

ACTIVOS BIOLÓGICOS Y CONTABILIDAD EN ENTIDADES QUE REALIZAN ACTIVIDAD PRIMARIA

AGROTRIBUTOS, CA



RIF: J-40044591-4

contabilidad agropecuaria y auditoria de fincas desde 1994

TRATAMIENTOS CONTABLE DE LOS ACTIVOS BIOLÓGICOS, COSTOS Y NIC 41

Gerardo Mendoza Delgado

- Licenciado en Adm.de Empresas Agropecuarias. UNISUR 1992
- Director de Agroinformática CA y Agrotributos CA desde 1994
 - Especialista en Gerencia Tributaria UCAT 1999
 - MSc. Gerencia de Empresas Agrícolas. UNET 2006
 - Profesor invitado en LUZ ,UNET e IGEZ desde 2007
 - Profesor Agregado en UCAT 2000-2008
 - Investigador invitado en Westminster University 2005-2008
 - MSc. Economía Financiera y Contabilidad. DEUSTO 2010
 - Profesor Invitado en IESA desde 2012
- Profesor invitado en Pontificia Unviersidad Javeriana desde 2015
- Investigador invitado en Michigan State University desde 2018



Calidad Contable y NIF

para Activos Biológicos NIC 41 y secc 34 nic de Pymes

Nuevos principios de contabilidad

CLASIFICACION DE CULTIVOS EN EL ACTIVO

- Criterio de Clasificación de Cuentas Específicas:

Inventarios:

- Activo biológico corriente (cultivos de ciclo corto)

Propiedad, planta y equipo

- Activo biológico (Cultivos Perennes en producción)
- Otros Activos biológicos (Cultivos Perennes en formación)
- Otros Activos biológicos (Cultivos Semipermanentes)

DINAMICA DE LOS CULTIVOS EN EL ACTIVO

- **Cultivos de Ciclo Corto:**

- Nacen y mueren en el activo corriente, son cultivos cuyo periodo de vida es inferior a un año calendario, el ciclo contable inicia con las etapas de pre-siembra y culmina con la cosecha. En estos cultivos la cosecha implica la eliminación total de la plantación. *Ejemplo: cereales, hortalizas, oleaginosas, tubérculos, bayas, especias, etc.* Siempre **forman parte de los inventarios de cultivos de ciclo corto** y todo su valor acumulado es el costo de su única cosecha lograda.

- **Cultivos Perennes:**

- Son cultivos cuyo ciclo de vida es mayor a 3 años, pueden vivir 20 ó 30 años dando frutos, hay especies de hasta 200 años de vida dando frutos. Estos cultivos normalmente tienen un periodo de maduración o crecimiento que va de 1 a 4 años en el cual no producen ninguna cosecha, solo demandan insumos y cuidado; en ese periodo inicial se clasifican como **Activos en Formación**, todo lo que se invierte en ellos se acumula en el activo simulando una “construcción en proceso”. A partir del 3ro o 4to año al ocurrir la primera cosecha comienza su etapa productiva con cosechas anuales. En este momento se convierten en **Activos en Producción** y también inicia su agotamiento o depreciación. Su valor libros acumulado de la etapa anterior pasa a ser su último valor como activo. Las inversiones que se hagan en el cultivo anualmente a partir de allí, formaran parte de los gastos de producción asociados a las cosechas vendidas. *Ejemplo: Cítricos, Café, Cacao, Palma Africana, Aguacate, Frutales, etc.*

- **Cultivos Semipermanentes:**

- Son cultivos cuyo periodo de vida total es menor a 3 años. Normalmente **se manejan en los Cultivos en Formación** porque no se agotan o deprecian, sino que se amortizan sus inversiones en los 3 años de producción que se logren, en su justa medida para cada año. *Ejemplo: caña de azúcar, lechoza.*

CLASIFICACION DE SEMOVIENTES EN EL ACTIVO

- Criterio de Clasificación de Cuentas Específicas:

 - Inventarios:**

 - Activo biológico corriente (Semovientes para la Venta) – (Cosechas o productos terminados)

 - Propiedad, planta y equipo**

 -
 -

 - Activos Biológicos**

 - Activo biológico (Semovientes de Producción) – (Cultivos en Producción)
 - Otros Activos biológicos (Crías en evolución) – (Cultivos en Formación)

Estructura contable en la gestión empresarial agrícola

- **CONTABILIDAD TRADICIONAL** (inútil)
- **CONTABILIDAD DE COSTOS** (Indispensable)
- **CAPITALIZACION DE COSTOS EN ESPECIES MAYORES** (necesaria para obtener resultados reales)
- **FAIR VALUE: PROBLEMÁTICO EN VENEZUELA.** (si, pero actualmente un mal necesario)
- **AGOTAMIENTOS DE ACTIVOS BIOLÓGICOS** (importancia capital en la estructura de costos)
- **GRUPOS ETARIOS ESTRATIFICADOS** (necesario para cumplir principios contables y confiable gestión)
- **CUENTAS DE TRANSITO PARA DIFERIR COSTOS** (única vía para que los portadores de costos sean cerrados oportunamente al ocurrir eventos fisiológicos que marcan el fin del periodo)

Cuentas Específicas de los semovientes en el balance

• Criterio de Clasificación de Cuentas Específicas:



CUENTAS DE TRANSITO PARA CAPITALIZACIÓN DE COSTOS GANADEROS

- **Centros de Costeo:**

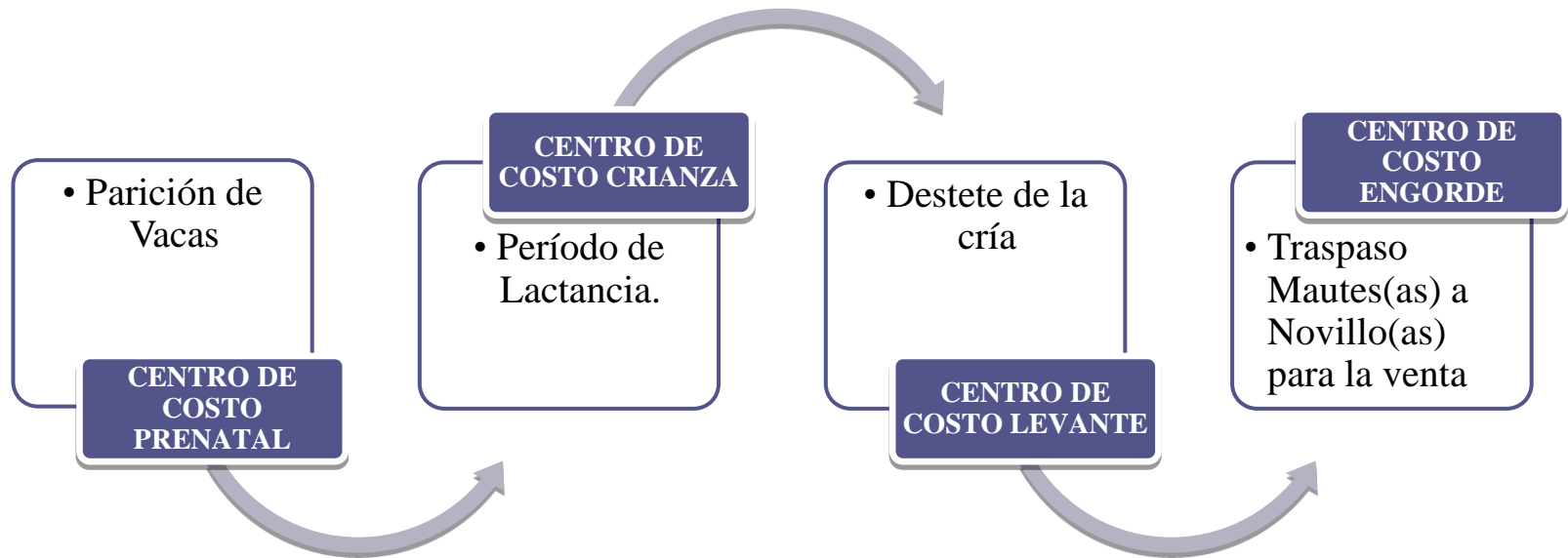
- Capitalización de Costos:

- Centro de Costos

- Prenatal (crías no nacidas)
 - Crianza (Crías lactando , becerros, becerras Kgs. 34-160)
 - Levante (Crías en levante mautes, mautas kgs. 160-350)
 - Engorde (hembras descarte y toros-novillos aptos para la venta kgs. 350-470)

CAPITALIZACIÓN DE COSTOS GANADEROS

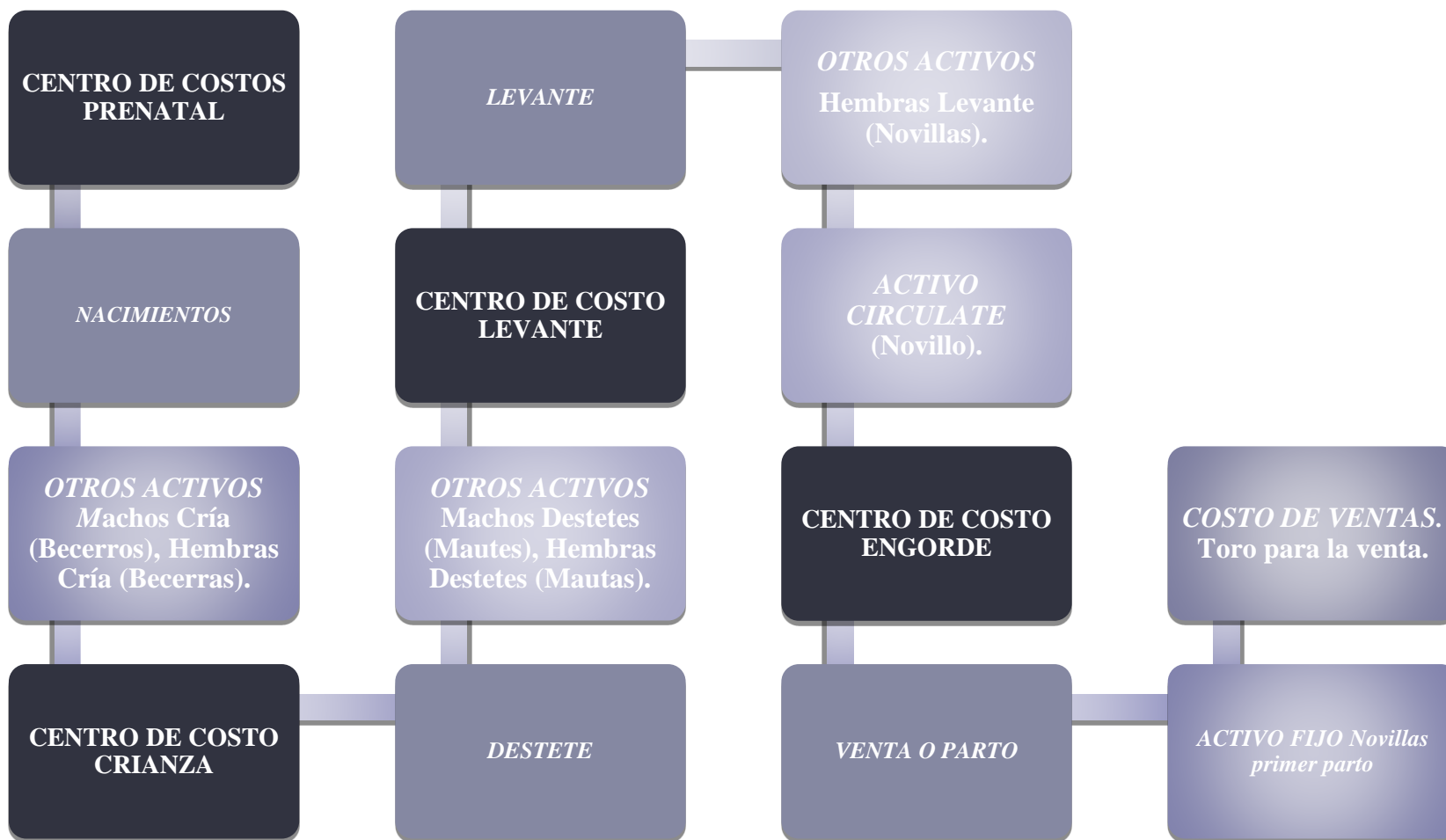
- **Centro de Costos en Procesos Productivos (PARA ESTRUCTURAS DE COSTOS DE HASTA 36 MESES BAJO CORRECCION MONETARIA)**



QUE SE SOMETE Y COMO, A LA CAPITALIZACIÓN DE COSTOS GANADEROS

- **Costos de Mano de Obra y Costos de Producción e Insumos**
 - Mano de obra, Insumos y Suministros, Medicinas, Mantenimiento de Maquinarias y Equipos, Mantenimiento de Vehículos, Mantenimientos de Cercas y Potreros, Mano de Obra Especializada, Fletes, Alimento para Ganado, Programa Genético.
- **Reporte de Eventos de Transformación Biológica del Ganado**
 - Nacimientos, Destetes, Levantes, Pariciones de Novillas 1er parto, Pérdidas por Muertes, Consumo o Donación, Traslados de Vacas activas a eliminadas, Traslados de Novillas a Eliminadas, Traslados de Novillos a Padrotes, Ventas de Animales, Traslados a otras fincas, etc.

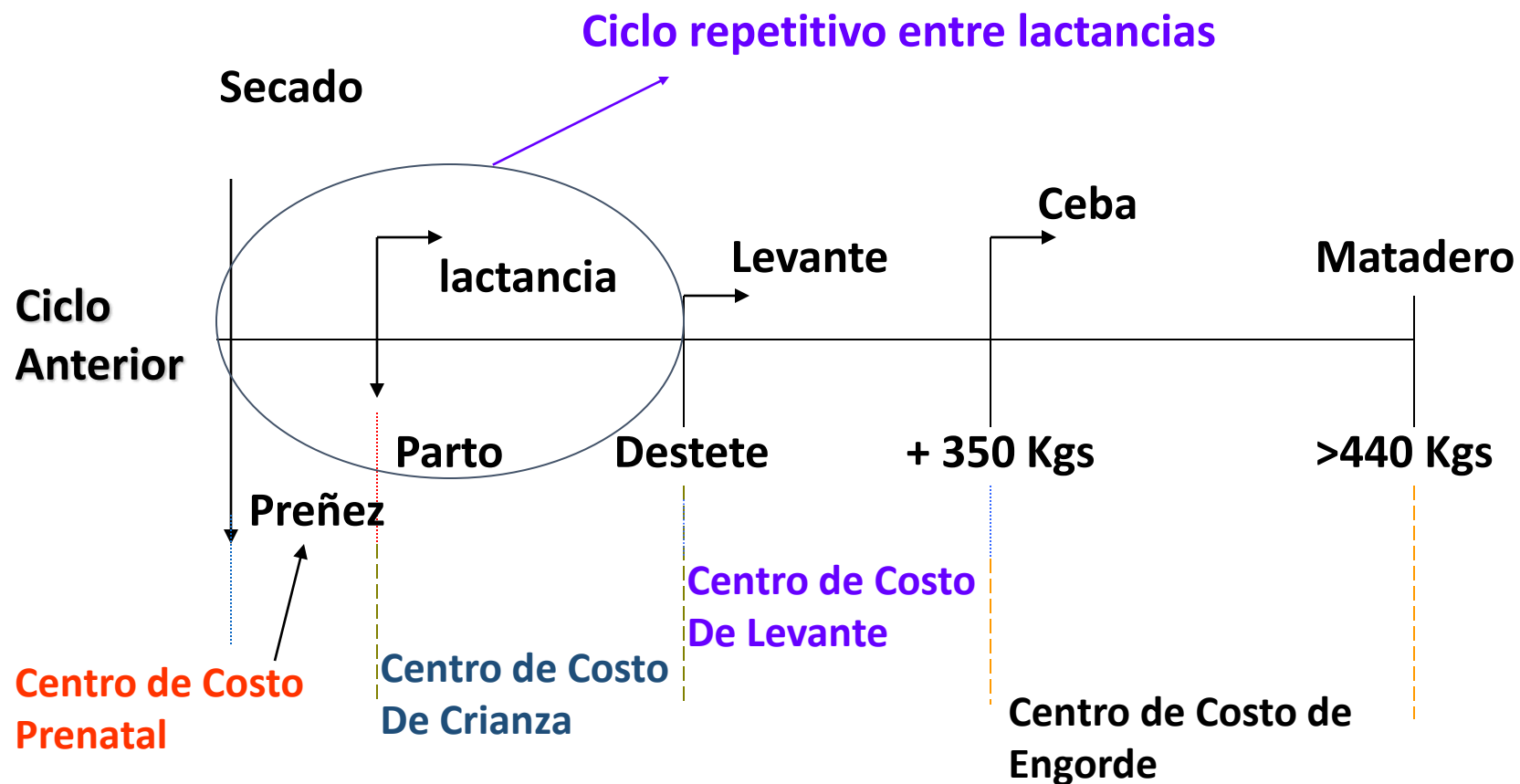
FLUJOGRAMA DEL PROCESO DE CAPITALIZACIÓN DE COSTOS GANADEROS



..PREMISAS

- Producto de venta dura 24 a 36 meses o más en proceso
- La cría nacida es el producto principal (el cual entra en proceso productivo y recibe los costos para su periodo de vida)
- Leche es producto accidental. (Se aislan costos exclusivamente lecheros a cuentas nominales y se suprime su capitalización).

Asociación de Ingresos y Gastos



Costos de Producción: centros de costo

- **Costos Pre-natales** (vientre) <12 m
 - período : secado-parto
- **Costos de Crianza** (becerro) <12 m
 - período : parto-destete
- **Costos de Levante** (maute) < 12 m
 - período : destete-350 kgs
- **Costos de Engorde** (novillo) < 12m
 - período : 350 kgs-matanza

Método similar a la regulación 21.99.08 de TAMU : Livestock Accounting .
-approved December 1995 y revised February 2004
-<http://sago.tamu.edu/soba/livestockvaluationtable.pdf>

C.A. xxxxxxxxxx BALANCE GENERAL

Comparativos 2011-2010

	Al 30 de junio 2011	Al 30 de junio 2010
ACTIVOS		
CIRCULANTE		
Efectivo en caja y bancos	251.333,33	800.947,13
Cuentas por cobrar clientes	158.231,87	162.327,43
Gastos pagados por anticipado	1.086.360,56	662.127,69
Cuentas por cobrar, empleados, obreros, otras	297.890,84	339.221,81
Cuentas por cobrar otras	2.170.648,14	623.465,04
Provisión para cuentas por cobrar	-8.813,28	-8.813,28
Impuestos pagados por anticipado	7.445,41	7.423,66
Créditos fiscales	405.327,68	311.562,51
Inventario de almacenes	671.308,98	683.427,20
Inventario ganado para la Venta	928.340,00	1.260.000,00
TOTAL ACTIVO CIRCULANTE	5.968.073,53	4.841.689,19
ACTIVO FIJO NETO		
Terreros	11.695,05	11.695,05
Mejoras de terrenos	345.935.990,24	393.848,39
Inmuebles	24.394,47	24.394,47
Mejoras a inmuebles	12.348.857,78	147.391,90
Maquinarias y equipos	2.748.550,62	634.107,63
Vehículos	566.604,43	613.395,34
Muebles y útiles	127.846,61	105.190,43
Equipos de seguridad	34.521,87	34.521,87
Depreciación acumulada activo fijo	-1.400.209,50	-1.265.586,09
Activos fijos hatu xxxxxxxx	-	280.178.391,88
Semovientes de trabajo	-	399.132,80
Semovientes de producción	41.519.982,80	5.581.000,00
TOTAL ACTIVO FIJO	401.918.234,37	286.857.483,67

C.A. xxxxxxxxxx BALANCE GENERAL

Comparativos 2011-2010

OTROS ACTIVOS

Inversiones	749.768,11	945.153,11
Cuentas por cobrar accionistas	3.687.195,90	3.687.195,90
Construcciones en proceso	319.897,64	180.276,14
Otras cuentas por cobrar relacionadas	3.694.228,14	2.194.693,39
ganado en proceso o evolución	21.482.340,00	4.342.045,00
TOTAL OTROS ACTIVOS	29.933.429,79	11.349.363,54

CENTRO DE COSTOS

Centro de costos rebaños	561.036,78	642.042,10
TOTAL CENTRO DE COSTOS	561.036,78	642.042,10
TOTAL ACTIVO	438.380.774,47	303.690.578,50

CUENTAS DE ORDEN

Cuentas de Orden	270.375,00	270.375,00
TOTAL CUENTAS DE ORDEN	270.375,00	270.375,00

PASIVO

CIRCULANTE

Cuentas por pagar financieras	0,03	-
Cuentas por pagar proveedores	762.226,48	590.383,71
Otras cuentas por pagar	3.795.488,91	2.498.412,02
Cuentas por pagar indemnizaciones	1.507.913,04	1.321.708,17
Cuentas por pagar intereses indemnizaciones	234.120,17	196.041,08
Impuestos retenidos por pagar	-	546.652,53
Utilidades por pagar	373.580,65	-
Intereses por pagar financieros	1.000,00	-
Retenciones laborales por pagar	0,00	-
Aportes patronales por pagar	485.919,54	13.335,46
TOTAL PASIVO CIRCULANTE	7.160.248,82	5.166.532,97

C.A. xxxxxxxx BALANCE GENERAL

Comparativos 2011-2010

PASIVO MEDIANO Y LARGO PLAZO

Préstamo bancario	7.336.567,64	5.000.000,01
-------------------	--------------	--------------

TOTAL PASIVO MED. Y LARGO PLAZO	7.336.567,64	5.000.000,01
--	---------------------	---------------------

OTROS PASIVOS

Cuentas por pagar a accionistas	2.196.232,95	2.196.232,95
---------------------------------	--------------	--------------

Otras cuentas por pagar accionistas	0,00	26.583.579,10
-------------------------------------	------	---------------

Cuentas por pagar empleados	7.516,89	203.032,78
-----------------------------	----------	------------

Cuentas por pagar cías. relacionadas	1.285.878,12	1.379.977,49
--------------------------------------	--------------	--------------

TOTAL OTROS PASIVOS	3.489.627,96	30.362.822,32
----------------------------	---------------------	----------------------

APARTADOS

Apartados laborales	509.022,19	422.193,20
---------------------	------------	------------

TOTAL APARTADOS	509.022,19	422.193,20
------------------------	-------------------	-------------------

TOTAL PASIVO	18.495.466,61	40.951.548,50
---------------------	----------------------	----------------------

CUENTAS DE ORDEN

Cuentas de Orden	270.375,00	270.375,00
------------------	------------	------------

TOTAL CUENTAS DE ORDEN	270.375,00	270.375,00
-------------------------------	-------------------	-------------------

CAPITAL

Capital Social Suscrito	25.000,00	25.000,00
-------------------------	-----------	-----------

Superávit Acumulado	10.098.961,25	10.853.500,74
---------------------	---------------	---------------

Ajustes Años Anteriores	4.807,82	4.807,82
-------------------------	----------	----------

Aportes para futuro aumento de Capital	26.583.579,10	0,00
--	---------------	------

Superávit Reconocimiento NIC 16	317.025.414,25	202.713.750,93
--	-----------------------	-----------------------

Superávit Reconocimiento NIC 41	64.926.419,25	49.891.510,00
--	----------------------	----------------------

Resultado del Ejercicio	1.216.126,19	-754.539,49
-------------------------	--------------	-------------

Reserva Legal	2.500,00	2.500,00
---------------	----------	----------

Reserva Estatutaria	2.500,00	2.500,00
---------------------	----------	----------

TOTAL CAPITAL	419.885.307,86	262.739.030,00
----------------------	-----------------------	-----------------------

TOTAL PASIVO Y CAPITAL	438.380.774,47	303.690.578,50
-------------------------------	-----------------------	-----------------------

C.A. xxxxxxxx ESTADOS DE RESULTADOS

Comparativos 2011-2010

	Al 30 de junio 2011	Al 30 de junio 2010
INGRESOS		
Ingresos por Venta de Leche	192.509,15	106.102,51
Ingresos por Venta de Ganado	5.408.636,07	4.251.807,94
Ingresos Varios	148.852,49	30.923,60
TOTAL INGRESOS	5.749.997,71	4.388.834,05
Costo de Producción Ganado	5.722.338,96	5.909.484,13
Utilidad o pérdida Bruta	27.658,75	(1.520.650,08)
EGRESOS ADMINISTRATIVOS	2.733.106,43	2.409.968,94
UTILIDAD (PERDIDA) EN OPERACIONES	(2.705.447,68)	(3.930.619,02)
RESULTADOS INTEGRALES N.41		
UTILIDAD EN CAMBIOS DE VALOR	4.948.633,75	10.464.374,32
PERDIDA EN CAMBIOS FISICOS	1.027.059,88	7.288.294,79
UTILIDAD (PERDIDA) NETA DEL EJERCICIO	1.216.126,19	# (754.539,49)

Criterio de distribución de Costos

- U.A.B. (unidad animal bovina)
Peso corporal de la vaca adulta apta
para la reproducción = 450 kgs. = 1 EQUIV
DE BIOMASA
- Mano de Obra + Insumos
+ Costos Indirectos = CP.

Distribución de Costos por UAB

- Requiere conocimiento del inventario de animales al cierre del período de capitalización.
- Se necesita reporte de los eventos que determinan el fin de cada proceso evolutivo.
- Indispensable automatización con herramientas de cálculo o programas para disminuir el margen de error en la distribución.

Recomendaciones para distribuir costos

- Operar en períodos trimestrales
- Utilizar criterio de Inventarios Promedio (FIFO o LIFO son menos objetivos en ganadería)
- Hacer revisión anual de los pesos corporales y actualizar el equivalente UAB.
- Comenzar de 4 a 6 años antes de la fecha en que se quiere obtener un valor exacto del rebaño en libros.

• EJEMPLO

MEDICION DE LA CALIDAD CONTABLE EN GANADERIA

- Correcta **estructura de cuentas** (inventarios divididos en 3 estratos: circulante, fijos y otros activos)
- Definición del **Agotamiento** (depreciación de seres vivos bajo metodologías de diseño especial)
- Mecanismo de **capitalización de costos** a través de cuentas transitorias que delimitan los cambios de estado del animal.

Control de Medianerías

- Registro de inventario ajeno en cuentas de orden
- Registro de inventario propio en tierras ajenas
- Registro de Comisión en Medianería como Ingreso

Medianerías

- **Deben controlarse cuentas de orden, al momento de incorporar y desincorporar semovientes a la finca.**
- **Debe establecerse un quinto centro de costos de medianerías, que debe ser tratado de igual manera a los demás.**

ACOTACIONES FINALES

Recomendaciones para un desarrollo contable serio

- **Capitalizar costos** a los activos biológicos en un proceso donde se respete sus periodos fisiológicos y cambios de estado que definen su función dentro de la unidad de producción.
- **Aplicar la NIC 41 dentro del escenario de capitalizaciones** para reexpresar también los costos de venta y sincerar los resultados.
- **Diferir los costos – inversión a los periodos subsiguientes** de acuerdo a cada etapa evolutiva del bovino en su vida productiva.
- **Definir lineamientos de valores razonables para cada rubro junto a las instituciones agrarias y fiscales del Estado.** Hacerlos públicos y de fácil acceso.
- **Ignorar las regulaciones gubernamentales de precios puesto que inhabilitan la adopción de la NIC 41 propiamente** y no dejan espacio para la armonización contable.

Todos los contenidos resumidos, las notas y referencias, así como el soporte bibliográfico, digital y documental mencionado en esta conferencia reposan en las oficinas de Agroinformática CA a la orden del público interesado.

Agroinformática CA, (RIF-30224881-7) se responsabiliza de manera absoluta por todas las premisas y conclusiones emitidas en esta ponencia.

gmendoza@agroinformatica.com.ve



OFICINA BARQUISIMETO, Venezuela

Prolongación Av Los Leones
Torre Milenium, piso 6 ofic 66
Tel 414-0784199//0414-5086057

OFICINA SAN CRISTOBAL, Venezuela

Urb. La Guayana, CC Paseo La Villa,
piso 3, local A3-41.
Tel 0276-3438112// 0414-1779229

OFICINA MERIDA, Venezuela

Av. Las Américas, C.C Rodeo Plaza
Piso 6, ofic 06-03
Tel 0414 – 7825520//0424-7178377

OFICINA VALENCIA, Venezuela

Torre Trébol Piso 8 ofic. 81
Urb. Lomas del Este
Tel 0414- 5964313//0416-6476830

ANEXOS



Variables que hacen compleja su fiscalidad:

Activos Biológicos, evolución, involución, agotamiento y trashumancia, reproducción y valores razonables.

NIC 41 Y SECCION 34 NIC DE PYMES

Revelaciones

La empresa debe **revelar la ganancia o pérdida total surgida durante el ejercicio corriente** por el reconocimiento inicial de los activos biológicos y los productos agrícolas, así como por los cambios en el valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta de los activos biológicos.

EJEMPLO

Ejemplo de aplicación de valor razonable

Se posee un rebaño de **10 animales de 2 años** de edad al 1 de enero de 20X1. El 1 de julio de 20X1 se compró **un nuevo animal de 2,5 años por 108**, y en esa misma fecha **nació otro**. No se vendió ni se desapropió ningún animal durante el periodo. Los valores razonables por unidad, menos los correspondientes costos estimados en el punto de venta, han sido los siguientes:

Ejemplo de aplicación de valor razonable

Fechas y Valores Razonables **1/1/06 1/7/06 31/12/06**

Animal de 2 años

Animal recién nacido

70

72

Animal 2,5 años

Animal de 3 años

Animal de 0,5 años

Ejemplo de aplicación de valor razonable

Valor razonable al 01 enero 2006 (10 unidades por 100)	1.000
Compra el 01 de julio de 2006 (1*108)	108

Ejemplo de aplicación de valor razonable

<u>Incrementos cambios en V.R. cambios de precios</u>		Total
<u>Animales de 2 años</u> 10 X (105-100)	50	
<u>Animal recién nacido</u> 1 X (72-70)	2	
<u>Animal de 2.5 años</u> 1 X (111-108)	3	55

Ejemplo de aplicación de valor razonable

Incrementos cambios en V.R. cambios físicos

Animales de 2 años con tres años al cierre del periodo
10 X (120-105) 150

Animal recién nacido con medio año al cierre del periodo
1 X (80-72) 8

Animal de 2.5 años con tres años al cierre del periodo
1 X (120-111) 9

Animal recién nacido 70 237

Ejemplo de aplicación de valor razonable

Valorización del rebaño al 31 diciembre de 2006

11 unidades a 120	1.320,00
1 unidad nacida a 80	<u>80,00</u>
Total	<u>1.400,00</u>

EJEMPLO PRACTICO

REGISTROS CONTABLES CON COSTOS
CAPITALIZADOS A LA BIOMASA EN CADA
PERIODO FISIOLÓGICO CULMINADO
DENTRO DEL CICLO PRODUCTIVO

**VER SEPARATA DE CAPITALIZACION DE
COSTOS ANEXA**

**VER EJERCICIO RESUELTO CASO FINCA
SAN FERNANDO**