

Capítulo II

Calidad contable en los resultados fiscales de la empresa ganadera venezolana

Gerardo Mendoza Delgado

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. También es importante resaltar que la técnica contable aporta un cúmulo de conocimientos, debido a 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 conocer como se logra la obtención del máximo rendimiento económico.

En la actualidad muchas empresas poseen sistemas contables que en general responden a exigencias institucionales y legales de uniformidad que se vienen homogenizando en las organizaciones del mundo actual. Esta realidad señala 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.

La contabilidad de las empresas ganaderas, donde el producto de venta vive un período fisiológico, desde su nacimiento hasta su salida o venta, mayor a 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.

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 útiles para la toma

de decisiones, la medición de los procesos administrativos y el cálculo de una base imponible fiable.

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

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

Por tanto, es importante estudiar 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. Estas particularidades se podrían recoger en: 1) El trabajo con entes y sistemas biológicos, 2) la existencia de una caja única para la empresa y la familia, y 3) la forma social del trabajo.

SISTEMAS CONTABLES PECUARIOS EN VENEZUELA

Se hace insuficiente la política contable generalizada en el agro venezolano, asumiendo afirmaciones de varios autores (Rhesse, 1968; Sánchez, 1995; Rodríguez, 1998; Acero *et al.*, 2000) sobre lo que debiera ser el esquema de costos. En la actividad agropecuaria venezolana se observa que los lineamientos y normas de registro contable no son lo suficientemente específicos y al parecer no están ceñidos a las particularidades del manejo administrativo de los activos biológicos. Las unidades de producción utilizan en sus registros financieros, para el cálculo de sus resultados, mecanismos de orden general que en principio no resuelven el problema de la determinación sensata de los resultados gravables. Al parecer esto impide la correcta medición a través de indicadores administrativos, gerenciales y la acertada toma de decisiones, entre otros factores.

Se puede afirmar que en Venezuela, el 90% (SENIAT, 1995) de las unidades de producción primaria del campo que manejan registros contables lo hacen para satisfacer en gran medida las exigencias institucionales tributarias y legales, no como factor de gestión y mediciones gerenciales, que debería ser la esencia de dicha práctica. Más allá de esta afirmación, se supone que los cálculos aplicados y los resultados obtenidos en los estados financieros nominales no reflejan la realidad del negocio. Por lo tanto,

el sector agropecuario venezolano, está en estos momentos tributando sobre bases financieras incorrectas. Tras esta premisa, se presume que viene existiendo un deterioro paulatino de la capacidad de reinversión del contribuyente organizado, puesto que los impuestos directos calculados sobre la renta se pagan a destiempo o se pagan sobre bases fortuitas.

La gerencia tributaria en las empresas nacionales, en general, es relativamente nueva en el agro venezolano donde en su mayoría no se aplica. Es desde 1992 cuando la empresa venezolana en general se preocupa por activar mecanismos de gerencia tributaria o fiscal en la organización, producto de varias reformas, tales como: la reforma tributaria general del Código Orgánico tributario, la creación de las leyes de Impuesto al Consumo Suntuario y Ventas al Mayor (ICSVM), el cual es un impuesto al valor agregado con otro nombre, que inicia con una alícuota general del 10% y actualmente de 15%, el Impuesto al Activo Empresarial (IAE), conocido como el impuesto del 1% sobre el valor ajustado por inflación de los activos no monetarios, eliminado en agosto de 2004 y la inclusión en el régimen de rentas mundiales a través de la reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Así mismo, años más tarde (2000), la empresa agropecuaria ve despertar las necesidades de organización tributaria con las posibilidades de disfrutar de una exoneración de impuesto sobre la renta condicionada a múltiples deberes formales, entre ellos la reinversión del 100% del impuesto sobre la renta calculado en el ejercicio siguiente, en el año 2001, la publicación de la NIC-41 (Norma Internacional de Contabilidad 41) que parece viene a normalizar la materia contable internacional agrícola y en el 2003 con la inclusión de algunos bienes alimenticios en la Ley del IVA como bienes gravables.

Sin embargo, Argilés (2001) y Elad (2004) consideran que la NIC 41 es una norma internacional que no encaja bien en economías en desarrollo, por lo que es necesario establecer una propuesta que sirva de apoyo para sustituir la posible implementación de esta norma internacional, y así constituir la solución tanto para la mejora gerencial de las unidades de producción agrícola, como para la tributación objetiva de éstas.

Actualmente, aún son invariables minorías del sector primario las que aplican técnicas gerenciales tributarias en sus organizaciones y se observa como esto ha afectado de manera inmediata a los productores, incluso desde las más simples herramientas contables. Por tanto, trabajar en un sistema que promueva cambios para un registro objetivo de los activos biológicos, acudiendo al sentido común más que a las normas que no clarifican el problema, puede ser útil no sólo para la empresa venezolana sino para todas aquellas empresas de cualquier país que aún desconozcan el resultado real de su gestión.

LA COMPLEJIDAD DE LA CONTABILIDAD GANADERA

La contabilidad, bajo la técnica general tradicional, cuando se aplica en explotaciones agrarias que manejan material inmovilizado (activos) de orden biológico no necesariamente refleja resultados reales y objetivos, lo que coloca en riesgo la correcta toma de decisiones, el control interno, la evaluación de la gestión administrativa y no

permite conocer con certeza el resultado financiero anual de producción. Es dificultoso que se pueda convertir en una herramienta generadora de información fiable de la forma como ha sido aplicada en las unidades de producción en Venezuela.

La contabilidad general bajo sus premisas no permite saber cómo va incrementando el precio de un animal a medida que evoluciona, ya que esta técnica por sí sola no aborda el manejo de costos por proceso determinado, no permite conocer oportunamente como se va encareciendo el producto de venta a medida que avanza biológicamente y va formando parte de otros inventarios siendo el mismo ente. Tampoco permite imputar los costos de producción, en el caso de animales de especies mayores (bovinos y equinos), que se caracterizan por ser especies domésticas cuyo ciclo de producción supera un ejercicio contable, y que puede abarcar hasta cuatro ejercicios en el más largo de los sistemas de producción (Figura 1) y con gastos operativos de 12 meses de un ejercicio económico es imposible descifrar el resultado neto de operación; es decir, en algunas actividades primarias agrícolas, los ingresos que se obtienen en un año, son ingresos que han tenido costos durante 2, 3 ó 4 años, luego, los costos que se deducen de esos ingresos, que son sólo de 12 meses, no corresponden a ingresos que se liquidan, por tanto, no se cumple con uno de los principios contables, es decir, el principio de asociación de ingresos y gastos.

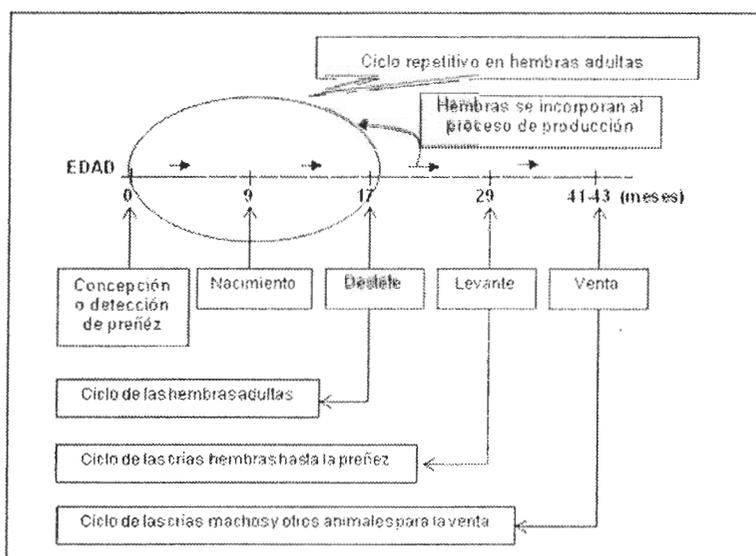


Figura 1. Ciclo productivo en las especies mayores.

CENTRO DE COSTOS EN ACTIVOS BIOLÓGICOS

La contabilidad aplicada a la empresa agropecuaria, por los activos que controla, y por lo complejo de sus fases de producción, debe ser una contabilidad de costos mecanizada bajo un sistema de costos por procesos, donde obteniendo un valor unitario de los semovientes a medida que van evolucionando en los inventarios, haga posible el traslado al costo promedio del animal al inventario siguiente. Se debe utilizar el

mecanismo de los costos promedio porque se trata de grupos de activos generalmente manejados como un todo. 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 ponerlos a su venta oportuna.

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; este proceso puede estar conformado por varios lotes a su vez, pero constituye un solo proceso que finaliza con la salida del animal a la venta, generalmente después de los 450 kilogramos de peso.

Estos cuatro procesos son invariables, se repiten en todas las explotaciones y todas manejan su rebaño dividido en cuatro partes (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 pertenezca a ellas. Lo anterior permite diseñar un mecanismo donde se impute a cada proceso exactamente lo que corresponde en uso de insumos, materia prima, mano de obra, mantenimiento, etc. Se procede de acuerdo al criterio de estandarización del peso corporal vivo contenido en la Unidad Animal Bovina (UAB), el cual es de 450 kg. 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.

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 y 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. Así, el centro de costo prenatal estará compuesto por casi todas las cuentas que antes eran nominales y constituirán todos los gastos directos y algunos indirectos de la explotación; igualmente el centro de costo de crianza, el centro de costo de levante y el centro de costo de engorde o ceba.

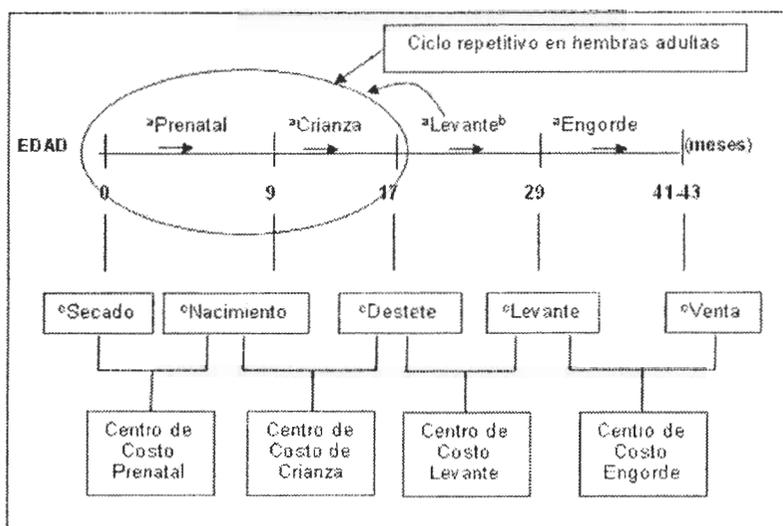


Figura 2. Esquema de centros de costos biológicos.

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

Estos centros de costos biológicos, a diferencia de los centros de costos comúnmente utilizados para acumular información sobre los cargos o inversiones en un activo o en un área de la hacienda, 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. Una vez que el centro de costo 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 costo).

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

En consecuencia, cada vez que se reporten nacimientos, se cerrará el centro de costo prenatal y ese valor acumulado en él, será el valor con el cual se incorporarán en el inventario las nuevas crías nacidas; cuando se reporten destetes, que marcan el fin de la cría, entonces se cerrará el centro de costo de crianza y se sumará ese valor al inventario de becerros y becerras en proporción a cada uno según el sexo. Una vez diluido ese costo entre todos los becerros existentes, se procede a trasladar en un nuevo asiento a los becerros destetados por su nuevo valor unitario al grupo de levante; cuando se reporte un traslado por alcanzar los 350 kg, se procede de igual forma cerrando el centro de costos de levante y afectando con ese monto acumulado en él a los mautes y mautas existentes hasta la fecha del reporte. Posteriormente se trasladan los

mautes al lote de ceba y las mautas al lote de hembras escoteradas para ser entoradas; si se reportan salidas, entonces se cierra el centro de costo de ceba o engorde y se imputa al inventario de novillos o toros para la venta y posteriormente, por el nuevo valor unitario, se desincorporan los machos vendidos afectando la cuenta del costo de ventas, garantizando 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 impliquen formaran parte del costo de los becerros nacidos del lote prenatal.

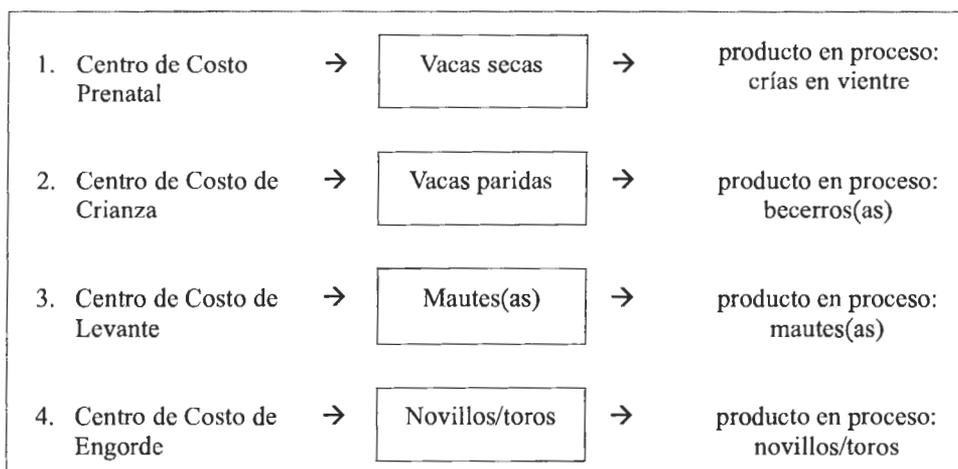


Figura 3. Estructura de cuentas transitorias de centralización de costos de producción para activos biológicos.

La leche debe ser tratada como un ingreso aislado, ordinario, contabilizado cada vez que entre en caja, y debe ser visto como un factor de incremento de la utilidad bruta y nada más. No es un factor de imputación de costos, ni un producto determinante en la explotación, puede existir o no existir, el producto principal, protagonista del proceso es la cría, que siempre existe; sin la cría no hay leche, en cambio aunque no exista leche siempre hay cría. Dicho sea de paso, es imposible prorratear los costos para imputar algunos a la leche, la cual es producida mientras está la cría lactando y probablemente otra en el vientre. Todo lo que se invierte en ese período es común a los tres productos, luego, cualquier proporción que se determine para que uno u otro producto absorba costos, implica la incorporación de valores subjetivos (porcentajes) a los registros financieros. Por eso el mecanismo considera que se impute costos a la cría que está en el vientre cuando la vaca es escotera, y a la que lacta cuando ocurre la lactancia, separando así el único período en el que la cría del vientre esta sola con su

madre (vaca seca o escotera) para no tener que prorratear costos con su hermano lactante, dejando a este último que absorba todos los costos durante la lactancia aunque su hermano estará en el vientre en algunos meses de esa lactancia, ya que distribuir costos entre ambos también sería subjetivo y sin fundamento zootécnico alguno que lo ampare.

Hay productores que afirman, que en las explotaciones de doble propósito existen costos que exclusivamente pertenecen al proceso de ordeño, en los cuales se incurre sólo por el hecho de obtener la leche y que estos deberían afectar a la leche únicamente y por lo tanto dejarlos en las cuentas nominales del estado de resultados como costos de producción de leche. La disyuntiva radica en lo que implican estos costos especiales; si estos costos no afectan en absoluto la gestación del becerro a nacer y la crianza del que lacta, es decir, si el evento del ordeño aunque su fin sea el de obtener leche para la venta, no afecta la evolución de la cría nacida ni a la cría por nacer (nonato), ya que los tres, leche-cría-nonato, se encuentran activos participando en el proceso de ordeño. Por tanto, desde una óptica zootécnica deberá ser demostrado atendiendo a la fisiología de la reproducción y a los pormenores biológicos de la lactancia y sustentar técnicamente tal decisión. Sólo así podría trabajarse aislando costos lecheros, de lo contrario, deberá tomarse el camino de imputar a la cría el 100% de los costos durante la crianza.

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

- Activo circulante: (ganado para la venta) novillos-toros.
- Activo fijo: (semovientes de producción) vacas y toros reproductores.
- Otros activos: (ganado en evolución) novillas, mautas(es), becerras(os).

Para el prorrateo de los costos a cada centro de costo se seguirá el criterio de la UAB como se explicó, llevando a cada uno de los centros de costo la parte del gasto que corresponda según la cantidad de UAB que hay en cada 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 1000 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 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 1, 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, para soportar las operaciones que dan lugar al incremento del valor de los inventarios.

Con relación a las implicaciones tributarias, lo anterior demuestra que es posible acertar en el resultado del ejercicio contable ganadero y declarar resultados reales. Sin embargo, existe un escenario un tanto distinto para aquellos que optan por actualizar el valor de sus rebaños permanentemente según el comportamiento de la unidad animal en el mercado de reemplazos, y así aumentar el valor de sus activos vivos según el mercado. En este caso y sólo en este caso, habría que contabilizar una diferencia existente entre el valor-libros y valores de reemplazo como un ingreso diferido o un incremento patrimonial, aumentando bien sea el pasivo en el primer caso o el patrimonio en el segundo.

Esta práctica arrojaría una acumulación producto de esa diferencia que debe registrarse celosamente por un período determinado, el plazo que dura el animal vivo en la unidad de producción, para después convertirlo en ingreso por evolución. La auditoría permanente que debe caracterizar esa cuenta de acumulación es tal que el beneficio que ofrece a la postre, 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; si no se utiliza esta práctica de acumular las ganancias biológicas en cuentas reales (reservas), se abre un escenario donde la cuenta de resultados reflejaría datos subjetivos que no afectan el flujo de fondos, y a su vez, ocurriría el pago de impuestos sobre la renta por adelantado, ya que ese capital no es efectivo ni forma parte del flujo de caja hasta la venta o salida del activo vivo de la empresa.

De modo que para sobrellevar estas implicaciones tributarias, esa cuenta real de acumulación debe auditarse al máximo antes de convertirse en nominal, ya que un animal puede vivir en el hato 1, 2, 3 o hasta 15 años (hembras); por lo que se insiste en el control de varias cuentas de Mayor para cada año, con el detalle de cada sub-rebaño protagonista de cada acumulación de valor por efectos de evolución y/o nacimientos, que es el mismo valor diferencial entre el costo en libros y el valor de mercado del animal en el activo.

La NIC 41 contiene para muchos países en desarrollo inquietudes fiscales, dado que al registrarse las diferencias de valor como resultado en el momento en que surjan deja ver la posibilidad de gravar esas diferencias de valor antes de realizarlas en efectivo; inquietud que preocupa a nivel latinoamericano, ya que las economías de nuestros países no deben permitirse el adelanto de impuestos. Sobre todo cuando se trata de bienes que pudieran dejar de existir repentinamente o que pudieran involucionar o degradarse.

CONCLUSIONES

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.

Es importante recordar que para lograr la instrumentación del mecanismo propuesto, la base fundamental es la obtención de la información sobre la evolución del rebaño y los eventos fisiológicos que determinan los cambios de estado de los animales, procedente de la finca oportunamente. Sin esto, cualquier intento de parte de los contables, dejará ver sólo resultados falsos. Por tanto, su análisis e instrumentación es recomendable en todas las empresas ganaderas de bovinos a pastoreo, sobre todo si se encuentran en un escenario gravable, pues esto garantiza objetividad en el hallazgo de la base imponible a efectos fiscales. Por tanto, se recomienda al gremio contable activar mecanismos legales para formalizar la redacción de una publicación técnica que ayude a los profesionales de la contaduría a homologar procedimientos contables para la producción animal en el país.

Cuadro 1
Cédula que proratea el costo por unidades animales bovinas del gasto de un mes por la cantidad
de bolívaes fuertes 19.017,82 (Bs. F)

Grupo etéreo	Sub-rebaño										Total	Base por UAB ^a	UAB n	CC ^b x UAB %	Monto a Cargar a cada subrebaño (Bs. F)
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10					
Vacas Escoteras	107	253	103					1			464	1	464	20.31	3.861,82
Vacas Ordeño	624										624	1	624	27.31	5.193,49
Novillas	341	3									344	0.75	258	11.29	2.147,31
Becerras(as)	470	161	97		1			1			730	0.25	182.5	7.99	1.518,93
Toros	36	5	4								45	1.5	67.50	2.95	561,80
Torettes	7	1									8	0.5	4	0.18	33,29
Mautas		1	15	140	219	222					597	0.5	298.5	13.06	2.484,38
Mautes	2	1	178			1	185	29	11		407	0.5	203.5	8.91	1.693,71
Receladores	7	2	1								10	1.5	15	0.66	124,84
Novillos			105				119				224	0.75	168	7.35	1.398,25
Total	1 594	427	503	140	219	224	304	31	11		3 453		2.285	100.00	19.017,82

^aUnidad animal bovina (450 kg). ^bCentro de costos.

Nota: Posteriormente se ubica cuál de esos 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 %.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Acero-De La Cruz RA, García-Martínez J, Rodríguez A. 2000. Contabilidad Ganadera: teoría y prácticas. Servicio de Publicaciones de la Universidad de Córdoba, Facultad de Veterinaria. Volumen II. Córdoba, España.
- Argilés JM. 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.