

## ESTRUCTURAS DE COSTO EN GANADERIA DE DOBLE PROPÓSITO.

**“Una visión de política contable para simplificar la absorción de costos en bovinos a pastoreo y acercarnos mejor al resultado”.**

Lic. AEA Gerardo Mendoza D.  
(Esp. MSc, MSc.).  
Doctorando en  
Ciencias Agrarias  
[gerar.mendoza@gmail.com](mailto:gerar.mendoza@gmail.com)

---

Congreso Internacional de Ganadería de  
Doble Propósito Tropical  
Barquisimeto, 18 al 20 de abril 2024

### 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.<sup>1</sup>

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 y la medición de los procesos administrativos, así como el cálculo de una base imponible fiscal fiable.

Las razones que más justifican esta política contable se pueden resumir en 3 premisas fundamentalmente: la primera, la permanencia del producto en proceso es variable, de 1 a 3 años, según se trate de un sistema de cría con ordeño (venta al destete), levante (venta del maute) o ceba (venta del toro gordo) y de 8 a 12 años en las hembras de producción, esto hace que la contabilidad tradicional sin especialización 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 la sana gestión financiera basada en los registros contables (y no solo en el flujo de fondos), información útil para medir la competitividad, establecer costos precisos de producción y análisis financiero para una transparente relación con los entes crediticios del negocio, socios e instituciones; y por último garantizar un resultado objetivo para una justa fiscalidad.

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.

La calidad contable en ganadería de doble propósito pasa no solo por idear una estructura sencilla donde se dispongan todas las áreas vinculadas a la administración de la hacienda, sino entender que deben centralizarse las cargas financieras en cada periodo fisiológico (prenatal, crianza, levante y engorde), y por

---

<sup>1</sup> 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](http://www.agroinformatica.com.ve) // [www.sinlimite.com.ve](http://www.sinlimite.com.ve)

último segregar los costos lecheros de acuerdo a las premisas de extracción de leche y no precisamente las de producción, a fin de no invadir el co-proceso de la cría inventariada desde su etapa prenatal y hasta su salida de la entidad.

## Summary

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 the 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 fattening<sup>2</sup>. Taking as milk costs those incurred by the fact of milking, i.e. the costs linked to the extraction of the milk, since the costs of production are impossible to segregate from its co-product rearing.

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.

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.

Accounting quality in dual-purpose livestock involves devising a simple structure where all the areas linked to the administration of the farm are arranged, understanding that financial burdens must be centralized in each physiological period and finally segregate dairy costs according to the premises of milk extraction and not precisely according to those of production, in order not to invade the co-process of inventoried breeding from its prenatal stage until its departure from the farm.

## I. INTRODUCCIÓN

### 1. Un problema serio en Venezuela, la calidad contable en el agro.

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 se podría 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

---

<sup>2</sup> 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](http://www.agroinformatica.com.ve)

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 y para conocer cómo 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.

Este trabajo se focaliza en 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.

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, algunas 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.

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, podría estar 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 erradas.

Al final de la revisión se demuestra el desarrollo de un mecanismo de registro contable especializado para activos biológicos que logra 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.

Trabajar en un sistema que promueva cambios para un registro objetivo de los activos biológicos, con la finalidad de revelar hechos económicos tal cual suceden en campo, más que un sistema de normas que no clarifican el problema, podría ser útil no sólo para la empresa ganadera venezolana sino para todas aquellas empresas ganaderas de cualquier país que aún desconozcan el resultado real de su gestión debido a protocolos fallidos de costeo.

## **2. Importancia y Justificación de la contabilidad de alta calidad como garante de las bases de decisión financiera.**

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 resulta del todo aplicable en economías en desarrollo. De allí que 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.

Se piensa que es lógico aplicar la NIC 41 o sus normas homólogas internas en cada economía 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 de afectar resultados en vez de patrimonio fue adoptada por primera vez en Costa Rica en el 2002 por orden legislativa, cuando se introdujo su sector agropecuario a la NIC 41. Hoy en Venezuela existe desde 2011 para las PyME con carácter obligatorio.

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. Incluso al inicio del 2023 se ha hablado a nivel gubernamental de la eliminación de las exoneraciones, por lo que 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 revisión.

Con la ayuda de la base de datos recabada por Mendoza (2006) 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.

Las ganaderías de Bovinos, como sistemas de producción que permanecen por décadas, y se pudieran denominar como este “*largoplacistas*” invitan al control de costos por obligación y no por alternativa.

Se debe ordenar las cuentas contables de una forma en la que se puede facilitar el control financiero sin dar la espalda a las normas de base profesional y a las leyes vigentes, lo cual se propone en el punto siguiente.

## **II. PROPUESTA PARA EL REGISTRO DE COSTOS EN LA CONTABILIDAD DE GANADERÍAS DE BOVINOS A PASTOREO DE DOBLE PROPOSITO COMO BASE PARA UNA ASERTIVA POLITICA FINANCIERA**

Se presenta la estructura de cuentas relacionadas con la actividad primaria agrícola, en el Cuadro 1 se observa el esquema estructurado de cuentas específicas de la contabilidad agropecuaria, presentando una nomenclatura general que permite incluir cualquier género de cualquier especie y se subraya 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.

La definición de las cuentas expuestas del Cuadro 1<sup>a</sup> y 1b, se encuentra tratada con mucho detenimiento y detalle en Mendoza, G. (2007). Se recomienda su revisión y lectura.

## Cuadro 1a. Estructura de cuentas reales específicas de la contabilidad ganadera de DP.

### 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 pre-destete)
  - f. Crías machos (machos en fase pre-destete)
  - 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.

## Cuadro 1b. Estructura de Cuentas nominales específicas de la ganadería DP.

### C. En cuanto a las cuentas de resultado o cuentas nominales Operativas:

#### 4. Ingresos: ventas de leche y animales

- a. Ventas de Leche
- b. Venta de Hembras
- c. Venta de Machos
- d. Venta de cosechas
- e. Otros ingresos

#### 5. Costos Lecheros: costos aislados de extracción de leche:

- a. Mano de obra de ordeño (ordeñadores, becerreros, capataz de vaquera, etc.)
- b. Mantenimiento de Equipos de Ordeño y Tanque de Enfriamiento
- c. Mantenimiento de Instalaciones de Ordeño
- d. Mantenimiento de Cercas, Potreros e Infraestructura de Ordeño
- e. Alimento Concentrado y piensos para el rebaño de ordeño
- f. Medicinas e insumos médicos para el rebaño de ordeño
- g. Depreciaciones Instalaciones y Equipos de Ordeño
- h. Agotamiento de Padrotes y Vientres

#### 6. Costos de Producción Ganadería: costos comunes y costos integrales de la producción:

- a. Mano de Obra Operativa
- b. Insumos y Suministros
- c. Medicina Veterinaria
- d. Mantenimiento de Maquinaria y Equipos
- e. Mantenimiento de Vehículos de Trabajo
- f. Mantenimiento de Cercas y Potreros
- g. Mantenimiento de Instalaciones
- h. Mano de Obra Especializada
- i. Transporte, fletes y guías
- j. IVA llevado al costo
- k. Depreciaciones de Activos Fijos
- l. Agotamiento de Padrotes y Vientres
- m. Costos de Venta \*\*\*\*\*
- n. – (Costos capitalizados a crías)

### D. En cuanto a las cuentas de resultado o cuentas nominales Administrativas:

#### 7. Gastos Administrativos

- a. Sueldo a Empleados
- b. Servicios de Terceros
- c. Mantenimientos Generales
- d. Gastos de Oficina
- e. Impuestos, tasas y aportes
- f. Depreciaciones de Equipos y Mobiliario

#### Gastos Financieros

- a. Comisiones Bancarias
- b. Intereses Bancarios
- c. IGTF y otros impuestos no deducibles \*\*\*\*\*
- d. Gastos No Deducibles

\*\*\*\*\* Las cuentas 6m y 6n se utilizan para resumir la totalización de costos que se capitalizan a las crías para obtener el costo real de las ventas correctamente asociado a los ingresos.

\*\*\*\*\* IGTF (Impuesto a las Grandes Transacciones Financieras, solo aplica a sujetos pasivos especiales calificados como tales por la Administración Tributaria venezolana).

### **III. LA COMPLEJIDAD DE LA CONTABILIDAD GANADERA.**

**“Lo que no nos enseñan en los textos, ni en los programas universitarios, la necesidad de la especialización contable en seres vivos”.**

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, lo que genera que pueda quedar en riesgo la correcta toma de decisiones, el control interno, la evaluación de la gestión administrativa y con toda seguridad, no permita conocer con certeza el resultado financiero anual de la producción. Es difícil que esta 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. En este trabajo cuando nos referimos a contabilidad agropecuaria, se está refiriendo a la técnica contable adaptada a las explotaciones agrarias y cuando se refiere a la contabilidad general, se relaciona con la técnica aplicada básicamente, sin esfuerzos de adaptación.

La contabilidad general bajo sus premisas no permite saber como va incrementando el valor en libros 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 están asociados a los ingresos obtenidos, por tanto, no se cumple con uno de los principios contables de aceptación general: El principio contable de asociación de ingresos y gastos.

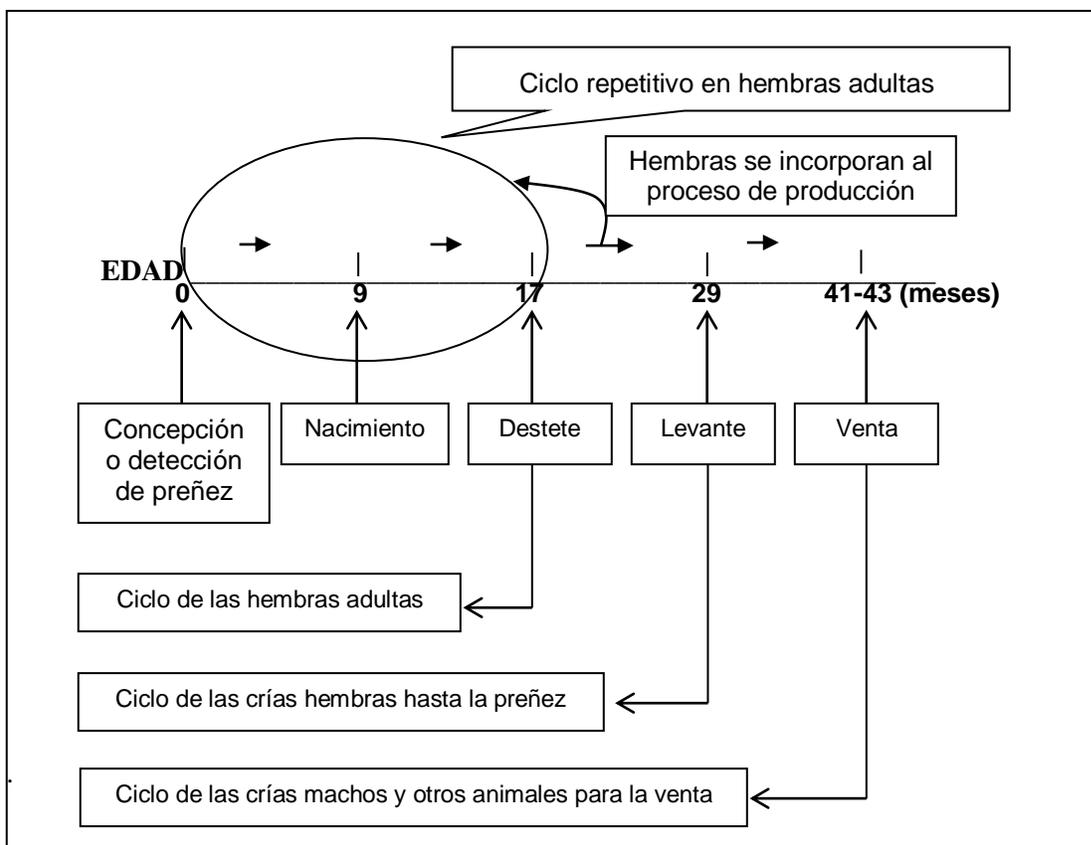


Figura 1. Ciclo productivo en las especies mayores. (Elaboración propia).

#### IV. CENTRO DE COSTOS EN ACTIVOS BIOLÓGICOS.

**“Un aporte para suspender saldos contables de forma transitoria en cada periodo fisiológico y dirigir los costos oportunamente a los activos biológicos pertinentes”.**

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.

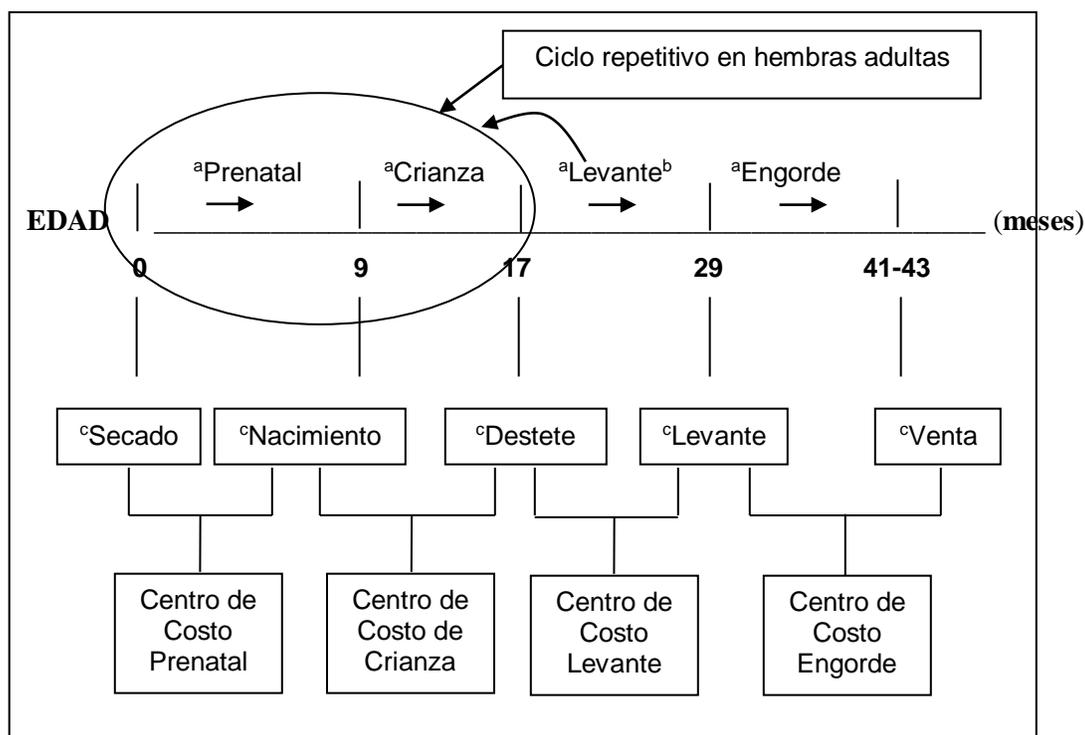
Los centros de costos biológicos a diferencia de los centros de costos conocidos hasta hoy para distribuir la carga de costos en distintos departamentos, son cuentas que se explican más por su utilidad dentro de un departamento de producción que para distribuir los costos en varios de ellos. Dentro de 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. Se explicará 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 etapas fisiológicas (sub-rebaños) al menos; puede 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 sub-rebaños. Es decir, en todas las unidades de explotación bovina, existen por lo menos cuatro sub-rebaños 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 hatu, se puede proceder de acuerdo al criterio de estandarización del peso corporal vivo contenido en la Unidad Animal Bovina (UAB). Una UAB, de acuerdo a Sánchez y Cardona (1998), 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.



<sup>a</sup> Períodos fisiológicos; <sup>b</sup> Hembras se incorporan al proceso de producción;  
<sup>c</sup> Eventos que determinan el final de cada período fisiológico.

**Figura 2.** Esquema de centros de costos biológicos. (Elaboración propia).

Este criterio fue utilizado por primera vez en contabilidad de bovinos en Venezuela por Mendoza G. (2001), quien diseñó una herramienta automática de cálculo para lograr la absorción de la carga financiera en bovinos a pastoreo en las aulas de la UCAT<sup>3</sup> impartiendo clases de contabilidad agropecuaria a los estudiantes de 4to año en la carrera de Contaduría Pública; sirve

<sup>3</sup> Universidad Católica del Táchira. San Cristóbal, Estado Táchira. Venezuela

para definir por el peso corporal del resto del rebaño, su equivalente de biomasa en UAB. Es precisamente con base a las UAB que existen en cada uno de los cuatro procesos o sub-rebaños, que se deben prorratear los costos de producción.

Finalmente, a través de las UAB se podrá saber cuál es la carga corporal del rebaño para poder imputar costos a cada sub rebaño 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 que las distribuciones por individuo.

Sólo será necesario informarse del total de UAB de la unidad de producción y el total de UAB en cada uno de los cuatro sub-rebaños, 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 sub-rebaño o proceso que corresponda. Como los sub-rebaños 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 sub-rebaños deberá contener el mismo bloque de cuentas de Mayor y auxiliares que existían en el estado de resultados en la contabilidad general.

Estos centros de costos biológicos, a diferencia de los centros de costos comúnmente utilizados, deberán cerrarse a medida que los eventos de la explotación lo requieran para 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 los animales que logran evolucionar al lote siguiente por su nuevo valor unitario.

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 las mautes 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 las mautes existentes hasta la fecha del reporte y posteriormente se trasladan los mautes al lote de ceba y las mautes al lote de hembras escoteradas para ser servidas o “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.

Los costos lecheros en este tipo de ganaderías deberán segregarse de los costos de las crías atendiendo a su naturaleza extractiva y no productiva. Es decir, la cuantificación de los costos lecheros separados de los costos de cría en las Ganaderías DP no es viable debido a que se trata de un proceso conjunto o Co-proceso. Leche y crías son productos paralelos, también conocidos como co-productos. Por lo tanto, reconocer los costos de extracción de leche y segregarlos es posible, pero ubicar los costos de leche dentro del total de costos de producción es una tarea inviable. En consecuencia, debe limitarse a reconocer la naturaleza del costo preguntándose si aquel habría existido, aunque en la finca no se ordeñara. Si la respuesta es “sí”, entonces se trata de un costo capitalizable a las crías, si la respuesta es “no”, será un costo exclusivamente lechero sin dudas y se podrá aislar a una estructura de costos de leche para asociarlos a las ventas de leche.

Se centrará la atención en el ejemplo siguiente, véase como los costos lecheros se separan de los costos de las crías en la estructura de costos en una explotación de doble propósito:

**ESTRUCTURA RESUMIDA RESULTADOS FINALES**

**AGROPECUARIA BUFALAS LECHERAS CA**

**NORTE DEL TACHIRA**

**OPERACIONES TRADICIONALES (INGRESOS Y EGRESOS EN EFECTIVO)**

<b>INGRESOS</b>	<b>al 31 12 2023</b>	
Ventas de Leche	-13.578.807,45	
Ventas de Machos	-1.439.682,32	
Venta de Hembras	-6.891.005,68	
		<b>-21.909.495,45</b>
<b>COSTOS</b>		
Costos de cria levante y ceba	5.103.349,73	
Costos Lecheros	5.138.643,12	10.241.992,85
		<b>-11.667.502,60</b>
<b>MARGEN BRUTO</b>		
<b>GASTOS</b>		
Gastos Administrativos	2.268.024,96	
Gastos Ganado en otras tierras	239.355,89	
Gastos Financieros	430.361,00	
		<b>2.937.741,85</b>
<b>MARGEN DISPONIBLE</b>		<b>-8.729.760,75</b>

Aquí el monto del costo de cria levante y ceba corresponde a los egresos vinculados a la producción en el periodo (VER ANEXO 1) y los costos lecheros son los egresos vinculados a la extracción de leche segregados por su naturaleza. (VER ANEXO 2)

La diferencia entre ingresos y egresos aca es simplemente un margen disponible de caja, no es el resultado contable del negocio.

**ESTRUCTURA RESUMIDA RESULTADOS FINALES**

AGROPECUARIA BUFALAS LECHERAS CA

NORTEDEL TACHIRA

**CONTABILIDAD CON COSTOS ASOCIADOS A LOS INGRESOS**

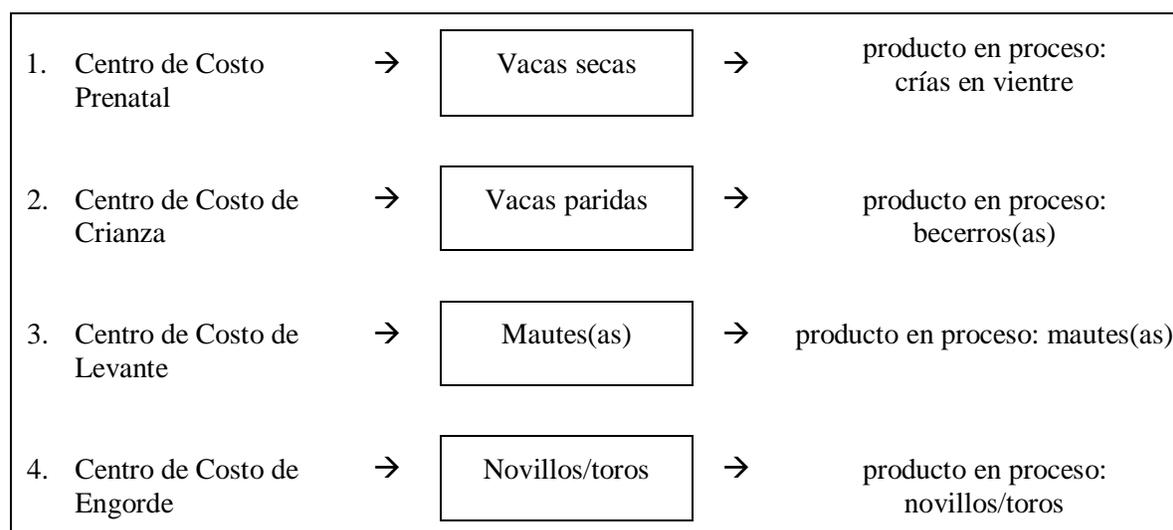
<b>INGRESOS</b>	<b>al 31 12 2023</b>	
Ventas de Leche	-13.578.807,45	
Ventas de Machos	-1.439.682,32	
Venta de Hembras	-6.891.005,68	
<b>Ganancias en diferencial cambiario</b>	<b>-511.135,86</b>	-22.420.631,31
<b>COSTOS</b>		
<b>Costos de venta de animales</b>	<b>6.175.417,75</b>	
Costos Lecheros	5.138.643,12	11.314.060,87
<b>UTILIDAD BRUTA</b>		<b>-11.106.570,44</b>
<b>GASTOS</b>		
Gastos Administrativos	2.268.024,96	
Gastos Ganado en otras tierras	239.355,89	
Gastos Financieros	430.361,00	
<b>Perdidas de semovientes</b>	<b>1.591.721,41</b>	
<b>Peridas por diferencial cambiario</b>	<b>1.688.274,87</b>	6.217.738,13
<b>UTILIDAD NETA</b>		<b>-4.888.832,31</b>

Aquí el costo de venta de animales es el valor en libros de los activos biológicos vendidos en el periodo, los cuales vienen acumulados en la contabilidad desde el periodo prenatal hasta la venta. (VER ANEXO 3).

Seguidamente se obtiene los costos de producción del litro de leche y de cada animal vendido de acuerdo a los parámetros de producción para el ejercicio 2023:

VENTAS DE LECHE	-13.578.807,45	BS
LITROS DE LECHE VENDIDOS	792.844,00	LT
PRECIO DEL LITRO DE LECHE VENDIDO	-17,13	BS X LT
TASA PROMEDIO DEL 2023	27,22	BS X USD
<b>PRECIO DEL LITRO VENDIDO</b>	<b>-0,63</b>	<b>USD X LT</b>
COSTO DEL LITRO VENDIDO	6,48	BS X USD
<b>COSTO DEL LITRO VENDIDO USD</b>	<b>0,24</b>	<b>USD X LT</b>
<hr/>		
VENTAS DE ANIMALES	-8.330.688,00	BS
ANIMALES VENDIDOS	472,00	RESES
PRECIO POR ANIMAL VENDIDO	-17.649,76	BS X RES PROMEDIO
TASA PROMEDIO DEL 2023	27,22	BS X USD
<b>PRECIO DEL ANIMAL VENDIDO</b>	<b>-648,41</b>	<b>USD X RES PROMEDIO</b>
COSTO DEL ANIMAL VENDIDO	13.083,51	BS X RES PROMEDIO
<b>COSTO DEL ANIMAL VENDIDO USD</b>	<b>480,66</b>	<b>USD X RES PROMEDIO</b>

En cambio, para los costos de las crías vendidas hay que asociar la carga financiera a los productos en proceso, el rebaño deberá ser clasificado en el balance para el correcto funcionamiento de este mecanismo de la siguiente manera:



**Figura 3.** Estructura de cuentas transitorias de centralización de costos de producción para activos biológicos. (Elaboración propia)

- Activo circulante: (ganado para la venta) novillos-toros
- Activo fijo: (semovientes de producción) vacas y toros reproductores
- Otros activos: (ganado en evolución) novillas, mautes(as), 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 sub-rebaño, 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 sub-rebaño de ordeño o cría hay 75 de esas 100 UAB, entonces, se cargarán al centro de costo de crianza 750 Bs, y 250 Bs serán proporcionados en el resto de los sub-rebaños según el mismo criterio. Para el control del procedimiento descrito, podrá utilizarse una cédula como la que se muestra en el Cuadro 2, con el detalle del inventario y su equivalente en UAB, donde podrán detallarse los montos que corresponden a los distintos sub-rebaños del total de los costos de cada mes, con el propósito de 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 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 ingreso no realizado, sobre el cual no se debe tributar.

Esta práctica arrojaría una acumulación producto de esa diferencia que debe registrarse celosamente por un período determinado, es decir el plazo que dura el animal vivo en la unidad de producción, para después convertirlo en ingreso por evolución. La auditoría 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 . Se puede entender que comienzan a

revelarse las ganancias ocultas que hacen posible mantener las inversiones toda vez que ahora quedan expuestos con esta técnica especializada, todos los flujos futuros ocultos que hoy “caminan en el potrero”.

En este ejemplo se visualiza el mecanismo de costeo en sí, de acuerdo a los equivalentes de biomasa; esta es una cédula que prorrotea el costo por unidades animales bovinas del gasto de un mes por la cantidad de bolívares 19 017,82 (Bs):

**Cuadro 2. Cédula que prorratea el costo por unidades animales bovinas del gasto de un mes por la cantidad de bolívares 19 017.82 (Bs F)**

Grupo etéreo	Sub-rebaño									Total	Base por UAB <sup>a</sup>	UAB n	CC <sup>b</sup> 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
Becerros(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
<b>Total</b>	<b>1 594</b>	<b>427</b>	<b>503</b>	<b>140</b>	<b>219</b>	<b>224</b>	<b>304</b>	<b>31</b>	<b>11</b>	<b>3 453</b>		<b>2 285</b>	<b>100.00</b>	<b>19 017.82</b>

<sup>a</sup>Unidad animal bovina (450 kg).

<sup>b</sup>Centro de costos.

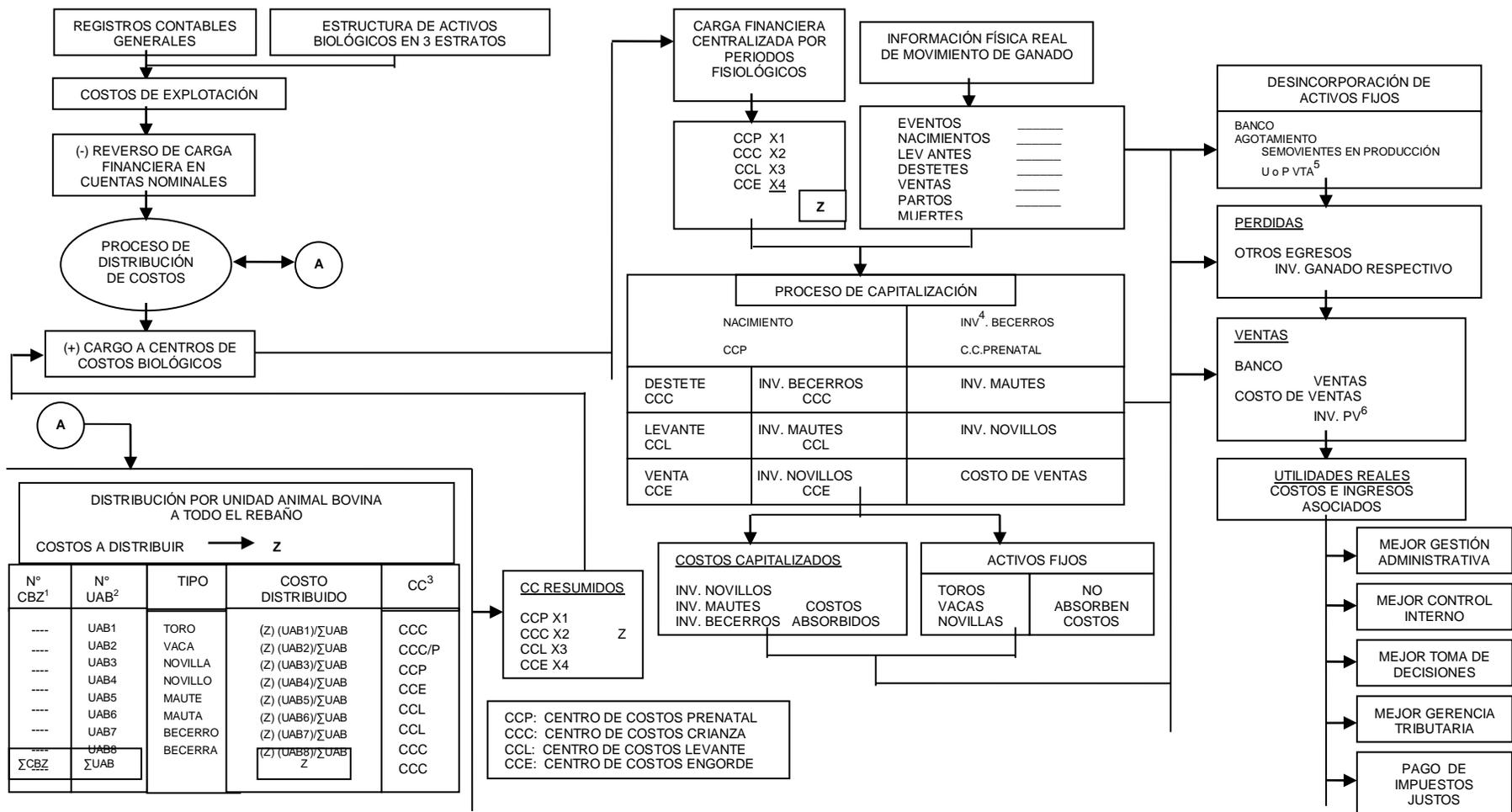
Nota: Posteriormente se ubica cuál de esos sub-rebaños pertenece al período prenatal, cual al período de crianza, cual al de levante y cual al de engorde, para llevar esos montos con un asiento (Centro de Costos contra Bancos). Por ejemplo, al sub-rebaño de crianza se cargará:  $5\,193.49 + 1\,518.93 + 561.80 + 124.84 = 7\,399.06 = 38.9\%$ .

Para homologar el registro contable correcto de las cuentas ganaderas en Venezuela, es necesario respetar dicha asociación de ingresos y egresos, 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 desarrolla una propuesta para el registro adecuado de los costos ganaderos.

**FIGURA 4.**

DIAGRAMA DE PROCESOS CONTABLES QUE EXPONE EL ORDEN  
Y LA CRONOLOGÍA DE LAS OPERACIONES DE CAPITALIZACIÓN  
DE COSTOS EN GANADERIAS DE BOVINOS A PASTOREO.



<sup>1</sup>Cabezas, <sup>2</sup>Unidad animal bovina (450 kg), <sup>3</sup>Centros de costos, <sup>4</sup>Inventario, <sup>5</sup>Utilidad o pérdida en ventas de semovientes,

<sup>6</sup> Inventario de ganado para venta.

**Figura 4.** Flujograma del proceso de capitalización de costos ganaderos explicado en el capítulo IV. (Elaboración propia)

## V. 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 menor cuantía nutriendo los flujos de fondos.

Lo anterior 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, y de inmediato vayan a las cuentas de resultado, no en el momento de su realización (venta de los semovientes que los producen). Con esta política, complementando con lo expuesto en Mendoza (2006), 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, nada fácil de revertir en el sistema fiscal venezolano.

Cuando ocurre la asociación correcta 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.

Lo más importante para distinguir un costo lechero es su naturaleza, preguntándose si aquel habría existido, aunque en la finca no se ordeñara. Si la respuesta es “sí”, entonces se trata de un costo capitalizable a las crías, si la respuesta es “no”, será un costo exclusivamente lechero sin dudas y se podrá aislar a una estructura de costos de leche para asociarlos a las ventas de leche.

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 con base a los equivalentes de biomasa. En el estudio mencionado en Mendoza (2006), estos dos últimos explican aisladamente el 9.9 % del margen disponible y las otras dos lo explican en un 0.2 y 3.2 % respectivamente, en cambio la capitalización lo explica en un 52%.

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 unidad de producción oportunamente. Sin esto, cualquier intento de parte de los contables, dejará ver sólo resultados desacertados.

Los costos lecheros tendrán un lugar protagónico y base sustantiva de muy poco margen de error a través de la segregación por su naturaleza extractiva. Es la extracción de leche y todo lo que implica obtenerla lo que realmente debemos considerar costo lechero, los costos de producción integral en ganaderías de doble propósito son costos de dos procesos paralelos de difícil independencia en el registro, por tanto, debemos dejar todo costo que tenga duda de ser lechero como costo de las crías, y mantener el criterio en el tiempo tomándolo como decisión de política contable.

Los resultados reales obtenidos a través de técnicas que asocien correctamente las cargas financieras a los ingresos, como el que se expone en la propuesta de este análisis, genera garantía, calidad, sencillez analítica y posibilitan una mejor base de medición posible más cercana a la verdad.

De acuerdo a la teoría de los *stakeholders*, según Sánchez y Marín (2020), las empresas deben sustituir su visión tradicional, enfocada exclusivamente en los rendimientos económicos, para adoptar un enfoque que armonice lo social, lo ambiental y lo económico, por tanto, es necesario que la contabilidad se adapte a este nuevo panorama, sin embargo es importante que se afiancen los esfuerzos en el cálculo de los resultados reales confiables y certeros por sobre todas las cosas, buscando reflejar los hechos económicos en las cuentas contables tal cual como suceden en la finca, y eso se logra asociando correctamente los costos a los ingresos que con estos se producen. Sin finanzas claras, y posibilidad de conocer las ganancias reales, los aportes al medioambiente y la agroecología son solo un sueño.

## VI. BIBLIOGRAFÍA

- Acero De La Cruz, R., A. Garcia, J. Rodriguez, A. 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.
- Cardona, A. y Sánchez, B. 1998. Costes y Métodos de Costeo: Aplicación y Análisis para el Sector Agropecuario. Ediciones Fodun. Universidad Nacional de Colombia. Santa Fe de Bogotá. Colombia.
- 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.
- Mendoza G, 2001. Herramientas estructuradas para formación académica de contadores públicos en 4to de año de Contaduría Pública en la Universidad Católica del Táchira (UCAT). San Cristóbal, Venezuela. <https://agroinformatica.com.ve/zona-de-audidores-2/>
- Mendoza, G. 2006. Impacto de la Calidad Contable en los resultados fiscales de la empresa ganadera de Bovinos. Tesis de Maestría en Gerencia de Empresas Agrícolas. Universidad Nacional Experimental del Táchira (UNET). San Cristóbal, Venezuela.
- Mendoza, G. 2007. Contabilidad Pecuaria y Costos Ganaderos. Editorial Sin Límite, primera edición. Mérida, Venezuela. <https://agroinformatica.com.ve/producto/libro-de-contabilidad-pecuaria/>
- 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<sup>da</sup>. Edición. Valencia, España.
- Sánchez, J, Marín, M. 2020. La Contabilidad Ambiental y su relación con la gestión empresarial. Cafí, v. 4 n. 1, p. 38 - 54. ISSN 2595-1750
- 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.

## ANEXO 1

### ESTRUCTURA DE COSTOS CON DATOS 2023 EN BOLIVARES

EQUIV 1 US\$=35,83 BS

#### 5 - COSTOS

##### 5.2 - COSTOS DE CRIA, LEVANTE Y CEBA

##### 5.2.01 - MANO DE OBRA

5.2.01.001 - Mano de Obra	777.332,31
5.2.01.004 - Otras Asignaciones (Obreros)	576.696,91
5.2.01.005 - Vacaciones Obreros	68.786,54
5.2.01.006 - Utilidades Obreros	98.630,81
5.2.01.007 - Prestaciones Sociales Obreros	245.801,21
5.2.01.008 - Intereses para Prestaciones Sociales Obr	83.947,44
5.2.01.009 - Viaticos	12.491,72
5.2.01.010 - Gastos Medicos para Obreros	3.173,31
5.2.01.011 - Aporte patronal SSO y SPF Obr	12.585,06
5.2.01.012 - Aporte Patronal FAOV Obreros	18.537,62
5.2.01.013 - Bono Alimenticio	13.187,70
5.2.01.014 - Viveres Obreros	

---

948.231,77

##### TOTAL MANO DE OBRA

2.859.402,40

##### 5.2.02 - INSUMOS Y SUMINISTROS

5.2.02.003 - Sal	6.175,22
5.2.02.004 - Minerales	11.670,74
5.2.02.006 - Utiles y aperos bestias	6.591,00
5.2.02.008 - Nitrogeno	2.418,46
5.2.02.009 - Gas	1.601,70
5.2.02.010 - Gas-Oil	164.378,60
5.2.02.012 - Alimentos para perros	2.797,04
5.2.02.013 - Aretes y Marcadores	5.130,16
5.2.02.016 - Suministro de Energia Electrica	2.328,46
5.2.02.020 - Harina de Maiz	14.571,90
5.2.02.021 - Alimento para pollos	

---

9.170,23

##### TOTAL INSUMOS Y SUMINISTROS

226.833,51

##### 5.2.03 - MEDICINAS

5.2.03.001 - Aftosa	52.635,72
5.2.03.002 - Brucelosis	70.891,20
5.2.03.003 - Leptospira	10.509,11

5.2.03.004 - Carbon Bacteriadiano	15.008,29
5.2.03.006 - Vitaminas y Reconstituyentes	95.131,26
5.2.03.007 - Baños	1.610,00
5.2.03.008 - Antibioticos	60.287,25
5.2.03.009 - Tratamientos Curativo/Preventivo/Desinfl	19.472,41
5.2.03.010 - Tratamientos Especiales	191.770,25
5.2.03.011 - Utiles Veterinario	14.836,12
5.2.03.012 - Prueba e Inoculaciones	29.938,95
5.2.03.014 - Mata Gusanos	4.278,61
5.2.03.015 - Desparasitantes y Reconstituyentes	86.633,27
5.2.03.016 - Tripanosoma	62.016,44
5.2.03.018 - Medicinas Para Perros	890,48
5.2.03.020 - Hormonas / Esteroides	22.694,06
5.2.03.021 - Tratamiento Antibacteriano	2.143,56
5.2.03.022 - Reactivos y Diluyentes	197,60
<b>TOTAL MEDICINAS</b>	<hr/>
	740.944,58
<b>5.2.04 - MANTENIMIENTO DE INSTALACIONES</b>	
5.2.04.001 - Mantenimiento de Vaquera Agua Linda	48.807,72
5.2.04.002 - Mantenimiento Vaquera Campo Alegre	17.120,36
5.2.04.003 - Mantenimiento Vaquera N° 1	46.267,84
5.2.04.020 - Mantenimiento Galpon Maquinaria Agua Lin	1.101,08
5.2.04.022 - Mantenim. Tanque de Agua y Deposito A.L	72,75
5.2.04.040 - Mantenimiento Casa Empleados	184,76
5.2.04.041 - Mantenimiento Casa Tecnicos y/o Oficina	982,14
5.2.04.044 - Mantenimiento Comedor Obreros	1.745,20
5.2.04.045 - Mantenimiento Casa Directivos	930,03
5.2.04.051 - Mantenimiento Instalaciones Eléctricas	3.784,63
5.2.04.052 - Mantenimiento de Pastos	2.048,80
5.2.04.055 - Insumos Mantenimientos Generales Instala	26.017,17
5.2.04.058 - Mantenimiento Cuarto Enfriador Vaq N1	
	<hr/>
	303,84
<b>TOTAL MANTENIMIENTO DE INSTALACIONES</b>	<hr/>
	149.366,32
<b>5.2.06 - MANTENIMIENTO CERCAS ELECTRICAS</b>	
5.2.06.007 - Mantenimiento Cercas Eléctricas General	84.737,01
5.2.06.008 - Mantenimiento Energizadores Cercas Eléct	
	<hr/>
	2.770,94
<b>TOTAL MANTENIMIENTO CERCAS ELECTRICAS</b>	<hr/>
	87.507,95
<b>5.2.07 - MANTENIMIENTO DE MAQUINARIAS</b>	
5.2.07.002 - Mantenimiento Tractor 7610 Año 1988 (1)	8.752,15
5.2.07.003 - Mantenimiento Tractor 7610 Año 1988 (2)	11.664,84
5.2.07.004 - Mantenimiento Tractor 3610 año 1988	4.740,31
5.2.07.006 - Mantenimiento Tractor Massey 291	13.458,80
5.2.07.007 - Mantenimiento Tractor Massey 297	54.199,93
5.2.07.008 - Mantenimiento Tractor Massey 4299	57.218,01
5.2.07.009 - Mantenimiento Tractor Veniran 399	17.752,32
5.2.07.010 - Mantenimiento Tractores en General	141.270,05

5.2.07.011 - Mantenimiento Patrol Modelo 99E Caterpil	15.646,15
<b>TOTAL MANTENIMIENTO DE MAQUINARIAS</b>	<b>324.702,56</b>
5.2.08 - MANTENIMIENTO DE VEHICULOS	
5.2.08.003 - Mantenimiento Toyota Fortuner Año 2010	3.853,40
5.2.08.005 - Mantenim. de Vehículos al Serv. Empresa	70.964,23
5.2.08.006 - Mantenimiento de VolksWagen Space Fox	354,15
5.2.08.008 - Mantenimiento de Yaris Belta	256,00
5.2.08.010 - Mantenimiento de Montero Margarita	
	<b>26.216,34</b>
<b>TOTAL MANTENIMIENTO DE VEHICULOS</b>	<b>101.644,12</b>
5.2.09 - MANTENIMIENTO DE IMPLEMENTOS DE	
5.2.09.003 - Mantenimiento de Rastra 18 discos BALDAN	10.885,04
5.2.09.032 - Mant.Cortadora Rotativa Hidraulica Amari	4.651,02
5.2.09.050 - Mantenimiento Desmalezadoras	12.999,29
5.2.09.070 - Mantenimiento Carretas Hidraulicas	1.049,82
5.2.09.076 - Mantenimiento Carreta Animales	291,99
5.2.09.140 - Mantenimiento Rolo Argentino N° 01	356,97
5.2.09.900 - Mantenim. Implementos de Trabajos menore	15.286,96
<b>TOTAL MANTENIMIENTO DE IMPLEMENTOS DE</b>	<b>45.521,09</b>
5.2.10 - MANTENIMIENTO DE EQUIPOS	
5.2.10.009 - Mantenim.Tanque de Fumigación 400Lts	35,08
5.2.10.030 - Mantenimiento Planta Eléctrica 50KVA A.L	18.815,80
5.2.10.032 - Mantenimiento Motor Perkins120HP A.L	36.795,72
5.2.10.034 - Mantenimiento Plantas Eléctricas	28.656,10
5.2.10.035 - Planta Electrica Pramac 151KVA Vaq C.A	14.067,09
5.2.10.160 - Mantenimiento Pulidora para Taller	316,95
5.2.10.230 - Mantenimiento Cilindros de Gas	417,68
5.2.10.252 - Mantenimiento Cortadora de Hierro Hitsch	277,70
5.2.10.257 - Mantenimiento de Motosierras	1.369,02
5.2.10.258 - Mantenimiento de Bomba de Agua	
	<b>1.982,01</b>
<b>TOTAL MANTENIMIENTO DE EQUIPOS</b>	<b>102.733,15</b>
5.2.11 - OTROS COSTOS	
5.2.11.004 - Insumos al Personal	
	<b>464.694,05</b>
<b>TOTAL OTROS COSTOS</b>	<b>464.694,05</b>
<b>TOTAL COSTOS DE CRIA, LEVANTE Y CEBA</b>	<b>5.103.349,73</b>

## ANEXO 2

### COSTOS LECHEROS SEGREGADOS A CUENTAS ESPECIFICAS DEL PROCESO DE ORDEÑO

#### 5.4 - COSTOS LECHEROS

5.4.01 -	MANO DE OBRA	
5.4.01.001 -	Mano de Obra	426.200,08
5.4.01.004 -	Otras Asignaciones (Obreros)	310.917,34
5.4.01.005 -	Vacaciones Obreros	33.159,77
5.4.01.006 -	Utilidades Obreros	50.941,56
5.4.01.007 -	Prestaciones Sociales Obreros	128.071,97
5.4.01.008 -	Intereses para Prest. Sociales Obreros	31.908,11
5.4.01.010 -	Gastos Médicos para Obreros	310,30
5.4.01.011 -	Aporte Patronal SSO y RPE Obreros	8.119,62
5.4.01.012 -	Aporte Patronal FAOV Obreros	10.618,03
	TOTAL MANO DE OBRA	<u>1.000.246,78</u>
5.4.02 -	INSUMOS Y SUMINISTROS	
5.4.02.010 -	Detergentes	85.076,42
5.4.02.013 -	Alimentos para Becerros	23.872,95
5.4.02.014 -	Alimento para Vacas	68.584,18
	TOTAL INSUMOS Y SUMINISTROS	<u>177.533,55</u>
5.4.03 -	MEDICINAS	
5.4.03.005 -	Oxitocina	290.866,80
	TOTAL MEDICINAS	<u>290.866,80</u>
5.4.04 -	MANTENIMIENTO ORDEÑOS MECANICO	
5.4.04.001 -	Mantenimiento Ordeño Mecánico A. L	132.986,66
5.4.04.002 -	Mantenimiento Ordeño Mecánico C. A	6.405,53
5.4.04.003 -	Mantenimiento Ordeño Mecánico Vaq. N° 1	1.569,21
5.4.04.005 -	Mantenim de Ordeños Mecánicos en General	61.607,91
	TOTAL MANTENIMIENTO ORDEÑOS MECANICO	<u>202.569,31</u>
5.4.05 -	MANTENIMIENTO DE EQUIPOS	
5.4.05.002 -	Mant.Tanque Enfriamiento 1500Lts Vaq A L	486,45
5.4.05.013 -	Calentador Solar Hidrosun 320 Lt Vaq C.A	15.199,93
5.4.05.014 -	Calentador Solar Hidrosun 220 Lt Vaq A.L	9.619,22
	TOTAL MANTENIMIENTO DE EQUIPOS	<u>25.305,60</u>
5.4.10 -	OTROS COSTOS	
5.4.10.001 -	Insumos al Personal Cercas y Potreros Vaqueras	3.442.121,08
	TOTAL OTROS COSTOS	<u>3.442.121,08</u>
	<b>TOTAL COSTOS LECHEROS</b>	<b><u>5.138.643,12</u></b>

### ANEXO 3

#### CALCULO CONTABLE DEL COSTO ASOCIADO DE VENTAS DE ACUERDO A LOS VALORES EN LIBROS ACUMULADOS DESDE EL PERIODO PRENATAL HASTA EL MOMENTO DE LA VENTA DE LOS ACTIVOS BIOLÓGICOS VENDIDOS EN EL PERIODO

A ASIENTO REBAÑO PRECIERRE DESPUES DE CAPITALIZACIONES		FECHA: 31-12-2023	
codigo de cuenta	grupo etario	DEBE	HABER
1.2.20.001 - Bufalos Reproductores	Padrotes	762.653,73	
1.2.20.002 - Bufalos Ordeño	Vacas	15.603.987,04	
1.1.07.001 - Buvillos	Novillos o Toros comerciales	2.575.163,48	
11	Hembras de Descarte	-	
1.3.01.002 - Buvillas	Novillas	1.972.864,38	
1.3.01.005 - Bantes	Mautas	943.548,82	
1.3.01.001 - Bautas	Mautas	3.120.547,93	
1.3.01.003 - Buceros	Beceros	1.037.918,05	
1.3.01.004 - Bucerras	Becerras	1.429.841,11	
<b>58</b>	<b>COSTOS ASOCIADO A LAS VENTAS</b>	<b>6.175.417,75</b>	-
14	centros de costo por capitalizar prenatal	-	
14	centros de costo por capitalizar crianza	-	
14	centros de costo por capitalizar levante	-	
14	centros de costo por capitalizar engorde	-	
<b>59</b>	<b>COSTOS CAPITALIZADOS A CRIAS Y HEMBRAS</b>		<b>5.344.136,82</b>
9	perdidas por muerte ADULTOS	1.213.157,44	
9	perdidas por muertes BECERROS(AS)	378.563,96	
9	cargo por desincorporacion vacas	-	
9	cargo por desincorporacion toros	296.109,56	
	INV INICIAL:		
1.2.20.001 - Bufalos Reproductores	Padrotes		1.112.323,39
1.2.20.002 - Bufalos Ordeño	Vacas		16.532.178,98
1.1.07.001 - Buvillos	Novillos o Toros comerciales		2.486.484,00
11	Hembras de Descarte		-
1.3.01.002 - Buvillas	Novillas		3.620.143,80
1.3.01.005 - Bantes	Mautas		1.036.215,18
1.3.01.001 - Bautas	Mautas		3.335.541,30
1.3.01.003 - Buceros	Beceros		522.972,45
1.3.01.004 - Bucerras	Becerras		1.519.777,35
		-	-
		<b>35.509.773,26</b>	<b>35.509.773,26</b>

### ANEXO 3-A

## MOVIMIENTO DE LAS CUENTAS DE MAYOR DURANTE LA CAPITALIZACION DE COSTOS QUE PRODUCE EL VALOR DEFINITIVO DEL COSTO DE VENTAS ASOCIADO A LOS INGRESOS FACTURADOS DEL PERIODO

<b>CIERRE CC PRENATAL 2023 S/NACIMIENTOS</b>	<b>CC PRENATAL</b>	<b>BECERROS</b>	<b>BECERRAS</b>		
	1.604.526,09	1.604.526,09	522.972,45	1.519.777,35	
			817.882,32	786.643,76	
		1.340.854,77	503,00	2.306.421,11	544,00
<b>CIERRE CC CRIANZA 2023 Y TRASLADO SI/ DESTETE</b>	<b>CC CRIANZA</b>	<b>BECERROS</b>	<b>BECERRAS</b>		
	2.334.940,44	522.972,45	1.233.751,64	1.519.777,35	1.902.141,57
		817.882,32		786.643,76	-
		1.121.752,67	190.937,75	1.213.187,77	187.626,21
		2.462.607,44		3.519.608,89	
		1.037.918,05	212,00	1.429.841,11	221,00
			4.895,84		6.469,87
<b>CIERRE CC LEVANTE 2023 Y TRASLADO SI/ 350 KGS</b>	<b>CC LEVANTE</b>	<b>MAUTES</b>	<b>MAUTAS</b>		
	808.297,77	808.297,77	1.036.215,18	1.581.998,03	3.335.541,30
			1.233.751,64	-	1.902.141,57
		357.279,91	101.699,87	451.017,86	125.984,85
		2.627.246,73		5.688.700,73	
<b>saldos</b>		943.548,82	167,00	3.120.547,93	322,00
			5.649,99		9.691,14
<b>CIERRE CC ENGORDE 2023 Y TRASLADO AL COSTO S/VENTAS</b>	<b>CC ENGORDE</b>	<b>NOVILLOS</b>	<b>NOVILLAS</b>		
	596.372,53	596.372,53	2.486.484,00	2.082.261,10	3.620.143,80
			1.581.998,03	160.947,72	2.442.167,94
		596.372,53	10.059,23	-	1.959.799,06
		163.576,97		6.062.311,74	91.457,29
		4.828.431,52			
<b>saldos</b>	5.344.136,82	5.344.136,82	2.575.163,48	261,00	1.972.864,38
					151,00
					13.065,33
	<b>TOROS</b>	<b>COSTO DE VENTAS</b>	<b>VACAS</b>		
	1.112.323,39	163.576,97	2.082.261,10	16.532.178,98	-
	160.947,72	296.109,56	4.093.156,66	2.038.191,02	2.133.357,60
		50.930,84	-	-	833.025,35
	1.273.271,10		6.175.417,75	18.570.369,99	768,00
	762.653,73	33,00		15.603.987,04	20.317,69
				-	-
				296.109,56	TOROS A DESINC
				-	VACAS A DESINC
				-	HEMBRAS PARA LA VENTA
				2.133.357,60	4.093.156,66
				1.959.799,06	
				4.093.156,66	