



XIV CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS

II Congreso Colombiano de Costos y Gestión

*¡Los costos y la gestión en la ruta
de la innovación y el conocimiento!*

IMPACTO DE LA CALIDAD CONTABLE EN LOS RESULTADOS FISCALES DE EMPRESAS DEL SECTOR GANADERO EN VENEZUELA

Autores:

Lic. AEA Gerardo Mendoza D. (Esp. MSc.) UCAT
gerardo.mendoza@agroinformatica.com.ve

Lic. Adriana Olivares P. (Esp.)
adolivares1@hotmail.com

Área temática:

Costos y Gestión en perspectivas sectoriales

Metodología aplicada:

M2 – De caso /Estudio de campo

Medellín, Colombia, Septiembre 9, 10, 11 de 2015

Convocan:



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONÓMICAS
DEPARTAMENTO DE
CIENCIAS CONTABLES



RESUMEN

El estudio dirigido a proponer una metodología de registros contables para activos biológicos en Ganadería de Bovino a Pastoreo en Venezuela. La investigación es de tipo cuantitativa. Se aplicó muestreo estratificado para poblaciones finitas y se obtuvo un resultado de 100 productores correspondientes a la región tributaria andina (estados Táchira, Mérida, Barinas y Trujillo), los cuales fueron encuestados, sus estados financieros fueron analizados, certificados sus registros. Las relaciones se logran a través de regresiones lineales simples y regresiones múltiples y se explican de manera cualitativa. Con estos resultados queda demostrado que la realización inmediata de las ganancias en la contabilidad conlleva al adelanto de utilidades que pueden permanecer mucho tiempo diferidas en la práctica, con el consecuente pago en exceso o pago adelantado de tributos.

Palabras Clave: Registros contables, Tributos, Empresas Ganaderas

ABSTRACT

The study aimed to propose a methodology of accounting records for biological assets Livestock Grazing Cattle to Venezuela. The research is quantitative type. Stratified sampling finite populations and outcome of 100 producers tax corresponding to the Andean region (states Táchira, Mérida, Barinas and Trujillo), which were surveyed was obtained was applied, financial statements were analyzed, certificates records. The relationships are achieved through simple linear regression and multiple regressions and explained qualitatively. These results demonstrated that the immediate realization of profits in accounting leads to the advancement of utilities that can remain long deferred in practice, with the resulting overpayment or prepayment of taxes.

Keywords: Records, Taxes, Livestock Companies

I. INTRODUCCIÓN

Dentro del área de contabilidad general se han desarrollado varias especialidades como: diseño de sistemas contables, contabilidad de costos, pronóstico financiero, contabilidad tributaria, auditoría interna. De estas especialidades se han originado los sistemas específicos de contabilidad de costos, que en muchas empresas podrían no satisfacer a la gerencia con la información deseada. En estos sistemas específicos de costo generalmente se proporciona a los directivos una incorrecta información para la determinación del costo unitario del producto, o se abunda en información no pertinente, que no logra informar sobre los costos reales.

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

En esta investigación se estudia cómo un sistema contable destinado a apoyar la gestión en empresas agrarias debe comprender y adaptarse a las características exclusivas que posee este tipo de organización y que se diferencia del existente en otras organizaciones (comerciales, industriales y de servicios).

Este trabajo se focaliza en una de las características mencionadas, el manejo de registros contables en organizaciones que dependen en buena parte de la administración de los activos biológicos para su funcionamiento, caracterizados por una serie de fenómenos biológicos que ocurren una y otra vez hasta la obtención del producto final, cuya duración y desarrollo viene definida por el potencial biológico de los diferentes rubros (vegetales y animales).

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

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

Al final de la investigación se demuestra el desarrollo de un mecanismo de registro contable especializado para activos biológicos que logre precisar resultados a fin de calcular la base imponible tributaria correcta produciendo así mejoras en la gestión y en la toma de decisiones de los contribuyentes.

METODOLOGIA

La investigación es de tipo cuantitativa. Esto se explica porque a partir de tres variables que se agrupan para definir la calidad contable, se explican dos variables cuantitativas por esencia que son la rentabilidad y el margen disponible y a su vez el comportamiento y la relación entre ellas y la calidad contable. Las relaciones se logran a través de regresiones lineales simples y regresiones múltiples y se explican de manera cualitativa.

La administración tributaria puso a la disposición datos donde se evidencian 26.482 productores registrados en el registro tributario de tierras. Estos se presumen organizados. Se aplicó muestreo estratificado para poblaciones finitas y se obtuvo un resultado de 100 productores correspondientes a la región tributaria andina (estados Táchira, Mérida, Barinas y Trujillo), los cuales fueron encuestados, sus estados financieros fueron analizados, certificados sus registros.

Estos 100 productores abarcan en extensión 414.797 hectáreas y mantienen un rebaño de 295. 239 cabezas. Se encuentran distribuidos geográficamente de acuerdo al

factor de estratificación, 29 unidades de producción se ubican en el estado Táchira, 37 en Mérida, 27 en Barinas y 7 en Trujillo.

Se aplicó a la muestra un instrumento que nos informa sobre las cualidades de sus registros contables, la calidad de su gerencia y las necesidades o logros de su planificación fiscal. Específicamente este instrumento comprende tres reportes financieros: (1) Balance general, (2) estados de resultados y (3) análisis financiero-productivo de cada productor de la muestra.

ANÁLISIS DE RESULTADOS

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

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

VARIABLES DEPENDIENTES:

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

VARIABLES INDEPENDIENTES:

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

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

- Las empresas con Mala calidad de registros contables no controlan del todo una contabilidad diferente a la general, es decir, sin estructura de cuentas agrícolas, sin cuentas de agotamiento, sin capitalización de costos y sin gestión de costos.
- Las empresas con Regular calidad de registros contables resultaron aquellas que a pesar de no capitalizar costos, ni tener una sana gestión de aquellos, ni agotar los vientos y reproductores, al menos mantenían una correcta clasificación de cuentas en la estructura del activo biológico.
- Las empresas con Aceptable calidad de registros contables observan en sus estructuras una contabilidad de costos a una correcta gestión de absorción en el costeo, con una estructura de cuentas correcta y además manejan el agotamiento acumulado de los activos fijos biológicos. Pero no capitalizan costos ganaderos ni centralizan la carga financiera en el mecanismo utilizado.
- Las empresas con Buena calidad de registros contables son aquellas que clasifican correctamente sus cuentas, agotan sus activos fijos biológicos, capitalizan costos centralizando la carga financiera (es decir usan centros de costos biológicos).
- Las empresas con Excelente calidad de registros contables agrícolas no presentan ninguna deficiencia en sus procesos contables pecuarios y además pueden capitalizar costos centralizando a través de los centros de costo, o directamente a los inventarios puesto que conocen desde el origen del costo a que rebaño va dirigido y en que cuantía.

Para analizar las variables: (1) Calidad de registros contables (esta variable está comprendida por la congruencia de tres procedimientos contables que son: capitalización de costos, aplicación de valoraciones al costo y correcta estratificación de cuentas del activo biológico incluido el agotamiento acumulado), (2) rentabilidad del activo total y (3) margen disponible anual. Con el objeto de observar qué relación existe entre ellas, a efectos de explicar el nivel de gerencia tributaria a través de la correlación entre los resultados anuales medidos por los márgenes disponibles y la rentabilidad, y la calidad de los registros contables a efectos de la correcta gestión contable de los activos biológicos.

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

A continuación se presenta la estructura de cuentas relacionadas con la actividad primaria agrícola

INMOVILIZADO MATERIAL Y EXISTENCIA

1. Tratamiento del Activo Circulante

a. Machos destinados a la venta

En esta cuenta se manejan todos los animales dentro del ciclo productivo de la cría sea la matanza o consumo, siempre y cuando hayan alcanzado el peso corporal deseado que nos indique que saldrá de la empresa en menos de un ejercicio económico. Es decir, pueda ser considerado según el peso en el momento de la evaluación como existencia realizable en el corto plazo. También pueden incluirse en la cuenta todos aquellos animales que a pesar de no tener el peso requerido, se destinen a la venta durante los próximos 12 meses por decisión de la gerencia. Esta cuenta recibe los cargos mediante las transferencias de inventario realizadas principalmente desde la cuenta de machos destetados.

b. Hembras destinadas a la venta

En esta cuenta se agruparán sólo las hembras cuyo destino final sea la matanza en los próximos 12 meses. Es decir, puedan ser consideradas existencias. No es natural dentro de un ciclo productivo desincorporar hembras para destinarlas a la venta en el corto plazo si la ganadería está comenzando, pero si es natural encontrar hembras para destinarlas a la matanza en dos casos muy comunes: (1) Cuando la hembra en evolución (mauta o novilla generalmente) se accidenta físicamente o se descarta por incapacidad reproductiva tras varios intentos fallidos de monta natural o inseminación artificial, y (2) cuando la hembra adulta ha cumplido su ciclo productivo y bien por causas naturales de improductividad (desgaste fisiológico) o bien por decisión de la gerencia, basada en las políticas de descarte por el programa genético, es separada del lote de producción y reubicada en las áreas de recuperación de la finca para su pronta desincorporación.

c. Animales de desecho

Son todos aquellos animales que pudieran no estar incluidos en los puntos a y b, y que a diferencia de ambos, este grupo incluye los animales de trabajo que pudieran destinarse a la venta por descarte y cualquier animal en malas condiciones mantenido en la empresa con fines experimentales.

d. Productos recolectados en almacén (cosechas)

Se refiere a todos los frutos o cosechas de origen vegetal que tras haber sido recolectados, se mantienen en la empresa hasta su comercialización. En la mayoría de las organizaciones agrícolas, las cosechas se realizan en el momento de su venta, siendo así, como salen inmediatamente de la empresa, no se mantienen como existencias, pero en algunos cultivos se hace necesario un acondicionamiento previo a la venta, en el que pudieran considerarse existencias. En este último caso, de acuerdo con el producto que se trate, puede permanecer en almacén, depósito, campo abierto, ensilaje, etc., por periodos de tiempo considerables mientras se acondiciona para el mercado.

e. Cultivos de ciclo corto

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

2. Tratamiento del Activo Fijo

a. Hembras en producción de primer parto

Es el primer grupo del inmovilizado material biológico. Se incluyen en este los vientres o madres de primer parto, es decir, las que han tenido sólo un parto. Estas madres han sido trasladadas recientemente desde el grupo de hembras preñadas de los otros activos y apenas comenzarán a agotarse (amortizarse). Es el rebaño más valioso del inmovilizado material. Desde este punto en adelante, las hembras ya están sujetas a un desgaste fisiológico, el comienzo de su involución es evidente debido a los esfuerzos en la reproducción y producción. De allí, que se conviertan en animales agotables (amortizables). Su vida útil depende de su ciclo productivo o del programa genético de la gerencia.

b. Hembras en producción múltiparas

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

c. Machos reproductores

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

d. Animales de trabajo

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

e. Cultivos perennes en producción

Éstos son cultivos de ciclo largo, conocidos también como cultivos permanentes. Son cultivos que previamente han permanecido en los otros activos desde el momento de su siembra, absorbiendo todos los costos de su creación y mantenimiento, hasta que tienen su primera cosecha, momento en el cual son transferidos a esta cuenta del inmovilizado material, convirtiéndose desde ese momento en activos productivos amortizables. Un cultivo se debe considerar en producción tras su primera cosecha y no antes, pues en ese momento se puede reconocer que es fértil y capaz de generar otras cosechas. Por eso, consideramos que el punto de transferencia de las plantaciones del inmovilizado no agotable al inmovilizado agotable es la primera cosecha, es decir, el punto desde el cual la gerencia ya puede tener certeza de que la producción vegetal comienza un ciclo no interrumpido de reproducción anual. Producen una cosecha como mínimo al año. Su vida útil depende de la fisiología del cultivo en cuestión. Hay cultivos con vida útil productiva de 5 años, 8, 10, 12, 18, 25, 30, 60, y hasta 100 o más años.

3. Tratamiento de Otros Activos

a. Hembras servidas por primera vez

Son todas aquellas aptas para la reproducción cubiertas naturalmente por padrotes o inseminadas artificialmente, no necesariamente preñadas o al menos con preñez no detectada. Son hembras que nunca han gestado antes. Generalmente se mantienen agrupadas en lotes separados del resto de hembras jóvenes y adultas para mejor supervisión de la posible primera gestación. En este grupo, como parte de los otros activos o activos en proceso, siguen en evolución; no hay agotamiento o amortización de su valor.

b. Hembras preñadas por primera vez

Se distinguen de las anteriores sólo porque su preñez ya ha sido detectada, y probablemente los padrotes de ese grupo de hembras ya han sido removidos. En el caso que la gerencia mantenga estos dos grupos, el de hembras servidas se separa de las hembras preñadas. Aunque es común observar estos animales unidos en un solo grupo, sobre todo si hay limitaciones de espacio o alimentación.

c. Hembras destetadas

Estas son las hembras en formación que no han llegado a la madurez fisiológica adecuada para ser preñadas, pero si están suficientemente desarrolladas para independizarse de sus madres. Se mantienen sin sus madres, solas y separadas de aquellas que sí están aptas para la reproducción. Es común observarlas unidas a los machos de su edad en algunas unidades con limitaciones de espacio, dado que aún no corren riesgos de preñez precoz, pero lo más recomendable es, en lo posible, mantenerlas separadas de los machos de su edad. Representan el grupo de animales donde se observará tarde o temprano la pubertad.

d. Machos destetados

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

e. Crías hembras

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

f. Crías machos

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

g. Cultivos perennes en formación (etapa preproductiva)

Se trata de cultivos perennes, pero aún en formación. Esta clasificación agrupa a los cultivos de ciclo largo desde las etapas de siembra hasta la primera cosecha, durante la cual absorben toda la carga financiera de su creación y mantenimiento como inversión. Una vez capitalizado todo esto en el inmovilizado en formación son transferidos a los cultivos perennes del inmovilizado material (activo fijo). Como activo en formación, no se agotan o amortizan. Su vida en el grupo de cuentas del activo en formación termina cuando demuestran su madurez fisiológica a través de la primera cosecha. Los cultivos perennes en formación tienen distintos períodos de duración, que dependen del plazo que transcurre entre su siembra y la primera cosecha, estos van desde 1, a 5 años generalmente, pero hay contadas excepciones de mucho más plazo.

A. LAS RESERVAS (PATRIMONIO) Y CUENTAS DE RESULTADO

1. Superávit por Actualización de Activos Biológicos

Es la cuenta de patrimonio que recibe los cambios en el valor de los activos biológicos cuando la gerencia utiliza mecanismos de valoración distintos al costo. Como es permitido en varias legislaciones y ahora en la norma internacional contable para la agricultura, el productor puede optar por utilizar valores de mercado o valores razonables para los seres vivos bajo ciertos parámetros. La diferencia existente entre esos valores y los valores anteriores registrados en el inmovilizado se contabilizan a esta cuenta de patrimonio o reservas. Esto se hace igualmente en Colombia como parte de un procedimiento instituido en ley contable y las cuentas de actualización existen en el plan de cuentas legal, son denominadas “Ingresos diferidos por procreación”, y se les da tratamiento en el Pasivo Diferido. (Universidad de Santander, Cúcuta, Colombia). La NIC 41 indica que tal diferencia debe contabilizarse directamente al ingreso o al gasto (ver puntos B.2.a o B.2.b.), pero hemos observado que se utiliza en Venezuela esta acumulación a nivel patrimonial dadas las complicaciones inflacionarias del país. Lo

cual no juzgamos *a priori*, así como tampoco juzgamos los requerimientos de la NIC 41 hasta este momento, aunque autores como Argilés (2001) y Elad (2004), se han pronunciado en sus estudios contra esta disposición de la norma internacional. En las observaciones que hemos hecho al respecto, también hemos notado que tal acumulación biológica se realiza convirtiéndose en ingreso o gasto una vez que los activos biológicos que la originaron se desincorporan de la unidad de producción. La firma contable donde se observó esto en Venezuela alega que es en ese momento que los activos producen el ingreso en caja o la pérdida material, por tanto, se considera oportuno el registro a las cuentas de resultado. Esta acumulación contiene dos componentes cuando se genera por el uso del valor de mercado, un componente por efectos de incremento de la masa corporal (evolución) y otro por cambios de los precios del bien (revalorización), ambos difíciles de distinguir. En el caso que la acumulación sea desfavorable, el registro es negativo, eso sucede cuando el valor de mercado es menor al valor libros. Para esos casos se acumula la diferencia con el nombre de déficit por actualización de activos biológicos.

a. Actualización por evolución

Es el cambio de valor que corresponde al cambio en la masa corporal del bien revalorizado. Si el cambio en la masa corporal es desfavorable, la acumulación es negativa, en ese caso se trata como un déficit por involución biológica.

b. Actualización por revalorización

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

La distinción entre uno y otro requiere de datos exactos de precios en el tiempo y de condiciones físicas constatadas de los bienes vivos antes y después de la valoración. Está planteado en la NIC 41, pero no parece nada fácil, aún y con los procedimientos mostrados en ella. Las particularidades de la explotación agrícola y pecuaria, lo hacen difícil en algunos casos y en otros imposibles.

2. Tratamiento de las Cuentas de Resultados o Nominales

a. Ingresos por evolución y nacimientos

Es la cuenta de ingresos que recibe las diferencias de valor entre el valor razonable o de mercado y el valor libros a la fecha de la desincorporación del bien que da origen a la diferencia de valor. La NIC 41 explica que tal cuenta se debe utilizar para registrar las diferencias en el momento que surjan, independientemente de que se haya realizado o esté representada en mayor valor del activo vivo (patrimonio).

b. Egresos por involución

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

c. Pérdidas, mermas y degradaciones

Estas pérdidas son materiales, es decir, cuantificables fácilmente. Se trata de disminuciones en los inventarios por desincorporación de activos sin rescatar su valor (pérdidas), pérdidas físicas cuantificables en el transporte de los bienes y productos dentro y fuera de la unidad de producción (mermas) y, visibles rasgos de estancamiento o involución en el crecimiento del activo (degradaciones). Se registran de acuerdo al valor promedio de los bienes o productos en inventario, causando un gasto en la cuenta de resultado en el mismo momento que se detectan.

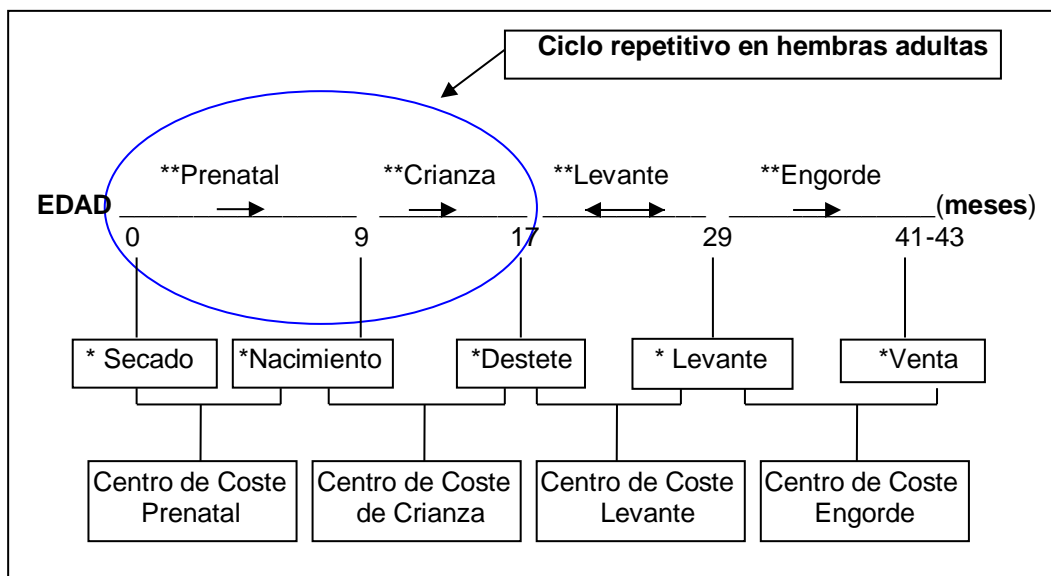
CENTRO DE COSTOS EN ACTIVOS BIOLÓGICOS

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 costes al lote de crías que están en el vientre de las vacas escoteradas (vacas secas -no en lactancia-, en espera de próximo parto);

- El segundo es el período de crianza, que ocurre después del parto y hasta el destete de la cría y permite imputar costes 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 costes que se inviertan en ese lote pueden imputarse a este inventario; y
- 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.

Estos cuatro procesos son invariables, en todas las explotaciones de bovinos se repiten y todas manejan sus rebaños divididos en cuatro partes al menos; puede haber varios lotes de ganado correspondientes a cada uno de estos procesos, pero cada uno corresponde a uno y sólo uno de estos cuatro períodos. Es decir, en todas las unidades de explotación bovina, existen por lo menos cuatro lotes bien identificados, separados físicamente, manejados por separado y cuidando mucho su aislamiento del resto de los otros lotes. (Ver figura 1).



^aPeríodos fisiológicos; ^bHembras se incorporan al proceso de producción;
^cEventos que determinan el final de cada período fisiológico.

Figura 1. Esquema de centros de costos biológicos.

Las cuatro cuentas transitorias que acumularán la carga financiera que permanentemente se está invirtiendo en la unidad de producción lo hacen en la misma medida de las unidades animales que contenga cada rebaño físicamente en la empresa, que a ellas pertenezca.

Lo anterior permite diseñar un mecanismo donde se impute a cada proceso exactamente lo que corresponde de la inversión en insumos, materia prima, mano de obra, mantenimientos, etc. Como es muy difícil que las facturas sean detalladas por el personal responsable de la administración del hato, se puede proceder de acuerdo con el criterio de estandarización del peso de la biomasa utilizando la Unidad Animal Bovina (U.A.B).

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 biomasa de la vaca, el maute(a) de 200 kilogramos 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 existe en cada uno de los cuatro lotes, que debe ocurrir la distribución.

Finalmente a través de las U.A.B podremos saber cuál es la carga corporal del rebaño para poder imputar costes 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 biomasa definida por la U.A.B, tendrán más objetividad. En el caso de la Mano de Obra, coste un poco más desligado de la UAB, podría pensarse en aplicarlo directamente a cada período en cuestión. Sólo será necesario informarnos del total de UAB del fundo y el total de UAB en cada uno de los cuatro lotes, para así poder aplicar el prorrateo de los costes de la finca durante el año.

Estos centros de coste biológicos -a diferencia de los centros de costes comúnmente utilizados para acumular información sobre los cargos o inversiones -, 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 coste ha afectado el inventario correspondiente, y obviamente ha incrementado el valor de aquel, se procede a registrar el evento en cuestión trasladando así, los animales que logran evolucionar al lote siguiente por su nuevo valor unitario (el valor que tenían en la cuenta más el valor imputado al cerrar el centro de coste).

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

En consecuencia, cada vez que se reporten nacimientos, se cerrará el centro de coste 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 coste 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 coste 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 kg, se procede de igual forma cerrando el centro de costes de levante y afectando con ese monto acumulado en él a los mautes y mautas existentes hasta la fecha del reporte y posteriormente se trasladan los mautes al lote de ceba y las mautas al lote de hembras escoteradas para ser entoradas; si se reportan salidas, entonces se cierra el Centro de Coste 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 coste de ventas, y así garantizamos que los costes de 36 ó 40 meses serán cargados a los ingresos obtenidos por los animales que los originaron. (Figura 2).

En el caso de las novillas entoradas, como después del parto se convertirán en Vacas y cesará su evolución, no se les imputará más costes 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 Coste de Novillas “Entoradas” y utilizarlo, pero como generalmente estas se unen al ganado “escotero” los costes que estas impliquen formaran parte del coste de los becerros nacidos del lote prenatal.

El mecanismo considera que se impute costes 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 costes con su hermano lactante, y dejando a este último que absorba todos los costes durante la lactancia aunque su hermano esté en el vientre en algunos meses de esa lactancia, ya que distribuir costes entre ambos también sería subjetivo y sin fundamento zootécnico alguno que lo soporte.

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, más si no, es consumida por la cría y transformada después en carne por la cría misma. Por ello, si es obtenida mediante el ordeño, puede ser considerada un ingreso aislado que aumenta la renta bruta y nada más. El Coste de un litro de leche, por esta razón, es difícil de calcular con exactitud bajo circunstancias lógicas.

Si se pretende exigir la imputación de costes 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 algunos productores de las zonas semi intensivas de producción lechera en Venezuela, donde los ingresos por leche son muy parecidos a los de carne; específicamente ganaderos de doble propósito (leche-carne), toman la determinación de dejar a la leche aislada de todo coste y no considerarla un producto en proceso, solo un producto accidental adicional del parto.

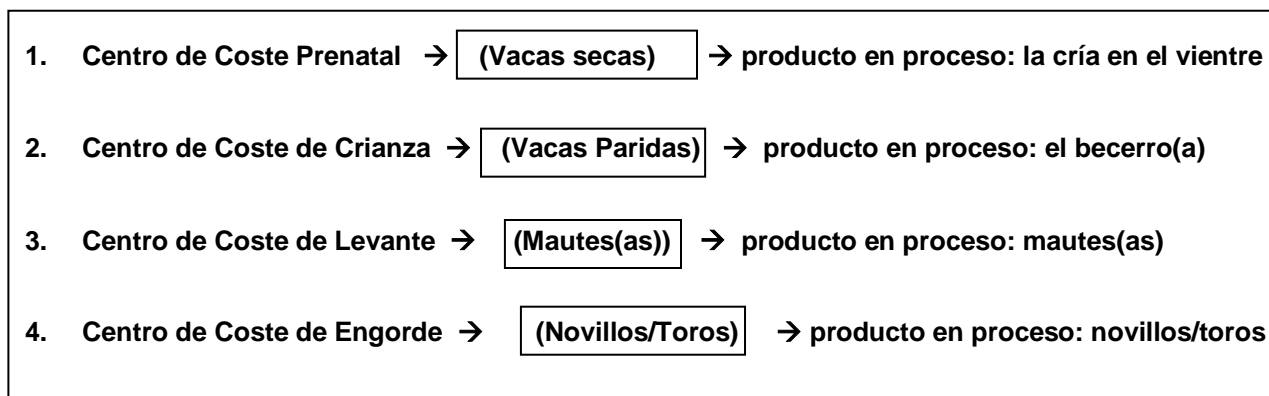


Figura 2. Estructura de cuentas transitorias de centralización de costos de producción para activos biológicos.

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

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

Para el prorratio de los costes a cada centro de coste se seguirá el criterio de la UAB como se explicó llevando a cada uno de los centros de coste 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 US\$. 5.000 y en el lote de ordeño o cría hay 75 de esas 100 UAB, entonces, se cargarán al centro de coste de crianza US\$ 3.750, y US\$ 1.250 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 la Cuadro 7, 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 costes de cada mes, para soportar las operaciones que dan lugar al incremento del valor de los inventarios.

CUADRO 7
CEDULA QUE PRORRATEA EL COSTE POR UNIDADES ANIMALES
BOVINAS DEL GASTO DE UN MES POR LA CANTIDAD DE US\$. 8.845,49

	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 US\$.
Vacas Escote	107	253	103					1		464	1	464	20.31%	1.796,52
Vacas Ordeño	624									624	1	624	27.31%	2.415,70
Novillas	341	3								344	0.75	258	11.29%	998,65
Becerro	470	161	97			1		1		730	0.25	182.5	7.99%	706,75
Toros	36	5	4							45	1.5	67.50	2.95%	260.94
Toretas	7	1								8	0.5	4	0.18%	15.92
Mautas		1	15	140	219	222				597	0.5	298.5	13.06%	1.155,22
Mautes	2	1	178			1	185	29	11	407	0.5	203.5	8.91%	788.13
Calent.	7	2	1							10	1.5	15	0.66%	58.38
Novillos			105				119			224	0.75	168	7.35%	650.14
Total	1594	427	503	140	219	224	304	31	11	3453		2285		8.845,49

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 Costes contra Bancos). Por ejemplo, al lote de crianza se cargará: $2.415.70 + 706.75 + 260.94 + 58.38 = 3.441.77 = 38,9\%$.

En el tema tributario, lo anterior demuestra que es posible acertar en el resultado del ejercicio contable ganadero y declarar resultados reales. Sin embargo existe un escenario un tanto distinto para aquellos que optan por actualizar el valor de sus rebaños permanentemente según el comportamiento de la unidad animal en el mercado de

reemplazos, y así aumentar el valor de sus activos vivos según el mercado. En este caso y solo en este caso, habría que contabilizar una diferencia existente entre los valores en libro y los valores de reemplazo como un ingreso diferido o un incremento patrimonial, aumentando bien sea el pasivo (deudas diferidas) en el primer caso o el patrimonio (reservas) 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 auditoría permanente que debe caracterizar esa cuenta de acumulación es tal que no justifica su control el beneficio que a la postre ofrece, pero es necesaria ya que permite diferir los ingresos obtenidos por acumulación de valor o peso en los animales para realizarlos posteriormente cuando estos salgan del fundo y así registrarlos oportunamente; mientras que si no se utiliza esta práctica de acumular las ganancias biológicas en cuentas reales (reservas), se abre un escenario donde la cuenta de resultados reflejaría datos subjetivos que no afectan el flujo de fondos, y a su vez, ocurriría el pago de impuestos sobre la renta por adelantado ya que ese capital no es efectivo ni forma parte del flujo de caja hasta la venta o salida del activo vivo de la empresa, en el caso de que los sistemas tributarios no contemplen la salida de la conciliación fiscal de rentas.

De modo que para sobrellevar estas implicaciones tributarias esa Cuenta Real de acumulación debe auditarse antes de convertirse en nominal, ya que un animal puede vivir en el hato desde uno (1) y hasta quince (15) años en el caso de las 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 coste en libros y el valor de mercado del animal en el activo.

La Técnica del “fair value” contenida en la NIC 41, contempla 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; lo que igual preocupa en Latinoamérica puesto que las economías de los países con altos índices inflacionarios no deben permitirse el adelanto de impuestos.

CONSIDERACIONES FINALES

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

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

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

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

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

Para homologar el registro contable correcto de las cuentas ganaderas en Venezuela, es necesario respetar dicha asociación de ingresos y egresos tal como se establece en los PCGA (Principios Contables de General Aceptación en Venezuela), y esto se logra construyendo centros de costos biológicos y capitalizando los costos a los activos biológicos correspondientes en el momento oportuno.

BIBLIOGRAFÍA

- Acero De La Cruz, R., A. Garcia Martínez, J. Rodriguez Alcaide. 2000. Contabilidad Ganadera: teoría y prácticas. Servicio de Publicaciones de la Universidad de Córdoba, Facultad de Veterinaria. Volumen II. Córdoba, España.
- Argilés, J. M. 2001. Accounting information and the prediction of farm non-viability. European Accounting Association, published by Routledge Journals, Taylor & Francis Ltd on behalf of the EAA. The European Accounting Review 10 (1):73-105.
- Elad, C. 2004. "Fair Value Accounting in the Agricultural Sector: Some implications for international accounting harmonization". European Accounting Association. European Accounting Review, 13(4):621-641.
- Rhese, C. 1968. Explotaciones Ganaderas y Agrícolas. Universidad de Buenos Aires. Editorial Difusión SA. Sarandí. 10651 Buenos Aires, Argentina.
- Rodríguez G., R. 1998. La Contabilidad de Gestión en las Empresas Agrarias. Comisión de Principios de Contabilidad de Gestión. Documento 20, Serie: Principios de Contabilidad de Gestión. AECA, Madrid, España.
- Sánchez C., J. 1995. Tributación de Agricultores y Ganaderos. Editorial CISS, S.A. 2^{da}. Edición. Valencia, España.
- ^{SENIAT} (Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria de Venezuela). 1995. Efecto fiscal de las exenciones y exoneraciones a las rentas agrícolas en la ley venezolana de impuesto sobre la renta. Serie Ensayos 2. Ministerio de Hacienda.