engorde y mautas que van a ser entoradas y en cuarto lugar las salidas de los animales de engorde de la unidad de producción (matanza, venta, traslado a otra unidad de producción).

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 grupo de levante; cuando se reporte un traslado por alcanzar los 350 kg, 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 (Figura 3).

En el caso de las novillas servidas (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 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.

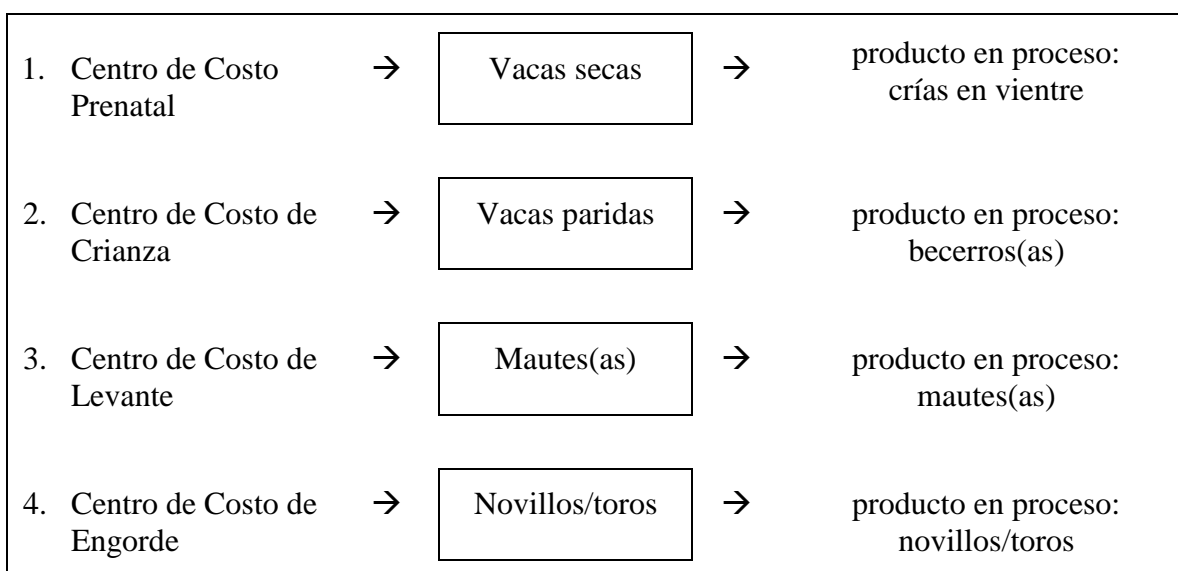


Figura 3. Estructura de cuentas transitorias de centralización de costos de producción para activos biológicos.

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 ésta 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 probablemente

otra en el vientre. 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 (porcentajes) 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 prorratar 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 una consecuencia 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, es decir si ésta no es consumida por la cría y transformada después en carne por la misma cría. Por ello, si es obtenida mediante el ordeño, debe ser considerada un ingreso aislado que aumenta la renta bruta. El costo de un kilogramo 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 sólo 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 nacida y la cría por nacer (nonato), 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. Sólo 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 ésto 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, sólo un producto paralelo del parto.

El rebaño deberá ser clasificado en el balance para el correcto funcionamiento de este mecanismo de la siguiente manera:

- Activo circulante: (ganado para la venta) novillos-toros
- Activo fijo: (semovientes de producción) vacas y toros reproductores
- 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 subrebaño, 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.F 1 000 y en el subrebaño de ordeño o cría hay 75 de esas 100 UAB, entonces, se cargarán al centro de costo de crianza 750 Bs, y 250 serán proporcionados en el resto de los subrebaños según el mismo criterio. Para el control del procedimiento descrito, podrá utilizarse una cédula como la que se muestra enseguida en el Cuadro 7, con el detalle del inventario y su equivalente en UAB, donde podrán detallarse los montos que corresponden a los distintos subrebaños del total de los costos de cada mes, para soportar las operaciones que dan lugar al incremento del valor de los inventarios.

Con relación a las 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

Cuadro 7. Cédula que prorratea el costo por unidades animales bovinas del gasto de un mes por la cantidad de bolívars 19 017.82 (Bs F)

Grupo etéreo	Subrebaño									Total	Base por UAB ^a	UAB n	CC ^b x UAB %	Monto a Cargar a cada subrebaño (Bs F)
	1	2	3	4	5	6	7	8	9					
Vacas Escoteras	107	253	103					1		464	1	464	20.31	3 861.82
Vacas Ordeño	624									624	1	624	27.31	5 193.49
Novillas	341	3								344	0.75	258	11.29	2 147.31
Becerras(as)	470	161	97			1		1		730	0.25	182.5	7.99	1 518.93
Toros	36	5	4							45	1.5	67.50	2.95	561.80
Toretas	7	1								8	0.5	4	0.18	33.29
Mautas			1	15	140	219	222			597	0.5	298.5	13.06	2 484.38
Mautes	2	1	178			1	185	29	11	407	0.5	203.5	8.91	1 693.71
Receladores	7	2	1							10	1.5	15	0.66	124.84
Novillos			105					119		224	0.75	168	7.35	1 398.25
Total	1 594	427	503	140	219	224	304	31	11	3 453		2 285	100.00	19 017.82

^aUnidad animal bovina (450 kg).

^bCentro de costos.

Nota: Posteriormente se ubica cuál de esos subrebaños 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 subrebaño de crianza se cargará: $5 193.49 + 1 518.93 + 561.80 + 124.84 = 7 399.06 = 38.9 \%$.

el valor de sus activos vivos según el mercado. En este caso y sólo en este caso, habría que contabilizar una diferencia existente entre el valor-libros 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 la unidad de producción, para después convertirlo en ingreso por evolución. La auditoria permanente que debe caracterizar esa cuenta de acumulación es tal que el beneficio que a la postre ofrece, no justifica su control, pero es necesaria, ya que permite diferir los ingresos obtenidos por acumulación de valor o peso en los animales, para realizarlos posteriormente cuando éstos salgan de la unidad de producción 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 ható 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 sub-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 en desarrollo 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. Sobre todo cuando se trata de bienes que pudieran dejar de existir repentinamente o que pudieran involucionar o degradarse.

VII. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

En fincas ganaderas de bovinos a pastoreo los flujos de caja pueden estar en montos mínimos por largos períodos, pero este estudio demuestra que las ganancias se obtienen, existen y permanecen en una buena parte “caminando en el potrero”, y en una menor cuantía nutriendo los flujos de fondos. Esto quedó explicado en 52 % por la relación entre la calidad de registros y el margen bruto disponible de acuerdo al modelo.

Analógicamente a lo anterior, esta afirmación es una prueba y un camino abierto de investigación para estudiar la viabilidad de aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad para la Agricultura (NIC 41) en países en desarrollo debido a su alta inflación, ya que en estos países existen normas fiscales que impiden equilibrio en la medición de la capacidad contributiva de los productores del campo, como en Venezuela, pues la NIC 41 exige en su párrafo 26, que los incrementos patrimoniales por la revalorización y evolución sean considerados ingresos de inmediato y no en el momento de su realización (venta de los semovientes que los producen). Alternativamente aplicar la norma siempre y cuando se permita llevar a las cuentas de patrimonio el reconocimiento inicial del valor razonable de los activos biológicos, en vez de afectar con éste la cuenta de resultados del ejercicio en el cual se adopta la norma. Esta última práctica fue adoptada por Costa Rica en el 2002 por orden legislativa, cuando se introdujo su sector agropecuario a la NIC 41.

Con estos resultados queda demostrado que la realización inmediata de las ganancias en la contabilidad conlleva al adelanto de utilidades que pueden permanecer mucho tiempo diferidas en la práctica, con el consecuente pago en exceso o pago adelantado de tributos.

Cuando ocurre la asociación de ingresos y costos, los resultados son más objetivos, se descubren las ganancias ocultas al cargar al activo la parte que en técnicas incorrectas se cargaba al costo o gasto.

La correcta estructura de cuentas contables, y la práctica del agotamiento biológico, no son tan importantes como la capitalización de costos en centros de costos biológicos. Estos últimos explican aisladamente el 9.9 % del margen disponible y las otras dos en un 0.2 y 3.2 % respectivamente.

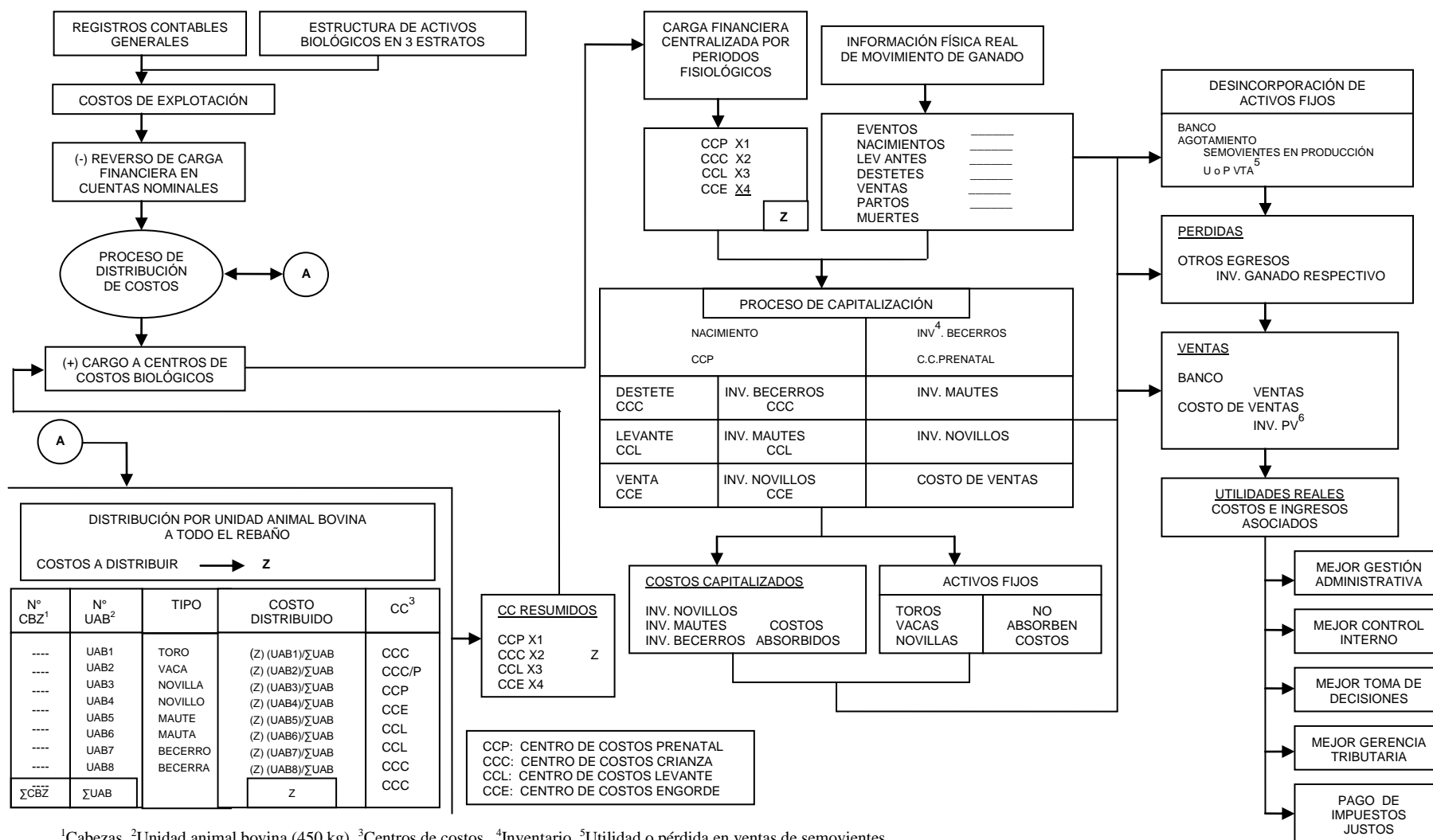
Para homologar el registro contable correcto de las cuentas ganaderas en Venezuela, es necesario respetar dicha asociación de ingresos y egresos tal como se establece en los

PCGA (Principios Contables de General Aceptación en Venezuela), y esto se logra construyendo centros de costos biológicos y capitalizando los costos a los activos biológicos correspondientes en el momento oportuno. Para resumir el procedimiento propuesto en esta investigación se entrega en la página siguiente un diagrama sistémico que resume los pasos a seguir que hemos venido explicando, al utilizar la técnica contable (Figura 4). A raíz de estos resultados, se desarrolló una propuesta para el registro adecuado de los costos ganaderos.

Recomendamos al gremio contable activar mecanismos legales para formalizar la redacción de una publicación técnica que ayude a los profesionales de la contaduría a homologar procedimientos contables para la producción animal en el país.

Es importante recordar que para lograr la instrumentación del mecanismo propuesto, la base fundamental es la obtención de la información sobre la evolución del rebaño y los eventos fisiológicos que determinan los cambios de estado de los animales, procedente de la finca oportunamente. Sin esto, cualquier intento de parte de los contables, dejará ver sólo resultados falsos.

El procedimiento completo de la metodología propuesta, bajo un esquema tipo “flujograma” de seguimiento lógico, que resume la idea completa del mecanismo de capitalización de costos se presenta a continuación como resumen de todo el aporte descrito en este trabajo. Recomendamos su análisis e instrumentación en



¹Cabezas, ²Unidad animal bovina (450 kg), ³Centros de costos, ⁴Inventario, ⁵Utilidad o pérdida en ventas de semovientes, ⁶Inventario de ganado para venta.

Figura 4. Resumen del proceso de capitalización de costos ganaderos.

todas las empresas ganaderas de bovinos a pastoreo lo más pronto posible, sobre todo si se encuentran en un escenario gravable, pues esto garantiza objetividad en el hallazgo de la base imponible a efectos fiscales.

BIBLIOGRAFÍA

- Acero De La Cruz, R., A. Garcia Martínez, J. Rodriguez Alcaide. 2000. Contabilidad Ganadera: teoría y prácticas. Servicio de Publicaciones de la Universidad de Córdoba, Facultad de Veterinaria. Volumen II. Córdoba, España.
- Argilés, J. 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 10 (1):73-105.
- Elad, C. 2004. "Fair Value Accounting in the Agricultural Sector: Some implications for international accounting harmonization". European Accounting Association. European Accounting Review, 13(4):621-641.
- Rhese, C. 1968. Explotaciones Ganaderas y Agrícolas. Universidad de Buenos Aires. Editorial Difusión SA. Sarandí. 10651 Buenos Aires, Argentina.
- Rodríguez G., 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.
- Sánchez C., J. 1995. Tributación de Agricultores y Ganaderos. Editorial CISS, S.A. 2^{da}. Edición. Valencia, España.
- SENIAT (Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria de Venezuela). 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.