AGROINFORMATICA, C.A.
RIF- J-30224881-7

ASESORES TRIBUTARIOS DEL CAMPO
07-06-2007

CURSO INTENSIVO:

MANEJO DE COSTOS EN LA CONTABILIDAD GANADERA DE BOVINOS A PASTOREO

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

1. Estructura específica de cuentas de la contabilidad agropecuaria 8
2. Ciclo Productivo en las especies mayores 16
3. Definición de Centros de Costos Biológicos 18
4. Estructura de Cuentas transitorias de centralización de costos Biológicos 23
5. Diagrama Resumen del proceso de capitalización de costos Ganaderos 28
6. Bibliografía 29

Por: Gerardo Mendoza D.
Agroinformatica, C.A.
Fundación Agroinformática I+D

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 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, Auditoria 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 disfrutan 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%[1] 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 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,

[1] 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.

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 ICSVM[2] y de IAE[3] 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-, 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[4] 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:

---

[2] 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%.

[3] 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.

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

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?

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 1: Estructura de Cuentas Especificas de la Contabilidad Agropecuaria.[5]

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:[6] semovientes de producción- Inmovilizado Material Biológico en Producción
    1. Hembras en Producción o Reproducción 1er parto
    2. Hembras en Producción o Reproducción Multíparas[7]
    3. Machos Reproductores
    4. Animales de Trabajo
    5. Cultivos Perennes en Producción (etapa productiva)[8]
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 destetados[9]
    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

[5] 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.

[6] 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.

[7] Multíparas: vientres que han parido más de una vez.

[8] Después de la primera cosecha

[9] 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 plantación[10]. 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

[10] 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 todos 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 reservas[11]*. 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)*[12] *y Argilés, J. (2001)*[13]*, 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

---

[11] 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).

[12] Catedrático de la Universidad de Aberdeen (Business School), U.K.

[13] 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

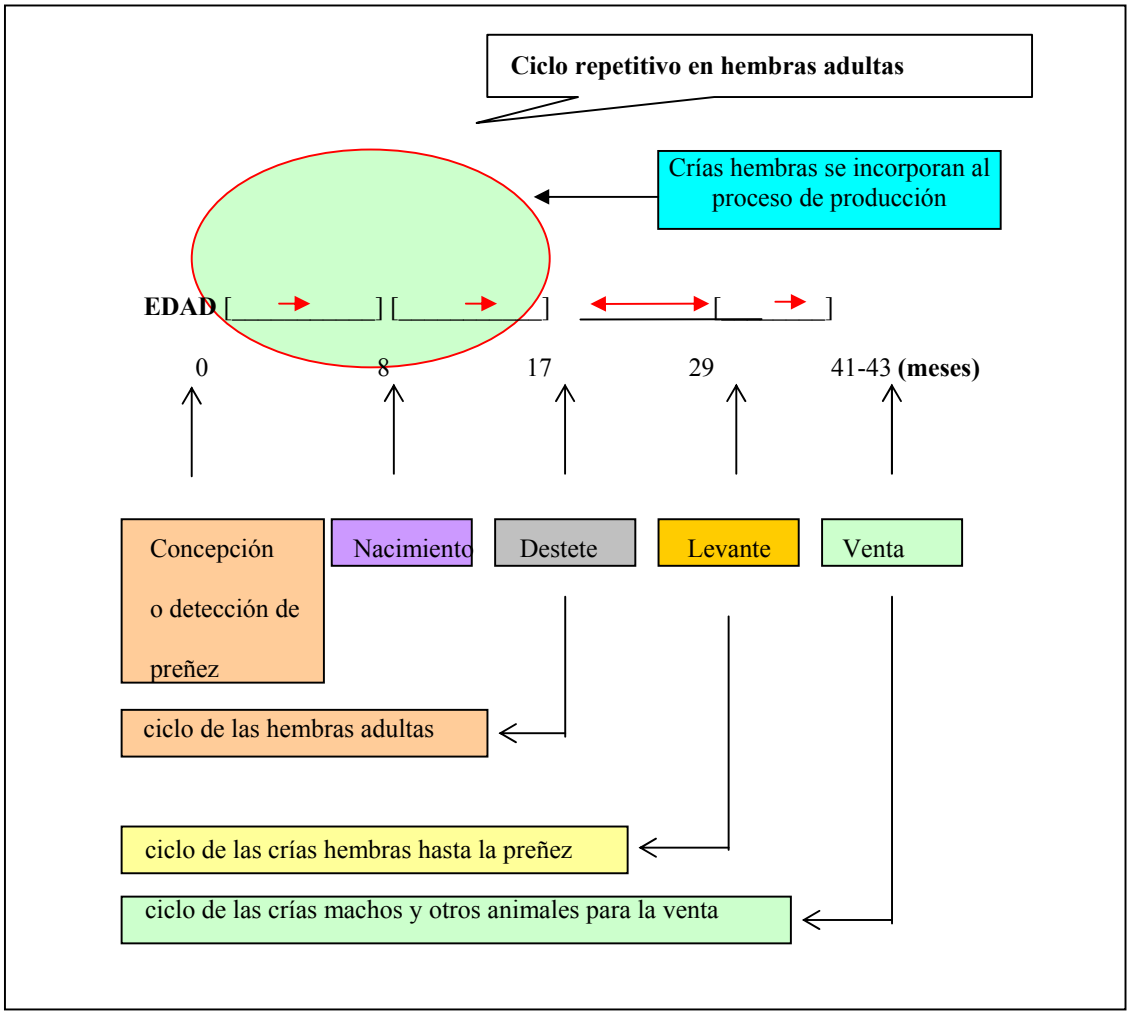
herramienta generadora de la información fiable de la forma como viene siendo aplicada en la mayoría de las unidades de producción en Venezuela.

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 mayores[14] 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.

[14] 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.[15]



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 posible el traslado al costo promedio[16] del animal al inventario siguiente. Debe permitir

[15] 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).

[16] 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

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 Escoteras[17]; 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 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.

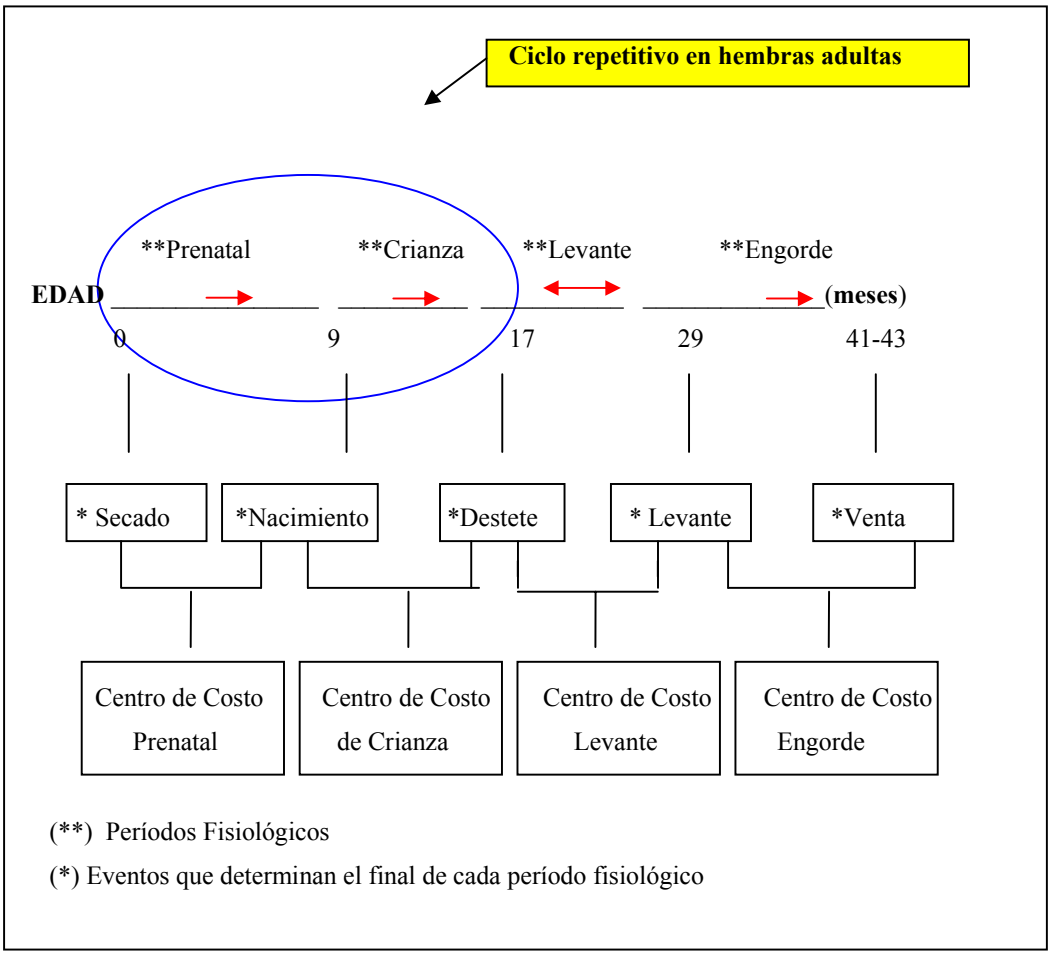
---

cuantitativamente, los promedios ponderados facilitan la labor de imputación y cómputo en virtud de la relevante semejanza dentro de cada grupo de activos.

[17] Vacas secas (no en lactancia), en espera de próximo parto. Sinónimo de Vacas Horras.

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.[18]



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

[18] 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.

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 escoteras 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 2: Estructura de cuentas transitorias de centralización de costos de producción para activos biológicos.[19]

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 → (Mautes(as)) → producto en proceso: mautes(as)**
4. **Centro de Costo de Engorde → (Novillos/Toros) → producto en proceso: novillos/toros**

[19] Fuente Original: Elaboración Propia.

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

Cuadro 3: Cedula que prorratea el costo por Unidades Animales Bovinas del gasto un mes por la cantidad de Bolívares 19.017.809,74[20]

	Lote 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 a 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**
Toretes	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**

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

[20] 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%

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 registrarlo 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 BIOLOGICOS EN 3 ESTRATOS

COSTOS DE EXPLOTACION

(-) REVERSO DE CARGA FINANCIERA EN CUENTAS NOMINALES

PROCESO DE DISTRIBUCION DE COSTOS ↔ A

(+) CARGO A CENTROS DE COSTOS BIOLOGICOS

CARGA FINANCIERA CENTRALIZADA POR PERIODOS FISIOLOGICOS

CCP X1
CCC X2
CCL X3
CCE X4

Z

INFORMACION FISICA REAL DE MOVIMIENTO DE GANADO

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

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

PROCESO DE CAPITALIZACION

NACIMIENTO CCP		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
INV. BECERROS
} COSTOS ABSORBIDOS

ACTIVOS FIJOS

TOROS VACAS NOVILLAS	NO ABSORBEN COSTOS

A

DISTRIBUCION POR UNIDAD ANIMAL BOVINA A TODO EL REBAÑO

COSTOS A DISTRIBUIR → Z

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

CC RESUMIDOS

CCP X1
CCC X2
CCL X3
CCE X4
} Z

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

BIBLIOGRAFIA

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. **Cardona Álvarez, Alberto y Sánchez Zapata, Blanca E.** (1998). *Costos y Métodos de Costoo.(aplicación y análisis para el sector agropecuario).* Ediciones Fodun. Universidad Nacional de Colombia. Santa Fé de Bogotá. Colombia.

9. **Carvallo, Gastón**. (1991). *Proceso Histórico de la Agricultura Venezolana*. Fondo editorial Tropycos Cendes, serie agricultura y sociedad. Caracas, Venezuela.

10. **Comité Internacional de Principios Contables. NIC - 41.** (IAS Committee). (2001). *Propose Standard IAS 41 (PS-41).* February, 2001. IAS, United Kingdom, Copyright IASC.

11. **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.

12. **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.

13. **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.

14. **Guzmán Pérez, Eduardo**. (1987). La Vaca Productiva –Fertilidad y Reproducción en el Trópico. Espasande SRL. Editores. Caracas, Venezuela.

15. **Julia Igual, Juan F. y Server Izquierdo, Ricardo J.** (1993). *Contabilidad Agraria.* Ediciones Pirámide S.A. Madrid. España.

16. **Ley De Impuesto Sobre La Renta.** (1999). Según Gaceta Oficial Extraordinaria número 5.390 del 22 de Octubre de 1999. Venezuela.

17. **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.

18. **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).

19. **Nobes, C. y Parker R.** (2004). *Comparative International Accounting*. Pearson Education Limited, 8th edition. England.

20. **Prato B., Nelson**. (1991). *Relaciones de Producción en la Agricultura Venezolana*. Fondo editorial Tropycos Cendes, serie agricultura y sociedad. Caracas, Venezuela.

21. **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.

22. **Rhese, Carlos.** (1968). *Explotaciones Ganaderas y Agrícolas*. Universidad de Buenos Aires. Editorial Difusión SA. Sarandí. 10651 Buenos Aires. Argentina.

23. **Rhese, Carlos.** (1970). *Manual de Costos de Producción Ganaderos*. Universidad de Buenos Aires. Editorial Difusión SA. Sarandí. 10651 Buenos Aires. Argentina.

24. **Rhese, Carlos.** (1970). *Manual de Contabilidad Agrícola Ganadera*. Universidad de Buenos Aires. Editorial Difusión SA. Sarandí. 10651 Buenos Aires. Argentina.

25. **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.

26. **Rojas Gómez, Carlos.** (1987). *El Manejo Administrativo de la Hacienda*. Editorial América. Caracas. 4ta. Edición. Venezuela.

27. **Ronald D, K.** (1981) *Farm Management (Planning, control and Implementation)*. MacGraw Hill. USA.

28. **Sidney, J. y Everett, S**. (1980). *Farm Accounting and Business Analysis.* Iowa State University. Press Ames, Iowa. 2nd. Edition. USA.

29. **Uhring, Anne.** (1988). *Manual de Contabilidad para Organizaciones Agrícolas* Editorial Trillas. México.

30. **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.

31. **Wheeling, Barbara.** (2000). *Agricultural Accounting: A case on Asset Valuation*. University of Southern Colorado, Hasan School of Business, Pueblo, Colorado, USA.

Referencias electrónicas:

1. www.aeca.es *Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*. España.
2. www.agroinformatica.com.ve *Agroinformatica C.A*. Venezuela.
3. www.fccpv.org. // www.fccpv.org.ve. *Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela*.
4. www.ffsc.org Financial Guidelines for Agricultural Producers. Menomonee, Wisconsin.USA.
5. 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).
6. www.ivsg.org. International Valuation Guidance. Valuation for Agricultural Properties. note 10 (2003).
7. www.seniat.gov.ve. *Servicio nacional integrado de administración tributaria*. Venezuela.