



Facultad de Ciencias Económicas y de Administración
Universidad de la República

**UNIVERSIDAD DE LA REPUBLICA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y DE ADMINISTRACION**

**TRABAJO MONOGRÁFICO PARA OBTENER EL TÍTULO DE
CONTADOR PÚBLICO**

INFORMACIÓN CONTABLE EN EL INDUSTRIA FRIGORÍFICA.

por

**MARÍA FERNANDA GONZÁLEZ
JAVIER DOMÍNGUEZ**

TUTOR: Carlos Bueno Pereira

**Montevideo
URUGUAY
2010**

AGRADECIMIENTOS

Queremos agradecer especialmente al Cr. Mario Díaz, nuestro coordinador y guía, y al Cr. Carlos Bueno, nuestro tutor, quienes nos guiaron y asesoraron en este trabajo de investigación.

Asimismo, le agradecemos a todos los entrevistados y a los colaboradores por los aportes realizados y por su gran disposición; Ing. Agr. Gabriel Osorio (S.I.R.A.), Cr. Guillermo Sorrondeguy (Frigorífico Matadero Carrasco), Cr. Gonzalo González Piedras (Cámara Mercantil de Productos del País), Cra. Elvira Casas (Grupo Marfrig), Lic./Cra. Magdalena Garat (KPMG), Ec. Bernardo Quesada (Liga de Defensa Comercial), Cra. Silvana Bonsignore (INAC), Dra. Stella Maris Huertas (Facultad de Veterinaria), Cr. Favio Piazza (Frigorífico PUL), Ing. Agr. Virginia Mailhos (Frigorífico BPU), Ing. Agr. Diego Crosta (Centinor S.A.), Ing. Agr. Gabriel Brito del Pino (Gentos Uruguay/Agrofuturo) y Patricio Lorenzi (Estudio Paréntesis).

A nuestros compañeros de estudio y amigos por todos las horas de estudio y años de carrera compartidos.

Finalmente a nuestras familias, amigos y novios, por la paciencia y apoyo durante todos estos años.

ABSTRACT

Nuestro objetivo es analizar la implementación de las Normas Contables Adecuadas recientemente incorporadas a la normativa contable de la Industria Frigorífica.

Comenzaremos nuestro trabajo con una breve reseña histórica de la Industria en el Uruguay desde sus comienzos. En particular, lo que pretendemos con esta introducción teórica es describir la evolución de la industria en los últimos sesenta años en el país.

Por otro lado, realizaremos un estudio de la actividad del negocio, analizando la importancia del sector en la economía nacional, el mercado interno, la inserción externa así como también los organismos estatales y agrupaciones institucionales relacionados.

Luego de dicho análisis, realizaremos una descripción de la normativa tributaria y contable aplicable a dicha industria. Nos detendremos aquí para analizar cada uno de los principales aspectos en los cuales la Normativa Contable del Instituto Nacional de Carnes se ha apartado de las Normas Contables Adecuadas aplicables en el Uruguay, y el proceso hacia su uniformización y el reconocimiento de las normas para ser aplicadas por las empresas del sector, dispuesto por la reciente Resolución 09/172 de INAC.

Como resultado del trabajo, se presentan las conclusiones generales acerca del proceso de convergencia que se realizó en la normativa contable aplicable a esta industria.

INDICE

AGRADECIMIENTOS.....	3
ABSTRACT.....	5
INDICE	7
1. INTRODUCCION	13
2. BREVE RESEÑA HISTÓRICA DE LA INDUSTRIA FRIGORÍFICA EN EL URUGUAY.....	15
2.1. INTRODUCCIÓN.....	15
2.2. HISTORIA DE LA INDUSTRIA FRIGORÍFICA EN EL URUGUAY DESDE SUS COMIENZOS.....	15
2.3. LOS ÚLTIMOS 60 AÑOS.....	16
3. ACTIVIDADES DEL NEGOCIO	21
3.1. ACTIVIDAD PRINCIPAL DE LA INDUSTRIA	21
3.2. PRODUCTOS Y SUBPRODUCTOS	21
3.3. CICLO PRODUCTIVO Y SUS CARACTERÍSTICAS	24
3.4. IMPORTANCIA DEL SECTOR EN LA ECONOMÍA NACIONAL	24
3.4.1. <i>Características de la oferta</i>	25
3.4.2. <i>Potencialidades y restricciones</i>	26
3.4.2.1. A nivel de la Producción primaria	26
3.4.2.1.1. Potencialidades.....	26
3.4.2.1.2. Restricciones	27
3.4.2.2. A nivel de la Fase industrial	27
3.4.2.2.1. Potencialidades.....	27
3.4.2.2.2. Restricciones	27
3.4.3. <i>Concentración geográfica de los frigoríficos</i>	28
3.4.4. <i>Comportamiento reciente</i>	28
3.5. ANÁLISIS DEL MERCADO INTERNO.....	29
3.5.1. <i>Primer semestre de 2009</i>	29
3.5.2. <i>Porcentajes de participación - Primer semestre de 2009</i>	30
3.6. OPERACIONES DE COMERCIO EXTERIOR EN EL AÑO 2009	31
3.6.1. <i>Exportaciones</i>	31
3.6.1.1. Primer semestre de 2009	31
3.6.1.2. Perspectivas para el segundo semestre y el conjunto del año	31
3.6.2. <i>Precios</i>	32
3.6.3. <i>Perspectivas para la carne uruguaya en el actual contexto internacional (información extraída de la Conferencia dictada por el Dr. Luis A. Fratti, Presidente del INAC, en la Cámara Mercantil de Productos del País, 5 de junio de 2009)</i>	32
3.6.3.1. Recientes antecedentes	32
3.6.3.2. Perspectivas mercados cárnicos	35
3.6.3.3. Acciones concretas para enfrentar la crisis	36
3.6.4. <i>Recientes acciones de promoción en el exterior</i>	36
3.6.4.1. Concepto “Etiqueta verde”	36
3.6.4.2. Uruguay Natural Club	37
3.6.4.3. Marca de las carnes de Uruguay en Cajas de exportación	37
3.6.4.4. Desarrollos en Uruguay	37

3.7. ANÁLISIS DE LA INSERCIÓN EXTERNA	38
3.7.1. Acceso a Mercados y competencia de la carne bovina uruguaya	39
3.7.1.1. Estados Unidos.....	39
3.7.1.2. Unión Europea	40
3.7.1.3. Federación Rusa.....	41
3.7.1.4. Canadá.....	41
3.7.1.5. Israel	42
3.7.1.6. Chile.....	42
3.7.1.7. México.....	43
3.7.1.8. Japón	43
3.7.1.9. Corea del Sur	44
3.7.1.10. Venezuela.....	46
3.7.1.11. Egipto	47
3.7.1.12. Filipinas	47
3.7.1.13. China.....	48
3.7.1.14. Sudáfrica.....	48
3.7.1.15. Consideraciones finales.....	49
3.8. FUENTES Y ESTRUCTURA DE FINANCIAMIENTO.....	49
3.9. ORGANISMOS ESTATALES RELACIONADOS	50
3.9.1. Ministerio de Ganadería, Agricultura y Pesca (MGAP).....	50
3.9.2. Oficina de Programación y Política Agropecuaria (OPYPA)	51
3.9.3. Dirección de Estadísticas Agropecuarias (DIEA).....	51
3.9.4. Dirección General de Servicios Ganaderos (DGSG).....	51
3.9.5. Dirección de Industria Animal (DIA).....	52
3.9.6. División de Contralor de Semovientes (DI.CO.SE).....	52
3.9.7. Instituto Nacional de Carnes (INAC)	53
3.9.8. Instituto Nacional de Investigación Agropecuaria (INIA).....	54
3.10. AGRUPACIONES INSTITUCIONALES	55
3.10.1. Cámara de la Industria Frigorífica	55
3.10.2. Asociación de Industrias Frigoríficas del Uruguay (ADIFU).....	55
3.10.3. Asociación Rural del Uruguay (ARU).....	55
3.10.4. Federación Rural del Uruguay	55
3.10.5. Unión de Vendedores de Carne	56
4. NORMATIVA CONTABLE APLICABLE A LA INDUSTRIA FRIGORIFICA	57
4.1. APLICACIÓN DE NORMAS CONTABLES EN EL URUGUAY	57
4.1.1. El Decreto Nº 162/004	57
4.1.2. Los Decretos Nº 222/004, Nº 90/005, Nº 266/007, Nº 99/009 y Nº 135/009	57
4.1.3. LAS NICs VIGENTES EN EL URUGUAY	58
4.2. NORMATIVA DE INAC: ANTECEDENTES NORMATIVOS DE IMPORTANCIA	61
4.2.1. Decreto Nº 64/972 de 26 de Enero de 1972.....	61
4.2.2. Decreto Nº 202/973 de 20 de Marzo de 1973.....	61
4.2.3. Decreto - Ley Nº 15.605 de 27 de Julio de 1984.....	62
4.2.4. Resolución 116 de 10 de julio de 1997 - INAC	62
4.2.5. Resolución 00/109 de 11 de setiembre de 2000 - INAC.....	62
4.2.6. Resolución 05/153 de 12 de diciembre de 2005 - INAC	63
4.3. MODELOS CONTABLES	63
4.3.1. Unidad de Medida	64

4.3.1.1. Ventajas y Desventajas del uso de Moneda nominal o corriente	64
4.3.1.2. Ventajas y Desventajas del uso de Moneda de Poder Adquisitivo Definido (PAD)	65
4.3.2. Criterio de Valuación de Activos y Pasivos	65
4.3.2.1. Costo Histórico o de Adquisición	65
4.3.2.2. Valores Corrientes	66
4.3.2.2.1. Mercado comprador.....	66
4.3.2.2.2. Mercado Vendedor.....	67
4.3.2.2.3. Instrumentos para determinar el valor corriente	67
4.3.3. Definición de Capital a mantener	69
4.3.4. Criterio de Realización de la Ganancia.....	69
4.3.5. Modelo contable aplicable al sistema de INAC	71
4.4. PRINCIPALES CAMBIOS ENTRE LAS NORMAS CONTABLES ADECUADAS Y EL SISTEMA DE REGISTRACIÓN CONTABLE	
UNIFORME APLICABLES A LA INDUSTRIA FRIGORÍFICA HASTA EL EJERCICIO FINALIZADO EL 30 DE SETIEMBRE DE 2009	72
4.4.1. Impuesto a la Renta Diferido	72
4.4.1.1. El Impuesto Diferido	72
4.4.1.2. Generalidades	72
4.4.1.3.4. Base fiscal	74
4.4.1.3.5. Diferencias temporarias imponibles y deducibles	75
4.4.1.3.6. Reconocimiento de activos y pasivos por impuesto a la renta	75
4.4.1.3.6.1. Pasivos y activos por impuesto del año	75
4.4.1.3.6.2. Pasivos y activos por impuesto diferido	76
4.4.1.3.6.2.1. Diferencias temporarias imponibles.....	76
4.4.1.3.6.2.2. Diferencias temporarias deducibles	76
4.4.1.3.7. Medición del impuesto a la renta.....	76
4.4.1.3.8. Contrapartida del activo o pasivo por impuesto diferido	77
4.4.1.3.9. Presentación en los Estados Contables	77
4.4.1.3.9.1. Estados Contables comparativos	77
4.4.1.3.9.1.1. Presentación en el Estado de Situación Patrimonial	77
4.4.1.3.9.1.2. Presentación en el Estado de Resultados.....	78
4.4.1.3.10. Revelaciones en los Estados Contables	78
4.4.2. Ajuste por Inflación	79
4.4.2.1. NIC 29: Información financiera en economías hiperinflacionarias	79
4.4.2.1.1. Objetivo y alcance de la Norma	79
4.4.2.1.2. Particularidades de los estados financieros a costo histórico	80
4.4.2.1.3. Patrimonio neto	82
4.4.2.1.4. Estado de Resultados.....	82
4.4.2.1.5. Pérdidas y ganancias por la posición monetaria neta.....	82
4.4.2.1.6. Particularidades de los Estados Contables a costo corriente	83
4.4.2.1.7. Consideraciones generales.....	83
4.4.2.1.8. Inflación en Uruguay.....	84
4.4.2.2. Decreto Nº 99/09.....	85
4.4.3. Ajuste por Apalancamiento y ajuste por financiamiento a los Estados Contables	85
4.4.3.1. Ajuste por Apalancamiento - SSAP 16	85
4.4.3.1.1. Concepto y Fundamento teórico	85
4.4.3.1.2. Determinación y registración contable del ajuste por apalancamiento	86
4.4.3.1.3. Ejemplo del cálculo del Ajuste por Apalancamiento.....	89
4.4.3.2. Ajuste por Financiamiento - Comunicación Nº 58 (INAC).....	90
4.4.3.2.1. Concepto y fundamento teórico	90
4.4.3.2.2. Determinación y registración contable del ajuste por financiamiento	90
4.4.3.2.3. Ejemplo del cálculo del Ajuste por Financiamiento	92

4.4.3.2.4 Procedimiento para ajustar los Resultados Contables a través de un Ajuste por Financiamiento ...	93
4.4.4. Moneda Funcional para la presentación de los Estados Contables	94
4.4.4.1. Definiciones dadas por la Norma	94
4.4.4.2. NIC 21: Alcance y análisis	94
4.4.4.3. Resolución Auditoría Interna de la Nación de 19/05/2005	96
4.4.4.4. La moneda funcional en el sector de la Industria Frigorífica	97
4.4.5. Valuación de Bienes de Uso y Bienes de Cambio.....	98
4.4.6. Confección y presentación de la información contable	100
4.4.6.1. Confección y presentación de la información contable según Sistema de Registración Contable Uniforme de INAC	100
4.4.6.1.1. Sistema de Costos Únicos según INAC.....	101
4.4.6.1.1.1. Conceptos y Objetivos.....	101
4.4.6.1.1.2. Características.....	101
4.4.6.1.1.3. Centros de Costos.....	102
4.4.6.1.1.4. Procedimiento de Cálculo	103
4.4.6.1.1.5. Planillas a utilizar	103
4.4.6.1.2. Plan de Cuentas	105
4.4.6.2. Confección y presentación de la información contable según Decreto Nº 103/91 y Normas Contables Adecuadas	106
4.4.7. Resumen de principales cambios.....	108
4.5. NORMATIVA DE INAC VIGENTE: RESOLUCIÓN 09/172.....	108
5. CONTROL DE PROCESOS PRODUCTIVOS.....	111
5.1. TRAZABILIDAD	111
5.1.1. Introducción.....	111
5.1.2. Concepto de Trazabilidad.....	111
5.1.3. Objetivos de la trazabilidad.....	112
5.1.4. Impacto de la Regulación.....	112
5.1.5. Fases de la Trazabilidad en la Cadena Cárnica	113
5.1.6. Situación en el año 2009	114
5.2. BUENAS PRÁCTICAS Y BIENESTAR ANIMAL.....	119
5.2.1. Inicio de la etapa de procesamiento.....	121
5.3. GLOBALGAP (EUREPGAP) - “PENSAR A NIVEL GLOBAL, Y ACTUAR A NIVEL LOCAL”	122
5.3.1. Introducción.....	122
5.3.2. Qué es la certificación GLOBALGAP?	122
5.3.3. Quién necesita estar certificado con GLOBALGAP?.....	123
5.3.4. Aspectos críticos de GLOBALGAP.....	123
5.3.5. Puntos de control de GLOBALGAP	124
5.3.6. Opciones de certificaciones:	124
5.3.7. Trazabilidad y Segregación del Producto.....	125
5.4. SEGURIDAD ALIMENTARIA E INOCUIDAD.....	125
6. INDICADORES DE ACTIVIDAD DEL SECTOR INDUSTRIAL	127
6.1. PRINCIPALES INDICADORES.....	127
6.1.1. Existencias	127
6.1.2. Faena.....	128
6.1.3. Precios	129
6.1.3. Precios	129

6.1.4. Exportación.....	130
6.2. RESUMEN Y ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN	131
7. RATIOS UTILIZADOS POR LAS EMPRESAS DEL SECTOR	133
7.1. RATIOS DE RENTABILIDAD	133
7.2. RATIOS DE LIQUIDEZ	134
7.3. RATIOS DE ACTIVIDAD Y ROTACIÓN	135
7.4. RATIOS DE ENDEUDAMIENTO	136
7.5. RATIOS DE COBERTURA	137
8. CONCLUSIONES.....	139
9. ANEXOS	143
9.1. NORMATIVA TRIBUTARIA APLICABLE A LA INDUSTRIA FRIGORÍFICA.....	143
9.1.1. <i>Impuestos a la Renta</i>	143
9.1.1.1. Impuesto a las rentas de las actividades económicas (IRAE)	143
9.1.1.2. Impuesto a la Enajenación de Bienes agropecuarios (IMEBA)	144
9.1.2. <i>Impuestos a la propiedad</i>	144
9.1.2.1. Impuesto al Patrimonio (IP).....	144
9.1.3. <i>Impuestos al consumo</i>	145
9.1.3.1. Impuesto al Valor Agregado (IVA)	145
9.1.4. <i>Otros tributos</i>	146
9.1.4.1. Aportes patronales	146
9.1.4.2. Fondo de inspección sanitario (FIS)	146
9.1.5. <i>Beneficios a la exportación</i>	146
9.1.6. <i>Consultas expedidas por la DGI relacionadas con la tributación del sector Frigorífico</i>	147
9.1.6.1. Consulta 4336 Publicada en el Boletín Informativo N° 370 de 31 de marzo de 2004	147
9.1.6.2. Consulta 4419 Publicada en el Boletín Informativo N° 374 de 05 de julio de 2004	148
9.1.6.3. Consulta 4643 de 16 de noviembre de 2006	149
9.1.6.4. Consulta 4672 de 29 de diciembre de 2006	150
9.1.6.5. Consulta 4697 Publicada en el Boletín DGI N° 412 de 20 de setiembre de 2009	151
9.1.7. <i>Evasión Fiscal en la Industria Frigorífica</i>	152
9.2. NORMATIVA DE INAC: ANTECEDENTES NORMATIVOS DE IMPORTANCIA.....	153
9.2.1. <i>Resolución 116 de 10 de julio de 1997 - INAC</i>	153
9.2.2. <i>Resolución 00/109 de 11 de setiembre de 2000 - INAC</i>	156
9.2.3. <i>Resolución 05/153 de 12 de diciembre de 2005 - INAC</i>	161
10. BIBLIOGRAFIA	163
PUBLICACIONES INAC	163
LEYES Y DECRETOS CONSULTADOS	163
RESOLUCIONES INAC Y CONSULTAS DGI	164
INFORMACIÓN PUBLICADA EN INTERNET.....	164
TRABAJOS CONSULTADOS	165

1. INTRODUCCION

Hemos seleccionado a la Industria Frigorífica para nuestro trabajo por su importancia en la historia económica de nuestro país. Consideramos que se trata de un sector de actividad en el que participan diversos actores integrados en una verdadera “cadena productiva”, sin desconocer que cada una de sus etapas ha enfrentado permanentes y sucesivos desafíos propios, que han demandado inversión tecnológica y capacitación.

Algunos atributos que destacamos y han caracterizado a este sector de actividad son:

- Fuerte participación de la inversión extranjera en el sector industrial;
- Importantes áreas geográficas de nuestro país dedicadas al rubro ganadero;
- Crecientes requerimientos de inversión;
- Fuerte demanda de mano de obra;
- Una cadena productiva integrada, desde la producción hasta la exportación;
- Importancia en el mercado doméstico, por ser un producto básico en la canasta alimenticia de nuestros habitantes;
- Fuerte orientación hacia la exportación, a través de cerca de 40 empresas industriales instaladas, con presencia en más de 100 países de destino, representando cerca de una cuarta parte de las exportaciones totales de Uruguay;
- Amplia oferta de productos y subproductos, cercanos a 500 destinados al mercado interno y externo;
- Existencia de ámbitos formales con participación del sector público y privado, como el Instituto Nacional de Carnes, en el cual se discuten y resuelven asuntos de interés común.

Si bien la normativa tributaria que analizaremos se rige por la aplicación de normas generales a toda la actividad empresarial, la normativa contable ha sido regulada, desde su creación, por el Instituto Nacional de Carnes (INAC).

Pondremos nuestro foco en los principales ajustes que se debían realizar con anterioridad a la entrada en vigencia de la Resolución N° 09/172 del INAC, entre los cuales encontramos: el impuesto diferido, el ajuste por inflación, el ajuste por financiamiento o apalancamiento, la moneda funcional, la valuación de bienes de cambio y de bienes de uso así como también la presentación y confección de Estados Contables. Por último, analizaremos el proceso hacia su uniformización y el reconocimiento de las Normas Contables Adecuadas para ser aplicadas por las empresas del sector.

Enfocaremos las exigencias a las que deben responder los distintos eslabones de esta cadena productiva, que se han caracterizado a lo largo del tiempo por su creciente complejidad y alcance: desde la trazabilidad a nivel del productor, hasta los requerimientos sanitarios fuertemente regulados para contar con acceso a los diversos mercados externos, por parte del sector industrial exportador.

2. BREVE RESEÑA HISTÓRICA DE LA INDUSTRIA FRIGORÍFICA EN EL URUGUAY

2.1. Introducción

A comienzos del siglo XVI, llegaron a nuestras tierras los primeros conquistadores españoles con el fin de ocuparlas y así apoderarse de algo que buscaban, pero que luego no encontraron: riqueza en metales preciosos.

Sin embargo, pasados cien años, esto convirtió a Uruguay en lo que es hoy: un país ganadero.

El hecho al que se hace referencia, lo marcó Hernando Arias de Saavedra (conocido popularmente como Hernandarias) quien introdujo a partir del año 1611, los primeros ganados vacunos con el fin de su reproducción.

Gracias a las condiciones naturales de nuestros pastos, aguadas y montes, los animales se multiplicaron y extendieron.

Por el año 1700, las vaquerías constituyeron la primera forma organizada de explotación ganadera en las cuales se faenaba el ganado cimarrón a pleno campo con la finalidad de utilizar su cuero, muy cotizado en aquel entonces en Inglaterra, Francia y Holanda.

Hacia 1728, se introdujeron los primeros ovinos. De esta forma, el ganado lanar evolucionó y años más tarde, hicieron su aparición en el país los primeros saladeros con la finalidad de producir y exportar charque, principalmente a Cuba y Brasil.

En los tiempos actuales la producción ganadera constituye aproximadamente el 75 % de la producción agropecuaria. Las exportaciones cárnicas constituyen otro indicador de la importancia de la ganadería dentro de la economía nacional. La producción de carnes es de suma importancia dentro del marco productivo y se ha mantenido a través del tiempo como factor básico de la economía del país.

2.2. Historia de la Industria Frigorífica en el Uruguay desde sus comienzos

La faena de ganado en el Uruguay tuvo sus comienzos a partir del de siglo XVII, aproximadamente en el año 1680, con la única finalidad de utilizar el cuero que luego se exportaba. Más adelante se empezó a aprovechar la grasa para la producción de sebo, y en una tercera etapa se llegó a una precaria industrialización de la carne, con la aparición de los primeros saladeros a fines del siglo XVIII. Luego, en 1876 se produjo un hecho que revolucionó la industria cárnica, un ingeniero llamado Charles Tellier solucionó el problema de la generación de frío artificial lo que permitió que la carne pudiera ser conservada, con esta llamada "era del frío" se inició la industria frigorífica.

Como podemos apreciar, la evolución de la industria de la carne en el mundo comienza con la aplicación del frío como medio principal de conservación y origina el auge de la producción de carnes congeladas para ser destinadas a centros consumidores distantes,

a los que pudiera llegar en condiciones de calidad, aptos para su consumo o su industrialización.

La estructura de esta industria ha sufrido cambios importantes históricamente derivados de las políticas sectoriales, de la intervención del Estado, del sector privado y de las leyes del mercado.

La primera planta frigorífica se instaló en 1884 en la ciudad de Colonia, por parte de la empresa River Plate Fresh Company, la cual cerró sus puertas por falta de materia prima en 1888. En 1904 comenzó a funcionar el Frigorífico La Uruguay, instalado en Puntas de Sayago, el cual estaba integrado con capitales nacionales vinculados al agro y a la banca. Esta empresa no pudo estabilizar sus actividades, y en 1911 vendió su establecimiento.

Posteriormente en 1912 se instaló el Frigorífico Montevideo, que en 1916 se transformó en el Frigorífico Swift de Montevideo, y en 1917 se inauguró el Frigorífico Artigas, originales de capitales uruguayos, que fue luego adquirido por una firma estadounidense.

Finalmente en 1924, la compañía Liebig de Fray Bentos se transformó en el Frigorífico Anglo de Uruguay.

Esta industria llegó a definir un patrón competitivo típicamente oligopólico con elevadas barreras de entrada, derivadas de la instalación de grandes frigoríficos en el país.

El modelo tecnológico asociado a la escala (gran volumen de faena, altas exigencias de almacenamiento de stocks en cámaras frigoríficas, transporte refrigerado) configuró una estructura industrial altamente concentrada, con escasa diferenciación de producto y con nula integración vertical con la fuente de la materia prima.

Esta situación junto con el hecho que la demanda de ganado estuviera concentrada solo en cuatro plantas, afectó económicamente a los productores de manera tal que provocó que éstos hicieran sentir sus presiones, fundamentando así la intervención del Estado en la estructura nacional con la creación del Frigorífico Nacional a través de la Ley N° 8282, del 6 de Setiembre de 1928. Se buscaba garantizar la protección de los consumidores y de los productores ganaderos del oligopolio existente.

2.3. Los últimos 60 años

La estructura de la industria frigorífica se mantuvo prácticamente igual desde la tercera década del siglo hasta fines de los años cincuenta. El mercado interno aumentó su demanda, lo que dio lugar a la aparición al final de este período de una gran cantidad de mataderos, ubicados principalmente en la periferia de Montevideo.

En la década del 50 se concretan importantes cambios en la estructura de la industria frigorífica de la carne en EEUU y en Gran Bretaña y algo más tarde en las tendencias y características del comercio internacional.

En EEUU se procesan cambios en los patrones competitivos de la industria basados en desarrollos que desplazan a las empresas oligopólicas altamente concentradas y productoras de commodities.

En el Rio de la Plata y naturalmente en el Uruguay, estas nuevas condiciones internacionales están asociadas al estancamiento prolongado de la actividad ganadera y el decaimiento de la industria frigorífica tradicional controlada por capitales extranjeros.

Particularmente, en 1957 como consecuencia de los problemas económicos y de otras razones, como ser conflictos laborales y la necesidad de remodelar las plantas industriales para acompasarse a la moderna tecnología de procesos, lo cual implicaba incurrir en cuantiosas inversiones, se retiraron del país las empresas norteamericanas Swift y Armour.

Las fuertes oscilaciones en el mercado internacional de la carne, con periodos de altos precios generan algunas oportunidades del negocio que son aprovechadas por las empresas nacionales que se van instalando en la industria aunque el rasgo predominante es la inestabilidad de largo plazo.

El comienzo de los años 60 presenta desde el punto de vista industrial un panorama oscuro. La apertura de nuevos mercados europeos y la recomposición de stock de bovinos posibilitaron la creación de mataderos destinados a la exportación. Por ello, aún sin planificación y sin los capitales suficientes para atender las necesidades de las inversiones requeridas, comenzó a instalarse una nueva industria.

Hasta el año 1966 se vivió un periodo de total libertad en materia de instalación de frigoríficos exportadores, lo que determinó la creación del Registro de Exportadores de Carnes.

En 1969 se produjo un hecho importante para las exportaciones uruguayas de carne puesto que se dispuso parte de Gran Bretaña la prohibición de importar carnes uruguayas por problemas de aftosa. Ese hecho determinó la necesidad de adecuar tecnológicamente y mejorar las condiciones higiénicas y sanitarias de los establecimientos.

La estructura de la industria frigorífica uruguaya cambia radicalmente en este periodo de fines de los 60 y comienzos de los 70:

- El Estado uruguayo y el financiamiento internacional tuvieron un papel importante;
- El apoyo financiero del Banco Mundial, el BID (obtención de un préstamo de 10,5 millones de dólares americanos) y la ONU fue vital para lograr impulsar la base tecnológica en la cadena pecuaria, la reconversión y las inversiones en la industria nacional:
- El marco internacional también se desarrolló, se crearon cámaras empresariales e instituciones del Plan Agropecuario.

En estas condiciones de la “nueva industria frigorífica” y alentada por un ciclo favorable de precios internacionales hasta 1973, la ganadería uruguaya crece y las empresas frigoríficas nacionales comienzan a realizar inversiones con desarrollo exportador, orientado en algunas empresas “progresivas” a mejorar la capacidad de procesamiento industrial.

Esta situación generó expectativas de desarrollo favorable que se cortan abruptamente con la reversión de las condiciones internacionales de demanda a partir de 1973 - 74.

En la mayor parte de la década del 70 con una ganadería básicamente estancada y con una industria con débil inserción exportadora internacional confinada desde larga data a exportar el mercado aftósico, se generó una estructura industrial que tuvo como rasgos principales:

- Fuertes oscilaciones en el nivel de actividad y en el uso de la capacidad instalada, consecuencia de una inserción errática en los mercados internacionales y regionales;
- Severas crisis financieras;
- Políticas públicas generaron poderosas “barreras a la salida” de la industria donde existieron recambios de empresarios pero no se modificó mayormente la estructura industrial;
- El Estado uruguayo intervino activamente en los negocios privados.

En 1978, se dictaron varias disposiciones, entre ellas:

- El cese de intervenciones en empresas;
- Libre determinación del precio del ganado en pie;
- Clausura del Frigorífico Nacional;
- Libertad de abasto de carne en todo el país, pudiendo participar todas las plantas habilitadas por el Ministerio de Ganadería, Agricultura y Pesca.

Durante la década del 80 se da una estructura de la industria frigorífica con elevados niveles promedios de capacidad ociosa, con ciclos de expansión y severas retracciones propias del ciclo ganadero, pasando en la década del 90 a una situación de dinamismo tecnológico y económico, con altos niveles de utilización de la capacidad instalada, que supone el fin del estancamiento.

Durante la década del 90 se generaron condiciones muy importantes para el desarrollo competitivo de la industria cárnica uruguaya.

Se liberalizaron los mercados, se habilitó la exportación en pie, lo cual le dio un piso al precio que podían pagar los frigoríficos por el ganado, la política de asistencia financiera ya no fue tan generosa y se controlaron mejor los niveles de evasión fiscal.

La constitución del Mercosur y la expansión del comercio interbloque incrementaron en forma significativa las exportaciones.

Desde 1996 se da un mercado comportamiento ascendente, se amplía el acceso a los mercados internacionales, aumentan las exportaciones uruguayas de carne bovina a países del área no aftósica, convirtiéndose en los destinos más importantes de las exportaciones del país.

La situación de esta industria se caracteriza actualmente por:

- Aumento de la concentración en el sector industrial;
- Surgimiento de productos diferenciados bajo marcas que llegan directamente al consumidor del mercado interno y para la exportación;
- Reparición de capitales extranjeros en el sector;
- Realización de algunos acuerdos entre frigoríficos y supermercados y/o cadenas de fast food.

3. ACTIVIDADES DEL NEGOCIO

3.1. Actividad principal de la Industria

La actividad principal de la industria frigorífica es la compra de ganado de todo tipo para su faena y posterior industrialización, y la preparación y venta de carnes y derivados, atendiendo a clientes del exterior y de plaza.

La compra de ganado se realiza directo a productores agropecuarios o a los consignatarios, también conocidos como escritorios rurales quienes operan como intermediarios entre el productor agropecuario y el frigorífico.

Las formas en que se compra el ganado pueden ser en pie o en segunda balanza. La primera implica la compra del ganado vivo transportado sin ningún proceso hacia el establecimiento frigorífico, y la compra de ganado en segunda balanza se produce después de realizada la faena del animal. Para el caso de los bovinos cada animal rinde aproximadamente el 54% del peso en pie.

La faena es el proceso mediante el cual se sacrifica el animal, se quita el cuero, las vísceras y las menudencias y se prepara para el consumo.

La venta, como se dijo anteriormente, puede ser a nivel local o al exterior. Para esto encontramos como principales actores a los Brokers y a los Mayoristas.

En el caso de las exportaciones, la venta se realiza a través de los Brokers que operan como intermediarios. En el caso de la venta local, poco menos de la totalidad de las ventas se realiza a Mayoristas, Supermercados, Restaurantes y Carnicerías.

Existen habilitaciones que deben tener los frigoríficos para realizar las exportaciones, dependiendo de las mismas, estos podrán vender a nivel local, a terceros países (niveles de exigencia mínimos) y a países europeos (altos requerimientos de calidad). De las mismas habilitaciones dependen los diferentes cortes que podrá comercializar cada frigorífico sin dejar de lado la demanda y requerimientos de productos de cada mercado para concretar los negocios.

3.2. Productos y Subproductos

Las principales razas de faena y comercialización de los frigoríficos son: bovinos, ovinos, equinos, porcinos, aves y conejos.

Una vez que el ganado entra al frigorífico, más allá de las propias mermas del proceso, no hay ninguna parte que no se aproveche en el proceso ya sea para la industrialización o la venta.

Dado que la mayor cantidad de faenas realizadas actualmente por la industria frigorífica del país se realiza con ganado bovino, detallamos a continuación (Figura 1) los productos principales, los coproductos y los subproductos derivados de la faena de éste tipo de ganado.

Figura 1. Principales productos, coproductos y subproductos derivados de la faena

Kilos Vivos al Inicio de la Faena	459.00
Peso del Canal Enfriado - Productos Principales	249.50
Coproductos y Subproductos	209.50

Desagregación Productos Principales

<i>Producto</i>	<i>Kilos</i>	<i>%</i>
<i>Trasero</i>		
Bife Angosto	9.62	3.86%
Bola de Lomo	9.26	3.71%
Colita de Cuadril	2.04	0.82%
Cuadril	7.96	3.19%
Lomo	3.94	1.58%
Nalga de Adentro	10.78	4.32%
Tapa de Nalga	3.30	1.32%
Nalga de Afuera	16.66	6.68%
Sub-Total Trasero	63.56	25.47%
<i>Delantero</i>		
Asado c/hueso	23.16	9.28%
Aguja	13.38	5.36%
Tapa de Aguja	2.62	1.05%
Bife Ancho	4.56	1.83%
Tapa de Bife Ancho	2.86	1.15%
Bife de Vacío	0.78	0.31%
Brazuelo	5.78	2.32%
Cogote	10.96	4.39%
Falsa Entraña	4.62	1.85%
Garrón	4.88	1.96%
Paleta Completa	15.12	6.06%
Pecho	7.16	2.87%
Pulpón de Vacío	6.10	2.44%
Carne Tendinosa	1.12	0.45%
Sub-Total Delantero	103.10	41.32%
<i>Subproducto</i>		
Grasa	6.42	2.57%
Hueso	60.98	24.44%
Trimming	15.38	6.16%
Sub-Total Subproducto	82.78	33.18%
Total Productos Principales	249.45	100.00%

Desagregación de Subproductos - Menudencias

<i>Producto</i>	<i>Kilos</i>	<i>%</i>
Bazo	0.74	0.36%
Carne de cabeza	0.99	0.47%
Carne de Quijada	1.09	0.52%
Corazón	1.11	0.53%

Entraña fina (2)	0.93	0.44%
Entraña gruesa	0.77	0.37%
Hígado	4.73	2.26%
Labios	0.58	0.28%
Lengua	1.28	0.61%
Médula	0.17	0.08%
Molleja	0.21	0.10%
Páncreas	0.24	0.12%
Pulmones (2) c/ tráquea	4.58	2.19%
Traquea	0.24	0.12%
Rabo	1.02	0.49%
Riñón (2)	0.81	0.38%
Sesos	0.38	0.18%
Esófago	0.24	0.12%
Mondongo precocido	4.53	2.16%
Librillo precocido	1.19	0.57%
Cuajo escurrido	1.90	0.91%
Aorta	0.14	0.07%
Pene	0.11	0.05%
Tripon	7.01	3.34%
Peritoneo	2.99	1.43%
Vejiga	0.16	0.08%
Total Menudencias	38.16	18.21%

Desagregación de Coproductos - Despojos de Faena

<i>Producto</i>	<i>Kilos</i>	<i>%</i>
Huesos de cabeza	12.24	5.84%
Cerda	0.13	0.06%
Cuero	33.38	15.94%
Descarne	1.28	0.61%
Dressing de la canal	12.44	5.94%
Hiel	0.31	0.15%
Manos (2)	4.58	2.19%
Orejas (2)	0.59	0.28%
Patas (2)	4.79	2.29%
Pelo de oreja	0.02	0.01%
Pezuñas (2)	0.90	0.43%
Pichicos (2)	1.28	0.61%
Prolijado y recortes	32.40	15.47%
Sangre	14.41	6.88%
Sarro	3.09	1.48%
Trompa	1.59	0.76%
Cont. Gastro Instest.	31.65	15.11%
Mermas de proceso	16.25	7.76%
Total Despojos	171.34	81.79%
Total Coproductos y Subproductos	209.50	100.00%

Fuente: INAC

3.3. Ciclo productivo y sus características

Las actividades de los frigoríficos comprenden la faena, la industrialización, conservación y comercialización de las carnes derivadas del proceso. La faena incluye el sacrificio del animal, separación del cuero, vísceras y restos, la división en dos medias reses y la elaboración de distintos cortes para obtener de esta manera los productos y subproductos del punto anterior.

El ciclo productivo para una cabeza de ganado bovino se desarrolla de la siguiente manera:

- Día 1 - Llega el ganado al establecimiento;
- Día 2 - Se faena y se deja en cámaras madurando a 2° C aprox.
- Día 3 - Se continúa dejando en cámaras madurando;
- Día 4 - Se realiza el cuarteo, mediante el cual se separa el trasero del delantero y se efectúa el desosado (cortes). Luego se hace el empaque primario (empaque de cada corte) el cual puede ser al vacío o IWP dependiendo si es enfriado o congelado, y por último el empaque secundario (cajas por corte pronto para salir al mercado);
- Día 5 - Las cajas quedan prontas para la venta en mercado interno o para su exportación.

Cada frigorífico en particular tiene su capacidad de producción, lo que repercute directamente en la cantidad de cabezas de ganado que cada uno de estos frigoríficos tendrá la posibilidad de faenar.

Los frigoríficos pueden tener una serie de actividades que les permitan vender los productos con mayor elaboración, ya sean productos cocidos, congelados o envasados de diferentes maneras.

3.4. Importancia del sector en la economía nacional

La estructura de la cadena de la carne vacuna tiene cuatro eslabones:

- Producción de carne: Concentra las actividades de reproducción, cría y engorde de animales.
- Intermediación: Comisionistas y consignatarios de ganado.
- Industrialización de la carne: Comprende las actividades de faena, el desosado, el enfriado o congelado de la carne y la preparación de alimentos y subproductos de carne vacuna.
- Comercialización de los productos cárnicos: Agrupa las actividades de distribución y venta de los productos tanto en el ámbito nacional (abasto), que recibe el 30% de la faena, así como en el mercado externo (exportaciones) que participa con el restante 70%.

El sector primario posee 32.000 explotaciones, las cuales emplean aproximadamente a 83.000 personas. De aquellas 32.000, 25.000 se definen como explotaciones familiares (79%) y poseen 2,7 millones de cabezas de vacunos (equivalentes al 25% del total).

En el sector industrial se observa la presencia de 34 frigoríficos, en 10 de los cuales se concentra el 70% de la faena y el 82% de las exportaciones.

En lo que refiere a la industria frigorífica se aprecia que la faena en los últimos años ha superado los 2.000.000 de cabezas y que la capacidad instalada es óptima. En cuanto a los productos, se constata que la mayor parte de las exportaciones corresponden a carnes sin elaborar, en particular carnes enfriadas o congeladas, las cuales representan más del 90% del monto exportable. Esto deja en evidencia la carencia de una industria elaboradora de alimentos a partir de la carne vacuna.

Las carnes uruguayas poseen un acceso muy amplio al mercado mundial, 105 países. Se aprecia que en los últimos años los mercados de exportación para los productos uruguayos han variado significativamente, dado que, mientras que en el 2005 los mercados del NAFTA eran los principales compradores, en la actualidad sobresalen las ventas hacia los países de la Unión Europea y los países petroleros, que pagan mejores precios por el producto.

Los frigoríficos mataderos son los actores más relevantes. Suman 74 en todo el país y se repartieron una faena de más de 2,2 millones de cabezas durante el año 2007. Solo 20 de ellos realizaron exportaciones durante el mencionado año. Aproximadamente el 70% de la demanda de ganado se encuentra concentrada en las 10 principales plantas de faena.

En los últimos años se ha dado un proceso de extranjerización de los frigoríficos, que han sido adquiridos por grandes grupos de inversores internacionales.

3.4.1. Características de la oferta

La ganadería bovina uruguaya tiene gran relevancia tanto en el PBI (total y agropecuario) como en las exportaciones. En lo que respecta a su participación en el valor de producción bruta, la carne vacuna representa aproximadamente el 30% del valor de la actividad agropecuaria y el 4% del PBI total. A pesar de la disminución que ha sufrido la producción ganadera, se presenta un crecimiento sostenido en la producción de carne. Esto se explica fundamentalmente por el aumento de productividad que muestra esta actividad, medida como la cantidad de carne obtenida por hectárea de producción. Esta mayor cantidad de carne se refleja en el peso obtenido por animal faenado y es producto de una mejora en las técnicas de producción y especialización productiva.

En lo que refiere a la evolución del comercio exterior, se debe resaltar que, luego de la crisis sufrida por el país durante los años 2001 y 2002, las exportaciones han crecido en forma constante, a excepción del año 2007.

La oferta de productos exportables se compone principalmente de los cortes de carne que representan alrededor del 91% del monto total exportado por la cadena. El restante 9% se

divide entre preparaciones alimenticias de carne vacuna (5%) y menudencias (4%). Por otra parte, el consumo interno de carne vacuna es abastecido casi en su totalidad por la producción nacional, dado que, si bien existen importaciones de carnes, son poco significativas y se realizan con el fin de generar precios más competitivos para el consumidor nacional.

En cuanto a la capacidad instalada se estima que permitiría una faena anual cercana a los 3.000.000 de cabezas. Si tenemos en cuenta que la faena durante el año 2007 ascendió a 2,2 millones de cabezas y que la oferta no se distribuye de manera uniforme a lo largo del año, se podría concluir que no existe, en la cadena bovina, una capacidad ociosa de relevancia que implique grandes ineficiencias en este sentido.

En función de los datos aportados por el INE, la mano de obra referente a "Matanza de ganados y aves - Preparación de carnes" alcanzo durante el año 2007 un total de 14.598 personas ocupadas. En cuanto a refiere a la inversión, los datos difundidos por la Comisión de Aplicación del Ministerio de Economía y Finanzas, indica que los proyectos de inversión del sector que solicitaron la promoción de sus inversiones totalizaron 29.000.000 de dólares durante el año 2007, coincidiendo este crecimiento de la inversión respecto a los años anteriores, con la entrada al sector de grandes de grupos inversores internacionales.

3.4.2. Potencialidades y restricciones

3.4.2.1. A nivel de la Producción primaria

3.4.2.1.1. Potencialidades

- Aumento de la productividad por animal. Sobre la base de una mejora en la estructura de producción se ha alcanzado un aumento significativo de la productividad animal, medida como cantidad de carne vacuna por hectárea. A pesar de que aún existe un potencial de mejora, sobre todo en aquellos productores más rezagados, la producción de carne vacuna estaría alcanzando su frontera tecnológica de producción con la estructura actual. Esto representa una mejora en eficiencia con respecto al pasado, por lo que se lo considera una potencialidad.
- Cambios en la estructura de producción. La especialización de los productores hace que el negocio sea más eficiente y que se esté provocando un aumento en la escala de producción sobre la base de un engorde más intensivo, lo cual podría llevar a márgenes crecientes en la productividad.
- Buenas condiciones sanitarias e institucionales. Hacen posible que Uruguay sea el único país aprobado totalmente para la exportación de carne a Europa, sin exclusiones, además de generar una muy buena reputación para la cadena en su totalidad. A esto debemos agregarle el desarrollo del sistema de trazabilidad, que representa una ventaja relevante en relación con otros países.
- Existencia de recursos naturales adecuados para esta cadena. La ganadería minimiza los efectos negativos sobre los recursos naturales, si la comparamos con otros tipos de producción.

3.4.2.1.2. Restricciones

- Existe poca capacidad de gestión y organización en los productores. Se vincula con la carencia de recursos humanos capacitados e implica, entre otros factores, que no se genere un desarrollo más intensivo de la ganadería. Asimismo, se observa la carencia de organizaciones representativas de los productores de menor capacidad.
- Incompatibilidad entre “engorde a corral” y exportación a mercados exigentes. El engorde a corral, que podría generar mejoras en la productividad, se contrapone con los intereses de ingreso a mercados de calidad como los de los países europeos. A pesar de esto, dicha restricción permite que se desarrolle un engorde más natural y de calidad.
- Riesgos derivados de la alta concentración de la industria. Podría llevar a desequilibrios en los mercados de cría y de invernada y a otros posibles cambios de precios relativos.
- Precio de la tierra. El valor que posee en la actualidad este recurso resulta un fuerte incentivo para la venta de predios, en particular por parte de pequeños o medianos productores ganaderos.

3.4.2.2. A nivel de la Fase industrial

3.4.2.2.1. Potencialidades

- Existe una buena capacidad económico-financiera en las empresas. Genera una instancia propicia para el desarrollo de inversiones, de nuevos productos y el ingreso a nuevos mercados.
- Se observa una buena capacidad instalada y se está ampliando.
- Existe un acceso casi pleno al mercado mundial; las excepciones son Corea y Japón, y no representan oportunidades de una dimensión extraordinaria.
- Oportunidad para la generación de una marca de origen para las carnes uruguayas. Representa una buena forma de acceder a los mercados con el reconocimiento de calidad y naturalidad, lo que mostraría un diferencial con respecto a otros países.

3.4.2.2.2. Restricciones

- Existe una carencia evidente de inversión en fase III: básicamente no existe inversión en productos elaborados como los snacks, la bresaola, el prosciutto, etcétera. No se ha desarrollado una industria significativa de alimentos y la carne se comercializa sin proporcionarle elaboración. Las causas se originan, entre otros factores, en el elevado precio alcanzado por la carne y en su variabilidad. Además se observa la inexistencia de lazos con industrias conexas que permitan su desarrollo.
- Falta de escenarios para dialogar acerca de otros mecanismos de incentivos al valor agregado, como cuotas e incentivos particulares.
- Falta de información acerca del mercado interno que permita profundizar el análisis acerca del consumidor nacional.

3.4.3. Concentración geográfica de los frigoríficos

En cuanto a la concentración geográfica, se observa que el departamento de Canelones es el que aglomera más frigoríficos, con un total de seis, los cuales suman una faena anual superior a las 850 mil cabezas. A pesar de ello se debe resaltar que 16 de los 19 departamentos poseen al menos un frigorífico o matadero con registros de faena (INAC, año 2007) (Figura 2).

Figura 2. Concentración de frigoríficos en relación con faena y exportaciones por departamento durante el 2007

Departamentos	Cantidad de frigoríficos	Faena 2007 (miles de cabezas)	Exportaciones (millones de dólares)
Artigas	2	6	0
Canelones	6	867	406
Cerro Largo	2	174	84
Colonia	3	231	93
Durazno	1	17	17
Flores	1	24	0
Florida	1	36	0
Lavalleja	2	72	9
Maldonado	1	13	0
Montevideo	4	220	79
Paysandú	3	63	10
Rocha	1	36	0
Salto	2	156	68
San José	2	108	45
Soriando	1	7	0
Tacuarembó	2	162	94
Total	34	2192	905

Fuente: Elaboración propia en base a datos del Gabinete Productivo del Uruguay e INAC

3.4.4. Comportamiento reciente

La cadena de carne vacuna ha sido impactada por la incertidumbre en los mercados y la intensa sequía que comenzaron en los últimos meses de 2008. Los precios de exportación muestran un nivel aceptable si se los compara con años anteriores a 2008, lo que permitiría una adecuada evolución de los negocios. Los impactos de la sequía en la producción y las exportaciones de carne vacuna se observan parcialmente en el 2009 y se extenderán en el futuro próximo. Se estima que en el año 2009 el ganado faenado y exportado en pie estará en el orden de 2,4 millones de cabezas, equivalentes a 1,1

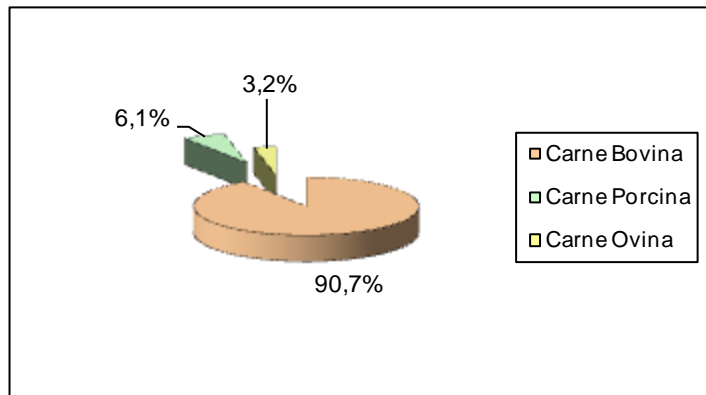
Como vemos en la Figura 3, un 82,9% de la carne bovina que se consume en el mercado interno, se destina al abasto mientras que sólo el 17,1% a las restantes industrias. Por otro lado, del 82,9%, el 34,9% fue comercializado en la capital del país y el restante 65,1% en el resto de los departamentos.

Con respecto a los volúmenes comercializados de carne bovina, ovina y porcina en todo el país, se observa un incremento en el transcurso de Enero a Junio de 2009 de un 11,5%. En el primer semestre de 2008, el volumen expedido de carne estuvo entre 80.000.000 y 100.000.000 kilogramos peso canal, mientras que en el 2009 superó los 100.000.000 kilogramos peso canal. Es importante mencionar que las mayores subas fueron en la expedición de carne ovina y porcina, con un 55,3% y 62,4% respectivamente.

En cuanto a los volúmenes comercializados de carne bovina, ovina y porcina en el departamento de Montevideo particularmente, podemos mencionar que, en comparación con el primer semestre del año 2008, se observa un incremento en los volúmenes expedidos del 5%. El mayor incremento se observa en los volúmenes de carne ovina con un 61,8%, carne aviar con un 7,1% y de la carne bovina con un 4,3%.

3.5.2. Porcentajes de participación - Primer semestre de 2009

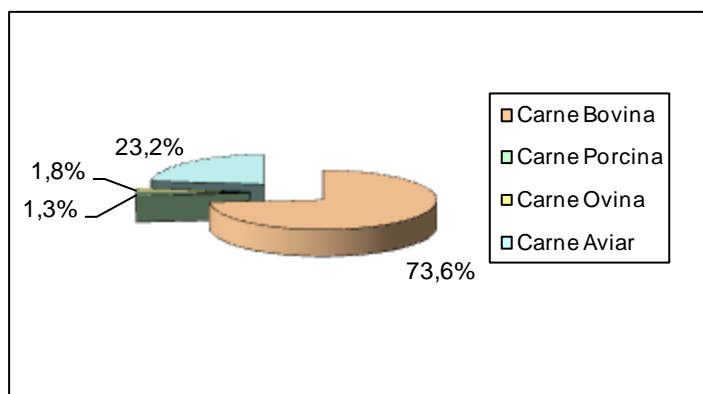
Figura 4. Participación de las diferentes carnes en el Mercado Interno (de todo el país) en el primer semestre de 2009



Fuente: Elaboración propia en base a datos de la Dirección de Contralor de Mercado Interno

Vemos que en el primer semestre del presente año, un 90,7% del total del peso canal al mercado interno correspondió a la carne bovina, un 3,2% a carne ovina y un 6,1% a la carne porcina.

Figura 5. Participación de las diferentes carnes en el abasto de Montevideo en el primer semestre de 2009



Fuente: Elaboración propia en base a datos de la Dirección de Contralor de Mercado Interno

Por otro lado, un 73,6% correspondió a la carne bovina, 1,8% a carne ovina, 1,3% a carne porcina y el restante a la comercialización de carne aviar.

3.6. Operaciones de comercio exterior en el año 2009

3.6.1. Exportaciones

3.6.1.1. Primer semestre de 2009

Los negocios de exportación parecen haberse regularizado, lo que permite continuar fluidamente con las transacciones del negocio ganadero y las exportaciones de carne. Informes elaborados por INAC señalan que en la medida en que el crédito se incremente el comercio exterior tendería a tonificarse.

Según las cifras que publica INAC, en el primer semestre de 2009 se exportaron 190 mil toneladas de carne vacuna peso canal, 14% menos que en igual período de 2008 (222 mil toneladas). En valor, las exportaciones de este primer semestre totalizaron 469 millones de dólares, que comparados con los 705 millones del mismo período de 2008, representan una caída del 33%.

En relación a los destinos de las exportaciones en el primer semestre, en valor, el 43% ha sido vendido a la UE, el 15% al NAFTA, el 13% a la Federación Rusa y el 5% al MERCOSUR. Comparando con la situación en 2008, se observa que las exportaciones a la UE están en niveles casi iguales, mientras que aumenta el NAFTA (7% en 2008) y cae la Federación Rusa (28% en 2008).

3.6.1.2. Perspectivas para el segundo semestre y el conjunto del año

Asumiendo que la faena en el segundo semestre se incrementaría (1,2 millones de cabezas) la producción de carne en canal alcanzaría a unas 536 mil toneladas al cierre del año.

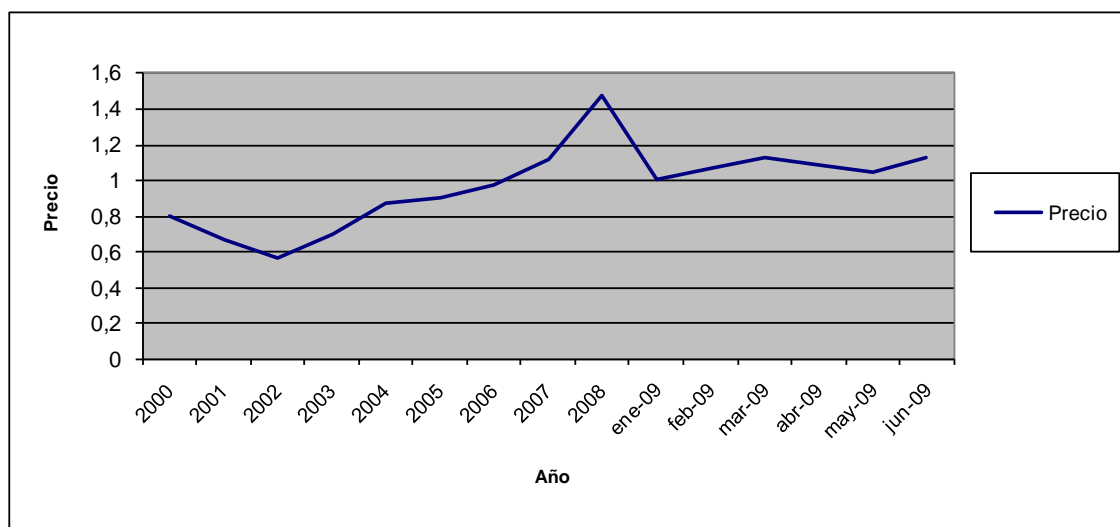
El volumen de carne exportable en 2009, tomando como base un consumo interno de 165.000 toneladas, se situaría en las 366 mil toneladas. Tomando un precio medio de

US\$ 2.500/ton de carne en canal (similar al del primer semestre), las exportaciones de carne de las plantas de faena alcanzarían a unos 927 millones de dólares en 2009. Si agregamos las exportaciones en pie, el total de exportaciones de la cadena cárnica vacuna se acercaría a los 960 millones de dólares.

3.6.2. Precios

El precio promedio de las exportaciones del semestre en 2009 fue de US\$ 2.470 por tonelada de carne en canal, mientras que el de 2008 fue de US\$ 3.178 por tonelada. O sea que el valor unitario medio cayó 22% de un semestre a otro, pero es 11% superior a los de buenos años como 2007 (US\$ 2.203 ton). El precio de las haciendas cayó en el primer semestre de 2009 en forma importante respecto a los precios del 2008. Tomando el novillo gordo como una categoría referente el precio del kilo en pie se ha mantenido oscilando entre US\$ 1 y US\$ 1,13. Estos precios, en dólares corrientes, son superiores a los de los primeros años de esta década y se ubican en niveles similares a los de 2007 (Figura 6).

Figura 6. Evolución del precio promedio anual del novillo gordo y primeros 6 meses de 2009, en USD corrientes/kg en pie:



Fuente: Elaboración propia en base a datos de la Oficina de Programación y Política Agropecuaria (OPYPA) en base a datos de INAC

3.6.3. Perspectivas para la carne uruguaya en el actual contexto internacional (información extraída de la Conferencia dictada por el Dr. Luis A. Fratti, Presidente del INAC, en la Cámara Mercantil de Productos del País, 5 de junio de 2009)

3.6.3.1. Recientes antecedentes

En el año 2005 se exportaron productos cárnicos a 85 mercados (Israel 2%, Mercosur 4%, Unión Europea 10%, Federación Rusa 1%, NAFTA 77%, Otros 6%) por un total de 441.000 toneladas peso canal. El destino "Otros" incluye los restantes mercados.

En el año 2006 aumento el volumen exportado, aparece la Federación Rusa como un mercado relevante (Israel 5%, Mercosur 11%, Unión Europea 10%, Federación Rusa 21%, NAFTA 40%, Otros 13%), totalizando en 478.000 toneladas peso canal.

Sin embargo, en el año 2007 se retorna a volúmenes normales (385.000 toneladas peso canal), dentro de los cuales el NAFTA muestra una participación significativa con el 56% del total, Israel 4%, Mercosur 8%, Unión Europea 12%, Federación Rusa 9% y Otros 11%.

La Unión Europea a finales del 2007 (entre 10 y 12% del total) comienza a poner restricciones al comercio con Brasil.

El comercio de Uruguay, en volumen muestra un padrón oscilante: enfoque en USA, enfoque en Federación rusa, año a año.

Sobre finales del 2007 comienzan a mejorar los precios de las exportaciones para las carnes uruguayas.

Globalmente el 2008 es el mejor año en la historia de las exportaciones uruguayas. Se superan los 1.000 millones de dólares en carne bovina y los 1.470 millones de dólares en el total del sector cárnico.

El gran cambio del 2008 es que la Unión Europea (demandante de cortes de alto valor), más que duplica su participación tradicional (24%).

El volumen total, sin embargo, durante el año 2008 es bajo (374.000 toneladas peso canal) y en el último trimestre se dificultan las colocaciones.

Durante Enero y Setiembre del 2008, el volumen de exportaciones fue de 291.000 toneladas peso canal, dentro de los cuales Israel representa el 6%, Mercosur 8%, Unión Europea 23%, Federación Rusa 40%, NAFTA 9% y Otros 14%.

El reordenamiento en el último trimestre (Octubre – Diciembre 2008) en el cual el volumen exportado fue de 83.000 toneladas peso canal es: baja la Federación Rusa (crédito, problemas en puertos) al 11%, así como también bajan las exportaciones a Israel y Mercosur, 2% y 7% respectivamente y sube el NAFTA (a pesar de ser el epicentro de la crisis) al 33% del total y la Unión Europea no altera su participación, representando el 22% del volumen. El destino “Otros” pasa del 14% pre-crisis a 25% en la crisis (último trimestre de 2009).

Lo más importante es que tenemos una prueba contundente de la ventaja de estar diversificados en 105 mercados para los productos cárnicos. En la crisis, se recurre a todos ellos.

En lo que respecta al período Enero-Mayo del 2009, podemos mencionar que el volumen total exportado fue de 145.000 toneladas peso canal, dentro de los cuales Venezuela representa el 5%, NAFTA 18%, Israel 4%, Mercosur 5%, Unión Europea 30%, Federación Rusa 18% y Otros 20%. Vemos entonces que el volumen total bajó comparado con el histórico, debido a que el comercio exterior se encuentra menos dinámico, y una fuerte

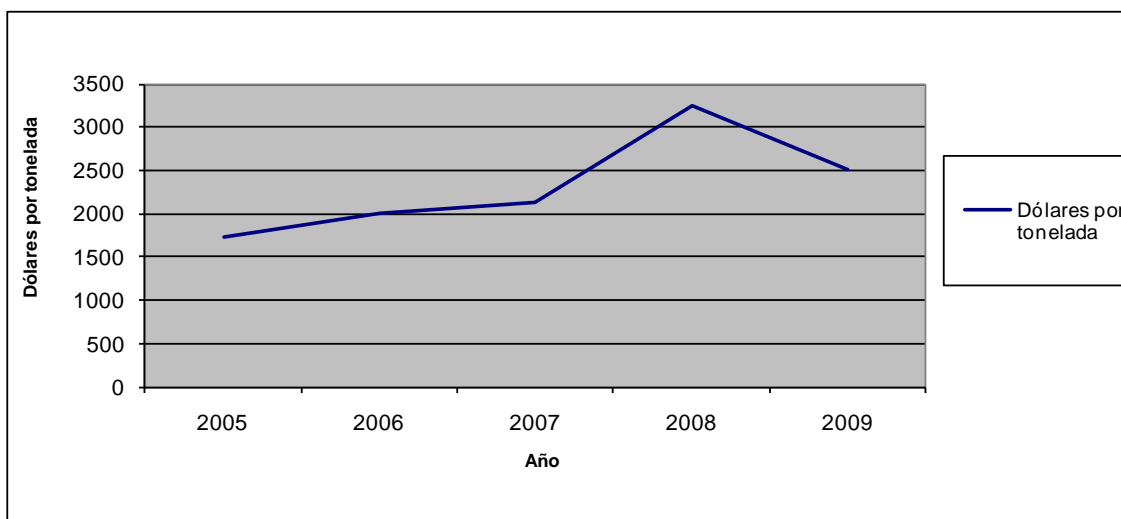
consolidación en la Unión Europea, mercado más importante para los cortes de mayor valor. Asimismo, se observa un saludable equilibrio de la Federación Rusa-NAFTA y Venezuela cumpliendo un papel importante a finales del 2008 e inicios del 2009.

En lo que respecta a los principales mercados para la carne ovina, podemos mencionar que, a diferencia del caso de la carne bovina, los mercados de carne ovina son estables y no cambian año a año. El volumen total de las exportaciones (y el tamaño del negocio) está muy determinado por las cuotas.

La carne ovina no tuvo las fuertes oscilaciones en valores que tuvo la carne bovina (no sube tanto en el 2008 y no baja tanto en el 2009). Particularmente, en los años 2006, 2007 y 2008, los volúmenes de exportaciones fueron 23.000, 22.000 y 25.000 toneladas peso canal, respectivamente.

En el 2008 se da el record de ingreso promedio para carne bovina: 3.258 dólares por tonelada (Figura 7). Este fue excepcionalmente alto y obedece a varios factores positivos que confluyeron.

Figura 7. Ingreso promedio por exportación - Carne Bovina



Fuente: Elaboración propia en base a datos publicados por INAC

Es importante mencionar que el dólar sufrió una desvalorización en el año 2008, por lo que las comparaciones se deben hacer con cautela.

En lo que va del 2009, con un dólar similar al 2007 (23,6 y 23,5 respectivamente), el ingreso promedio está cerca de 2.500 dólares por tonelada peso canal, mientras que en el 2007 fue de casi 2.150 dólares por tonelada peso canal. En un año difícil como es el 2009, se están exportando 350 dólares por tonelada peso canal por encima del 2007 que fue un buen año.

El valor agregado industrial promedio (calculado mediante el Novillo Tipo), para lo que va del año 2009 (236 USD/cab.) es 38 dólares inferior al del año 2008 (274 USD/cab.) y 88

dólares superior al observado en el año 2007 (148 USD/cab.) donde se observaba un tipo de cambio similar al actual.

La carne ovina es más estable en sus colocaciones: los mercados cambian más lentamente.

En el promedio del 2008 se llega casi a 2.900 dólares por tonelada peso canal (algunos meses se superan los 3.000 dólares por tonelada peso canal). Los valores actuales son similares a los del año 2007, con un dólar comparable en su poder de compra (Figura 8).

Figura 8. Ingreso promedio por exportación - Carne Ovina



Fuente: Elaboración propia en base a datos publicados por INAC

La crisis mundial es seguramente la mayor en 80 años (desde el crack de 1929), fundamentalmente en los países desarrollados pero impactará en todo el mundo.

Los países de América Latina están en mejores condiciones que en el pasado de resistir los efectos de la crisis. Uruguay no es la excepción y, en un contexto muy difícil, afrontará el 2009 y el 2010 con mejores posibilidades que en el pasado.

Para tomar una referencia mundial: los países de la OCDE caerán un 4%, mientras que Uruguay crecerá según las proyecciones del gobierno entre 2-3%.

El desempleo en países golpeados por la crisis (por ejemplo España, con 17%) es muy alto. Uruguay luego de un crecimiento de 5 años de 35% del PBI (una de las mayores acumulaciones de la historia), ha logrado estabilizar el desempleo en una cifra aún alta (8%) pero mucho mejor que en el pasado reciente.

3.6.3.2. Perspectivas mercados cárnicos

El comercio de alimentos sufrirá menos que otros sectores (finanzas, turismo, etc.). Cambian algunos hábitos de consumo (por ejemplo salidas a comer) pero se mantiene la demanda por proteínas.

Si bien la demanda se ha debilitado, también se ha debilitado la oferta: no son tantos los países que pueden expandir rápidamente su producción (problemas de rentabilidad, sanitarios, ambientales, etc.). Esto sostendrá los precios en niveles relativamente altos en relación al pasado.

Uruguay tiene acceso a 105 mercados, esto le permite valorizar su carne colocando en los mejores nichos para cada producto particular.

Estas oportunidades hay que capitalizarlas con un marketing de las carnes más agresivo. Fortalecer la marca país y que las empresas inviertan en posicionamiento y agregado de valor a sus productos.

3.6.3.3. Acciones concretas para enfrentar la crisis

<p style="text-align: center;">Acceso a Mercados</p> <p>Mexico: hay que mejorar alli</p> <p>Unión Europea (mejorar Cuotas)</p> <p>Estados Unidos (ingreso con Ovinos)</p> <p>Corea del Sur: misión evaluación riesgo</p>	<p style="text-align: center;">Imagen Pais</p> <p>Identificación de origen de la carne en cajas. LOGO PAIS</p> <p>Perspectivas de etiqueta a nivel de corte, en el corto plazo</p>
<p style="text-align: center;">Estrategia de Marketing</p> <p>Reconocimiento Pais: "Asado mas grande del mundo"</p> <p>Proyecto Uruguay Natural Club: Zaragoza, Portugal y Mexico</p> <p>Shangai 2010: mirando el futuro</p>	<p style="text-align: center;">Productos obtenidos</p> <p>SEIIC, herramienta de información, cristalinidad, diferenciación y valorización de nuestros sistemas productivos.</p> <p>Regulación en DCP3, balanza pre dressing</p>

Fuente: INAC

3.6.4. Recientes acciones de promoción en el exterior

3.6.4.1. Concepto "Etiqueta verde"

La política de marketing y comunicación que dirige el INAC tiene como objetivo desarrollar y asociar el término "Etiqueta Verde" a las carnes naturales de Uruguay.

Este término alude al posicionamiento de calidad superior a la que se refiere mediante la denominación "EV", complementándose con el color "Verde" que lo direcciona hacia lo natural.

Este desafío de conquistar una posición de “Calidad, prestigio y confianza” en la mente del consumidor, se inicia desde el área nacional involucrando procesos y características del sistema de producción, finalizando con el desarrollo del área emocional, lo cual implica trabajar con “Marcas”.

3.6.4.2. Uruguay Natural Club

Se trata de un novedoso Programa de Promoción del INAC, el cual incluye una serie de componentes que establecen sinergias entre sí, y entre los sectores públicos y privados.

Está directamente relacionado con el desafío de desarrollar “Marcas” que se reconozcan por el consumidor final. Entre los componentes más visibles se incluye la apertura de restaurantes en el exterior (Zaragoza, España, en el 2008, Algarve, Portugal, en el 2009, 3 en México en el 2009), la promoción en restaurantes ya establecidos, actividades con escuelas de chefs y minoristas, entre otros. Se ofrecen diferentes platos con carne uruguaya, que está desplazando en mercados europeos a la que proviene de Argentina debido a las limitaciones a la exportación que aplica ese país. Se debe mencionar también que en algunos comercios los consumidores europeos encuentran asado procedente de Chile a un precio inferior a los cortes de carne uruguaya a pesar que éste no sea un tradicional exportador de carne, pero el acuerdo comercial que firmó en 2003 con la Unión Europea le abrió la puerta a ese producto para su ingreso con aranceles rebajados en un mercado de alto poder adquisitivo. Uruguay no cuenta con un acuerdo de ese tipo y corre en desventaja frente a los exportadores chilenos.

El Programa y sus Marcas, procuran reconocer las tendencias en los consumidores de los principales mercados, es decir, generar una oportunidad de conexión con los aspectos trascendentes de la propia existencia, dando respuestas en tema como el bienestar animal, el comercio ético, la responsabilidad social, la sustentabilidad de las tramas sociales, el cuidado del medio ambiente y la eco-conciencia, entre otros.

Particularmente, en referencia al Programa de Promoción de Carnes en Restaurantes en México tiene como objetivo dar a conocer las propiedades de la carne natural del Uruguay, asegurando la calidad y estableciendo mecanismos de comunicación con los comensales del propio local.

3.6.4.3. Marca de las carnes de Uruguay en Cajas de exportación

A partir del 1º de noviembre de 2009, todas las cajas de exportación de carnes deberán incluir la presencia de la marca de las carnes de Uruguay. Las empresas frigoríficas se han preparado para aplicar la resolución de INAC y han registrado sus diseños.

3.6.4.4. Desarrollos en Uruguay

Se está trabajando en la implantación de restaurantes de las modalidades “Parrilla” y “Comida rápida saludable” en Uruguay. Los locales tendrán la característica de “showroom” y “laboratorio”, permitiendo el desarrollo de procedimientos y manuales con vistas al escalamiento internacional.

3.7. Análisis de la inserción externa

Nos proponemos informar acerca de la situación actual y las dificultades que Uruguay enfrenta en los principales mercados, la posición y las modalidades de acceso por parte de nuestros principales competidores, así como los diferentes escenarios de negociación disponibles para lograr nuestros objetivos.

A estos efectos nos basamos en el reciente trabajo coordinado por el Embajador Carlos Pérez del Castillo en el marco del Programa de inserción al comercio internacional que, con el apoyo del BID, llevan adelante en nuestro país la Asociación Rural del Uruguay, la Cámara de Industrias del Uruguay y la Cámara Mercantil de Productos del País.

La producción mundial de carne bovina aumento un 18% en los últimos años, pasando de 51 millones de toneladas – peso carcasa equivalente – en 1990, a 59 millones en 2008, según información de la USDA. El incremento de la demanda de proteínas ha impulsado a varios países, tales como Brasil e India, a incrementar su producción y exportaciones, generando, de este modo un marcado dinamismo en esta cadena agroindustrial.

El comercio internacional se ha profundizado en los últimos años, y actualmente ronda los 6 millones de toneladas. Aun así, es importante considerar que esta cifra representa tan solo un 10% de la producción mundial, lo que indica que la gran mayoría de la carne bovina producida en el mundo se destina al consumo interno.

Uruguay ocupa el lugar número 17 entre los principales productores mundiales de carne con un promedio anual, entre 2003 y 2007, de 558.000 toneladas. Si bien esto representa tan solo el 1% de la producción mundial, Uruguay cuenta con una participación del 5% en las exportaciones mundiales con 380.000 toneladas. De este modo se explica la ubicación del país en la octava posición como exportador a nivel mundial y el hecho de que las exportaciones son el destino de la mayor parte de la producción del país. En el promedio de los últimos 5 años esta participación fue del 68%.

En términos comparativos, en el mismo periodo, Brasil, con un 15% de la producción mundial, exportó tan solo un 21% de su producción. EEUU, principal productor mundial, exportó en ese periodo tan solo un 5% de su producción, en promedio.

El mercado internacional ha estado dividido históricamente, entre aquellos países que tienen aftosa y aquellos que no la tienen, determinando esta condición el acceso a los mercados de mayores precios, debido a sus exigencias sanitarias.

Uruguay actualmente está dentro del grupo de países “Sin aftosa con vacunación”, aunque durante la década de los 90 llegó a lograr status de “Libre de aftosa sin vacunación”. Esto le permitió entrar a mercados más exigentes, pero perdió dicha condición en el año 2001.

3.7.1. Acceso a Mercados y competencia de la carne bovina uruguaya

3.7.1.1. Estados Unidos

En 2007, según la DNA, Uruguay exportó a EUA 113.580 toneladas (44% del total), de las cuales solamente 20.000 se encontraban dentro de la cuota asignada para el ingreso a este país. Las 89.700 toneladas fuera de cuota, 82% de lo exportado a ese destino, pagó un arancel NMF (de nación más favorecida) de 26.4%; mientras que al interior de la cuota se pagan 4.4 cents./kg. o entre 4% y 10%, dependiendo de la línea arancelaria.

Los pagos de aranceles superaron los USD 100 millones en 2005, y fueron de alrededor de USD 80 millones en 2007.

En cuanto a la competencia para el ingreso a este mercado, cabe resaltar que de los 5 principales proveedores de carne bovina de EUA en 2007 (Australia, Canadá, Nueva Zelanda, Nicaragua y México) todos, excepto Nueva Zelanda, cuentan con un TLC con ese país.

Australia, país que provee el 33% de las exportaciones a EUA, cuenta con una cuota OMC de 378.214 toneladas (que no ha sido cumplida últimamente, dado que este país consigue mejores precios en el mercado asiático, en particular Japón), con idéntico arancel al pagado por Uruguay. Por otro lado, su TLC con EUA, firmado en 2004, incluye la desgravación arancelaria total dentro de la cuota original. Asimismo, se creó una nueva cuota ("cuota TLC") para el acceso de 70.000 toneladas adicionales, con reducciones progresivas del arancel en 18 años hasta llegar a cero. También mediante reducciones progresivas, el arancel extra-cuota será llevado a cero en un período de 18 años.

En el caso de Canadá (30% de las importaciones de carne de EUA) y México (1%), el acceso es a través del NAFTA (1994), aunque EUA y Canadá ya contaban con un TLC desde 1988. Este tratado supone el acceso con un 0% de arancel en carne bovina, luego de un proceso de reducción arancelaria progresiva, finalizado en 2003.

Nueva Zelanda cuenta con una cuota OMC de 213.402 toneladas y se ubica en el tercer lugar como exportador de carnes hacia EUA con 168.367 toneladas (19%) en 2007. Últimamente Nueva Zelanda tampoco ha abastecido la cuota en su totalidad debido a que al igual que Australia, obtiene mejores precios en el mercado asiático.

De acuerdo a los datos de la OECD, el consumo de carne bovina en EUA ascendió en 2008 a 12.622 millones de toneladas peso carcasa equivalente. Esto representa un consumo por habitante anual de 41kg. (Una cifra alta a nivel mundial pero lejos de los 63kg p/hab. anuales de Argentina y algo menor a los 50kg. p/hab. anuales de Uruguay).

Por su parte, la producción de este país llegó en 2008 a 11.279 millones de toneladas, lo que implica un déficit de 1.343 millones de toneladas anuales.

En este mercado las proyecciones de OECD indican que la producción crecerá 900.000 toneladas para 2015, mientras que el consumo sólo lo haría en 400.000 toneladas. Esto

determina perspectivas poco auspiciosas en cuanto a mejoras en el acceso a este mercado. EUA estaría definiendo una estrategia de aumento de las exportaciones para los próximos años. De todos modos, cabe resaltar que las exportaciones se concentran en cortes de buena calidad mientras que las importaciones están concentradas en carne manufactura, por lo que las exportaciones uruguayas podrían aumentar igualmente a pesar de este escenario desfavorable.

3.7.1.2. Unión Europea

En el caso de la UE, se cuenta con cuatro formas de acceso para carne bovina. En primer lugar, se tiene el acceso bajo la cuota OMC, para carnes refrigeradas de alta calidad, específica para Uruguay, que fue consolidada en la Ronda Uruguay. La misma asciende a 6.300 toneladas, y se cotiza actualmente en el entorno de los USD 10.000 la tonelada. Dentro de esta cuota se paga un 20% de arancel.

Las carnes uruguayas pueden acceder también a través de las cuotas conocidas como GATT (53.800 toneladas peso producto) y Bilan (50.700 toneladas, equivalente peso carcasa). Dichas cuotas, sujetas también a un arancel del 20%, que comprenden principalmente carne para manufactura, son asignadas a los importadores en la UE, para que las distribuyan entre sus proveedores en todo el mundo. Esto determina que la asignación por país pueda cambiar sustancialmente año a año. A nivel nacional, no se cuenta actualmente con un registro específico de la asignación de dichas cuotas por país o establecimiento. Lo que sí puede afirmarse es que esas cuotas son el principal destino de nuestras exportaciones de carne congelada a dicho mercado. Los países del MERCOSUR abastecen la casi totalidad de la cuota GATT, y una buena proporción de la cuota Bilan.

Por último, además de estas tres modalidades de acceso, el mismo puede hacerse vía NMF, fuera de cuota, el cual no tiene limitaciones cuantitativas. En esta forma de acceso, cualquier país miembro de la OMC puede ingresar a la UE pagando aranceles que se encuentran entre € 1.768 y € 3.034 por tonelada + 12,8% (un promedio equivalente ad valorem de 57%) dependiendo de la posición arancelaria. Uruguay ha utilizado ésta modalidad para la exportación de carnes refrigeradas, adicionales a las exportadas bajo la cuota Hilton.

Las exportaciones uruguayas de carne bovina en 2007 a la UE, llegaron a las 29.000 toneladas, lo que representa un 12% del total exportado por Uruguay y un 8% de lo importado por la UE. La Unión Europea es el principal destino para los cortes bovinos madurados y sin hueso. Como se puede observar, el 78% de las exportaciones a la UE entraron fuera de la cuota Hilton asignada al país. Cabe mencionar, por otro lado, que dado el componente específico y el elevado nivel del arancel NMF, la exportación fuera de cuota a este destino sólo es posible en situaciones de precios elevados.

Los principales competidores para el acceso a la UE en 2007 fueron: Brasil con 179.467 toneladas (60%), Argentina con 57.457 toneladas exportadas (19%), mientras que Australia y Nueva Zelanda tuvieron apenas un 2% y un 1%, respectivamente.

El consumo de carne bovina en Europa se ubicó en 8,5 millones de toneladas peso carcasa en 2008. Esto implica un consumo p/hab. de 17 kg. por año. De acuerdo a las proyecciones de la OECD, el consumo en la UE disminuiría hasta los 8,3 millones en 2015. Mientras tanto, la producción descendería en 300.000 toneladas para ese año hasta llegar a 7.6 millones de toneladas.

Esto implica que el déficit actual de 500.000 toneladas de carne anuales, pasaría a superar las 700.000 toneladas en 2015, justificando las perspectivas de mejoras en el acceso a este mercado a pesar del descenso del consumo que se verificaría en los próximos años.

3.7.1.3. Federación Rusa

El acceso a la Federación Rusa, primer destino de las carnes uruguayas en 2008 con 87.926 toneladas, cuenta con la ventaja del sistema general de preferencias. Por este sistema, Uruguay accede con un 75% del arancel NMF, lo cual implica que se paga un 30% de arancel, pero no menos de € 300/ton.

El 62% (455.522 tons.) de las importaciones de carne por parte de Rusia en 2007 fueron cubiertas por Brasil, el 15% por Argentina mientras que Paraguay cubrió el 9% y la UE el 6%. Argentina y Brasil cuentan con el mismo tipo de acceso que Uruguay (SGP) mientras que Paraguay, la UE y EUA cuentan con una cuota de acceso preferencial para carne congelada con mejores condiciones que Uruguay. Dicha cuota es de 3.000 toneladas para Paraguay, con un 15% o 150 € por toneladas y de 351.600 toneladas para la UE con 15% pero no menos de 200 € como arancel. Estados Unidos tiene una cuota de 18.300 toneladas.

3.7.1.4. Canadá

Canadá importó en 2007, 242.000 toneladas de carne bovina. El acceso está condicionado por una cuota NMF de OMC de cerca de 75.000 toneladas libre de aranceles e importaciones extra-cuota gravadas con un arancel de 26.5%.

Estados Unidos fue el principal proveedor con 75.942 toneladas o sea un 31% del total. Debe recordarse que la carne proveniente de este país accede libre de aranceles al ingresar dentro del marco del NAFTA.

El segundo proveedor fue Nueva Zelanda, que exportó 25.393 toneladas o sea el 10% de las importaciones de Canadá. Este país no tiene acceso preferencial al mercado canadiense, y sus exportaciones se hacen sobre la base NMF, dentro y fuera del cupo establecido.

Uruguay se constituyó en el tercer proveedor de ese mercado en el 2007 con envíos por 22,722 toneladas, 9% de las importaciones totales, que compitieron en un pie de igualdad con las exportaciones de Nueva Zelanda y de Australia - cuarto proveedor con 11,615 toneladas - en cuanto a condiciones de acceso.

En el 2008, sin embargo, Uruguay disminuyó considerablemente sus exportaciones a Canadá, pasando, según INAC, a exportar 7.558 toneladas por USD 20,1 millones.

3.7.1.5. Israel

Israel ha sido normalmente un mercado importante para Uruguay, si bien los valores exportados son relativamente bajos, los cortes que se venden en ese mercado son complementarios con los que se venden a mercados mayores; es decir, a Israel se venden cortes delanteros del animal cuando en los otros mercados los cortes más demandados son los traseros. En este aspecto, es importante la complementariedad del mercado israelí para la industria frigorífica nacional. Israel tiene además la particularidad que sólo permite el ingreso de carne kosher, es decir, bajo ciertas condiciones de faena y manipulación, de origen religioso; pero esto no ha sido un impedimento para la importación.

Uruguay ha ingresado al mercado israelí con carne congelada. Dicho producto ingresa con arancel 0% (NMF). En los últimos años las exportaciones han sido de alrededor de 48 millones de USD en el 2006, 36 millones en el 2007 y de 68 millones en el 2008. Estas cifras corresponden a 15.135, 10.964, y 12.902 toneladas respectivamente.

El total de importaciones de carne congelada a Israel en el bienio 2006 y 2007 fue de 147 mil toneladas por un monto de USD 414,7 millones. Los principales vendedores de carne congelada en dicho mercado en el mencionado bienio fueron Argentina y Brasil; seguidos por Uruguay con el 17% de las ventas de carne bovina medidas en toneladas y el 19% medidas en dólares.

No hemos podido verificar si se realizan importaciones de carne bovina fresca o refrigerada; de los datos que hemos estudiado, no se estaría importando actualmente carne en estas condiciones por Israel. El arancel para este producto es del 190%, si bien Estados Unidos tiene una preferencia del 10% sobre esta tarifa más una cuota de 1.424 toneladas libre de aranceles dentro del acuerdo comercial que tienen vigente desde la década de los '80. Presuntamente, esta cuota no estaría siendo utilizada por los norteamericanos.

Dentro del Tratado de Libre Comercio que se firmó entre el MERCOSUR e Israel, que aún no se encuentra vigente, a Uruguay le fueron concedidas 400 toneladas anuales para carne bovina fresca o refrigerada, libre de aranceles. A eso puede sumarse 200 toneladas anuales de despojos comestibles de carne bovina en las mismas condiciones.

3.7.1.6. Chile

El mercado chileno está dentro de los mercados no aftósicos sin vacunación. Sin embargo permite la entrada de carne bovina deshuesada de mercados que no cumplen esta condición. Si bien Chile ha sido un importador significativo desde hace más de quince años, recientemente ha expandido sus exportaciones de carne a destinos de alto precio gracias al ingreso preferencial obtenido en sus Acuerdos de Libre Comercio, lo que ha

acrecentado el déficit en su abastecimiento de carne bovina para el consumo local, suavizando las restricciones sanitarias para el ingreso de carne bovina.

Las importaciones a precios CIF de carne bovina a Chile en el año 2008 han sumado USD 432 millones. De estos, USD 120.000 sólo fueron de carne con hueso, proveniente de Australia. De la carne bovina deshuesada, USD 418,5 millones fueron fresca y USD 13,3 millones congelada. Los principales proveedores de carne bovina a Chile han sido en el 2008 Paraguay con el 50%, Argentina con el 25%, Australia con el 14% Uruguay el 7% y Brasil el 3%.

Uruguay exportó a Chile en 2008, según datos del INAC, unas 10.000 toneladas por un monto de USD 43,2 millones.

El arancel vigente para el ingreso de carne a Chile es del 6%. No obstante el comercio uruguayo con Chile se rige por el acuerdo vigente entre MERCOSUR y Chile, ACE No. 35 de ALADI. Dentro de éste, las exportaciones de carne bovina no pagan arancel en su ingreso al país trasandino a partir del 1º de enero de este año. Lo mismo ocurre con el caso de Paraguay. En el caso de Argentina y Brasil, cuentan con una preferencia del 67% a partir de este año, del 83% a partir del año próximo y del 100% a partir del año 2011. En el TLC firmado con Australia, que entró en vigencia recientemente, los australianos también entran la carne bovina al mercado chileno con un 100% de preferencia.

3.7.1.7. México

Las exportaciones de carne bovina a México dentro del Tratado de Libre Comercio que tiene con nuestro país pagan un arancel del 7%, frente a un 20% que es el arancel NMF. Sin embargo, esta preferencia es menor si se la compara con la que tienen nuestros competidores en ese mercado. EUA y Canadá no pagan arancel en base a lo acordado en el TLCAN, y lo mismo ocurre con Chile y los países centroamericanos por sus respectivos acuerdos comerciales.

Según datos de la Secretaría de Economía de México, el total de las importaciones de carne bovina a México en el año 2008, tanto fresca o refrigerada como congelada, fue de 288.576 toneladas por un monto de USD 1,166 millones. Más del 98% provinieron de sus dos socios del TLCAN, tanto en términos de volumen como de valor. Uruguay figura en un tercer escalón con montos y volúmenes exportados muy próximos a los de Australia, Costa Rica, Chile y Nueva Zelanda; llegando a las 1.047 toneladas por un valor cercano a los USD 3,5 millones.

3.7.1.8. Japón

En la actualidad, Uruguay no está habilitado a exportar carne bovina fresca, refrigerada o congelada a Japón, a raíz de la aparición de un brote de fiebre aftosa en nuestro país a principios de la presente década. Desde dicho brote, el gobierno japonés prohibió la importación de carne de animales con pezuña desde Uruguay.

Por otro lado, Japón habilitó ciertos establecimientos a exportar carne termo-procesada a partir de junio del 2006, de acuerdo a una solicitud presentada por el gobierno uruguayo. Según las informaciones oficiales analizadas, no se han producido exportaciones de estos rubros desde entonces.

Con una importación de 686 mil toneladas de carne bovina en el año 2007, Japón representa el tercer mercado más importante de este producto a nivel mundial.

Japón cuenta con un arancel del 38,5% para la carne bovina fresca, refrigerada y congelada. De los 5 principales proveedores de carne bovina de Japón en 2007, Australia, EUA, Nueva Zelanda y Canadá ingresaron con el arancel mencionado; únicamente México cuenta con un acceso preferencial a través del TLC con dicho país, en algunas líneas arancelarias. Este acceso se da para una cuota conjunta de 6.000 toneladas para el año 2009 para carne fresca, refrigerada y congelada deshuesada, y algunos cortes con hueso. El arancel cobrado a la carne que ingresa dentro de la cuota es de 30,8 o 34,65 %, dependiendo de la línea arancelaria.

Australia, principal proveedor de este mercado con aproximadamente el 60% de las importaciones de Japón, se encuentra actualmente negociando la firma de un TLC. EUA y Nueva Zelanda se encuentran segundos en nivel de participación en el mercado japonés manejando aproximadamente 10% del mismo. Son seguidos luego por México y Canadá que en conjunto proveen el 4% de la carne bovina importada por el país asiático.

El consumo de carne bovina en Japón se ubicó en 1,217 millones de toneladas peso carcasa equivalente en 2008, mientras que las proyecciones de OECD indican que esta cifra se mantendrá casi sin cambios hasta 2015.

Con una población de 127 millones de habitantes, el consumo de este país se ubica actualmente en 10 kg. por habitante por año. Por otro lado, la producción de carne de Japón asciende actualmente a 500.000 toneladas anuales, y apenas aumentaría en 20.000 toneladas para 2015.

Estos datos implican que el déficit de producción sobre consumo se mantendría en el entorno de las 700.000 toneladas en los próximos años.

3.7.1.9. Corea del Sur

Al igual que en relación al mercado de Japón, en la actualidad Uruguay no está habilitado a exportar carne bovina fresca, refrigerada o congelada a Corea, ya que existe una prohibición de exportar a ese país por existir en nuestro territorio vacunación contra la fiebre aftosa.

Sin embargo nuestro país se encuentra actualmente en la segunda de las ocho etapas del proceso fitosanitario acordado por ambas partes, que se deben cumplir para el otorgamiento de la aprobación sanitaria que nos permita exportar nuevamente a este destino carnes frescas o in natura (madurada al vacío). La primera etapa que se aprobó

con éxito fue durante la visita de técnicos coreanos de una semana a Uruguay, en el mes de diciembre pasado.

La segunda etapa es la contestación por la Dirección General de Servicios Ganaderos del MGAP de Uruguay al cuestionario que, sobre sanidad animal en general, les fue enviado el pasado 6 de febrero, y aún está a su consideración.

La tercera etapa corresponde a la aprobación de las respuestas por parte del Servicio de Inspección y Cuarentena de Corea. Se considera que no habrá mayores problemas para su aprobación.

En la cuarta etapa se hace otra visita in situ a Uruguay. Esta será seguida de etapas posteriores de cuestionarios adicionales y aprobación de los mismos por la parte coreana, y finalmente, por una visita final de habilitación. Se estima que si nuestro país da respuesta a estos requisitos con celeridad, a fin de año, o principios del próximo, podría concluirse este proceso.

Se deja constancia que la decisión de las autoridades de este país de permitir el inicio de este proceso al que es sumamente reticente, se logró en base a negociaciones políticas. La visita del Señor Presidente de la República, Dr. Tabaré Vázquez a Corea en setiembre pasado, y su reunión con su colega Lee Myung - Bak, fue decisiva a través del acuerdo que lograron ambos mandatarios para impulsar el proceso, y lograr que Corea cumpliera con su compromiso contraído oportunamente.

En relación a la competencia para el ingreso a este mercado, en el año 2007, Australia exportó 160.921 toneladas, lo que representa un 73% del total importado por Corea del Sur. Como segundo proveedor figura Nueva Zelanda con 40.418 toneladas, o sea un 18% de las importaciones totales, seguido de EUA con 14.112 toneladas, un 6% del total y México con 4.556 toneladas.

Según datos de la OMC, Corea tiene un arancel tanto consolidado como aplicado del 40% para todas las carnes bovinas.

Australia comenzará en mayo de este año la negociación de un TLC con Corea, según fue anunciado recientemente. EUA cuenta con un TLC firmado que está pendiente de ratificación, por el cual el arancel coreano para carne bovina se reducirá anualmente 2,7 puntos porcentuales hasta llegar a la liberalización total en quince años. México también comenzó hace algunos años sus negociaciones para la firma de un TLC, aunque aún no han fructificado. Nueva Zelanda es el único los principales competidores por este mercado que no tiene este tipo de acuerdo ni está negociando uno.

Por último, de acuerdo a los datos de OECD, el consumo de carne bovina de Corea del Sur en 2008, se ubicó en 520 mil toneladas peso carcasa equivalente por año. Con una población de 49 millones de habitantes, esto representa 10,2 kilos por habitante por año. Por otro lado, las proyecciones indican que su consumo crecerá en 200.000 toneladas para 2015, mientras que su producción permanecerá estancada en las 220.000 toneladas anuales.

3.7.1.10. Venezuela

Según datos de ALADI, el total de las importaciones de carne bovina de Venezuela en 2007 ascendió a un monto USD 438 millones, y en 2008 a un monto de USD 564 millones. Su principal proveedor en esos años fue Colombia (73% del total del bienio), con un acceso libre de aranceles a través de las preferencias otorgadas como socio de la Comunidad Andina de Naciones. El segundo proveedor de carne bovina fue Brasil (18%) y el tercero fue Argentina (8%).

Según INAC, Uruguay exportó a Venezuela 1.533 toneladas y 5.044 toneladas de carne bovina en 2007 y 2008, respectivamente.

El arancel NMF de Venezuela para las carnes bovinas frescas, refrigeradas y congeladas, con y sin hueso, es del 20%.

El comercio de Venezuela con los Estados Partes del MERCOSUR se rige, por lo general, por el ACE N° 59 de la ALADI. Para carne bovina con hueso, Argentina y Uruguay tienen una preferencia para el 2009 del 40%, y Brasil del 49%; llegando todos al 100% en 2018. Por su parte, Paraguay ingresa con el 100% de preferencia en la actualidad.

Para carne bovina deshuesada, hay estipuladas cuotas con preferencia dentro de la misma. Para Argentina, se estipuló una cuota de 1.200 que crece un 3% anual con una preferencia creciente que llega al 100% a partir de 2018. Para el año 2009 la cuota asciende a 1.391 toneladas y tiene una preferencia de 49%. Fuera del cupo, la preferencia es del 15% sobre el arancel. Para Brasil la cuota inicial fue de 1.100 toneladas con la misma tasa de crecimiento anual, y el mismo cronograma de preferencias. Para 2009 la cuota que tiene una preferencia de 49% asciende a 1.275 toneladas. Por el lado de Paraguay, la cuota inicial también era de 1.100 toneladas con la misma tasa de crecimiento anual pero llegando al 100% de preferencia a partir del año 2012. Actualmente goza de una preferencia del 81% en la cuota de 1.275 toneladas. Fuera de la cuota la preferencia es de 50%.

Uruguay, por su parte, comenzó con una cuota de 1.500 toneladas con la misma tasa de crecimiento anual que sus socios del MERCOSUR, y con una preferencia creciente al 2018. Para el 2009 el cupo asciende a 1.739 toneladas y la preferencia es de 49%. Fuera de la cuota la preferencia es de 15%.

Por otro lado, Venezuela y Uruguay acordaron el año pasado el ACE N° 63, donde se otorga una preferencia del 100% en su ingreso a Venezuela a la carne bovina uruguaya deshuesada, tanto fresca y refrigerada como congelada. Este acuerdo aún no ha entrado en vigencia. Bajo este acuerdo quedarían de lado los cronogramas y cuotas acordados anteriormente en el ACE N° 59, pero actualmente está siendo revisado pues existen algunos problemas en la nomenclatura de algunos productos, por lo que deberá sufrir algunas modificaciones antes de la vigencia de lo acordado. El origen de este acuerdo se remonta al Tratado de Adhesión de Venezuela al MERCOSUR. Lo mismo ocurrió en el caso de Paraguay con el ACE N° 64, que tampoco está vigente, aunque no se habrían detectado problemas en el acuerdo firmado.

3.7.1.11. Egipto

Egipto es el séptimo mercado en volumen de importaciones de carne bovina a nivel mundial, con 218.384 toneladas importadas en el año 2007.

El principal exportador a este destino fue Brasil, quien exportó dicho año el 77,7% de la carne importada por Egipto. Al igual que el resto de los cinco principales proveedores de Egipto, Brasil ingresa a este mercado bajo NMF con un arancel de 0%. India fue el segundo principal exportador a Egipto con un 17% de las importaciones, seguido por Argentina con un 2%, y EUA y Australia que también representaron un 2% de las importaciones, pero de manera conjunta. No se registran exportaciones uruguayas de carne bovina uruguaya con este destino en los últimos años.

A nivel de la OMC, Egipto no tiene consolidado el arancel para la carne bovina fresca o refrigerada con hueso, siendo 5% el consolidado para ésta congelada. La carne bovina deshuesada, tanto fresca o refrigerada como congelada, tiene un arancel consolidado del 10%. El aplicado actualmente para toda la carne bovina, reiteramos, es del 0%.

El acceso de algunas posiciones arancelarias a Egipto, en especial el de ganado vivo destinado a terminación y faena, ha sido resuelto a raíz de la suscripción de un tratado entre los servicios veterinarios de Uruguay y del primero, en el mes de agosto de 2008.

3.7.1.12. Filipinas

Filipinas, que en el año 2008 importó 95.581 toneladas de carne bovina, es el onceavo mercado más importante en importación de este producto a nivel mundial.

India fue el principal proveedor de este mercado con un 65% de las importaciones del mismo, dentro de un régimen de NMF, con un arancel de 10%. Lo siguió Brasil, con el mismo régimen de ingreso, y un 29% de las importaciones de ese mercado. Luego se ubican a Australia y Nueva Zelanda, ambos ingresando con un arancel de 0% al haber negociado un TLC con el ASEAN (bloque del cual participa Filipinas), y representando conjuntamente un 5% de las importaciones del mercado analizado. Por último, encontramos a EUA que representó un 1% de las importaciones de este mercado.

A nivel de la OMC, Filipinas tiene consolidado un arancel de 40% para las líneas arancelarias de carne bovina con hueso, siendo 35% el consolidado para las líneas de carne bovina deshuesada.

Otro aspecto interesante respecto del acceso a este país es la firma del TLC entre el ASEAN (bloque del cual participa Filipinas) y Australia y Nueva Zelanda (conjuntamente), en agosto de 2008. El acceso de estos dos países, lo cuales ocuparon el tercer y cuarto lugar como proveedores, se verá beneficiado en breve por un acceso sin aranceles frente al arancel del 10% que cobra Filipinas por el acceso de carne bovina.

3.7.1.13. China

De acuerdo a la información de INAC, Uruguay exportó a China en el año 2008, 1.487 toneladas de carne bovina por un monto cercano a USD 3,5 millones. En cuanto a las exportaciones de menudencias bovinas los montos fueron de 552 toneladas por un monto cercano a USD 1,6 millones

Según datos obtenidos de la OMC, China aplica un arancel de 12% a todas las carnes bovinas, salvo a las carcasas y medias carcasas que es del 20% en caso de ser frescas o refrigeradas, y del 25% en caso de ser congeladas. Los despojos comestibles de carne bovina también tributan un 12% de arancel al ingreso en el mercado chino. En todos los casos el arancel aplicado es igual al consolidado ante dicha organización.

Como miembro de reciente adhesión a la OMC, la reducción arancelaria para carne bovina, resultante de la aplicación de las fórmulas previstas actualmente en la Ronda Doha, podrían ser nulas o insignificativas.

La producción de carne bovina en China se ubicó en 8 millones de toneladas peso carcasa equivalente en 2008. El consumo, por su parte, se ubicó en 7,950 millones en ese año, por lo que China presenta en la actualidad un excedente exportable en este producto. Adicionalmente, las proyecciones OECD estiman que, si bien el consumo aumentaría hasta casi 11 millones de toneladas en 2015, la producción aumentaría en la misma proporción, manteniendo un saldo positivo de unas 100.000 toneladas en ese año.

Vale destacar que esto implica incrementos del consumo y la producción cercanos al 40%, en 7 años, una situación que contrasta en gran forma con los mercados tradicionales uruguayos. En este sentido, el consumo por habitante, que actualmente se ubica en los 6kg por año, se espera que se incremente hasta llegar a 7.8kg/habitante.

3.7.1.14. Sudáfrica

Las importaciones de carne bovina a Sudáfrica en 2007 totalizaron 5.558 toneladas. Según datos del Departamento de Industria y Comercio del gobierno sudafricano, en dicho año, en valores, el 57% de las importaciones de carne bovina provino de Paraguay, el 29% provino de Uruguay, mientras que Argentina y Australia vendieron un 5% cada uno. Prácticamente toda la carne bovina importada fue congelada.

Para el año 2008, según INAC, se exportaron 3.369 toneladas por un monto de USD 6,25 millones.

A nivel de la OMC, Sudáfrica tiene aranceles consolidados de 160% para la carne bovina deshuesada y de 69% para los cortes con hueso. Según dicho organismo, el arancel aplicado a todas las líneas arancelarias de carne bovina es de 40% ó 2,4 rands por kg., alrededor de USD 0,25 por kg. a la cotización de marzo de 2009.

No se cuenta con un acceso beneficiado por acuerdos bilaterales, aunque se encuentra en proceso de aprobación la ampliación del acuerdo SACU17-MERCOSUR por el cual se

tiene un mínimo acceso en carne bovina congelada deshuesada, consistente en dos cuotas de 250 toneladas anuales cada una, con una preferencia del 25% sobre el NMF, para Paraguay y Uruguay.

3.7.1.15. Consideraciones finales.

A pesar de la reciente crisis financiera y de la recesión en los principales mercados mundiales y la caída de las cotizaciones internacionales, la carne vacuna figura dentro de los productos de interés nacional, como uno de los que tiene mayores perspectivas de crecimiento y desarrollo a mediano y largo plazo. Hay una serie de elementos objetivos que justifican esta evaluación, la que a su vez es avalada por las proyecciones de la OCDE, la FAO y la USDA.

El Uruguay ha consolidado su presencia en el mercado mundial y diversificado sus destinos de exportación. Tiene un producto reconocido, de alta calidad, producido a campo, en condiciones naturales, sin hormonas, y que permite su trazabilidad. En círculos comerciales se lo reconoce como un socio serio y responsable. Gracias a un gran esfuerzo que conviene recalcar, ha adquirido una buena reputación en cuanto a sus niveles sanitarios tanto a nivel regional como global. Es país libre de EEB.

En este trabajo se señalan las principales líneas de acción que, a nuestro juicio, deberían incorporarse y privilegiarse en el diseño de una estrategia de inserción internacional para este producto, en diferentes mercados de interés nacional. Se considera que dichas acciones deberían instrumentarse a la brevedad y que el gobierno nacional contaría con un sólido respaldo del sector empresarial para el logro de tales objetivos.

En todos los mercados analizados hemos destacado la importancia de mantener y actualizar constantemente los niveles sanitarios del país, y cumplir cabalmente con los requisitos sanitarios que se exijan a nivel mundial. Por ahora, y frente a las incertidumbres sanitarias de nuestros vecinos regionales, parecería prudente mantener nuestra condición de país libre de aftosa con vacunación y consolidar todos los aspectos técnicos y científicos que regulen el acceso de estas carnes, basándonos en las normas, directrices y recomendaciones de la OIE. Eventualmente se debería decidir sobre la conveniencia o no para Uruguay, de volver a integrar el grupo de países libres de aftosa sin vacunación.

3.8. Fuentes y Estructura de financiamiento

Existen tres decisiones fundamentales que intervienen en el diseño de la estructura de financiamiento:

- La mezcla entre deudas y fondos propios, o sea qué porcentaje de la inversión total será financiada con fondos aportados por los accionistas y qué porcentaje se financiará con deudas.
- Definir el perfil del financiamiento, o sea qué porcentaje del financiamiento será con vencimiento a corto y qué porcentaje con vencimiento a largo plazo
- La mezcla de monedas, o sea en qué monedas estará denominada la deuda que la empresa asuma.

Los principales elementos a tener en cuenta para analizar las características de un préstamo bancario son los siguientes:

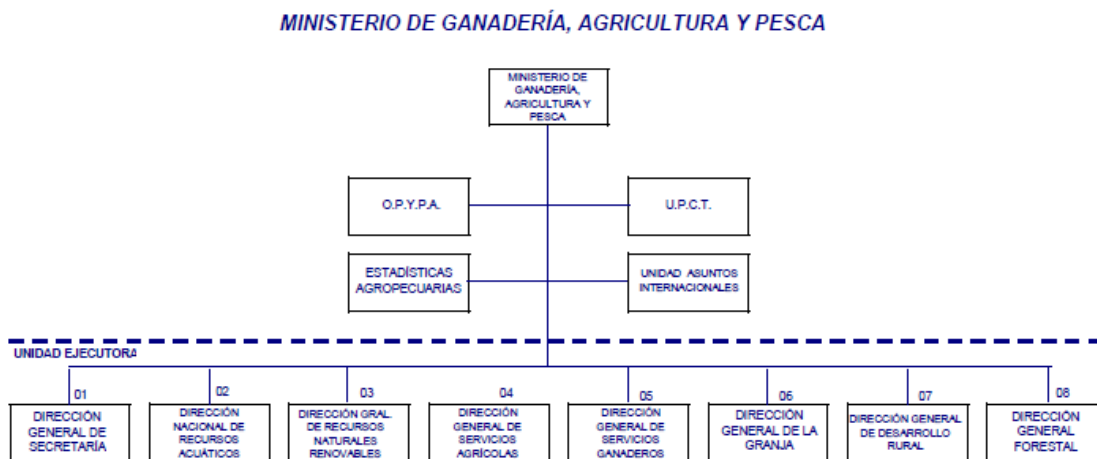
- Moneda de denominación;
- Tasa de interés;
- Calendario de repagos;
- Tratamiento tributario;
- Esquema de garantías que respaldan el préstamo;
- Restricciones que el contrato imponga al funcionamiento de la empresa.

3.9. Organismos estatales relacionados

3.9.1. Ministerio de Ganadería, Agricultura y Pesca (MGAP)

Este Ministerio está vinculado al sector a través de toda su estructura en general, en particular lo está a través de las oficinas y unidades ejecutoras que se detallaran a continuación.

La estructura del MGAP se puede apreciar en el organigrama a continuación¹:



Estructura aprobada por Decreto N° 24/98 de 28/01/98.
 Ley N° 17.296 de 16/02/01 cambia denominación de U. E. 002 y crea U. E. 008 Dirección General Forestal.
 Ley N° 17.556 de 18/09/02 suprime la U. E. 007 Comisión Honoraria Nacional del Plan Citricola
 Ley N° 18.048 de 24/10/06 cambia denominación de U.E. 008
 Ley N° 17.930 de 19/12/2005 crea U.E. 07 Dirección General de Desarrollo Rural

U.P.C.T.- UNIDAD DE PROYECTOS DE COOPERACIÓN TÉCNICA
 O.P.Y.P.A. - OFICINA DE PROGRAMACIÓN Y POLÍTICA AGROPECUARIA

1 Tomado de www.mgap.com.uy

3.9.2. Oficina de Programación y Política Agropecuaria (OPYPA)²

Como funciones tiene la de “asesorar a la jerarquía ministerial en la formulación de políticas públicas para los sectores agropecuario, agroindustrial y pesquero y en las políticas de manejo, conservación y desarrollo de los recursos naturales renovables, así como en la implantación de las políticas que se adopten; asistir en la adopción de medidas y correctivos coyunturales, que permitan evitar daños a los distintos sectores involucrados”, tal como lo establece el Decreto N° 24/98 de 28 de Enero de 1998.

Por lo tanto, OPYPA es la dependencia especializada en el asesoramiento en el diseño, ejecución y seguimiento de las políticas sectoriales. Opera en una relación de interacción permanente con la Dirección Política del MGAP, bajo cuya orientación estratégica:

- Elabora y suministra insumos técnicos para apoyar la toma de decisión política, en respuesta a demandas específicas;
- Diseña, evalúa y sugiere instrumentos para la aplicación de las diferentes políticas;
- Instrumenta acciones específicas en la aplicación de decisiones emanadas de la Dirección Política.

3.9.3. Dirección de Estadísticas Agropecuarias (DIEA)³

La Dirección de Estadísticas Agropecuarias tiene a su cargo las tareas de generación de estadísticas básicas del sector agropecuario, a través de la realización de censos, encuestas y la utilización de otras fuentes de información.

Asimismo ha emprendido, como objetivo adicional, la planificación y difusión de las estadísticas elaboradas por distintas reparticiones del MGAP, sumando esfuerzos para el logro de la integración del sistema de información del Ministerio.

3.9.4. Dirección General de Servicios Ganaderos (DGSG)⁴

La Dirección General de Servicios Ganaderos (D.G.S.G.), tiene como objetivos, lograr el pleno desarrollo de la salud y bienestar animal de las distintas especies que pueblan el país; garantizar la condición higiénico sanitaria de los alimentos y los productos de origen animal asegurando su inocuidad, principalmente para el consumo humano, tanto a nivel nacional como internacional; resguardar las poblaciones de interés productivo y social; optimizar la imagen del país como productor de alimentos de calidad, tanto para su consumo como para la exportación y respaldar la inversión del sector productivo como forma de consolidarlo y estimular su evolución.

2 Tomado de www.mgap.com.uy

3 Tomado de www.mgap.com.uy

4 Tomado de www.mgap.com.uy

Está establecido en forma genérica en la Ley N° 3.606 de 13 de abril de 1910 “Ley de Policía Sanitaria de los Animales” y en disposiciones que se establezcan en los Reglamentos que dicta el Poder Ejecutivo y que constituyen en su conjunto la Legislación Sanitaria Animal.

Para el caso de la Inspección de carnes bovina, suina, ovina y aves se realiza a través de Inspectores dependientes de la Dirección de Industria Animal, organismo que tiene jurisdicción en todo el territorio nacional.

La norma legal que regula los procedimientos de inspección, así como los procedimientos normatizados de establecimientos de faena y de procesamiento de carnes se establecen el Decreto N° 369/83 de 7 de octubre de 1983 “Reglamento Oficial de Inspección de Productos de Origen Animal y Reglamento de Inspección de Carnes” de 1915.

Dentro de la Dirección General de Servicios Ganaderos, se encuentran vinculadas a la industria frigorífica principalmente dos divisiones: la de Industria Animal (DIA), y la de Contralor de Semovientes (DICOSE).

3.9.5. Dirección de Industria Animal (DIA)⁵

Como objetivo tiene desarrollar la gestión que garantice la inocuidad de la carne, productos cárnicos, subproductos y derivados y otros alimentos de origen alimenticio, a efectos e otorgar la certificación sanitaria correspondiente.

Dentro de las funciones, tenemos la de habilitar, registrar y controlar, desde el punto de vista higiénico, sanitario, y tecnológico, los establecimientos de faena, industrializadores y depósitos de carne, productos cárnicos, subproductos y derivados de las especies bovina, ovina, porcina, equina, avícola, conejos, animales de caza menor, con destino a la exportación, al abasto y a la industrialización a nivel nacional.

Por otro lado, controlar y certificar las condiciones higiénicas, sanitarias y tecnológicas de importación y exportación de carne, productos cárnicos, subproductos y derivados de las especies antes referidas.

Por último, pero no menos importante, es controlar y fiscalizar la aplicación de sistemas de clasificación y tipificación de carne del país o aquellos mercados que así lo requieran.

3.9.6. División de Contralor de Semovientes (DI.CO.SE)⁶

Tiene como objetivo principal asegurar el suministro de la información y la calidad de la misma, para la sustentabilidad del Sistema Nacional de Información Ganadera (SNIG) en lo vinculado a existencias y movimientos de ganado y frutos del país, a fin de garantizar la

⁵ Tomado de www.mgap.com.uy

⁶ Tomado de www.mgap.com.uy

utilización y disponibilidad por parte de las dependencias de los Servicios Ganaderos; del MGAP en general y de los operadores del sistema productivo nacional.

Como función primordial tiene: dirigir, supervisar y evaluar la actividad de los Departamentos integrantes de la División, a fin de asegurar el objetivo previsto, en materia de registro, control de movimientos de haciendas, frutos del país, marcas y señales.

En lo que respecta a la organización, está integrada por las siguientes unidades organizativas: Departamento de Fiscalización y Departamento Técnico. A continuación se detallan los objetivos y funciones de estos dos departamentos.

El Departamento Fiscalización, tiene como objetivo, realizar las acciones de Fiscalización necesarias, a fin de monitorear el cumplimiento de las normas vigentes en materia de existencias, movimientos de haciendas, frutos del país, marcas y señales para asegurar el logro del objetivo de la División.

Como funciones principales, planificar y conducir las acciones de fiscalización requeridas para asegurar el logro de los objetivos, coordinando con el Departamento Técnico, las necesidades de información para la realización de sus tareas; inspeccionar las existencias de ganado y frutos del país en tránsito, y en los establecimientos ganaderos, acopiadores de frutos, abastecedores, etc.

Por otro lado, el Departamento Técnico, tiene como objetivos, asegurar la calidad de la información para la sustentabilidad del SNIG en lo vinculado a existencias y movimientos de ganado y frutos del país, a fin de garantizar su utilización y disponibilidad por parte de las dependencias de Servicios Ganaderos; del Ministerio de Ganadería, Agricultura y Pesca en general y de los operadores del sistema productivo nacional.

Como funciones principales, asegurar la realización de tareas de monitoreo continuo para mantener y mejorar la calidad de la información, estando en coordinación permanente con el SNIG; coordinar con el Departamento Fiscalización, las acciones que sean requeridas para la verificación de las inconsistencias detectadas, en los documentos de su competencia.

3.9.7. Instituto Nacional de Carnes (INAC)

El tema cárnico posee varias facetas discernibles, una de ellas es la diferenciación entre abasto y exportación. Dos organismos del Estado se encargaban de regular la actividad de los Frigoríficos, por un lado estaba la Comisión Administradora del Abasto (C.A.D.A) dedicada al mercado local y el INAC dedicado a la exportación, ambos incluidos en el organigrama del MGAP como programas dependientes. Desde 1952 que se estructura la lucha contra los ilícitos de la carne, hasta 1969 cuando se funda la bicefalia, se pensó de

futuro en darle una unificación coherente sin divisiones. En las postrimerías del gobierno de facto, el 27 de Julio de 1984, se dicta el Decreto-Ley N° 15.605 o ley del nuevo INAC⁷.

El Decreto-Ley N° 15.605 en su artículo 1° crea el INAC como una persona pública no estatal para la proposición, asesoramiento y ejecución de la Política Nacional de Carnes en coordinación con el MGAP. El artículo 2 establece que los objetivos del INAC son promover, regular, coordinar y vigilar las actividades de producción, transformación, comercialización, almacenamiento, y transporte de carnes, sus menudencias, subproductos y productos cárnicos.

La misión del Instituto se centra en promover actividades y formular estrategias que agreguen valor a la cadena cárnica, mejorando su eficiencia y competitividad en los sistemas de producción, industrialización, comercialización, almacenaje y transporte. Para ello, identifica los temas prioritarios de investigación y desarrollo en las áreas de servicios técnicos a la cadena agroindustrial, mercado externo y doméstico. Asimismo, es el responsable de la promoción de las carnes uruguayas en el mundo y del control de calidad comercial de los productos que se exportan.

En cuanto a la dirección y administración, el INAC⁸ está dirigido y administrado por una Junta de seis miembros integrada por dos delegados del Poder Ejecutivo, uno de ellos a propuesta del MGAP en calidad de Presidente, y el otro en calidad de Vicepresidente a propuesta del Ministerio de Industria, Energía y Minería, y cuatro representantes del sector privado: dos en representación de los productores rurales, uno por la Asociación Rural y otro por la Federación Rural y dos en representación de los sectores industriales.

3.9.8. Instituto Nacional de Investigación Agropecuaria (INIA)

El INIA es una persona jurídica de derecho público no estatal, creado por la Ley N° 16.065 del 6 de octubre de 1989. Tiene como cometido contribuir al desarrollo del sector agropecuario nacional a través de la generación, incorporación y adaptación de conocimiento y tecnologías, haciéndolas disponibles en beneficio de los productores, teniendo en cuenta las políticas de estado, la sustentabilidad económica y ambiental, la equidad social, la cadena agro-industrial y los consumidores.

Tal como establece el artículo 5° de la Ley N° 16.065, su integración está dirigida por dos representantes del Poder Ejecutivo propuestos por el Ministerio de Ganadería, Agricultura y Pesca, entre los cuales se elegirá el Presidente y por otro lado, dos representantes de los productores que serán designados por el Poder Ejecutivo, uno de ellos a propuesta de la Asociación Rural del Uruguay y de la Federación Rural y el otro a propuesta de Cooperativas Agrarias Federadas, de la Comisión Nacional de Fomento Rural y de la Federación Uruguaya de Centros Regionales de Experimentación Agrícola

7 Monografía: "La industria Frigorífica en Uruguay de 1991 a 2001" - UDELAR 2002 - Barbano, Beceiro y Ocampo

8 Tomado de www.inac.gub.uy

3.10. Agrupaciones institucionales

3.10.1. Cámara de la Industria Frigorífica

Es una asociación gremial sin fines de lucro, integrada por cinco frigoríficos asociados. Se reúnen en sesiones semanales para la discusión de temas gremiales, de mercado, entre otros, excepto temas sobre manejo comercial que es particular de cada socio. La CIFU tiene un representante en la junta directiva del INAC, nombrado por la gremial y ratificado por decreto del Poder Ejecutivo.

3.10.2. Asociación de Industrias Frigoríficas del Uruguay (ADIFU)

Es una asociación sin fines de lucro de tipo gremial patronal, que reúne a un grupo de industrias frigorífica con el fin de representar sus intereses ante las autoridades públicas. Está integrada por 6 frigoríficos: Canelones, Elbio Pérez, Las Moras, Carrasco; San Jacinto-Nirea S.A y Tacuarembó. La finalidad es defender, consolidar y promover la industria frigorífica. La ADIFU tiene un representante en la junta directiva del INAC, propuesto por ella y ratificado por decreto del Poder Ejecutivo.

3.10.3. Asociación Rural del Uruguay (ARU)⁹

La ARU, fundada en 1871, es la institución más antigua del país en materia agropecuaria: es privada, sin fines de lucro, de carácter nacional, integrada por productores, que ha tenido y tiene por objeto la defensa y el fomento de los intereses de la producción agraria e industrias complementarias y derivadas, la promoción de los trabajadores rurales en todos los planos humanos, éticos, culturales y económicos, la unidad y armonía en el esfuerzo de los que se dedican a la explotación agropecuaria, la defensa del interés nacional a través del esfuerzo del medio y del trabajo agropecuario. A través de su revista y de documentos técnicos periódicos, se difunde la opinión institucional, las líneas de acción que se impulsan y una actualización de diversos temas, fundamentalmente de índole productiva y económica.

3.10.4. Federación Rural del Uruguay¹⁰

La Federación Rural es una Institución federativa de Asociaciones de productores rurales, orientada a defender los intereses agrarios y fomentar la producción rural y el desarrollo. Entre sus objetivos se cuentan: favorecer la constitución y prestar apoyo a las Asociaciones Rurales, gestionar ante las autoridades públicas y los privados medidas y recursos que favorezcan el desarrollo económico de la campaña y de las Asociaciones federadas, fomentar al aumento y mejora de la producción agropecuaria para lograr su carácter intensivo; el cuidado y la conservación del suelo; la radicación de la familia en el medio rural y una distribución equilibrada de la población del país, entre los medios urbanos y rurales.

⁹ Tomado de www.aru.com.uy

¹⁰ Tomado de www.elportalganadero.com

3.10.5. Unión de Vendedores de Carne¹¹

Es una entidad gremial sin fines de lucro que nuclea en su seno a la mayor parte de los comercios de carnicería del Departamento de Montevideo.

Desde su fundación ha tenido como principal fin el fortalecimiento del gremio carnicero para la defensa de sus legítimos intereses tanto frente a organismos públicos como frente al resto de las instituciones privadas.

Su función es realizar la gestoría de las carnicerías ante diferentes organismos: BPS, DGI, INAC, MTSS, entre otros y defender a sus socios ante estas instituciones.

¹¹ Tomado de www.uvc.com.uy

4. NORMATIVA CONTABLE APLICABLE A LA INDUSTRIA FRIGORIFICA

4.1. Aplicación de Normas Contables en el Uruguay

4.1.1. El Decreto N° 162/004

Hasta la publicación del Decreto N° 162/004 las Normas Contables Adecuadas en Uruguay habían sido las establecidas por los Decretos N° 105/991 y N° 200/993, reglamentarios de la Ley N° 16.060.

Tales decretos determinaban que las normas contables que debían ser aplicadas en Uruguay eran algunas de las Normas Internacionales de Contabilidad (en adelante "NICs") vigentes en aquél momento. Algunas NICs o a algunos párrafos específicos de tales NICs eran de aplicación obligatoria, mientras que otras eran de aplicación opcional.

El Decreto N° 162/004 publicado el 19 de mayo de 2004, representó un cambio muy importante en la normativa contable vigente en nuestro país debido a que estableció que todas las NICs vigentes a esa fecha emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (en inglés International Accounting Standards Board, en adelante "IASB") y el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros, serían las Normas Contables Adecuadas de carácter obligatorio en Uruguay para la elaboración de Estados Contables de ejercicios iniciados a partir de la publicación del mismo.

4.1.2. Los Decretos N° 222/004, N° 90/005, N° 266/007, N° 99/009 y N° 135/009

El 30 de junio de 2004 el Poder Ejecutivo emitió el Decreto N° 222/004, por medio del cual especificó algunos aspectos que no estaban claros del Decreto N° 162/004 e incorporó la posibilidad de recurrir en la aplicación o interpretación de las NICs, a las Interpretaciones de las NICs (en adelante "SICs") emitidas por el Comité de Interpretaciones del IASB.

Adicionalmente, el 25 de febrero de 2005 el Poder Ejecutivo emitió el Decreto N° 90/005 a los efectos de aclarar los siguientes puntos que no habían sido establecidos con la suficiente precisión en los decretos anteriores:

- Determinó exactamente cuáles son las NICs vigentes a la fecha de publicación del Decreto N° 162/004;
- Definió el alcance de la información contable comparativa a presentar respecto al ejercicio anterior, en la primera vez que se apliquen las nuevas normas;
- Estableció las pautas a tener en cuenta a los efectos de determinar los saldos del Estado de Situación Patrimonial al inicio del primer ejercicio en que se apliquen las nuevas normas contables (adopta la NIIF 1 - Adopción por primera vez de las normas internacionales de información financiera).

El 31 de julio de 2007 el Poder Ejecutivo emitió el Decreto N° 266/007 por el cual se adoptaron las Normas Internacionales de Información Financiera (en adelante "NIIFs"), sus interpretaciones (en adelante "CINIIFs"), las NICs vigentes a esa fecha y las respectivas

SICs, entre otras cosas. En definitiva, se adoptaron los cambios a las normas efectuados con posterioridad a la emisión del Decreto N° 162/004.

Para culminar, en el transcurso del 2009 se aprobaron 2 decretos de suma importancia a nivel nacional. El Decreto N° 99/009 de 27 de febrero de 2009 el cual establece las causales para ajustar los Estados Contables según NIC 29 y el Índice General de Precios a utilizar para realizar dicho ajuste; y el Decreto N° 135/009 de 19 de marzo de 2009 el cual menciona quienes se consideran emisores de Estados Contables de menor cuantía y efectúa ciertas consideraciones para dichas empresas.

4.1.3. Las NICs vigentes en el Uruguay

Con los decretos mencionados se podría decir que las normas contables adecuadas vigentes en Uruguay constan de cinco elementos principales: las NICs, SICs, determinadas NIIF (1 a 8), las CINIFs y el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros aprobado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.

Sin embargo, las normas contables a nivel internacional aprobadas por el IASB comprenden varias NIIF que aún no son de aplicación obligatoria en Uruguay.

Por lo expresado anteriormente podemos decir que, a partir de la vigencia del Decreto N° 266/07 las Normas Contables Adecuadas son las que se detallan a continuación:

NIC 1. Presentación de Estados Financieros

NIC 2. Inventarios

NIC 7. Estado de Flujo de Efectivo

NIC 8. Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores

NIC 10. Hechos ocurridos después de la fecha del balance

NIC 11. Contratos de Construcción

NIC 12. Impuestos a las ganancias

NIC 16. Propiedades, planta y equipo

NIC 17. Arrendamientos

NIC 18. Ingresos Ordinarios

NIC 19. Beneficios a los empleados

NIC 20. Contabilización de las subvenciones del gobierno e información a revelar sobre ayudas gubernamentales

NIC 21. Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera

- NIC 23. Costos por intereses
- NIC 24. Información a revelar sobre partes relacionadas
- NIC 26. Contabilización e información financiera sobre planes de beneficio por retiro
- NIC 27. Estados financieros consolidados y separados
- NIC 28. Inversiones en asociadas
- NIC 29. Información financiera en economías hiperinflacionarias
- NIC 31. Participación en negocios conjuntos
- NIC 32. Instrumentos financieros: presentación
- NIC 33. Ganancias por acción
- NIC 34. Información financiera intermedia
- NIC 36. Deterioro del valor de los activos
- NIC 37. Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes
- NIC 38. Activos intangibles
- NIC 39. Instrumentos financieros: reconocimiento y medición
- NIC 40. Propiedades de inversión
- NIC 41. Agricultura
- NIIF 1. Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera
- NIIF 2. Pagos basados en acciones
- NIIF 3. Combinaciones de negocios
- NIIF 4. Contratos de seguros
- NIIF 5. Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas
- NIIF 6. Exploración y evaluación de recursos minerales
- NIIF 7. Instrumentos financieros: información a revelar
- NIIF 8. Segmentos de operación
- SIC 7. Introducción al Euro
- SIC 10. Ayudas gubernamentales - sin relación específica con actividades de la operación

- SIC 12. Consolidación - entidades de cometido específico
- SIC 13. Entidades controladas conjuntamente - aportaciones no monetarias de los participantes
- SIC 15. Arrendamientos operativos - incentivos
- SIC 21. Impuestos a las ganancias - recuperación de activos no depreciables revaluados
- SIC 25. Impuestos a las ganancias - cambio en la situación fiscal de una entidad o de sus accionistas
- SIC 27. Evaluación de la esencia de las transacciones que adoptan la forma legal de un arrendamiento
- SIC 29. Información a revelar - acuerdos de concesión de servicios
- SIC 31. Ingresos Ordinarios - permutas de servicios de publicidad
- SIC 32. Activos intangibles - costos de sitios web
- CINIIF 1. Cambios de pasivos existentes por retiro del servicio, restauración y similares
- CINIIF 2. Aportaciones de socios de entidades cooperativas e instrumentos similares
- CINIIF 4. Determinación de si un acuerdo contiene un arrendamiento
- CINIIF 5. Derechos por la participación en fondos para el retiro del servicio, la restauración y la rehabilitación medioambiental
- CINIIF 6. Obligaciones surgidas de la participación en mercados específicos - residuos de aparatos eléctricos y electrónicos
- CINIIF 7. Aplicación del procedimiento de reexpresión según la NIC 29 (Información financiera en economías hiperinflacionarias)
- CINIIF 8. Alcance de la NIIF 2
- CINIIF 9. Nueva evaluación de derivados implícitos
- CINIIF 10. Información financiera intermedia y deterioro del valor
- CINIIF 11. NIIF 2 - Transacciones con acciones propias y del grupo
- CINIIF 12. Acuerdos de concesión de servicios

4.2. Normativa de INAC: Antecedentes normativos de importancia

4.2.1. Decreto N° 64/972 de 26 de Enero de 1972

Mediante el Decreto N° 64/972 y ante la necesidad de incentivar la exportación de carnes a través del funcionamiento regular de las empresas exportadoras, se considero impostergable recurrir a diversas medidas para restablecer el ritmo de las exportaciones. Las mismas se veían especialmente afectadas en esa época por el alto endeudamiento de las empresas y la incidencia de intereses y amortizaciones en sus respectivos costos.

Se dispuso que la totalidad de las utilidades de las empresas propietarias de los frigoríficos habilitados para exportar, quedarían afectadas a los siguientes destinos: 50% para el pago de las amortizaciones e intereses de los pasivos en moneda nacional contraídos con el Banco de República Oriental del Uruguay (BROU); el restante 50% debería aplicarse al pago de intereses y amortizaciones correspondientes a pasivos existentes no consolidados, y a los que en el futuro se contrajeran por inversiones debidamente autorizadas.

El Banco de la República Oriental del Uruguay otorgaba a las empresas los créditos suficientes para cancelar el endeudamiento en moneda nacional con la banca privada, existente al 31 de diciembre de 1971.

En dicho marco, una Comisión Técnica designada por el Poder Ejecutivo intervenía preceptivamente la totalidad de las contabilidades de los Frigoríficos exportadores, uniformizaba las fechas de cierre de balances, el régimen de contabilización y el cálculo de costos. También se exigía a las empresas la constitución de garantías reales ante el Banco de la República Oriental del Uruguay.

4.2.2. Decreto N° 202/973 de 20 de Marzo de 1973

El 20 de marzo de 1973 se dictaron normas relacionadas con la Política Nacional de Carnes, en lo atinente a los siguientes objetivos:

- Regularizar la comercialización de la producción de los distintos tipos de carnes, derivados y subproductos;
- Optimizar los valores de realización correspondientes a la comercialización exterior de carnes;
- Obtener el más alto grado de eficiencia en la industrialización de la producción, con moderna tecnología y altos niveles higiénico-sanitarios;
- Tales objetivos se perseguirían mediante la acción del Instituto Nacional de Carnes (INAC) dirigido por una Junta y Unidades Ejecutoras junto a Comisiones Asesoras.

Se establecen en este decreto las funciones y atribuciones de INAC, su régimen operativo, las funciones de la Unidad de Comercialización, la Unidad de Estudios Económicos, la Unidad de Contralor Económico-Financiero y la Unidad de Ingeniería y Procesos Tecnológicos.

Los Miembros de la Junta así como los funcionarios no podrán tener vinculación con personas o entidades que industrialicen ganados o carnes, y deberán guardar estricta reserva sobre todo dato o hecho que conozcan en razón de su cargo, especialmente sobre los aspectos comerciales.

Corresponde destacar que de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 9º de este decreto, corresponde a la mencionada Unidad de Contralor Económico-Financiero efectuar auditoria de balances y resultados, auditoría de gestión, e imponer con carácter obligatorio y de modo uniforme para todas las empresas: sistema de contabilidad, plan de cuentas, fecha de balance, sistema de costos y normas generales de presupuestación.

4.2.3. Decreto - Ley Nº 15.605 de 27 de Julio de 1984

Se refiere a la creación del Instituto Nacional de Carnes (INAC), como persona pública no estatal, con amplios cometidos en el ámbito de la orientación y registro de la comercialización, fijación de normas de calidad, control de medios de transporte, control de locales de venta, aplicación de sanciones, aprobación de sistemas de normalización de productos, registro y control de faenas, sistematización de controles en materia tecnológica, realización de análisis económicos, financieros y de costos de las empresas del sector, tanto a nivel global como individual, y en general asesorar al Poder Ejecutivo en la materia de su competencia.

El INAC es dirigido y administrado por una Junta de 6 miembros integrada por 2 delegados del Poder Ejecutivo y 4 representantes del sector privado, los cuales durarán 2 años en sus funciones.

4.2.4. Resolución 116 de 10 de julio de 1997 - INAC

Se dispuso que los establecimientos de faena deberán presentar ante el INAC, declaración jurada de existencias de carnes, menudencias y subproductos, al último día del mes anterior. Además de la documentación comercial que debe ser emitida de acuerdo a las condiciones reglamentarias generales, se deberán emitir: boletas de pesada en pie, romaneos de faenas, romaneos de salida, planilla de transferencia interna de carne con o sin hueso, planilla de faena y rendimientos.

Las plantas de faena deberán presentar ante INAC los Formularios de Faena y Rendimientos que deberán constar en formularios pre-numerados y con pie de imprenta y las Guías de Movimientos de Carnes, subproductos y productos cárnicos.

4.2.5. Resolución 00/109 de 11 de setiembre de 2000 - INAC

La Junta del INAC aprueba las normas de trámite vinculadas a los proyectos de construcción o modificación de establecimientos iniciados ante la Dirección de Ingeniería y Habilitación.

También se aprueba el Registro de Negocios de exportación por parte de la Dirección de Comercialización y Promoción, estableciendo en el trámite: nombre del exportador,

destino final, medio de transporte, fecha de embarque prevista, volumen físico y precio FOB, extendiendo una Constancia de Registro.

No se modificaron los trámites de registro y autorización de los Negocios de Exportación correspondientes a cupos o contingentes arancelarios administrados por el Instituto.

Se indica asimismo que la información económica y financiera se presentará ante la Dirección de Estudios e Investigación Económica. Se deben presentar en forma mensual un anticipo de volúmenes físicos, una planillado trimestral de costos en volúmenes físicos y unidades monetarias, y dentro de los 120 días de la fecha de cierre uniforme un ejemplar de los Estados Contables a registrar ante el Organismo Estatal de Control.

Para el cumplimiento de los fines previstos en esta Resolución podrán utilizarse medios electrónicos de comunicación.

4.2.6. Resolución 05/153 de 12 de diciembre de 2005 - INAC

Se considera que a los efectos de permitir la adecuada vigilancia del funcionamiento de las empresas del sector cárnico, procede que dichas empresas continúen ajustándose a las normas de contralor económico-financiero dispuestas por el Instituto, de conformidad a sus facultades legales. Por ello se resuelve que las empresas comprendidas en el Sistema de Registración Contable Uniforme establecido por INAC, deberán presentar ante el Instituto la siguiente información: anticipo mensual en volúmenes físicos, planillado trimestral de costos en volúmenes físicos y unidades monetarias, Estados Contables semestrales y anuales, certificados por Contador Público, manteniéndose la fecha de cierre de ejercicio al 30 de setiembre. Cuando las disposiciones del Decreto N° 162/004 de 12 de mayo de 2004, por el cual se aprobaron Normas Contables Adecuadas (NCA) de aplicación obligatoria y de conformidad a las Normas Internacionales de Contabilidad vigentes a esa fecha, sean incompatibles con las normas de contralor económico-financiero establecidas por el Instituto, resultaran aplicadas estas últimas.

4.3. Modelos Contables

Un modelo es la representación simplificada de la realidad, de la empresa y lo que se requiere resaltar es la situación económica y financiera de la misma. Esa representación se realiza a través de los Estados Contables y dependerá del enfoque que se le dé por parte de la empresa.

Existen 3 conceptos distintos que es importante mencionar: la situación económica, que refiere a la capacidad de generar utilidades; la situación financiera, aquella que permite hacer frente a las obligaciones y la situación patrimonial la cual permite medir de qué forma el patrimonio está solventando la empresa.

Precisamente, los Estados Contables son un conjunto de informes contables destinados a exponer a terceros la situación patrimonial, económica y financiera de un ente, proporcionando la información mínima y suficiente para que puedan formarse una opinión

sobre dichos aspectos. Es decir, los Estados Contables son un resumen de todos los elementos que definen los modelos contables.

Los elementos que deben considerarse para obtener una representación adecuada de la empresa objeto de estudio, son:

- Unidad de medida;
- Criterio de valuación de Activos y Pasivos;
- Concepto de Capital a mantener (Financiero u Operativo);
- Criterio de realización de la Ganancia

4.3.1. Unidad de Medida

Se define como la moneda de cuenta utilizada para aplicar los criterios de valuación que se establezcan. En general, es la moneda de curso legal del país donde la empresa desarrolla sus actividades. Es esencial que cualquier unidad de medida sea constante en cualquier condición que se encuentre, y en épocas de inflación el dinero como unidad de medida no permanece constante, ya que se produce una pérdida del poder adquisitivo de la moneda. La forma más adecuada de medir la variación del valor de la moneda sería determinar el aumento de precios a nivel de la economía en su conjunto y considerar que lo inverso de ese valor es el poder de compra del dinero. Esto se mide mediante un Índice General de Precios¹² y ha sido la forma que tradicionalmente se aplica en ciertas mediciones realizadas por la economía y la que recomendó la IX Conferencia¹³.

Hay pues 2 alternativas: Moneda Nominal y Moneda de Poder Adquisitivo Definido.

La moneda nominal es la de uso corriente en un país; el valor no se cambia pues no se tiene en cuenta el poder adquisitivo de la moneda, y la moneda de Poder Adquisitivo Definido es generalmente la moneda de cierre. La misma debe ser estable y homogénea. En el caso en que nos enfrentemos a procesos inflacionarios la moneda de un país sufre un proceso de pérdida de valor y es por ello que se recurre a la moneda de Poder Adquisitivo Definido que toma la moneda original y la ajusta por inflación.

4.3.1.1. Ventajas y Desventajas del uso de Moneda nominal o corriente

Como ventajas podemos mencionar:

¹² Índice General de Precios (IGP)

Muestra la variación del poder de compra de la moneda. Es el patrón usual de medida de la pérdida de poder adquisitivo de la moneda y servirá para formar los coeficientes de ajuste de los valores originales de los Estados Contables. Este debe ser uno solo para todas las empresas.

¹³ IX Conferencia (Colombia, Octubre de 1970)

En la misma se aprueba la "Metodología de ajuste integral para reflejar las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda". Por esto se entiende, cambiar el concepto de unidad de medida adoptando una moneda de poder adquisitivo definido y mantener incambiados los conceptos de capital y valuación de activos. En este se debe incluir el resultado por desvalorización monetaria que pueda surgir (pérdida o ganancia) como resultado del ejercicio.

- Objetividad formal, las operaciones están respaldadas por comprobantes los cuales son procesados y transformados en los Estados Contables;
- Economicidad y practicidad, pues es de fácil aplicación y por ende es económico en tiempo y dinero.

Como desventajas encontramos:

- No permite determinar correctamente los resultados pues acumula cifras de distintos valores así como tampoco permite comparar valores;
- No muestra el resultado, la ganancia o pérdida que se tuvo como incidencia de la inflación. Hay un resultado que la contabilidad en términos nominales no refleja, que es el Resultado por Desvalorización Monetaria (RDM, cuando existe inflación, los rubros monetarios cambian de valor, mientras que los no monetarios cambian de precios).

4.3.1.2. Ventajas y Desventajas del uso de Moneda de Poder Adquisitivo Definido (PAD)

Como ventajas podemos definir que:

- Permite comparar cifras del mismo valor;
- Permite calcular la ganancia o pérdida que se tuvo como incidencia de la inflación;
- Se acumulan cifras de un mismo poder adquisitivo.

Entre las desventajas encontramos:

- Es más laborioso y por ende más costoso;
- Se pierde un poco de objetividad, ya que el Índice General del Precios es una aproximación de los cambios en el valor de la moneda.

No hay medida que defina la realización del ajuste, dependerá de la estructura patrimonial de la empresa y del grado de inflación que haya en el país.

4.3.2. Criterio de Valuación de Activos y Pasivos

Se refiere al criterio que utilizamos para asignar a un determinado recurso económico u obligación, una determinada cantidad de unidades de medida (moneda).

Entre los distintos criterios a utilizar encontramos el Costo Histórico o de Adquisición y los Valores Corrientes.

4.3.2.1. Costo Histórico o de Adquisición

Los activos y pasivos son medidos en la cantidad de unidades monetarias que se desembolsaron para su incorporación al patrimonio. Si hay inflación estas unidades monetarias pueden ser reexpresadas a efectos de representar el mismo poder de compra invertido originalmente, mediante la utilización del Índice General de Precios.

Como ventajas podemos mencionar:

- El acostumbramiento, pues el uso continuado permite gran entrenamiento de todos los usuarios de la información contable, que conocen sus limitaciones y alcance en mucho mayor grado que para los valores corrientes;
- Fácil verificación, pues al utilizar los valores de entrada, éstos están siempre referidos a transacciones que aparecen reflejadas en comprobantes que fijan la cantidad de dinero a que se ha valuado por las partes de la operación. Si es costo histórico ajustado se basa en índices de precios que son relativamente objetivos pues son conocidos por todos.

Como desventajas podemos aludir:

- La utilización de valores no actualizados: en épocas de cambios importantes en los precios relativos de los bienes o en casos de bienes comercializados en mercados especulativos, el valor del pasado, aún corregido en base a índices generales de precios, puede representar valores muy diferentes a los reales en el momento presente (la variación del valor del bien pudo ser diferente, y en general lo es, a la variación promedio de los productos).

4.3.2.2. Valores Corrientes

Es el valor representativo de la potencialidad económica de un bien, para la empresa, en un momento dado. Para determinarlo, la empresa deberá recurrir a información relativa al mercado comprador, en el cual la empresa se abastece y a la información relativa al mercado vendedor, al cual la empresa abastece.

4.3.2.2.1. Mercado comprador

Se determina aquí el costo corriente, el cual se define como el sacrificio económico que debería realizar la empresa para reemplazar la capacidad de servicio que ese activo tenía en estado nuevo (sin usar); el costo corriente de reposición, que es el monto de dinero o su equivalente que se debería utilizar en el momento de la valuación para incorporar un activo idéntico al poseído (reemplazo técnico); el costo corriente de reemplazo, que es cuando el reemplazo se realiza por un activo diferente (reemplazo económico). Es el monto de dinero o su equivalente que se debería utilizar en el momento de la valuación para adquirir el mejor de los activos que podríamos conseguir para realizar la función del activo poseído. Por último, se determina aquí el costo corriente de reemplazo ajustado, el cual se define como el costo corriente de reemplazo del activo poseído, ajustado por el valor de las eventuales ventajas o desventajas operativas del mismo. El costo corriente de reemplazo ajustado será menor que el costo corriente de reemplazo si el servicio potencial que se posee es menor que el servicio potencial del activo que lo reemplazaría.

El costo corriente será entonces, el menor entre el costo corriente de reposición y el costo corriente de reemplazo ajustado.

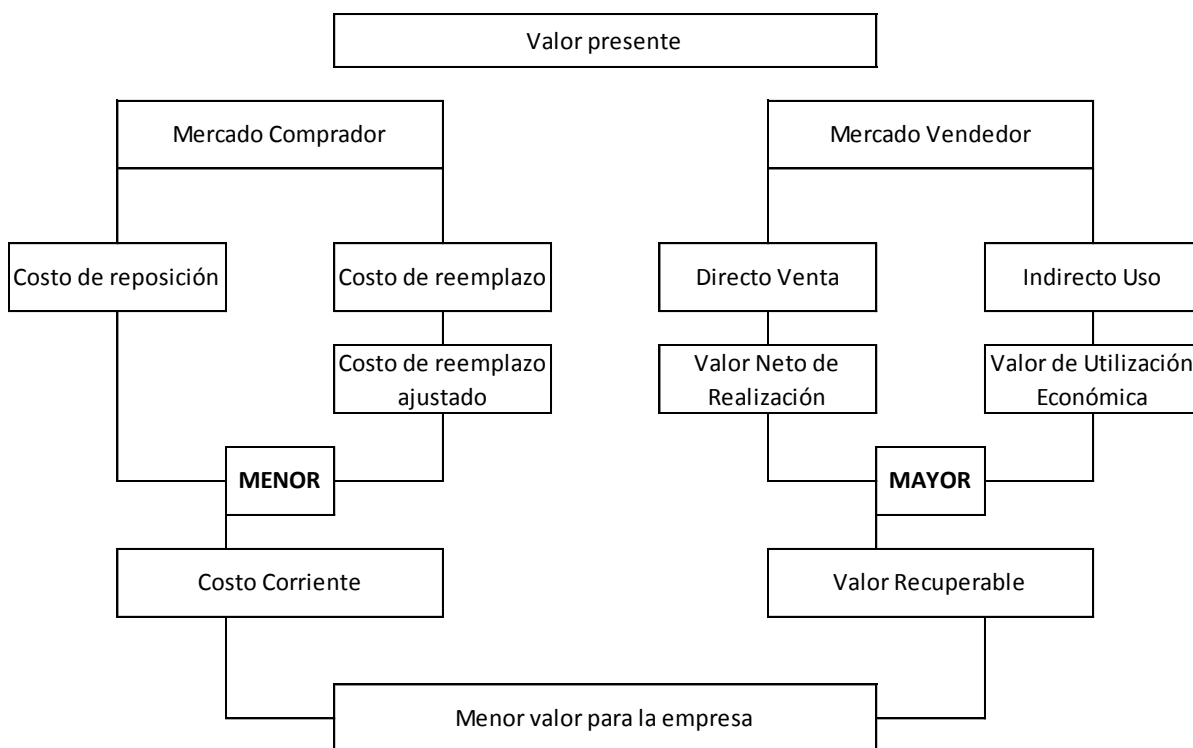
4.3.2.2.2. Mercado Vendedor

Se determina aquí el valor neto realizable, que es el monto de dinero o su equivalente en dinero en que se espera habrá de convertirse el bien en caso de ser vendido, menos los gastos de venta directos a incurrir en oportunidad de su venta; el valor de utilización económica, el cual refleja el monto actualizado de los futuros ingresos de caja que se espera obtener del activo en el curso normal de los negocios, deducido el valor actual de los egresos de caja necesarios para obtener aquellos ingresos.

La empresa optara por la opción más rentable y de ahí se determinará el Importe Recuperable, el cual es el mayor entre el valor neto realizable y el valor de utilización económica. Es el límite del costo corriente de un activo (tal como establece la NIC 46, no sería razonable asignarle a un activo un valor superior al de los ingresos que el mismo producirá).

El valor corriente, valor para la empresa, valor presente o valor de privación, será entonces, el menor entre el costo corriente y el importe recuperable (Figura 9).

Figura 9. Valor presente



Fuente: "Contabilidad e Inflación: Modelos Contables en situación de variación de precios", Larrimbe, Pignatta, Rossi

4.3.2.2.3. Instrumentos para determinar el valor corriente

Dentro del mercado comprador:

- Determinación del costo corriente de reposición:

- Cotización del mercado: Bienes de comercialización fluida cotización general, conocida y no se modifican por demanda “particular” que la empresa pudiera realizar del producto;
 - Precios contra firma: Precios dados por los proveedores para pedidos efectuados y en trámite de entrega;
 - Lista de precios vigentes: Se toman los precios más convenientes en la forma habitual y en las condiciones normales de compra, sea contado o crédito. En este último caso deber descontarse por la tasa y el plazo que corresponda.
 - Precio factura última compra: Facturas con antigüedad menor a un año, y deberían ajustarse en base a índices específicos de precios.
 - Tasación de reposición: Se efectúa a partir de la asignación de costo de reposición, a los elementos o insumos que integran el bien que queremos valorar.
- Determinación del costo corriente de reemplazo: si bien se trata de un activo diferente, se debería comercializar en el mismo mercado del bien que se posee, por lo que los instrumentos a utilizar y el orden de preferencia a seguir para determinar su valor, serian los mismos que para el costo de reposición.

Dentro del mercado vendedor:

- Determinación del valor neto realizable:
- Precio de venta: cotización de mercado; lista de precios de venta al contado vigente en la empresa: bienes que la empresa comercializa normalmente o tiene un mercado conocido y su venta se realiza al contado, en el curso normal de los negocios; lista de precios de venta a crédito vigente en la empresa; su venta se realiza a crédito, en el curso normal de los negocios (descontados a la tasa que corresponda en el plazo promedio de venta a crédito); tasación de venta: para los casos en que la venta de los bienes tasados se realice normalmente a crédito, el importe de tasación deberá ser descontado a la tasa que corresponda, considerando los plazos normales.
 - Gastos necesarios para la venta: para los bienes comercializados por la empresa: se toman los gastos necesarios de comercialización en que normalmente incurre la empresa; para los bienes cuya comercialización no es frecuente por la empresa: se determinarán por estimación realizada por profesionales en la materia.
- Determinación del valor de utilización económica: dependerá de variables subjetivas, tales como: monto de ingresos netos, distribución en el tiempo y tasa de actualización.

Como ventajas podemos mencionar que permite obtener el potencial económico disponible para hacer frente a las obligaciones, pues representa el valor patrimonial a la fecha.

Como desventajas encontramos que es menos objetivo, lo que dificulta la verificación de las cifras ingresadas en los Estados Contables, y más laborioso y por ende más costoso.

4.3.3. Definición de Capital a mantener

Desarrollaremos aquí algunos conceptos importantes relacionados con la determinación del capital a mantener.

- Ganancia: es todo aquello que excede después de haber recompuesto mi patrimonio original (la diferencia entre el hoy y el ayer respecto a mi patrimonio).
- Capacidad financiera o monetaria: aquella mediante la cual se obtiene una renta independientemente de las unidades físicas; la ganancia será lo que supere las unidades monetarias invertidas al inicio.
- Capacidad física u operativa: Habrá ganancia cuando se excedan las unidades físicas que se tenían al inicio del periodo. El supuesto implícito es la continuidad del negocio pues se trata de mantener la capacidad operativa de la empresa. Se suelen plantear 3 alternativas a la hora de medir la capacidad operativa:
 - Se mantiene la capacidad operativa cuando se reponen los activos que se poseían antes de producir el bien o servicio. Por lo tanto el capital sería los activos físicos poseídos por la empresa;
 - Se mantiene la capacidad operativa cuando se reponen los activos necesarios para producir en el futuro el mismo volumen de bienes y servicios. Esto procura considerar los efectos de los cambios tecnológicos sobre los activos;
 - Se mantiene la capacidad operativa cuando se reponen los activos necesarios para producir en el futuro el mismo valor de bienes y servicios que en el pasado. Esto procura considerar además de los cambios tecnológicos sobre los activos, los cambios en el tipo de producción que se realice (SSAP16¹⁴).
- Capital financiero: la inversión se realiza en dinero y el objetivo es aumentar esa cantidad de dinero invertida. En cada oportunidad que la empresa recupera sus fondos tiene opción a proseguir con la combinación técnica de factores productivos que realiza, o de cambiar por otra combinación.
- Capital operativo: la ganancia es el excedente monetario que se obtiene una vez que se reponen los activos consumidos en la producción del servicio. El supuesto básico es que la empresa continúa en la actividad y por lo tanto debe reponer sus activos productivos para mantener la capacidad operativa.

4.3.4. Criterio de Realización de la Ganancia

Es el momento que se elige para registrar la ganancia, independientemente de cuándo se produzca la misma.

¹⁴ SSAP 16

Modelo contable cuyo fundamento teórico persigue 2 objetivos: mantener la capacidad operativa de los activos operativos netos a valores corrientes y mantener la estructura de financiamiento. Las bases del modelo son unidad de medida nominal, valuación de activos y pasivos a valores corrientes, capital operativo y criterio de realización de la ganancia asociado a una transacción.

La ganancia no es consecuencia de un hecho concreto, sino que es consecuencia de una sucesión de hechos, de un proceso ganancial.

Un grupo de autores ha extendido este criterio de realización a los aumentos de patrimonio derivados de las variaciones de precio de otros activos y pasivos. Postulan la utilización de los valores corrientes y la definición de capital financiero, y en adición a los resultados de mantener activos y pasivos monetarios, entiende que también deben considerarse resultado del ejercicio, las variaciones patrimoniales derivadas de la valuación a valores corrientes de activos y pasivos no monetarios, bajo los mismos supuestos¹⁵. Esto es lo que se conoce como Criterio Amplio.

Por otro lado encontramos lo que se conoce como Criterio de Prudencia, en el cual distintos autores afirman que no es posible la distribución, utilización para el pago de impuestos o su reinversión en la empresa pues esas ganancias no generan fondos disponibles para la empresa.

Existen varias alternativas de cuándo contabilizar las ganancias:

- Asociar la ganancia a una transacción, en el momento de cobro: Es sumamente conservadora y presenta como desventaja que la ganancia no estaría contabilizada en el ejercicio en el cual se realizó. Como ventaja presenta la ganancia exacta, segura y por ende perfectamente determinada.
- Momento de la venta: En el momento se deben asociar todos los costos y gastos que se incurrieron para llegar a esa ganancia. Hay objetividad y determinación de la ganancia por comprobante. No se tiene la certeza suficiente sobre el cobro de la misma, por lo que se puede realizar una previsión para deudores incobrables.
- Momento a momento: La misma se produce por los incrementos de valor de los bienes y el concepto de ganancia está asociado al concepto de disponibilidad, de liquidez. Presenta como ventajas la asociación del criterio contable con el criterio económico de realización de ganancias y la información que se contabiliza refleja la realidad. Por otro lado, presenta como desventajas la inseguridad en cuanto a su cobro y determinación, pues para determinarla se deben hallar los valores corrientes en cada momento.
- La ganancia es consecuencia de un proceso ganancial: Aquí la ganancia no es consecuencia ni de una transacción ni de un aumento de valor. Este criterio se adopta una vez que se tiene la razonable certeza que se concluirá con el proceso ganancial.

¹⁵ Contabilidad e Inflación", Miguel Larrimbe, Alfredo Pignatta, Walter Rossi, 5ª edición

Figura 10. Diferentes modelos contables a utilizar

Elementos / Modelos	Tradicional (Puro)	Tradicional con Ajustes Parciales	Tradicional con Ajustes Integrales - IX Conferencia	SSAP 16 (Valores corrientes / Capital Operativo)	Valores corrientes / Capital Financiero
Unidad de medida	Nominal	- Moneda Nominal cuando no realicé ajustes - Moneda de Poder Adquisitivo Definido cuando ajusto	Moneda de Poder Adquisitivo Definido (constante y se mide por IGP)	Moneda Nominal	Moneda de Poder Adquisitivo Definido
Criterio de Valuación	Costo Histórico	Costo Histórico, Costo Reexpresado (BU), Valores Corrientes (M/E)	Costo Histórico Ajustado (se mide por IGP)	Valores Corrientes	Valores Corrientes
Concepto de Capital	Financiero	Financiero	Financiero	Operativo	Financiero
Criterio de Realización de Ganancias	Asociada a una transacción (venta)	Asociada al proceso ganancial	Asociada a una transacción (venta) con excepción del Resultado por Desvalorización Monetaria (RDM)	Asociada a una transacción (venta)	Cuando se produce. Existen 2 resultados de tenencia

Fuente: "Contabilidad e Inflación: Modelos Contables en situación de variación de precios", Larrimbe, Pignatta, Rossi

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros trata explícitamente el tema de la unidad de medida, el criterio de valuación de activos y pasivos y el concepto de capital a mantener, reservando la decisión de quien prepara los Estados Contables el criterio a utilizar para la realización de la ganancia (con excepción de las economías híper inflacionarias donde obliga a utilizar una moneda de poder adquisitivo definido).

El criterio de realización de las ganancias se trata de manera implícita, al tratar el reconocimiento de una ganancia, pues expresa que las ganancias, para ser reconocidas, deben ser perfectamente cuantificables y con una razonable certeza de que ingresarán fondos al patrimonio.

4.3.5. Modelo contable aplicable al sistema de INAC

Se puede decir que el modelo contable aplicable al sistema de INAC no se caracteriza con ninguno de los modelos contables mencionados anteriormente.

La unidad de medida del sistema de INAC es la moneda funcional. Con respecto a la valuación de activos y pasivos se utilizan distintos criterios, entre los que encontramos: Valor Neto de Realización, Costo Histórico y Costo Directo. Particularmente podemos citar como ejemplo que para los coproductos y subproductos se utiliza el Valor Neto de Realización, para los bienes de cambio y productos terminados se utiliza el valor de reposición y para los bienes de uso se utiliza el costo reexpresado.

Con respecto al concepto de capital dicho sistema aplica el concepto de Capital Operativo y en relación al criterio de realización de la ganancia el mismo está asociado al proceso ganancial.

4.4. Principales cambios entre las Normas Contables Adecuadas y el Sistema de Registración Contable Uniforme aplicables a la Industria Frigorífica hasta el ejercicio finalizado el 30 de setiembre de 2009

4.4.1. Impuesto a la Renta Diferido

4.4.1.1. El Impuesto Diferido

La normativa de INAC no exige la contabilización de impuestos diferidos de ningún tipo. Por tal motivo las empresas reguladas por INAC no lo registraban. A partir del ejercicio iniciado el 01/10/2009 las empresas deben considerarlo ya que dentro de las Normas Contables Adecuadas vigentes en nuestro país se encuentra la NIC 12 - Impuesto a las ganancias. Esta Norma exige el reconocimiento, y por lo tanto la contabilización al cierre del ejercicio del impuesto a la renta sobre los resultados del período, lo que incluye el impuesto corriente y el impuesto diferido.

Actualmente, existen dos interpretaciones de la NIC 12 vigentes en nuestro país, estas son la SIC 21 y SIC 25.

A continuación pasamos a detallar los principales aspectos del impuesto a la renta, tanto corriente como diferido y de la NIC 12 que regula su tratamiento.

4.4.1.2. Generalidades

El impuesto a la renta corriente a pagar se calcula de acuerdo con las leyes, los decretos del Poder Ejecutivo y las resoluciones de la DGI. De esta manera se determina la utilidad fiscal o resultado fiscal sobre el cual se aplicará la respectiva tasa para llegar así al impuesto a la renta a pagar. Dichas normas fiscales tienen grandes diferencias con las Normas Contables Adecuadas que son las que se utilizan para determinar la utilidad contable. De esta manera, generalmente la utilidad fiscal difiere de la utilidad contable y el valor asignado a los activos y pasivos son diferentes en tanto se apliquen las normas contables o las fiscales.

Por otra parte, el impuesto a la renta se debe contabilizar y por lo tanto considerar como un gasto incurrido por la empresa en el período en el que se obtiene la utilidad, independientemente del ejercicio en el que la declaración jurada sea presentada o deba presentarse.

La NIC 12 establece que se debe aplicar el criterio de lo devengado en la liquidación del impuesto a la renta. De esta manera el gasto por impuesto a la renta comprende el impuesto corriente a pagar (el impuesto a la renta del ejercicio en curso, que en la actualidad está previsto que se pague en el ejercicio siguiente) y el importe del impuesto que se espera tener que pagar (o el derecho que se espera utilizar en el futuro) que surge de calcular el impuesto diferido.

4.4.1.3. NIC 12: Impuesto a las Ganancias

A continuación se detallan los temas más importantes abarcados por la NIC 12, no es la intención del presente trabajo realizar un estudio intensivo de dicha Norma sino resaltar

las principales características que afectaran a la industria frigorífica mediante la aplicación de la misma.

4.4.1.3.1. Objetivo de la Norma

El objetivo de la NIC 12 es determinar el tratamiento contable del impuesto a la renta. Dicha Norma reconoce a tales efectos que el principal problema que se presenta al contabilizar el impuesto a la renta es cómo tratar las consecuencias fiscales actuales y futuras de:

- La recuperación (liquidación) en el futuro del valor contable de los activos (pasivos) que se han reconocido en el balance de las empresas;
- Las transacciones del período corriente que han sido objeto de reconocimiento en los Estados Contables.

La Norma se basa en que tras el reconocimiento contable de cualquier activo o pasivo está inherente la expectativa de que se recuperará el primero o se liquidará el segundo, por sus valores contables.

Cuando sea probable que la recuperación o liquidación de los valores contabilizados vaya a dar lugar a pagos fiscales futuros mayores (menores) de los que se tendrían si tal recuperación o liquidación no tuviera consecuencias fiscales, la NIC 12 exige que la empresa reconozca un pasivo (activo) por el impuesto diferido, con algunas excepciones muy limitadas.

Por otro lado, la NIC 12 exige que las empresas contabilicen las consecuencias fiscales de las transacciones y otros sucesos de la misma manera que contabilizan esas mismas transacciones o sucesos económicos. Así, los efectos fiscales de transacciones y otros sucesos que se reconocen en el resultado del periodo se registran también en los resultados. Los efectos fiscales de las transacciones que se reconocen directamente en el patrimonio neto se llevan directamente a patrimonio. De esta manera, el reconocimiento de activos o pasivos por impuesto diferido, en una combinación de negocios, afecta al valor llave.

Finalmente, esta Norma también trata el reconocimiento de activos por impuestos diferidos que aparecen ligados a pérdidas y créditos fiscales no utilizados, así como la presentación del impuesto a las ganancias en los Estados Contables, incluyendo la información a revelar sobre los mismos.

4.4.1.3.2. Alcance de la Norma

La NIC 12 debe ser aplicada en la contabilización del impuesto a las ganancias. El término impuesto a las ganancias incluye todos los impuestos, ya sean nacionales o extranjeros, relacionados con las ganancias de la empresa sobre las cuales se tributa.

Esta Norma no aborda los métodos de contabilización de las subvenciones del gobierno, ni de los créditos fiscales por inversiones. Sin embargo la misma si se ocupa de la

contabilización de las diferencias temporarias que pueden derivarse de tales subvenciones o deducciones fiscales.

4.4.1.3.3. Definiciones dadas por la Norma

La NIC 12 establece las siguientes definiciones:

- Ganancia contable: es la ganancia neta o la pérdida neta del periodo antes de deducir el gasto por el impuesto a las ganancias.
- Ganancia (pérdida) fiscal: es la ganancia (pérdida) de un periodo, calculada de acuerdo con las reglas establecidas por la autoridad fiscal, sobre la que se calculan los impuestos a pagar (recuperar).
- Gasto (ingreso) por el impuesto a las ganancias: es el importe total que, por este concepto, se incluye al determinar la ganancia o pérdida neta del periodo, conteniendo tanto el impuesto corriente como el diferido.
- Impuesto corriente: es la cantidad a pagar (recuperar) por el impuesto a las ganancias relativo a la ganancia (pérdida) fiscal del periodo.
- Pasivos por impuestos diferidos: son las cantidades de impuestos sobre las ganancias a pagar en periodos futuros, relacionadas con las diferencias temporarias imponibles.
- Activos por impuestos diferidos: son las cantidades de impuestos sobre las ganancias a recuperar en periodos futuros, relacionadas con:
 - Las diferencias temporarias deducibles;
 - La compensación de pérdidas obtenidas en periodos anteriores, que todavía no hayan sido objeto de deducción fiscal;
 - La compensación de créditos no utilizados procedentes de periodos anteriores.
- Las diferencias temporarias son las divergencias que existen entre el importe en libros de un activo o un pasivo, y el valor que constituye la base fiscal de los mismos. Las diferencias temporarias pueden ser:
 - Diferencias temporarias imponibles, que son aquellas diferencias temporarias que dan lugar a cantidades imponibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado; o bien;
 - Diferencias temporarias deducibles, que son aquellas diferencias temporarias que dan lugar a cantidades que son deducibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado.

4.4.1.3.4. Base fiscal

La NIC 12 establece que la base fiscal de un activo o pasivo es el importe atribuido, para fines fiscales, a dicho activo o pasivo.

En la práctica, en nuestro país, la base fiscal estaría determinada por los valores que a los efectos del cálculo del Impuesto al Patrimonio se le asigne a los activos y pasivos. Ello podría ser así en la medida que ambos impuestos se encuentren relacionados en tal sentido.

4.4.1.3.5. *Diferencias temporarias imponibles y deducibles*

La Norma define a las diferencias temporarias como imponibles o deducibles en función de su capacidad de generar en el futuro mayores pagos o ahorros por impuesto a la renta

Las diferentes situaciones se resumen en el siguiente cuadro:

	Al cierre del ejercicio	Diferencia Temporaria	Impuesto Diferido
ACTIVO	Valor Contable > Base Fiscal	Imponible	Pasivo
	Valor Contable < Base Fiscal	Deducible	Activo
PASIVO	Valor Contable > Base Fiscal	Deducible	Activo
	Valor Contable < Base Fiscal	Imponible	Pasivo

En los casos en que se generen activos por impuesto diferido se tendrán que analizar las condiciones que la Norma establece a tales efectos para su reconocimiento.

En todos los casos, si el valor contable es igual a la base fiscal no habrá diferencia temporaria y por lo tanto no existirá un pasivo o activo por impuesto diferido.

4.4.1.3.6. *Reconocimiento de activos y pasivos por impuesto a la renta*

4.4.1.3.6.1. Pasivos y activos por impuesto del año

La NIC 12 establece que el impuesto corriente, correspondiente al ejercicio presente y a los anteriores, debe ser reconocido como una obligación de pago (pasivo) en la medida en que no haya sido pagado.

Si la cantidad ya pagada (por ejemplo anticipos de impuestos), excede el importe a pagar por cualquier período (presente o pasado), el exceso debe ser reconocido como un activo en los Estados Contables (crédito frente al fisco) en la medida que el mismo pueda ser recuperado o utilizado como forma de pago de futuros impuestos.

Todo esto se realiza en la base en que el impuesto a la renta se debe devengar en el ejercicio en el que se dieron las transacciones, y que por tanto no es una "distribución de dividendos" como sostienen determinados autores.

4.4.1.3.6.2. Pasivos y activos por impuesto diferido

4.4.1.3.6.2.1. Diferencias temporarias imponibles

Las diferencias temporarias imponibles dan lugar a pasivos por impuesto diferido. La NIC 12 establece que se debe reconocer un pasivo por causa de cualquier diferencia temporaria imponible, con dos excepciones: cuando la diferencia temporaria ha sido generada por un valor llave cuya amortización no sea fiscalmente deducible o por el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no es una combinación de negocios y además en el momento en que fue realizada no afectó ni a la ganancia contable ni a la ganancia (pérdida) fiscal.

4.4.1.3.6.2.2. Diferencias temporarias deducibles

Según la NIC 12, se debe reconocer un activo por impuesto diferido por las diferencias temporarias deducibles.

Hay que tener en cuenta que dicho activo se podrá reconocer siempre que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras contra las que cargar las deducciones por diferencias temporarias.

De esta manera, si la empresa no genera rentas fiscales futuras suficientes como para utilizar ese derecho, entonces no debe reconocer el activo (se puede reconocer parcialmente hasta el importe que las utilidades fiscales futuras lo permitan).

Hay que tener en cuenta, que el activo a evaluar es el activo por impuesto diferido neto de cualquier pasivo por impuesto diferido en caso de que este exista.

Además de la limitación anterior, las excepciones para reconocer activos por impuesto diferido se dan cuando la diferencia temporaria ha sido generada por un valor llave negativo que reciba el tratamiento de ingreso diferido o bien o el reconocimiento inicial de un activo o un pasivo en una transacción que no sea una combinación de negocios y que en el momento de realizarla no haya afectado ni a la ganancia contable ni a la ganancia (pérdida) fiscal.

Las diferencias temporarias deducibles, al igual que las imponibles, se generan tanto por diferencias temporarias de activos como de pasivos. En el caso de los activos se genera una diferencia temporaria deducible cuando la base fiscal supera al valor contable, y para los pasivos se da cuando el valor contable supera base fiscal.

A la fecha de cierre de cada período, la empresa reconsiderará los activos por impuesto diferido que no haya reconocido anteriormente. En ese momento la empresa procederá a registrar un activo anteriormente no reconocido siempre que en ese momento se den las condiciones necesarias para ello, tal como se mencionó anteriormente.

4.4.1.3.7. Medición del impuesto a la renta

La Norma indica que los pasivos (activos) que surgen del impuesto a la renta corriente, tanto los generados en el periodo actual como los generados en períodos anteriores, deben

ser medidos por las cantidades que se espere pagar (recuperar) de la autoridad fiscal, utilizando la normativa y tasas impositivas que se hayan aprobado, o que estén a punto de aprobarse a fecha de balance.

De la misma manera, los activos y pasivos por impuestos diferidos deben medirse empleando las tasas fiscales que se espera sean de aplicación en el período en el que el activo se realice o el pasivo se cancele, basándose en las tasas y leyes fiscales que a la fecha de balance hayan sido aprobadas o esté a punto de aprobarse.

Los activos y pasivos por impuesto diferido se deben presentar por sus valores nominales; no deben ser descontados. Para realizar el cálculo de los valores descontados del impuesto diferido se debería plantear la distribución en el tiempo de cada diferencia temporaria. Por lo general esta distribución es muy compleja y sería inapropiado exigir que se realice. En caso de hacerlo, las cifras obtenidas no resultarían comparables entre empresas.

4.4.1.3.8. Contrapartida del activo o pasivo por impuesto diferido

La contabilización de los efectos fiscales, tanto en el período corriente como los diferidos para posteriores períodos, de una determinada transacción o suceso económico, debe ser coherente con el registro contable de la transacción o el suceso correspondiente.

De esta manera, el importe que se debite o acredite a una cuenta de activo o pasivo por impuesto diferido, podrá tener su contrapartida en:

En el estado de resultados: Los impuestos tanto si son del período corriente como si son diferidos, deben ser reconocidos como gasto o ingreso, e incluidos en la determinación de la ganancia o pérdida neta del período.

En patrimonio: Se da cuando tal impuesto diferido ha surgido de una transacción o suceso económico que se ha reconocido, en el mismo período, directamente en el patrimonio neto.

En el valor llave: ocurre cuando tal impuesto diferido surge de una combinación de negocios que se ha calificado como adquisición.

4.4.1.3.9. Presentación en los Estados Contables

4.4.1.3.9.1. Estados Contables comparativos

Las consideraciones establecidas por la NIC 12 deben ser tenidas en cuenta para los ejercicios que se estén presentando, cuando se incluyan cifras comparativas del ejercicio anterior, las mismas deben también ser presentadas en la forma exigida.

4.4.1.3.9.1.1. Presentación en el Estado de Situación Patrimonial

A los efectos de la presentación de activos y pasivos en el estado de situación patrimonial debe tenerse en cuenta los siguientes puntos:

- Los activos y pasivos derivados del impuesto a la renta deben presentarse por separado de otros activos o pasivos en el estado de situación patrimonial;

- Las partidas de activos y pasivos por impuesto diferido deben distinguirse de los activos (en caso de anticipos) y pasivos por impuestos corrientes o del año;
- No se debe proceder a clasificar a los activos (pasivos) por impuesto diferido como activos (pasivos) corrientes. Son siempre no corrientes.

4.4.1.3.9.1.2. Presentación en el Estado de Resultados

El importe del gasto (ingreso) por impuestos, relativo a las ganancias o las pérdidas de las actividades ordinarias, debe aparecer en el cuerpo principal del estado de resultados. En Uruguay, de acuerdo al Decreto N° 103/991, el importe del gasto o ingreso se debe presentar en la línea "Impuesto a la renta" del estado de resultados.

4.4.1.3.10. Revelaciones en los Estados Contables

Según la Norma, las siguientes informaciones deben ser reveladas, por separado, dentro de la información financiera de la empresa:

- El importe total de los impuestos, corrientes o diferidos, relativos a partidas cargadas o acreditadas directamente a las cuentas del patrimonio neto en el periodo;
- Una explicación de la relación entre el gasto (ingreso) por el impuesto y la ganancia contable, en una de las siguientes formas, o en ambas a la vez;
- Una conciliación numérica entre el gasto (ingreso) por el impuesto y el resultado de multiplicar la ganancia contable por la tasa o tasas impositivas aplicables, especificando también la manera de computar las tasas aplicables utilizadas, o bien;
- Una conciliación numérica entre la tasa media efectiva y la tasa impositiva aplicable, especificando también la manera de computar la tasa aplicable utilizada;
- Una explicación de los cambios habidos en la tasa o tasas impositivas aplicables, en comparación con las del periodo anterior;
- La cuantía y fecha de validez, si la tuvieran, de cualesquiera diferencias temporarias deducibles, pérdidas o créditos fiscales para los cuales no se hayan reconocido activos por impuestos diferidos en el balance;
- La cantidad total de diferencias temporarias relacionadas con inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, o con participaciones en negocios conjuntos, para los cuales no se han reconocido en el balance pasivos por impuestos diferidos (véase el párrafo 39);
- Con respecto a cada tipo de diferencia temporaria, y con respecto a cada tipo de pérdidas o créditos fiscales no utilizados;
- El importe de los activos y pasivos por impuestos diferidos reconocidos en el balance, para cada uno de los periodos sobre los que se informa;

- El importe de los gastos o ingresos por impuestos diferidos reconocidos en el estado de resultados, si éste no resulta evidente de los cambios reconocidos en el balance;
- Con respecto a las operaciones interrumpidas, el gasto por impuestos relativo a: la pérdida o la ganancia derivada de la discontinuación y la pérdida o la ganancia por las actividades ordinarias, que la operación interrumpida ha proporcionado en el periodo, junto con los correspondientes importes para cada uno de los periodos sobre los que se informa;
- El importe de las consecuencias que, en el impuesto a las ganancias tengan los dividendos que hayan sido propuestos o declarados, a los accionistas de la entidad, antes de que los estados financieros hayan sido autorizados para su emisión, pero no hayan sido reconocidos como pasivos dentro de los estados financieros.

4.4.2. Ajuste por Inflación

Al igual que en el caso del impuesto diferido, la normativa de INAC no contempla la realización de ajuste por inflación alguno. A partir del ejercicio iniciado el 01/10/2009, con la convergencia de la normativa de INAC hacia las Normas Contables Adecuadas en el Uruguay, comienza a aplicarse de manera obligatoria para la Industria Frigorífica la NIC 29: Información financiera en economías hiperinflacionarias.

En caso que la moneda funcional sea el Peso Uruguayo y que la empresa cumpla las condiciones obligatorias establecidas en el Decreto N° 99/009¹⁶, se deberá realizar de forma obligatoria el ajuste por inflación, aplicando la NIC 29.

Se desarrollará a continuación los temas más importantes vinculados con el ajuste por inflación, la NIC 29 y Decreto N° 99/009.

4.4.2.1. NIC 29: Información financiera en economías hiperinflacionarias

4.4.2.1.1. Objetivo y alcance de la Norma

La NIC 29 prevé la forma de reexpresar los Estados Contables para considerar de manera integral los efectos de la inflación. Es aplicable a cualquier empresa que prepare y presente sus Estados Contables en la moneda correspondiente a una economía hiperinflacionaria.

Es importante señalar que la Norma no establece una tasa absoluta que al sobrepasarla, nos indica que estamos ante una situación de hiperinflación. Considera que es un tema de criterio, asociado a las características del entorno económico del país e incluye las siguientes de forma no exhaustiva:

- La población en general prefiere conservar su riqueza en forma de activos no monetarios, o bien en una moneda extranjera relativamente estable;

¹⁶ Ver punto 4.4.2.2

- Las cantidades de moneda local obtenidas son invertidas inmediatamente para mantener la capacidad adquisitiva de la misma;
- La población en general no toma en consideración las cantidades monetarias en términos de moneda local, sino que las ve en términos de otra moneda extranjera relativamente estable; los precios pueden establecerse en esta otra moneda;
- Las ventas y compras a crédito tienen lugar a precios que compensan la pérdida de poder adquisitivo esperada durante el aplazamiento, incluso cuando el periodo es corto;
- Las tasas de interés, salarios y precios se ligan a la evolución de un índice de precios;
- La tasa acumulada de inflación en tres años se aproxima o sobrepasa el 100%.

La mayoría de estas características se dan en la práctica en Uruguay.

La Norma plantea que, dándose tales características, no resultará útil, presentar los resultados de las operaciones y la situación financiera en la moneda local, sin someterlos a un proceso de reexpresión

La Norma indica que no está permitida la presentación de estados ajustados por inflación como suplemento de los estados financieros sin reexpresar y que tanto las cifras comparativas del ejercicio anterior como cualquier otra información deben presentarse en moneda de cierre. Tampoco se recomienda la presentación de los Estados Contables antes de su reexpresión.

Respecto a las pérdidas o a las ganancias derivadas de la posición monetaria neta establece que deben incluirse en la ganancia neta dentro del resultado del ejercicio, revelando el importe en una cuenta separada.

Asimismo, indica que la reexpresión de estados financieros, según lo indicado en esta Norma, requiere la aplicación de ciertos principios contables, así como de los juicios necesarios para ponerlos en práctica. Y concluye diciendo que la aplicación uniforme de tales principios y juicios es más importante que la exactitud de las cifras que aparezcan en los estados financieros.

4.4.2.1.2. Particularidades de los estados financieros a costo histórico

La Norma plantea que las cifras de los Estados Contables se reexpresarán aplicando un Índice General de Precios.

Las cinco pautas básicas generales para la aplicación práctica para los distintos rubros que componen los balances son:

- Las partidas monetarias no serán reexpresadas dado que ya se encuentran expresadas en la unidad de medida corriente a la fecha de cierre;

- Los activos y las obligaciones vinculadas, por acuerdos o convenios, a cambios en los precios, tales como los bonos o préstamos indexados, se ajustan en función de ellos;
- Todos los demás activos y obligaciones son de carácter no monetario;
- Algunas partidas no monetarias se llevan por sus valores corrientes en la fecha del balance, tales como el valor neto realizable o el valor de mercado, de forma que no es necesario reexpresarlas;
- Todos los demás activos y pasivos habrán de ser reexpresados.

La mayoría de las partidas no monetarias normalmente se mantienen contablemente a su valor de costo o a costo menos la correspondiente depreciación acumulada

El costo reexpresado de cada partida (o el costo menos la depreciación acumulada reexpresado de la misma) se determinan aplicando al costo histórico (y a la depreciación, en su caso) la variación de un Índice General de Precios desde la fecha de adquisición hasta la del balance a presentar.

La norma indica que, las partidas que contienen las propiedades, la planta y el equipo, las inversiones, los inventarios de materias primas y mercancías, la plusvalía comprada, las patentes, las marcas y otros activos similares, serán objeto de reexpresión a partir de la fecha misma de su adquisición.

Asimismo, los inventarios de producción en proceso y de productos terminados se reexpresarán desde las fechas en que fueron incurridos los gastos de compra y conversión que se encuentren acumulados en ellos.

Adicionalmente, la norma contempla algunas situaciones especiales en las que se prevee las diferentes soluciones en cada caso:

- Los registros de las fechas de adquisición de los elementos componentes de las propiedades, planta y equipo pueden no estar disponibles, y a su vez no poder realizar una estimación adecuada, por lo que en oportunidad del primer ajuste podría usarse una valuación profesional independiente para que sea utilizada como punto de partida;
- Puede también no estar disponible un Índice General de Precios de los períodos para los que se requiere la reexpresión de las propiedades, planta y equipo, para lo cual la norma prevee que dicho índice se pueda sustituir por las variaciones de los tipos de cambio de la moneda extranjera;
- Asimismo, algunas partidas no monetarias que fueran expresadas según valores corrientes en fechas distintas a la del balance o la adquisición, se reexpresarán desde la fecha de la revaluación;
- En el caso de la realización de una inversión en una empresa participada. Si se utiliza para la contabilización el valor patrimonial proporcional, el cálculo de la participación del inversionista en el patrimonio neto y en el resultado de la participada, los Estados Contables que se utilicen deberán estar reexpresados. Si dichos Estados Contables estuvieran expresados en una

moneda extranjera, se procederá a su conversión al tipo de cambio de cierre del balance.

La Norma indica que no es apropiado proceder simultáneamente a reexpresar los desembolsos efectuados en las inversiones financiadas con préstamos y capitalizar aquella parte de los costos financieros que compensa el prestamista por la inflación en el mismo período, la cual debería ser considerada como un gasto del período

Por otra parte, se establece que los activos adquiridos con pagos diferidos en el tiempo, sin incurrir explícitamente en cargos por intereses, cuando no se pueda identificar el monto correspondiente a intereses, se reexpresarán utilizando las fechas de pago y no las de adquisición.

4.4.2.1.3. Patrimonio neto

En relación al patrimonio neto, indica la forma de reexpresar sus componentes en la primera oportunidad y en los períodos siguientes.

Al comienzo del primer período de aplicación de la norma, los criterios a aplicar son los siguientes:

- Los componentes del patrimonio neto - excepto los resultados acumulados y los superávit de revalorización de activos (ajuste de revaluación de activos) - se reexpresarán aplicando un Índice General de Precios desde las fechas en que fueron aportados o desde el momento en que surgieron por cualquier otra vía;
- Los ajustes anteriores por revaluación de activos se eliminarán;
- Los resultados acumulados reexpresados se determinarán tomando como base el resto de las partidas ya reexpresadas del estado de situación patrimonial.

4.4.2.1.4. Estado de Resultados

Al final del primer período de aplicación y subsiguientes, se reexpresarán todos los componentes del patrimonio neto aplicando un Índice General de Precios a las partidas desde el principio del ejercicio o desde la fecha de aportación, si es posterior.

La Norma exige que todas las partidas del estado de resultados sean expresadas en la unidad monetaria corriente a la fecha de cierre del ejercicio. Se debe realizar la reexpresión de los importes mediante la utilización de la variación del Índice General de Precios, desde la fecha en que se registraron los gastos e ingresos en los Estados Contables.

4.4.2.1.5. Pérdidas y ganancias por la posición monetaria neta

El resultado derivado del mantenimiento de una posición monetaria neta en moneda nacional es conocido en nuestros medios como resultado de desvalorización monetaria (RDM).

Cuando los activos monetarios de una empresa superan a los pasivos monetarios de ésta, se genera una pérdida de poder adquisitivo de la moneda, mientras que de lo contrario, cuando los activos monetarios son inferiores a los pasivos monetarios, se genera una ganancia de poder adquisitivo por concepto de desvalorización de la moneda. Esto se da siempre que tales partidas no se encuentren sujetas a un índice de precios.

El RDM puede ser determinado como la suma algebraica de todos los ajustes efectuados para la reexpresión de las partidas correspondientes a los activos no monetarios, patrimonio neto, estado de resultados y las correcciones de los activos y obligaciones indexados.

Dicho resultado también se puede establecer aplicando el cambio en el Índice General de Precios a la media ponderada, para el periodo, de la diferencia entre activos y pasivos monetarios.

La Norma establece que el RDM se incluirá en el resultado neto del ejercicio y que el ajuste efectuado en activos y pasivos indexados se compensará con el RDM.

Asimismo, señala que otras partidas del estado de resultados, tales como ingresos y gastos financieros así como las diferencias de cambio relacionadas con los fondos prestados o tomados en préstamos, estarán también asociadas con la posición monetaria. Si bien dichas partidas se suelen presentar por separado, puede ser útil agruparlas con el RDM en las cuentas de resultados.

4.4.2.1.6. Particularidades de los Estados Contables a costo corriente

En el caso de los Estados Contables expresados a costo corriente, la Norma indica que las partidas medidas a costo corriente no serán objeto de reexpresión dado que ya se encuentran expresadas en moneda de cierre.

Para todas las demás partidas se realizará la reexpresión según lo establecido precedentemente.

Las partidas del estados de resultados, se reexpresarán en términos de la unidad de medida corriente de fecha de cierre de ejercicio, aplicando los coeficientes que reflejen las variaciones del Índice General de Precios respecto al momento en que las transacciones o sucesos correspondientes ocurrieron.

4.4.2.1.7. Consideraciones generales

La norma establece que todas las partidas del estado de flujos de efectivo se reexpresarán en la unidad de medida de cierre del ejercicio correspondiente.

Asimismo, las cifras correspondientes a ejercicios anteriores se reexpresarán aplicando un Índice General de Precios, de manera de que los Estados Contables comparativos queden reexpresados en la unidad de medida de cierre del periodo sobre el que se informa.

La norma establece que la reexpresión de los Estados Contables exige el uso de un Índice General de Precios que refleje los cambios en el poder adquisitivo general de la moneda y a su vez indica que es preferible que todas las empresas que presenten información en la moneda de una misma economía utilicen el mismo índice.

4.4.2.1.8. Inflación en Uruguay

Las características conceptuales necesarias para la aplicación de la Norma se cumplen en Uruguay.

Con respecto a la característica cuantitativa establecida en la Norma, para poder evaluarla, hay que tener en cuenta el índice de precios que se considere para hacer el cálculo. Durante los años 2006, 2007 y 2008 el Índice de Precios al Consumo varió aproximadamente 24% mientras que el índice de precios al productor de productos nacionales varió un 32% aproximadamente en el mismo período.

Es razonable concluir que los Estados Contables deberían ser presentados en moneda de poder adquisitivo de cierre del ejercicio, en forma comparativa con los del ejercicio previo, contemplando las pautas fijadas por la NIC 29.

Tal como lo indica la Norma, los emisores de Estados Contables deberían llegar a conclusiones similares a través de estos criterios que derivan en la aplicación de los conceptos establecidos en la Norma para así lograr la uniformidad de los Estados Contables.

Asimismo, la NIC 29 no establece un Índice General de Precios en particular a ser aplicado, sino que indica las características generales que el mismo debe reunir.

En Uruguay, los índices de uso común son el Índice de Precios al Consumo¹⁷ y el Índice de Precios al Productor de Productos Nacionales¹⁸. Dados los diferentes elementos que influyen en la determinación de ambos índices, lo que consecuentemente genera diferencias entre los mismos, la aplicación de uno u otro índice podrá generar información contable diferente.

¹⁷ Índice de Precios al Consumo (IPC)

El objetivo de un Índice de los Precios del Consumo es obtener una estimación de las variaciones de los precios de los bienes y servicios consumidos por los hogares. El mismo se pondera de acuerdo con el consumo que una unidad familiar media realiza y que mide el nivel general de precios con respecto a un período anterior.

¹⁸ Índice de Precios al Productor de Productos Nacionales (IPPN)

Los índices de precios al productor son indicadores de la evolución en el tiempo de los precios de un conjunto de bienes y servicios producidos en el país. Su objetivo es estimar la evolución de los precios de los bienes producidos en el país que tienen como destino el mercado interno, en el primer nivel de transacción.

4.4.2.2. Decreto N° 99/09

Las causales establecidas por este decreto para ajustar los Estados Contables según las Normas Contables Adecuadas (NIC 29) y de esta manera reflejar las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda son:

- Ser empresas emisoras de valores de oferta pública;
- Empresas cuyos activos o ingresos operativos netos anuales cumplan los requerimientos que determinan la obligación de registrar los Estados Contables ante el Registro de Estados Contables (entidades con activos totales superiores a 30.000 Unidades Reajustables y/o ingresos operativos netos superiores a 100.000 Unidades Reajustables, a fin de ejercicio;
- Empresas con endeudamiento total con entidades controladas por el Banco Central del Uruguay, que en cualquier momento del ejercicio, exceda al 5% de la Responsabilidad Patrimonial Básica para Bancos (6.500.000 Unidades Indexadas);
- Las sociedades con participación estatal;
- Empresas controlantes, o controladas por, entidades comprendidas en los puntos anteriores.

De todas maneras, las empresas que no cumplan con dichas causales no estarán obligadas a realizar el ajuste previsto en la norma pero si podrán optar por realizarlo. En caso de no realizar dicho ajuste, las empresas no podrán realizar reexpresión parcial alguna.

Asimismo el decreto en su artículo 4º establece que a partir del 1º de enero de 2009, el Índice General de Precios a aplicar a efectos de efectuar el ajuste para reflejar las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda nacional será el Índice de Precios al Consumo elaborado por el Instituto Nacional de Estadística.

4.4.3. Ajuste por Apalancamiento y ajuste por financiamiento a los Estados Contables

De acuerdo a las Normas Contables Adecuadas no se debe realizar el ajuste por financiamiento o apalancamiento debido a que no se encuentra previsto en dichas normas. Las empresas reguladas por INAC debían registrar dicho ajuste hasta el ejercicio finalizado el 30 de setiembre de 2009.

4.4.3.1. Ajuste por Apalancamiento - SSAP 16

4.4.3.1.1. Concepto y Fundamento teórico

Como parte de los activos son financiados por terceros se reduce la necesidad de fondos que debe aportar la empresa para mantener la capacidad operativa. En consecuencia se liberan las reservas que se formaron para mantener estos Activos Operativos Netos a su valor corriente en base a la proporción de endeudamiento neto sobre estos activos al inicio del ejercicio. Se deduce entonces que mediante este ajuste se desbloquean parte de los fondos que fueron bloqueados debido a que fueron financiados por terceros. Estos

fondos que libero serán ganancias en el Estado de Resultados, para luego ser distribuidos.

Se busca entonces mantener la capacidad operativa financiada con fondos propios y mantener la estructura de financiamiento original sin castigar a los accionistas.

Capacidad Operativa	Activos Operativos Netos Capital de Trabajo Monetario Bienes de Cambio (VC) Bienes de Uso (VC)	Financiamiento de terceros ENDEUDAMIENTO NETO
		Financiamiento propio RVC

Este ajuste se reflejará en el Estado de Resultados en la cuenta "Resultados por exposición a la Inflación" y por otro lado afectará las reservas constituidas en "Ajustes al Patrimonio, Reexpresiones Contables".

4.4.3.1.2. Determinación y registraci3n contable del ajuste por apalancamiento

Ajuste de Apalancamiento	$\frac{\text{Endeudamiento Neto}}{\text{Activos Operativos Netos Promedio}}$	*	RVC bloqueadas
---------------------------------	--	---	----------------

Por Endeudamiento Neto se entiende la suma de todos los pasivos y provisiones no incluidos en el Capital de Trabajo Monetario menos la suma de todos los activos corrientes que no sean bienes de cambio o Capital de Trabajo Monetario. Todos los activos que no forman parte de los Activos Operativos Netos, deben restarse del financiamiento de terceros que tenga la empresa. Si el Endeudamiento Neto fuese igual o menor que cero, no habrá ajuste de apalancamiento ya que no financia para los Activos Operativos Netos.

Por ejemplo, si la empresa mantuviera dep3sitos a plazo fijo como inversi3n a corto plazo, ellos deberían retirarse del financiamiento recibido de terceros para determinar el endeudamiento neto de la empresa. El saldo de endeudamiento neto corresponde a la parte de Activos Operativos Netos que ha sido financiado por terceros. La relaci3n endeudamiento neto a capital propio, ser3 la base para determinar el ajuste por financiamiento. En caso que el saldo del endeudamiento neto sea cero o negativo, no ser3 necesario realizar este ajuste, pues esto implica que todos los Activos Operativos Netos est3n siendo financiados por capital propio. En ese caso la ganancia operativa a costo corriente (primer nivel) coincidir3 con la ganancia a costo corriente atribuible a los accionistas.

La Reserva Valores Corrientes (RVC) se define como la contrapartida en el patrimonio de los ajustes producidos por variaciones en los costos corrientes de los activos.

Dentro del ajuste RVC por resultados debemos considerar los siguientes ajustes:

- Costo de ventas: Se realizará cada vez que vendemos. Este ajuste toma en cuenta el impacto de los cambios de precios al determinar el cargo a los resultados por los bienes de cambio consumidos en el período;
- Amortizaciones: Se usarán promedios representativos que reflejen la realidad. El cargo total resultante representa el valor para el negocio de la porción de bienes de uso consumidos al generar los ingresos del periodo;
- Capital de Trabajo Monetario: Son los Activos Monetarios corrientes menos los Pasivos espontáneos. Se define como deudores comerciales, pagos adelantados, documentos a cobrar comerciales y disponibilidades (créditos comerciales) menos, proveedores comerciales, gastos a pagar, documentos comerciales y sobregiros bancarios (deudas comerciales). Dado que este varía diariamente, se procede a utilizar un promedio representativo. Es por ello que los períodos a considerar deberán ser estables en relación a los rubros que se utilizan. Este ajuste representará el resultado por la tenencia de rubros monetarios y del giro de la empresa ante variaciones del valor corriente de los bienes de cambio que comercializa la empresa. No se tomará en cuenta la inflación genérica, sino que dependerá de la variación del bien de cambio específicamente.

Se requiere que tanto el ajuste del costo de ventas como el de las amortizaciones se realicen a valores corrientes pues la pérdida por amortización y costo de ventas es diferente que por valores históricos. Particularmente, el ajuste de amortizaciones se hace sobre la base de valores corrientes promedios del ejercicio y no a valores de cierre pues las amortizaciones deben mostrar los valores corrientes a lo largo del ejercicio. Se debe reflejar el valor corriente que ha tenido el bien durante el ejercicio y no el valor a la fecha de balance.

En los ajustes de costo de ventas, amortizaciones y Capital de Trabajo Monetario, se bloquean fondos sin considerar si dichos fondos son propios o financiados por terceros. Lo que interesa al modelo SSAP 16 es mantener la capacidad operativa financiada con fondos propios y mantener la estructura de financiamiento. Debido a que todo lo que se destina al rubro "Reserva Valores Corrientes" no es el total a bloquear, se debe realizar un ajuste parcial para liberar los fondos bloqueados, particularmente los que corresponden a financiamiento de terceros.

A continuación exponemos 2 criterios:

- Criterio estricto, mediante el cual se liberan sólo aquellas partidas incluidas en la cuenta "Reserva Valores Corrientes" y que afectaron directamente el Estado de Resultados y no los ajustes por activos, pues se consideran resultados no realizados;

- Criterio amplio, por el cual se liberan partidas incluidas en la cuenta “Reserva Valores Corrientes” que afectaron resultados y también los ajustes sobre los activos a pesar de ser éstos aún no realizados.

Reserva Valores Corrientes

Ajuste por Apalancamiento

Se liberan reservas vinculadas a operaciones (costo de ventas, amortizaciones y ajustes de Capital de Trabajo Monetario), que pasaron por el Estado de Resultados, esto es, operaciones realizadas o transacciones. Aparece entonces una ganancia liberada asociada a operaciones realizadas manteniéndose el criterio de tradicional de ganancia.

Cuando los bienes que forman parte de Activos Operativos Netos que aún no se vendieron, o sea no están asociados a una transacción, entonces no debo liberar fondos.

La empresa bloquea fondos suficientes para financiar la variación de los precios específicos de los Activos Operativos Netos prescindiendo de cómo han sido financiados. Como parte de estos activos son financiados por terceros, se reduce la necesidad adicional de fondos que debe aportar la empresa: una parte de los ajustes anteriores pueden liberarse en la medida que los activos que lo generaron hayan sido financiados con fondos ajenos a la empresa.

Para realizar este ajuste no necesariamente debemos tomar siempre el endeudamiento neto como un promedio entre los saldos al principio y al fin del ejercicio. Debemos ver la evolución del endeudamiento para que las operaciones que se den al inicio o al final puedan distorsionar el promedio. Se deben utilizar periodos más cortos de tiempo para obtener el promedio.

4.4.3.1.3. Ejemplo del cálculo del Ajuste por Apalancamiento

A Datos

Una persona vende durante el ejercicio 15.000\$ contado (20 unidades del producto A)
 En el momento de la venta, el Valor corriente del producto A era de \$650 y al cierre \$700.
 Capital: \$5.000 (50% financiado con capital propio y 50% con ajeno)
 Deudas financieras: \$5.000

B Momento de venta

Caja 15.000	
	Ventas 15.000
<hr/>	
Costo de Ventas 13.000	
	Bienes de Cambio 10.000
	RVC 3.000

C Ajuste Capital de Trabajo Monetario

Capital de Trabajo Monetario	Al inicio	Al cierre
Caja	0	15.000
Deudas Financieras	0	0
Proveedores	0	0
	<hr/>	<hr/>
	0	15.000

Promedio = 7.500

Ajuste CTM promedio = CTM promedio * (Precio Cierre/Precio Inicio - 1)
 Ajuste CTM promedio = 7.500 * (700/600 - 1) = 3.000

Ajuste CTM 3.000	
	RVC 3.000

D Ajuste por apalancamiento

Activos Operativos Netos	Al inicio	Al cierre
CTM	0	15.000
Bienes de Cambio	10.000	0
Bienes de Uso	0	0
	<hr/>	<hr/>
	10.000	15.000

Activos Operativos Netos = (10.000 + 15.000)/2 = 12.500

Endeudamiento Neto	Al inicio	Al cierre
Deudas Financieras	5.000	5.000
Inversiones temporarias	0	0
	<hr/>	<hr/>
	5.000	5.000

Endeudamiento Neto = (5.000 + 5.000)/2 = 5.000

Ajuste por apalancamiento = Endeudamiento Neto Promedio/Activos Operativos Netos Promedios
 * (Ajustes Cto de Ventas, Amortizacion y Capital de Trabajo)

(5.000/12.500) * (3.000 + 0 + 3.000) = 2.400

RVC 2.400	
	Ajuste por apalancamiento 2.400

4.4.3.2. Ajuste por Financiamiento - Comunicación N° 58 (INAC)

4.4.3.2.1. Concepto y fundamento teórico

A efectos de mejorar la determinación de los resultados, se deberá realizar un ajuste parcial denominado "Ajuste por financiamiento" aplicable a los Estados Contables iniciados al 30 de setiembre de 1990, según lo establecido en la Comunicación N° 58 de INAC de fecha 12 de diciembre de 1990.

Según esta comunicación, el fundamento teórico de este ajuste es que, parte de los Activos No Monetarios (ANM) que son los que generan ajuste por revaluación, podrán ser parcialmente financiados por terceros, pudiendo así realizarse una corrección al capital propio que debe mantener la empresa, sin que ello afecte la capacidad operativa de la misma. Es decir, parte de los ajustes por revaluación que hayan sido realizados en el ejercicio podrán liberarse, siempre y cuando los Activos No Monetarios que los generaron hayan sido financiados parcialmente con pasivos.

Los Activos No Monetarios se definen como "...aquellos que son susceptibles de adquirir un mayor valor nominal por efecto de la pérdida del valor adquisitivo de la moneda, tales como los suministros, repuestos, edificios, terrenos, semovientes, maquinaria, equipos, muebles, vehículos, computadores, aportes en sociedades y acciones, derechos de marcas, patentes y demás intangibles pagados efectivamente, distintos de los gastos pagados por anticipado y de los cargos diferidos. Estas cuentas son objeto de ajuste por inflación"¹⁹.

El mismo deberá ser incorporado en la Planilla XVI del Planillado de Costos, "Estado de Resultados".

4.4.3.2.2. Determinación y registración contable del ajuste por financiamiento

En primer lugar, debemos calcular el porcentaje de Activos No Monetarios financiado por pasivos. Para ello, cuantificaremos la proporción de las existencias (Grupo 13 y 14) y del Activo Inmovilizado (Grupo 17) que está siendo financiada con pasivos, en 3 instancias: al inicio del ejercicio, al cierre del primer semestre y al cierre de dicho ejercicio. Estos cálculos deberán establecerse semestralmente, teniendo en cuenta el porcentaje promedio entre el inicio y cierre del ejercicio económico.

Una de las maneras posibles de calcular dicho porcentaje es tomar la suma de los Activos No Monetarios y luego restarle el total que surge del Patrimonio, hallando así cuánto es el pasivo que está financiando a esos activos. De ser el Patrimonio negativo se deberá tomar en consideración el total (100%) como el porcentaje de financiamiento de los Activos No Monetarios para el momento en que el hecho se produzca, ya sea al inicio o al cierre del ejercicio.

¹⁹ Extraído de <http://www.gestiopolis.com/canales/financiera/articulos/15/ajustesinflacion.htm>

En segundo lugar determinaremos el incremento de los Ajustes por Revaluación. El mismo es el diferencial entre las Reservas por Revaluación al cierre y al inicio del ejercicio económico, incrementándolo en cada semestre con los débitos que fueron realizados en la cuenta Reservas por Revaluación por motivo de diferencias de cambio. Estas diferencias de cambio deberán ser generadas por pasivos en moneda extranjera originadas por compras de Activos Inmovilizados.

En tercer y último lugar, calcularemos el ajuste por financiamiento propio, el cual será el resultado de aplicar el promedio simple de los porcentajes de financiamiento de Activos No Monetarios sobre el importe ajustado del incremento de las Reservas por Revaluación de cada semestre.

En cuanto a la registración contable, realizaremos 2 asientos para cada semestre de acuerdo a lo detallado en los puntos anteriores. El primero de los asientos se debitará, en caso de corresponder, el rubro Diferencias de Cambio con crédito a Reservas por Revaluación, mientras que en el segundo asiento, se debitará el rubro Reservas por Revaluación con crédito a Ajuste por Financiamiento.

Es importante aclarar que, de existir, saldo en el rubro Reservas por Diferencias de Cambio al cierre del ejercicio económico, dicho saldo acreedor deberá debitarse con crédito a Diferencia de Cambio.

Según el Plan de Cuentas de INAC detallamos la apertura de Rubros:

- Diferencias de Cambio - Rubro 930;
- Reservas por Revaluación - Rubro 393;
- Reservas por Diferencias de Cambio - Rubro 395;
- Ajuste por Financiamiento - Rubro 940: De acuerdo a la Comunicación N° 58, en este rubro “se contabiliza el crédito que surja del ajuste correspondiente a la estimación de la cuota parte de las revaluaciones del período no necesarias para mantener la capacidad operativa de la empresa financiada con capital propio”.

4.4.3.2.3. Ejemplo del cálculo del Ajuste por Financiamiento

Estado de Situación Patrimonial Año X-1

ACTIVO			PASIVO		
Monetarios	50,00	25%	Pasivo	105,00	53%
Existencias	50,00	25%	Patrimonio	95,00	48%
Inmovilizado	100,00	50%	Capital	35,00	
			Reservas por Revaluación	70,00	
			Resultado	(10,00)	
	200,00			200,00	

Estado de Situación Patrimonial Año X

ACTIVO			PASIVO		
Monetarios	55,00	22%	Pasivo	160,00	64%
Existencias	55,00	22%	Patrimonio	90,00	36%
Inmovilizado	140,00	56%	Capital	35,00	
			Reservas por Revaluación	110,00	
			Resultado	(55,00)	
	250,00			250,00	

En el semestre se debitó la Reserva por Revaluación por concepto de diferencias de cambio generadas por pasivos en moneda extranjera originados por compras de Activo inmovilizado.

4.4.3.2.4 Procedimiento para ajustar los Resultados Contables a través de un Ajuste por Financiamiento

1. Determinación del porcentaje de ANM financiado con pasivos

A) Situación al inicio del período	31/03/2009	\$ miles	
Existencias		25	
Activo inmovilizado		35	
(1) Total Activos No Monetarios		60	100%
(2) Patrimonio		10	
(3) Financiamiento con Pasivos de ANM (1) - (2)		50	
(4) % del Financiamiento de ANM (3)/(1)			83%
B) Situación al cierre del período	30/09/2009	\$ miles	
Existencias		33	
Activo inmovilizado		37	
(5) Total Activos No Monetarios		70	100%
(6) Patrimonio		15	
(7) Financiamiento con Pasivos de ANM (1) - (2)		55	
(8) % del Financiamiento de ANM (3)/(1)			79%
C) Determinación del % de Financiamiento Promedio			
% Financiamiento de ANM al	31/03/2009	(4)	83%
% Financiamiento de ANM al	30/09/2009	(8)	79%
(9) % Promedio ((4) +(8)) / 2			81%

2. Cálculo del incremento de las Reservas por Revaluación

(10) Saldo al inicio Reservas por Revaluación	31/03/2009	11
(11) saldo al cierre Reservas por Revaluacion	30/09/2009	18
(12) Incremento de Reservas por revaluación		7
(13)		
Débitos al rubro Reservas por Revaluación por Diferencias de Cambio generadas por Pasivos en M/E originados por compra de activos inmovilizados, en el período		1
(14) Incremento total de Reservas por Revaluación (12) + (13)		8

3. Determinación del Ajuste por financiamiento

(15) Cálculo del Ajuste (9) * (14)		6,48
------------------------------------	--	------

4.4.4. Moneda Funcional para la presentación de los Estados Contables

Para el caso de la moneda funcional a aplicar para la presentación de los Estados Contables, la normativa de INAC indica que la misma debe ser el peso uruguayo independientemente de los factores que la empresa considere a la hora de evaluar la moneda funcional a utilizar para la confección de sus Estados Contables.

Tras el comienzo de la aplicación de las Normas Contables Adecuadas en el Uruguay, a partir del ejercicio iniciado el 01/10/2009, se comienza a aplicar NIC 21 - Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera.

La mencionada Norma, establece las principales definiciones de los conceptos que utiliza, entre ellos el concepto de moneda funcional. A continuación detallamos los principales puntos que abarca la NIC 21 con relación a la moneda funcional y sus criterios para la fijación.

4.4.4.1. Definiciones dadas por la Norma

La NIC 21, establece en un principio ciertas definiciones en las que se basará para el desarrollo de la norma.

Entre dichas definiciones la Norma indica que la moneda extranjera es cualquier otra moneda distinta de la moneda funcional de la entidad, mientras que la moneda funcional es la moneda del entorno económico principal en el que opera la entidad.

Asimismo, indica que el tipo de cambio es la relación de cambio entre dos monedas.

La diferencia de cambio es la que surge al convertir un determinado número de unidades de una moneda a otra moneda, utilizando los tipos de cambios diferentes.

La moneda de presentación es la moneda en que se presentan los estados financieros.

Por último, las partidas monetarias las define como unidades monetarias mantenidas en efectivo, así como activos y pasivos que se van a recibir o pagar, mediante una cantidad fija o determinable de unidades monetarias.

4.4.4.2. NIC 21: Alcance y análisis

La NIC desarrolla la definición que dio anteriormente del concepto de moneda funcional.

La misma, indica que el entorno económico principal en el que opera la empresa comúnmente es aquél en el que ésta genera y emplea el efectivo.

Los principales factores para determinar la moneda funcional de una empresa son:

- La moneda que influya fundamentalmente en los precios de venta de los bienes y servicios y del país cuyas fuerzas competitivas y regulaciones determinen fundamentalmente los precios de venta de sus bienes y servicios;

- La moneda que influya fundamentalmente en los costos de la mano de obra, de los materiales y de otros costos de producir los bienes o suministrar los servicios.

La Norma también indica que los siguientes factores también pueden ser de utilidad para determinar la moneda funcional de una empresa:

- La moneda en la cual se generan los fondos de las actividades de financiación (tanto de deuda como de aportes de accionistas);
- La moneda en que se mantienen los importes cobrados por las actividades de la empresa.

Estos últimos factores, al igual que los que se indican a continuación son complementarios a los indicados anteriormente, servirán de apoyo una vez analizados los anteriores, en caso que no resulte claro cuál es la moneda funcional de la empresa.

Los siguientes factores son considerados también al determinar la moneda funcional de un negocio en el extranjero, así como al decidir si esta moneda funcional es la misma que la correspondiente a la entidad que informa (la entidad que informa es la que tiene al negocio en el extranjero como subsidiaria, sucursal, asociada o negocio conjunto):

- Si las actividades del negocio en el extranjero se llevan a cabo como una extensión de la entidad que informa, en lugar de hacerlo con un grado significativo de autonomía;
- Si las transacciones con la entidad que informa constituyen una proporción alta o baja de las actividades del negocio en el extranjero;
- Si los flujos de efectivo de las actividades del negocio en el extranjero afectan directamente a los flujos de efectivo de la entidad que informa, y están disponibles para ser remitidos a la misma;
- Si los flujos de efectivo de las actividades del negocio en el extranjero son suficientes para atender las obligaciones por deudas actuales y esperadas, en el curso normal de la actividad, sin que la entidad que informa deba poner fondos a su disposición.

Cuando los diferentes factores descritos anteriormente sean contradictorios y no resulte claro cuál es la moneda funcional de la empresa, la gerencia a su juicio determinará la moneda funcional que más fielmente represente los efectos económicos de las transacciones, sucesos y condiciones subyacentes.

La moneda funcional de la entidad reflejará las transacciones, sucesos y condiciones a las que está sometida la empresa y son relevantes para la misma. De esta manera, una vez que se determine la moneda funcional no se cambiará a menos que se produzca un cambio en tales transacciones, sucesos o condiciones.

En el caso que la moneda funcional sea la moneda de una economía hiperinflacionaria, los Estados Contables de la entidad serán reexpresados de acuerdo con la NIC 29, según lo establecido en el capítulo anterior de ajuste por inflación.

4.4.4.3. Resolución Auditoría Interna de la Nación de 19/05/2005

La Resolución de la Auditoría Interna de la Nación de 19 de mayo de 2005 trata el tema de la moneda funcional. La misma incluye un sumario de la normativa vigente relacionada con el tema, en especial la NIC 21 y realiza una breve interpretación de dicha normativa. Finaliza con las siguientes conclusiones referentes al tema:

El hecho de que la sustancia económica se desarrolle en una moneda específica, implicaría que los estados contables de una entidad medidos en dicha moneda reflejen más fielmente la situación patrimonial económica y financiera de la sociedad.

La sociedad que pretenda medir sus estados contables a través de una moneda funcional distinta a la de presentación, debería estar como mínimo al cumplimiento de los lineamientos previstos por la SIC 19.

Si bien los estados contables de una entidad, podrían medirse en una moneda distinta que la de curso legal (moneda nacional), su presentación debería ser siempre en moneda nacional.

Los registros contables deberían ser escriturados siempre en moneda nacional, sin embargo la sociedad podría optar por llevar la contabilidad, además en otra moneda. De esta forma el capital se expresaría en moneda nacional, exceptuándose las SAFIs del Art. 7 de la Ley N° 11.073, en cumplimiento de la normativa legal vigente.

A los efectos de la conversión, de los estados contables de una entidad, formulados con una moneda de medición a una moneda de presentación, debería aplicarse la SIC 30, tanto a los efectos del procedimiento como de la revelación.

El cambio de una moneda de medición a otra a los efectos de formular los estados contables de una entidad, debería ser aprobado expresamente por el órgano social competente.

La misma indica asimismo, criterios sugeridos para ser adoptados por la Auditoría Interna de la Nación:

Se acepta que las sociedades formulen sus balances con su moneda funcional, tomando dicha moneda como moneda de medición.

Para el caso en que una sociedad adopte esa opción, deberá evaluarse el cumplimiento de los siguientes supuestos:

- Que la sustancia económica se desarrolle en la moneda funcional, para lo cual se tomará como marco de referencia los supuestos previstos en el Apéndice A de la SIC 19 que son los siguientes:

- las compras se financian fundamentalmente con esa moneda (por ej. préstamos, emisión de instrumentos de capital);
 - los cobros de las actividades ordinarias son habitualmente retenidos o convertidos en esa moneda;
 - los precios de venta de bienes y servicios son a) denominados y reembolsados en esa moneda y b) fijados principalmente con referencia a las leyes de mercado y regulaciones gubernamentales del país de esa moneda;
 - la mano de obra los materiales y los otros costos del suministro de bienes o servicios están denominados o serán reembolsados en esa moneda.
- La adopción de una moneda funcional como moneda de medición y los cambios a otra, a los efectos de formular los estados contables de una entidad, deberían ser aprobados expresamente por asamblea de accionistas.
 - Los estados contables formulados con una moneda funcional como moneda de medición, deberán contener notas suficientemente explícitas al respecto.
 - La sociedad deberá convertir sus estados contables formulados en la moneda funcional a moneda nacional, para su presentación, aplicando los lineamientos contenidos en la SIC 30, tanto a los efectos del procedimiento como de la revelación.
 - Los registros contables deberían ser escriturados siempre en moneda nacional, sin embargo la sociedad podría optar por llevar la contabilidad, además en otra moneda (exceptuándose las SAFIs del Art. 7 de la Ley N° 11.073)

Es importante aclarar que la SIC 19 y la SIC 30 no son obligatorias para los ejercicios iniciados a partir del 1° de enero de 2009 ya que fueron derogadas. De todas maneras los puntos mencionados anteriormente están contemplados en la NIC 21 revisada vigente a la fecha.

4.4.4.4. La moneda funcional en el sector de la Industria Frigorífica

Según las definiciones y los factores analizados en la NIC 21 con respecto a la determinación de la moneda funcional de las empresas concluimos que, la moneda funcional de las empresas pertenecientes al sector de la industria frigorífica debe ser el dólar.

En primer lugar, tal como indicamos en capítulos anteriores, las exportaciones son una parte muy importante en la actividad de los frigoríficos. La mayoría de las ventas que se realizan al exterior son en dólares. Dado que el dólar es actualmente una de las divisas de uso común en el mercado internacional, de común acuerdo se fijan los precios de las exportaciones en dólares ya que consideramos que es conveniente para ambas partes.

Los costos de la materia prima, que es principalmente el ganado, son también fijados en dólares.

De la misma manera, los fondos de las actividades de financiación y los importes cobrados por la actividad de la empresa, se generan y se mantienen, generalmente en dólares.

Pueden haber casos de empresas del sector en las que los factores antes mencionados, no resulten tan obvios para la determinación de la moneda funcional. En dichos casos la gerencia determinará cuál es, a su juicio, la moneda funcional de la empresa de acuerdo a los criterios mencionados.

4.4.5. Valuación de Bienes de Uso y Bienes de Cambio

Con respecto a la valuación de los bienes de cambio y de uso cabe mencionar que el regulador INAC es quien fija los coeficientes de reevaluación, la vida útil así como también el valor residual de cada activo.

Según lo establecido en la NIC 2, los inventarios deben medirse al costo o al valor neto realizable, según cuál sea el menor. Asimismo, el costo de los inventarios comprende todos los costos derivados de su adquisición y transformación, así como otros costos en lo que se haya incurrido para darles su condición y ubicación actuales. Los costos de transformación incluyen los costos directos variables y fijos, y también incluyen la porción determinada de los costos indirectos, variables o fijos, en los que se haya incurrido para transformar las materias primas en productos terminados.

El valor neto realizable es el precio estimado de venta de un activo en el curso normal de la operación menos los costos estimados para determinar su producción y los necesarios para llevar a cabo la venta.

Según lo establece la NIC 2, el costo de los inventarios podrá determinarse utilizando las formulas de costeo "Primera Entrada Primera Salida" (FIFO) o costo promedio ponderado.

En lo que respecta a los principales cambios con las Normas Contables Adecuadas, todos los bienes de cambio serán costeados al menor entre el Valor Neto Realizable o el Costo. Para el cálculo del costo de los inventarios se utilizará el sistema que INAC proporcione que considerará como parte del costo a los costos fijos de producción.

En relación a la comparación con el valor neto de realización, se debe tener en cuenta que la NIC 2 modifica el tratamiento de las existencias no comprometidas dado por el INAC ya que las mismas eran costeadas al Precio de Venta Neto promedio del trimestre entre mercado interno y exportación y no al valor neto de realización como sugiere la NIC 2.

Respecto a la revaluación de los Bienes de cambio, la NIC 2 no prevé la realización de ajustes por revaluación de bienes de cambio, por lo que no se deberán realizar dichos ajustes.

La Norma Internacional de Contabilidad 16, emitida por el IASC y de aplicación obligatoria en el Uruguay según el Pronunciamiento N° 11 del Colegio de Contadores, refiere a la “Contabilización de Propiedad, Planta y Equipo”.

En referencia a la valuación de bienes de uso, la NIC 16 establece que se pueden valorar bajo el modelo del Costo Histórico Amortizado o el modelo de Revaluación. En ningún caso la valuación de los bienes sería afectada por reexpresiones contables.

Los principales cambios que se deberán tomar en cuenta por la aplicación de las Normas Contables Adecuadas son:

- Se deberá aplicar uno de los criterios previstos por la NIC 16, ya sea Costo Histórico Amortizado o Revaluación, y al cierre se deberá verificar que el valor del mismo no difiera del valor razonable del activo.
- Para el modelo de Costo Histórico Amortizado se deberá contabilizar el activo fijo al importe efectivamente abonado por el bien menos la amortización acumulada y eventuales pérdidas por deterioro que se determinen según la NIC 36.
- La NIC 16 establece que se deberá evaluar la vida útil y el valor residual de los bienes de uso al cierre de cada ejercicio económico, de forma tal de reflejar las mejores estimaciones sobre los beneficios económicos futuros que el activo proporcionará. Asimismo, los bienes deberían comenzar a amortizarse desde el momento en que estén disponibles para su uso.
- Se deberá revisar la razonabilidad de las vidas útiles y los valores residuales asignados a los activos fijos.
- La utilización del modelo de Revaluación (basado en tasaciones efectuadas por perito independiente) supone la contabilización del bien a su valor revaluado. La frecuencia de las revaluaciones dependerá de los cambios que experimenten los valores razonables de los bienes de uso. Algunos experimentan cambios significativos en su valor razonable, por lo que necesitarán revaluaciones anuales. Para los bienes de uso con variaciones insignificantes en su valor razonable, puede ser suficiente revaluaciones cada tres o cinco años.
- Para la aplicación por primera vez de la NIC 16 se podrá optar por realizar una tasación de los bienes, tomando el valor obtenido como el valor inicial y aplicar, a partir del ejercicio siguiente, el criterio de Costo Histórico Amortizado sobre dicho valor.

Según lo establecido en la NIC 38, un activo intangible es un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física. El reconocimiento de un activo intangible exige, para la empresa, demostrar que el mismo cumple con:

- La definición de activo intangible;
- Los criterios para su reconocimiento.

Un activo intangible se reconocerá, si y solo si es probable que le otorgue beneficios económicos futuros a la entidad y el costo pueda medirse de forma fiable.

La empresa evaluará la probabilidad de obtener beneficios económicos futuros utilizando hipótesis razonables y fundadas. Utilizará su juicio a partir de la evidencia disponible en el momento del reconocimiento inicial, dando un peso mayor a la evidencia de fuentes externas.

Respecto a los principales cambios que se deben tener en cuenta, luego de la entrada en vigencia de la Resolución 09/172, debemos mencionar que la empresa deberá determinar si corresponde contabilizar o no activos intangibles en sus Estados Contables ya que no se deberían reconocer como activos intangibles los siguientes conceptos: Gastos de Constitución y Reformas, Gastos iniciales de implantación y Marcas y patentes autogeneradas.

Respecto al deterioro de los bienes de uso, la NIC 36 establece que a cierre de cada ejercicio económico, la empresa deberá evaluar si existen indicios de deterioro que afecten los valores de los bienes de uso, generando una pérdida por deterioro del valor. Se entiende por pérdida por deterioro del valor es la cantidad que excede el importe en libros de un activo a su importe recuperable.

Para evaluar si existen indicios de deterioro, la entidad considerará tanto fuentes externas de información (descenso significativo del valor del activo en el mercado, cambios adversos en el entorno en lo que opera la empresa o el activo en cuestión, aumentos en las tasas de interés que afectan a la tasa de descuento usada para calcular el valor en uso del activo así como también el importe contable del valor neto de los activos de la entidad, es mayor que su capitalización en el mercado bursátil) como fuentes internas de información (evidencia sobre la obsolescencia o deterioro físico del activo, cambios del alcance o forma en que se usa, o usará el activo así como informes internos que indican que el desempeño económico del activo es, o va a ser, peor que el esperado).

En caso que existan estos indicios, la entidad estimará el importe recuperable del activo y reconocerá una pérdida por la diferencia entre la estimación y el valor en libros del activo. Dicha pérdida será reconocida en el Estado de Resultados. En caso que el bien fuese revaluado previamente por el método de Revaluación descrito en la NIC 16, se deberá deducir la revaluación del patrimonio antes de imputar a resultados la pérdida por deterioro.

4.4.6. Confección y presentación de la información contable

4.4.6.1. Confección y presentación de la información contable según Sistema de Registración Contable Uniforme de INAC

Según la Resolución 05/153 de 12 de diciembre de 2005, mencionada anteriormente, las empresas comprendidas en el Sistema de Registración Contable Uniforme establecido por INAC, deberán presentar ante dicho Instituto la siguiente información:

- Anticipo mensual en volúmenes físicos del planillado de costos trimestral;
- Planillado trimestral de costos en volúmenes físicos y unidades monetarias;

- Estados Contables semestrales y anuales certificados por contador público, manteniéndose la fecha de cierre de ejercicio al 30 de setiembre.

De acuerdo a lo establecido por el artículo 3º del Decreto N° 64/72 de 26 de Enero de 1972, y en virtud de las funciones y atribuciones establecidas en el artículo 9º del Decreto N° 202/73 de 20 de marzo de 1973 y hasta la entrada en vigencia de la Resolución N° 09/172, se ha instrumentado con carácter obligatorio un Sistema Contable de Registración Uniforme para la Industria Frigorífica, basado fundamentalmente en un Plan de cuentas y Sistemas de Costos únicos referidos a una fecha uniforme de cierre de ejercicio.

Los Estados Contables de INAC incluyen:

- Estado de Situación Patrimonial;
- Estado de Resultados;
- Estado de Evolución del Patrimonio;
- Cuadro de bienes de uso e intangibles.

No es necesaria la presentación de dichos Estados Contables comparativos respecto a períodos anteriores.

4.4.6.1.1. Sistema de Costos Únicos según INAC

4.4.6.1.1.1. Conceptos y Objetivos

El costo, como vinculación entre objetivos y recursos, es un concepto antes que absoluto, eminentemente relativo y que depende de la manera según se interprete el sistema de interrelaciones existentes en el proceso de producción; además de que para cada tipo de decisiones existe un modo óptimo de interpretar el fenómeno económico.

Los objetivos de la contabilidad de costos se pueden resumir en suministrar información: para la obtención de costos destinados a la dirección para la toma de decisiones, para el planteamiento y control administrativo de las operaciones de la empresa y a la contabilidad financiera en lo que refiere a la valuación de existencias de productos terminados y de productos en curso de fabricación.

Particularmente, el Sistema de Costos Únicos de la industria frigorífica tenía como finalidad: la obtención periódica de los costos de producción, comercialización y administración de las distintas empresas en forma uniforme a los efectos de posibilitar la toma de decisiones fundadas a niveles macro y/o micro-económicos; proporcionar los elementos necesarios para una correcta determinación de resultados y por último permitir una adecuada valuación de los inventarios.

4.4.6.1.1.2. Características

Como características de este modelo de costos únicos, encontramos que: se refiere siempre a costos históricos; los cálculos se realizan en forma extracontable a través de planillas que recogen la información básica de las cuentas diferenciales de pérdidas en el periodo y los datos cuantitativos relativos a la producción; la determinación de costos

sigue básicamente el esquema de costos por proceso donde se agrupan los costos en centros de costos, realizando la transferencia y la acumulación de los costos de los distintos centros; se determinan costos para cada una de los distintos productos elaborados con el fin de valorar los inventarios y hallar el resultado de la gestión; en cuanto al tratamiento de los gastos fijos o cargos de estructura se aplica el sistema de Costeo Directo o Costeo Marginal; el tratamiento adoptado para los recuperos consiste en asignarles como costo únicamente su costo variable de elaboración, sin asignarles costos de materia prima. Los recuperos se atribuyen como crédito a los centros de producción en donde se originan, a los valores netos que resultan de la diferencia entre su valor de realización y su costo de elaboración, quedando valuados a sus valores de realización; es un sistema de costos único para toda la industria frigorífica.

Como ventajas de este sistema podemos mencionar que permite analizar la evolución de los costos variables que deben seguir la misma tendencia que el ritmo de la producción, lo que facilita el control de la eficiencia de los centros de producción medida a través del análisis de los costos unitarios, que deben permanecer constantes dentro de cierto entorno, y facilita el estudio de costos dentro de las contingencias del mercado. Con esto concluimos que las cargas de estructura no se incorporan a los costos de los productos, volcándose entonces íntegramente a resultados.

4.4.6.1.1.3. Centros de Costos

Los distintos recursos indirectos en relación al objeto de costeo, plantean la necesidad de encontrar acumuladores intermedios de costos para luego realizar una asignación a los productos mediante algún método de distribución o adjudicación de costos.

Inicialmente, este concepto de Centro de Costos se manejó dentro de la Planta Industrial para facilitar el cálculo de los costos: se efectuaba la división del proceso de producción en centros de costos, procesos productivos o departamentos de costos. Los centros de costos pueden entonces, admitir diversas clasificaciones: por sectores funcionales (compras, producción, distribución, ventas, etc.); por líneas de negocios (línea blanca, línea marrón, etc.); por áreas geográficas (norte, este, oeste, sur, etc.); por departamento de producción (cortado, troquelado, armado, envasado, etc.) y por actividades (investigación, fabricación, publicidad, etc.).

Dentro de la industria frigorífica encontramos “Centros de Producción”, un “Centro de Ventas y Distribución” y un “Centro de Administración y Dirección”.

Entre los Centros de Producción encontramos 6 centros, los cuales definimos a continuación:

Centro 0: Compra, Recepción y Matanza

Centro 1: Carne con Hueso

Centro 2: Carne sin Hueso

Centro 3: Otros Centros de Producción

Centro 4: Menudencias, Mondonguería y Tripería

Centro 5: Cueros y Sub-productos

Centro 6: Servicios

El Centro 0 abarca los costos correspondientes a todos aquellos procesos tendientes a la obtención del producto básico: media res, que se transferirá posteriormente a los procesos subsiguientes. Comprende los costos de compra, corrales y faena.

El Centro 1 engloba los costos correspondientes a marcado y cuarteo de las medias reses, envasado de cuartos, realización de los cortes con hueso, envasado de cortes con hueso, otros costos de cámaras que se puedan atribuir directamente a este centro, manteniendo, en lo posible, la diferenciación entre cuartos y cortes con hueso.

El Centro 2 comprende los procesos de elaboración y envasado de boneless y cortes especiales.

Al Centro 3 se atribuyen los costos correspondientes a los procesos de elaboración y envasado de otros productos cárnicos: carne picada, hamburguesas y similares, y productos enlatados en que la carne sea el insumo fundamental.

Dentro del Centro 4 y Centro 5 encontramos la elaboración y envasado de las mismas, a partir de su ingreso a la sala respectiva. En caso de que el envasado se realice en cámaras, se incluirá el costo de mano de obra correspondiente, así como otros costos de cámaras que le sean atribuibles directamente.

El Centro 6 incluye los restantes gastos variables incurridos en planta vinculados a los procesos que no fueron incluidos anteriormente.

4.4.6.1.1.4. Procedimiento de Cálculo

Los costos de los Centros de Ventas y Distribución y de Administración y Dirección, se calculan a fines informativos, puesto que la determinación de los costos de los productos se efectuará en base a los costos variables de los Centros de Producción.

4.4.6.1.1.5. Planillas a utilizar

Se listan a continuación la serie de planillas que deben ser utilizadas para el cálculo de los costos de cada Centro anteriormente descrito.

- Planilla I - Imputación de gastos por Centro de Costos: en esta planilla se presenta el total de gastos e insumos contabilizados en el capítulo 7, departamentalizados por Centro de Costos y analizados en variables y fijos;
- Planilla II - Distribución de los Sub-Centros de Servicios: es optativa para aquellos que hayan realizado la apertura del Centro de Costos N° 6. Esta

planilla consiste en la distribución del costo de los sub-centros de servicio entre los centros productivos;

- Planilla III - Asignación de créditos por recuperos: con esta planilla se determina el crédito por concepto de recuperos, asignándolo a los Centros de Costos que lo originan;
- Planilla IV - Análisis de Faena;
- Planilla V - Acumulación de costos de hacienda, recepción y matanza: la finalidad de esta planilla es acumular los costos de hacienda, flete, centro 0, centros de servicios y créditos por recuperos, a los efectos de determinar el costo del abasto y de la carne que se transfiere a los procesos.
- Planilla VI - Determinación del costos a transferir: con ella se determinan los costos para cuartos delanteros y traseros en función de los respectivos precios de venta (cuando se hayan realizado separadamente producciones de cuartos traseros y delanteros) y determinar el costo a transferir a procesos siguientes, por medio de la consideración de los inventarios iniciales y finales de productos en proceso;
- Planilla VII - Transferencia del costo acumulado: Mediante esta planilla se transfieren a los siguientes procesos productivos el costo de las medias reses, acumulado hasta esta etapa;
- Planilla VIII - Carne con Hueso: Con ella se acumulan los costos del Centro 1 y se transfiere a procesos subsiguientes;
- Planilla IX - Existencia y envasado de cuartos: el objetivo de esta planilla es analizar el proceso de envasado de cuartos para aquellas empresas en que el stockamiento puede realizarse sin envase y que, en consecuencia, el consumo de envases de un periodo de costeo puede diferir sustancialmente de las cantidades producidas en el mismo periodo. Idéntico análisis del realizado para los cuartos deberá efectuarse para aquellos productos en que pueda presentarse el mismo problema;
- Planilla X - Elaboración de cortes con hueso - Determinación del costo por corte: mediante esta planilla se obtiene el costo por tipo de corte por medio del prorrateo del costo promedio en función de los precios de venta de cada corte;
- Planilla XI - Elaboración de carne sin Hueso: con ella se determina el costo promedio de la carne sin hueso. El procedimiento es muy similar al de las planillas V y VIII.
- Planilla XII - Elaboración de carne sin Hueso - Determinación del costo por tipo de producto: se obtiene el costo por tipo de carne sin hueso, por medio del prorrateo del costo promedio en función de los precios de venta respectivos. El procedimiento es enteramente similar al de la planilla X;
- Planilla XIII - Análisis de movimientos de productos terminados: el fin de esta planilla es calcular los costos de lo vendido;
- Planilla XIV - Análisis de stocks de productos terminados: en esta planilla se calcula la existencia final revaluada a los costos de producción del período, así como la reserva de revaluación correspondiente. Además se avalúa dicha

existencia - discriminada en comprometida y no comprometida- a precio de venta siendo éste: para los stocks comprometidos, el precio acordado deducidas las correcciones de venta que corresponda y para los stocks no comprometidos, el precio de venta neto ya deducidas las correcciones respectivas, que surjan de las ventas de los mismos productos en el mismo periodo, promediando exportación, abasto y plaza;

- Planilla XV - Centro de Venta y Distribución: el objetivo primordial de esta planilla es realizar la redistribución de los gastos variables del centro 8 "Ventas y Distribución" entre Exportación, Abasto y Plaza;
- Planilla XVI - Estado de Resultados: se informa en este estado los márgenes de contribución y los resultados. La información para su llenado proviene de ventas brutas; correcciones de ventas; ventas netas; costo variable de los vendido; margen de contribución bruto; costos variables de venta; margen de contribución neto; gastos fijos de producción; gastos fijos de ventas; gastos fijos de administración; resultado operativo; resultados financieros a nuestro cargo; resultados financieros a nuestro favor; diferencia de cambio; resultados varios y resultados del período.

4.4.6.1.2. Plan de Cuentas

El plan de cuentas es un listado de cuentas utilizadas para registrar los movimientos contables. Es un detalle sistemático de todas las cuentas que forman parte del sistema contable, generalmente codificado.

El plan de cuentas, brinda una estructura básica para la organización del sistema contable. Un plan de cuentas debe cumplir con varios requisitos, como la homogeneidad, la integridad, sistematicidad y la flexibilidad.

El Plan de Cuentas de INAC busca lograr la presentación en forma orgánica y sistemática de una estructura contable básica.

Según el manual de cuentas de INAC, en la confección del Plan de Cuentas se han seguido ciertos criterios que se detallan continuación:

- Desde el punto de vista del agrupamiento de las cuentas, se ha seguido un criterio de clasificación funcional contable que permite reunir en un mismo grupo cuentas de naturaleza similar;
- En cuanto al ordenamiento, los grupos en el Activo y Pasivo se han, ordenado según el grado de disponibilidad y exigibilidad decreciente, respectivamente;
- En lo que se refiere a la codificación, se ha buscado lograr un código sencillo y preciso, de base mnemotécnica. En consecuencia se ha optado por un código numérico decimal en el que la primera cifra representa el capítulo, la segunda cifra el grupo, la tercera el rubro o la cuenta; cuando el rubro deba dividirse en subrubros se usarán códigos de cuatro cifras.

A continuación se detalla el resumen del Plan de Cuentas establecido por INAC y sus principales capítulos.

Figura 11. Plan de Cuentas de INAC

1	ACTIVO	7	GASTOS E INSUMOS
2	REGULARIZACION DEL ACTIVO	70.71	Remuneraciones y Leyes Sociales
10	Disponible	72	Cargas Sociales
11.12	Exigible	73	Consumos
12.14	Existencias	74	Servicios
15	Gastos Diferidos	75	Gastos de comercialización
16	Inversiones	76	Depreciacion, Mantenimiento y Seguros
17	Inmovilizado	77	Impuestos
18	Nominal	79	Gastos Administrativos y de Representacion
3	PASIVO	8	CONSUMO DE HACIENDAS Y GASTOS DEPARTAMENTALIZADOS
4	REGULARIZACION DEL PASIVO	80	Consumo de Haciendas Bovinas
30.33	Exigible Corto Plazo	81	Consumo de Haciendas Ovinas
34	Provisiones	82	Consumo de Otras Haciendas
35	Previsiones	83	Fletes por Compra de Haciendas
36.37	Exigible Largo Plazo	85	Gastos Variables de Produccion Departamentalizados
38	Utilidades Diferidas	86	Gastos Fijos de Produccion
39	No Exigible	87	Gastos Variables de Ventas
		88	Gastos Fijos de Ventas y Administración
5	DE ORDEN	9	RESULTADOS FINANCIEROS Y VARIOS
50	Deudoras	90.91	Resultados Financieros a Nuestro Cargo
55	Acreedoras	92	Resultados Financieros a Nuestro Favor
59	De Enlace	93	Resultados por Correccion de Saldos en M/E
6	VENTAS Y COSTO VARIABLE DE LO VENDIDO	95.97	Resultados Varios
60	Ventas de Exportacion		
61	Correcciones de Ventas Exportacion		
62	Ventas Abasto		
63	Correcciones de Ventas Abasto		
64	Ventas Plaza		
65	Correcciones de Ventas Plaza		
67	Costo Variable de lo Vendido Exportacion		
68	Costo Variable de lo Vendido Abasto		
69	Costo Variable de lo Vendido Plaza		

Fuente: INAC

4.4.6.2. Confección y presentación de la información contable según Decreto N° 103/91 y Normas Contables Adecuadas

Siguiendo los lineamientos del Decreto N° 103/91 y de la NIC 1, los Estados Contables deben incluir:

- Estado de Situación Patrimonial;
- Estado de Resultados;
- Estado de Evolución del Patrimonio;
- Estado de Origen y Aplicación de Fondos;
- Cuadro de bienes de uso e intangibles;
- Notas a los Estados Contables.

Según el Decreto N° 103/91 no existe un plan de cuentas predeterminado a utilizar, pero existen ciertos criterios para el ordenamiento de la información. Entre ellos encontramos:

- Activos y pasivos deben separarse en corrientes y no corrientes;
- El activo corriente debe ordenarse por su grado decreciente de liquidez;

- El activo no corriente debe ordenarse según la importancia cuantitativa de cada capítulo;
- El pasivo corriente y no corriente deben ordenarse según el grado de certidumbre de su existencia, en sentido decreciente;
- El patrimonio se presenta de acuerdo al grado decreciente de limitaciones legales o contractuales para su distribución.

Según la NIC 1, se debe presentar la información comparativa respecto al período inmediato anterior, para toda información cuantitativa incluida en los Estados Contables, incluyendo también los respectivos anexos.

Dicha comparación deberá incluirse también en las Notas a los Estados Contables siempre y cuando sea relevante para la adecuada comprensión de los Estados Contables del período corriente o cuando la dirección de la empresa lo estime conveniente.

Para la confección de los Estados Contables, se elaborarán en dos columnas, detallando las cifras del período corriente y las cifras expresadas en el ejercicio anterior, las cuales habrán sido reexpresadas de acuerdo a la NIC 29 en caso de que corresponda ajustar por inflación dichos Estados Contables.

Con respecto al anexo de Bienes de Uso e Intangibles, solo se deberá expresar, en relación al ejercicio anterior al corriente, el Valor Neto para cada categoría de bien de uso expresada en el cuadro.

4.4.7. Resumen de principales cambios

	Normativa de INAC hasta el 30/09/2009	NCA
Impuesto a la Renta Diferido	No corresponde	Aplicación de NIC 12: Impuestos a las ganancias
Ajuste por Inflación	No corresponde	Aplicación de NIC 29: Información financiera en economías hiperinflacionarias y Decreto 99/09
Ajuste por Apalancamiento o Financiamiento a los Estados Contables	Corresponde por normas de INAC	No corresponde
Moneda Funcional para la presentación de los Estados Contables	Moneda Funcional: Peso Uruguayo obligatoriamente	Aplicación de NIC 21: Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera
Valuación de Bienes de Uso y Bienes de Cambio	Bienes de Uso: Coeficientes de revaluación, vida útil y valor residual de los bienes preestablecido. Bienes de Cambio: Sistema de costeo especial de bienes de cambio y valuación por Precio de Venta Neto promedio del trimestre entre mercado interno y exportación	Aplicación de NIC 2: Inventarios; NIC 16: Propiedad, planta y equipo; NIC 36: Deterioro del valor de los activos y NIC 38: Activos Intangibles
Confección y presentación de la información contable	Presentación de Estados Contables (sin EOAF ni Notas), Existencia de Plan de Cuentas predeterminado y Planillado de Costos	Aplicación de NIC 1: Presentación de Estados Financieros; Ley de Sociedades Comerciales N° 16.060 y Decretos N° 266/07 y 103/91

4.5. Normativa de INAC vigente: Resolución 09/172

Mediante la Resolución 09/172 de 21 de diciembre de 2009, en la cual se considera concluido el proceso de análisis para la adecuación del Sistema de Registración Contable Uniforme a las Normas Contables Adecuadas aplicables en el Uruguay, se determina necesario la reformulación de la información económico-financiera que las empresas frigoríficas integradas a dicho sistema deben remitir actualmente al INAC.

En la misma se resuelve que debe modificarse el actual Sistema de Registración Contable Uniforme dispuesto por INAC a partir del 30 de setiembre de 1973, ya sea en lo que respecta a los Estados Contables como al Sistema de Costos Únicos (en lo que refiere a la forma de valuación y costeo), los cuales deberán ajustarse a las Normas Contables Adecuadas.

Por otro lado, se determina la creación de un Sistema Electrónico de Costos Únicos (SECU), el cual reemplazará al Sistema vigente con anterioridad a la emisión de esta Resolución, y por consiguiente a los formatos de Planillado de costos trimestral tanto en unidades físicas como en monetarias y al anticipo mensual en volúmenes físicos.

En su artículo 3º, establece que a partir del ejercicio económico iniciado el 01 de octubre de 2009, las empresas que estaban integradas al Sistema de Registración Contable Uniforme deberán ajustarse al Sistema Electrónico de Costos Único y presentar los Estados Contables de acuerdo a las Normas Contables Adecuadas aplicables en el Uruguay, debiendo además presentar al INAC la siguiente información:

“a) Anticipo mensual en volúmenes físicos del planillados de costos trimestral con un anexo que incluya información de las ventas de exportación y ventas al mercado interno por producto, en unidades monetarias.

b) Planillado trimestral de costos en volúmenes físicos y unidades monetarias.

c) La información referida en los literales a) y b) de la presente Resolución deberá presentarse de acuerdo al Sistema Electrónico de Costos Único (SECU), en medios electrónicos y manteniendo un formato único que será entregado por el Instituto. Sin perjuicio de lo dispuesto por INAC, excepcionalmente y a solicitud fundada, podrá autorizar adaptaciones de menor entidad en el referido formato, a fin de contemplar ciertas particularidades de algunas empresas. La información deberá proporcionarse de acuerdo con los criterios determinados por INAC, los que serán informados en forma conjunta con la entrega de soporte electrónico.

d) Anticipo semestral de Estados Contables que incluye Estado de Situación Patrimonial, Estado de Resultados y Estado de Evolución del Patrimonio. Esta información deberá ser formulada siguiendo los criterios establecidos por las Normas Contables Adecuadas vigentes en Uruguay.

e) Estados Contables anuales formulados según las Normas Contables Adecuadas aplicables en Uruguay, manteniéndose como fecha de cierre de ejercicio el 30 de setiembre”.

5. CONTROL DE PROCESOS PRODUCTIVOS

5.1. Trazabilidad

5.1.1. Introducción

El Ministerio de Ganadería, Agricultura y Pesca creó el Sistema de Identificación y Registro Animal (SIRA) al reconocer la importancia de la trazabilidad de los animales, particularmente del ganado vacuno en todo el territorio nacional, para garantizar así la venta de estos productos a distintos mercados internacionales.

Uno de los motivos por los cuales se implementaron sistemas de trazabilidad más rígidos fue la aparición de la enfermedad Encefalopatía Espongiforme Bovina (EEB) comúnmente conocida como «Vaca Loca» en Europa, Canadá y Estados Unidos. Por otro lado, el Ing. Agr. Luis Solari señala que motivos sanitarios o de nuevos mercados repercutieron en el crecimiento de la “preocupación por las dietas saludables, los requerimientos nutricionales y la disponibilidad de alimentos inocuos para el consumo humano”.

5.1.2. Concepto de Trazabilidad

El Sistema de Identificación y Registro Animal (SIRA) señala que “La trazabilidad del ganado bovino, nos permite seguir la ruta del animal, desde que nace hasta que se faena, aportando datos tales como, fecha y lugar de nacimiento, propietario, sexo, raza, así como también sus movimientos. (...) Es un sistema que permite seguir la ruta de un alimento, sus componentes, materias primas, actores involucrados e información asociada, desde el origen hasta el punto de destino final o viceversa, a través de toda la cadena de producción y abastecimiento.”

El Codex Alimentarius define la “trazabilidad” como “la habilidad para seguir el movimiento de un alimento a través de los pasos específicos de producción, procesado y distribución”.

Cuando hablamos del concepto de trazabilidad debemos tener presente los dos tipos que existen, ya sea “de proceso” o “de producto”. Tal como señala el Sistema Nacional de Información Ganadera la trazabilidad “de proceso” refiere a “seguir los pasos del animal desde que nace hasta que se faena. Nos dice su fecha de nacimiento, lugar, propietario, sexo y raza; y por otro lado, sus movimientos; lugar de faena o muerte”. Mientras que la trazabilidad “de producto” “además de lo anterior, incorpora la información de cómo fue producido el animal y todo lo referente a los aspectos sanitarios”.

Según nuestra visión, la trazabilidad es un complejo sistema que permitirá a los productores agrícolas rastrear desde el origen hasta el destino final o viceversa, el producto, las materias primas y toda otra información relacionada a lo largo de la cadena productiva.

El concepto de trazabilidad permitirá responder 4 preguntas: dónde estuvo el animal, en qué momento estuvo en cada predio, con qué otros animales estuvo o dónde están los otros animales con los que estuvo dicho animal de interés.

5.1.3. Objetivos de la trazabilidad

La trazabilidad persigue una serie de objetivos, los que podemos resumir en los siguientes según el SIRA: “Seguridad alimentaria; Formación de una base de datos; Certificación de procesos de producción; Certificación de la denominación de origen; Creación de marcas; Mejoramiento genético; Seguimiento epidemiológico de enfermedades; Control de abigeato”.

La trazabilidad ayuda a mejorar la productividad ganadera debido a que no solo se enfoca en la preservación de los mercados internacionales sino que brinda colaboración con nuevos elementos de gestión. El Ing. Agrónomo Luis Solari señala algunas oportunidades detectadas de este sistema tales como: “Posicionar a Uruguay como un abastecedor de carne bovina de calidad al mundo, respondiendo a las nuevas exigencias de los mercados; diferenciarse de productos que no tienen control alguno; recuperar la confianza de los consumidores en la carne bovina; mejorar la gestión productiva de los establecimientos agropecuarios (ganancia de peso, control de movimientos internos, aplicación de vacunas, aspectos reproductivos, etc.); tomar medidas correctivas puntuales, dirigidas a la etapa y/o protagonista del proceso donde se cometió un error”.

Cabe destacar que todas las oportunidades que se generan a partir de este sistema podrán ser desarrolladas tanto por personas privadas como por instituciones públicas y/o mixtas.

5.1.4. Impacto de la Regulación

La Ley Nº 17.997 del año 2006 señala en su artículo 4º “Primera Etapa. Establécese con carácter obligatorio a partir del 1º de septiembre del año 2006 la identificación individual e ingreso al Registro Animal, de todos los bovinos nacidos dentro del territorio nacional, desde su nacimiento y con anterioridad a los seis meses de vida”. A su vez, señala en su artículo 15 “Segunda Etapa. A partir del 1º de Abril del año 2010, todos los animales nacidos y criados dentro del territorio uruguayo, deben encontrarse dentro del Sistema de Información y Registro Animal, considerándose trazados a todos los efectos”.

La identificación del animal deberá realizarse en el lugar físico del nacimiento del animal, representado por su número de DI.CO.SE. y será responsabilidad del “propietario de las madres de los terneros” según señala el SIRA.

Para dar comienzo a la identificación del animal, el propietario o algún representante deberá acudir al Distribuidor para solicitar la cantidad necesaria de identificadores, debiendo proporcionar su número de DI.CO.SE. Para el retiro de los juegos de caravanas el propietario o algún representante deberá presentar la última Declaración Jurada de DI.CO.SE y dos formularios de Registro de Animales (D1).

El momento de la identificación es hasta seis meses desde el nacimiento del animal o anterior al primer movimiento o cambio de propiedad (si este se produce previo a la culminación de los seis meses).

Los datos necesarios para dar comienzo al Alta del animal en dicho sistema requeridos por el SIRA, se listan a continuación: “número de identificación, sexo, raza o cruce, edad, lugar físico donde se encuentra el animal (DI.CO.SE sitio), propietario del animal (DI.CO.SE propietario)”.

Se aplicarán dos dispositivos independientes y complementarios de identificación individual a cada animal, los cuales consisten en dos caravanas: una visual la cual se colocará en la oreja izquierda y otra electrónica la que se colocará en la oreja derecha del vacuno. En la caravana visual el número del ternero aparecerá escrito con números claros y entendibles, mientras que el dispositivo electrónico tendrá incorporado un dispositivo de radiofrecuencia, comúnmente llamado RFID que permitirá el almacenamiento de un número idéntico al de la caravana visual. Dicha identificación contendrá una numeración única e irreplicable.

En el caso que el animal pierda su identificación se le prohibirá su posterior venta o movimiento ya que es imprescindible que todo animal cuente con identificación y registro.

Si el animal perdiera su caravana visual, el Servicio Ganadero Oficial le otorgará una caravana en blanco en la cual el productor deberá reescribir el número inicial del animal con “marcador indeleble”.

En el caso de pérdida de caravana electrónica el Servicio Ganadero Oficial le pedirá al productor la re identificación por parte de un empleado de dicho organismo quien visitará el establecimiento para el posterior retiro de la caravana visual. Una vez que se haya verificado que ésta se encuentra en la oreja izquierda se le colocarán ambas caravanas, visual y electrónica. En este caso se requiere el llenado del “formulario de Actualización de Datos D2 especificando el N° de caravana extraviada y el nuevo N° de caravana asignado”, entregando una copia al propietario y otra la cual será enviada al SIRA.

Es importante mencionar que el extravío del juego de caravanas implicará la pérdida de la “trazabilidad individual” del vacuno.

5.1.5. Fases de la Trazabilidad en la Cadena Cárnica

Podemos señalar que la trazabilidad en la cadena cárnica bovina comprende dos etapas. Una primera etapa que hace referencia a todos los eventos que se producen durante la “producción primaria”, entendiéndose a ésta como el transcurso desde el nacimiento hasta que el animal ingresa al establecimiento frigorífico y una segunda etapa que conlleva el registro de todos los eventos acaecidos desde la “faena del animal” hasta su finalización, momento a partir del cual el producto es comercializado a los consumidores finales.

En esta segunda etapa debemos definir el concepto de “cajas negras” y mencionar que las mismas se encuentran actualmente en etapa de implementación por parte del Instituto Nacional de Carnes (INAC).

Las “cajas negras” son una nueva herramienta que brinda apoyo al sistema de trazabilidad y fue instalado en 38 establecimientos frigoríficos que constituyen la totalidad

de la faena a nivel nacional y de exportación buscando posicionar al Uruguay bajo una transparencia de gestión únicamente alcanzable en el primer mundo. A la fecha no se ha implementado en ningún país productor de carne en el mundo entero.

El Ing. Agrónomo, Ernesto Agazzi, Ministro de Ganadería, Agricultura y Pesca señaló que esta información declaratoria de faena, aportará datos certeros y nos prepara para competir mejor en el mundo globalizado cuyas exigencias nos obligan a sustentar nuestra producción en la calidad, educación y desarrollo de tecnologías, que certifiquen la rigurosidad y seriedad de la producción nacional.

Esta herramienta informática trabaja con dos bases de datos, una de las cuales pertenece a cada empresa y otra que se transferirá al INAC, organismo que producirá luego estadísticas según los datos extraíbles.

5.1.6. Situación en el año 2009

Actualmente Uruguay tiene 6,5 millones de bovinos incorporados al Sistema de Identificación y Registro Animal (SIRA) a Setiembre del 2009. Esto se ha alcanzado en el marco de procesos de capacitación del personal oficial que administra el Sistema: el ingreso de 196 cargos por concurso, 231 cargos regularizados y 5.381 personas en 108 cursos. Se han movilizado más de 1.800 operadores capacitados especialmente a tales efectos.

Se recibieron en el país 30 misiones de auditoría, como la Unión Europea, Canadá, Estados Unidos, Israel, Chile, Cuba, Corea, Indonesia, México, Rusia, República Dominicana, Venezuela, Ecuador, China, Turquía, Egipto, Jordania y Libia, entre otros.

El Grupo creado por el INAC y el Ministerio de Ganadería, Agricultura y Pesca se ha reunido para generar los mecanismos de información conjunta sobre la trazabilidad destinada a los productores agropecuarios uruguayos.

Estos 2 organismos han firmado un convenio para instalar el grupo que se ha denominado "Grupo Interinstitucional de Trazabilidad", con foco en los sistemas de información electrónica. Dicho grupo está integrado por el Director del SIRA, el Director del PROSA así como los miembros del Comité del Sistema Electrónico de Información de la Industria Cárnica.

Dicho convenio establece mecanismos de relación entre las unidades u órganos de referencia de cada Institución de modo de coordinar aspectos de relacionamiento entre el SIRA y el SEIC.

Es así que quedaron operativos los servicios llamados "2x1", por el cual los productores pueden acceder a las páginas de cajas negras y SIRA con una única contraseña así como el anuncio al celular del productor que lo solicite, de datos del ganado enviado a la planta frigorífica.

A continuación transcribimos una entrevista que le realizáramos al Director del Sistema de Identificación y Registro Animal (SIRA), el Ing. Agrónomo Gabriel Osorio, el pasado jueves 03 de Setiembre de 2009, con el objetivo de conocer las actividades realizadas por dicha Unidad dependiente del Ministerio de Ganadería, Agricultura y Pesca.

Pregunta 1. ¿En qué consiste el Sistema de Identificación y Registro Animal (SIRA)?

No es una estructura del ministerio, recién estamos armando la arquitectura estructural, es un sistema de información que arranca con el SNIG (Sistema Nacional de Información Ganadera), que comienza en el año 2004, con un plan piloto de trazabilidad individual. En el 2005 creamos el SIRA y en el 2006 se promulgó la ley. El SIRA tiene una Dirección y funcionarios que trabajan básicamente en la difusión, capacitación y asesoramiento al productor ganadero. Todo el resto lo estamos absorbiendo de otras instituciones, como ser DICOSE (inspección) y el Proyecto de Salud Animal quien nos brinda fondos para poder funcionar, porque aún no está armada la estructura financiera. Con esto se financian por ejemplo, los contratos de RRHH y el funcionamiento.

Es un sistema que registra al animal desde que nace hasta su llegada a la planta de faena y permite registrar además todos los eventos que sucedan. Actualmente se registran los eventos de movimientos y cambios de propiedad. En el futuro, estamos armando un procedimiento para registrar también los eventos sanitarios. Lo que solicita el mercado es saber de dónde sale el animal, con qué otros animales estuvo, dónde están los animales con los cuales estuvo ese animal, conocer si hay algún suceso sanitario, a dónde dirigirse, etc.

A diferencia de los sistemas de trazabilidad en el mundo, en Uruguay se incluye la propiedad porque se inicia a partir de la arquitectura de DICOSE (sistema de trazabilidad sanitario). Se trataba de un sistema de contralor sobre los contrabandos y los robos de ganado. Ese seguimiento ha sido absorbido por el SIRA.

Pregunta 2. ¿En qué etapa de su proceso de implementación se encuentra?

Podemos decir que estamos a mitad de camino. Como es un sistema altamente vinculado a la tecnología de comunicación e información que tiene evolución permanente, yo creo que puede evolucionar no sé hasta dónde. Se podría decir que en el futuro en el chip del animal se podría tener un GPS con el cual se pueda ubicar al animal, conocer exactamente su posicionamiento global y otras aplicaciones que pueda llegar a tener.

Actualmente falta identificar una gran cantidad de animales porque nacieron antes de la aprobación de la ley; resulta necesario identificarlos para poder tener todo el sistema completo identificado, cerrado, justamente hasta no tenerlos no estamos cumpliendo con un sistema de trazabilidad completo. La idea es tenerlo para mediados del año 2010.

Estamos ajustando los procedimientos para la llegada del animal a la planta de faena, los cuales no son fáciles porque hay que adecuarlos a los requerimientos del mercado, y además adecuarlos a las posibilidades del productor.

La ley aprobada es muy exigente y rigurosa, fue hecha previendo una cantidad de cosas que no pasaron y sí otras que pasaron de índole económico, que llevaron a flexibilizar los parámetros en los cuales se había marcado la ley, por ejemplo la crisis mundial desatada en el año 2008. La ley es demasiado rigurosa dado que establece que los animales que no tienen trazabilidad no pueden ser comercializados hacia los mercados extranjeros. A mediados del año 2009 tenemos casi 600.000 animales que no tienen trazabilidad porque la perdieron. Es una seria dificultad que estos animales no puedan enviarse a los mercados externos.

Pregunta 3. ¿Cuáles son los principales beneficios para la industria frigorífica?

Poder brindarle un valor agregado a esa cadena que hoy no lo tiene. El valor agregado es que hay un animal clasificado de acuerdo al lugar de procedencia y las exigencias del mercado.

Hoy podría entrar un animal de origen brasilero a nuestro territorio y los controles no lo detectarían y mañana por "x" motivo se le hace un análisis y se encuentra que tiene la vacuna brasilera. Puede pasar entonces que llegue carne uruguaya al destino con vacuna brasilera. Decir que la caja dice "nacido en Uruguay" es casi un slogan. Se puede comprobar esto? Sí, porque el productor hace una Declaración Jurada (DDJJ) que tiene determinada cantidad de animales. Que controles hace el Estado sobre esto? El Estado hace controles, pero cuando el animal salga del establecimiento con una caravana y se sepa por dónde pasó y se llegue al destino y después de todos los cortes se pueda hacer un seguimiento con el mismo número hasta llegar a ese destino final, se podrá decir entonces que "la cadena tiene un valor agregado".

Pregunta 4. ¿Cómo ha sido recibido por los productores agropecuarios?

Existe una encuesta que hizo la empresa proveedora de las caravanas con EQUIPO MORI y los productores. Es una encuesta que se hizo básicamente porque hay un problema sanitario que tienen los animales en la primavera con respecto a una herida que es la "bichera", a partir de la cual los animales podrían llegar a perder la oreja. Existía una estimación sobre mucha pérdida de caravanas, y se realizó la investigación con ese fin.

El 43% de los productores manifiestan que hacen algún uso de la información, por lo que ahí encontramos el valor agregado para el productor. Todo surge de un trabajo en grupo con las gremiales de productores. En general participaron y se les dio participación.

Como conclusión podemos decir que los productores tienen una opinión favorable, pero no se puede cuantificar.

Pregunta 5. ¿Cuáles son los aspectos en los cuales la aplicación de este sistema impacta favorablemente sobre la cadena cárnica?

El productor tiene la posibilidad de utilizar ese procedimiento para la gestión del establecimiento, tiene la posibilidad mediante una clave de ver todo en el sistema informático y ver toda la documentación, ver la ubicación de los animales, el número, el

mapa del establecimiento y en un futuro entrar al INAC y SNIG. Para mí esto es importantísimo.

Pregunta 6. ¿Impacta favorablemente en el acceso a los mercados internacionales?

Creo que sí, pero aún no plenamente porque nos dieron un plazo y aún nos encontramos dentro del plazo de su implementación. Después de la aftosa del año 2001, el mercado mejor posicionado para entrar a la Unión Europea fue Uruguay en los aspectos estructurales.

Cuando apareció la aftosa, por qué estábamos mejor posicionados? Porque teníamos un sistema que era el de DICOSE donde se podía hacer la trazabilidad grupal a través de la Guías. Después, se impusieron algunas otras exigencias de mejora y más controles.

En el 2005 se empezó con la trazabilidad individual. Ya había un plan piloto y los parámetros de mismo se utilizaron para esta tarea.

Recién en el 2010 se va a considerar que se comercialice la carne en base a la trazabilidad individual. Hasta ahora se vienen realizando auditorías y se estima que el sistema no está maduro pero que está bien.

Ese es el impacto desfavorable actual para el ingreso a los mercados,

Pregunta 7. ¿En qué situación se encuentra nuestro país en una perspectiva de comparación internacional con otros países?

La Identificación Individual que se hace en Uruguay, sólo hay otros 2 países en el mundo que la hacen, en realidad son 2 zonas de países, una es Quebec en Canadá y Australia en su totalidad. El resto, incluso la Unión Europea, lo hacen con identificación visual que consiste en una caravana con un número, cada animal tiene un pasaporte.

En Uruguay, los pequeños productores tienen la posibilidad de completar un papel con los números de caravanas, el cual después se escanea y puede contener un alto porcentaje de error, ya que el número de la caravana contiene 12 dígitos y al errarle en un número de la caravana, puede estar moviendo un animal que se encuentra en otro lado del predio.

Todos los países, a mi entender, que tienen un sistema de identificación visual, pueden tener por lo tanto un alto porcentaje de error y no es confiable.

Chile, Argentina y Brasil, utilizan sistemas de identificación visuales. Chile está interesado en empezar un sistema como el nuestro pero el producto carne en Chile está en el octavo lugar en importancia. Colombia también está empezando. En Europa lo van a exigir para animales menores pero no para vacunos, porque el volumen de animales menores es mucho mayor.

Pregunta 8. ¿Cuáles son los próximos pasos en el proceso de implementación del SIRA?

Lo que se está realizando en el año 2009 es escribir procedimientos porque hay una decisión global del Ministerio de Ganadería, Agricultura y Pesca para la mejora continua de la calidad, que todavía no se implementó, pero en estas áreas de información o vinculadas a la información, va a ser lo primero que se va a exigir, porque se están brindando programas de cursos para la mejora de la calidad y capacitaciones.

Hoy en día la óptica del inversor cambió, puede participar durante un período en la ganadería y después dedicarse a otra actividad y todas las caravanas que le sobran las envían, y para no perder el recurso (cada una vale 1,8 dólares) tratamos de armar procedimientos para enviarlas en el correr del tiempo a otros productores que las requieran. Cuando todo el ganado esté identificado el Uruguay tendrá invertido cerca de 20 millones de dólares en caravanas.

Aún no se sabe hasta dónde podrá evolucionar el sistema. Todo lo que el Gobierno pueda hacer, la capacidad de esta Dirección, la colaboración de las autoridades, las posibilidades del país y de los productores así como las exigencias de los mercados externos, podrán condicionar y determinar el impulso, el alcance y el éxito de esta iniciativa.

Actualmente el problema existente en el Uruguay es la conectividad. Cuando las comunicaciones estén al alcance de todos y no existan las dificultades que se dan actualmente en algunas zonas, por ejemplo con la señal del celular que se utiliza para el envío de datos, podremos transferir los datos en tiempo real.

Pregunta 9. ¿Cómo contribuye este sistema a la mayor formalidad en el sector, en las distintas etapas de la cadena?

Para incrementar la formalidad del sector, aún antes de este sistema ya existía DICOSE. Existe una ley aprobada en el año 1974 que establece que no pueden existir movimientos de animales sin Guía, no puede haber compraventa de animales sin que el productor esté inscripto, o sea, el productor si no se inscribe no puede tener Guía, si no puede tener Guía, no puede mover animales, si no puede mover animales no puede comprar ni vender animales, por lo cual no puede entonces ser productor. Todo productor ganadero debe estar inscripto en DICOSE.

Cada parte de la cadena, cada sector, cada integrante de la cadena cárnica, sea frigorífico, productor, intermediario o matadero tiene un número de DICOSE. Esa es la primera formalidad. La segunda formalidad es que cada vez que mueve ganado tiene que haber una Guía respaldante. Hasta acá las formalidades básicas de la trazabilidad grupal.

En cuanto a las formalidades de la trazabilidad individual, la normativa vigente establece que cada vez que nace un animal el productor tiene un plazo de seis meses para identificarlo, antes de eso no se puede moverlo ni cambiarlo de propiedad, y cada vez que se mueve hay que realizarle una lectura y enviar los datos.

Pero el sector ya era altamente formalizado; actualmente con el nuevo sistema, al informal se le van cerrando los caminos para su actuación en el mercado.

El informal no puede entrar en el circuito comercial porque solo podría matar al animal en un matadero clandestino (y podría terminar preso) o para consumo interno. La informalidad existe pero no puede ser de gran volumen porque el mercado no absorbe el producto proveniente de esa informalidad, y es imposible que la absorba.

Es imposible también que se formalicen informales con la trazabilidad individual en la mitad de la cadena. Por ejemplo, si un productor cría 15 terneros y no se inscribe y luego quiere venderle esos terneros a otro productor sería imposible porque no tendría ésto manera de blanquearlos, de ponerlos a su nombre. Bajo este sistema, se le dan al productor caravanas para los terneros de acuerdo al número de vacas que posee, es decir si tiene 100 vacas no puede aparecer con 115 terneros porque la vaca no da mellizos, es muy raro que den mellizos. Con esto entonces los va topeando y el productor informal, o dejará de serlo, o llevará sus animales a los mataderos clandestinos que son permanentemente investigados por la policía o por INAC.

5.2. Buenas prácticas y bienestar animal

El Bienestar Animal (BA) en las especies productivas está tomando importancia creciente y es una de las principales preocupaciones a nivel mundial. Para valorar en la práctica el bienestar animal es necesario disponer de una definición clara de dicho concepto. Mientras que Hugh (1976) describe al Bienestar Animal como “el estado de salud mental y físico en armonía con el entorno o medio ambiente”, la American Veterinary Medical Association (AVMA) brinda una definición más extensa, incluyendo en su definición “el alojamiento adecuado, el manejo, la alimentación, el tratamiento y la prevención de enfermedades, la tenencia responsable, la manipulación humanitaria y si es necesario la eutanasia humanitaria”.

Día a día en el mundo entero crece la conciencia que mejores condiciones y mejores prácticas para los animales ganaderos están asociadas a mejores productos para los consumidores finales, aumentos en puestos de trabajo, menor necesidad de urbanización y menor contaminación ambiental. Estas brindan un valor agregado a los cortes, minimizan las pérdidas o mermas en el producto final y disminuyen el riesgo higiénico sobre sus productos.

El manejo de los animales en las etapas previas a la faena requiere de una vital importancia en todo el mundo y particularmente en los establecimientos rurales del Uruguay, dado que es un país productor y exportador de carne, debido a que prácticas inadecuadas en el manejo de éstos pueden provocar una pérdida económica importante para el productor rural, ya sea en el precio final del producto o generando problemas de ingreso a los mercados externos. Es por estas razones que se están introduciendo temas éticos y culturales sobre el trato de los animales en los diversos mercados exportadores.

En Uruguay un alto porcentaje de los animales que llegan a la faena lo hacen con diferente grado de lesiones traumáticas que genera “decomisos totales o parciales de la res”. Es común constatar también que el manejo de los animales, a la hora de realizar vacunaciones o en la colocación de los juegos de caravanas por ejemplo, no se realiza de

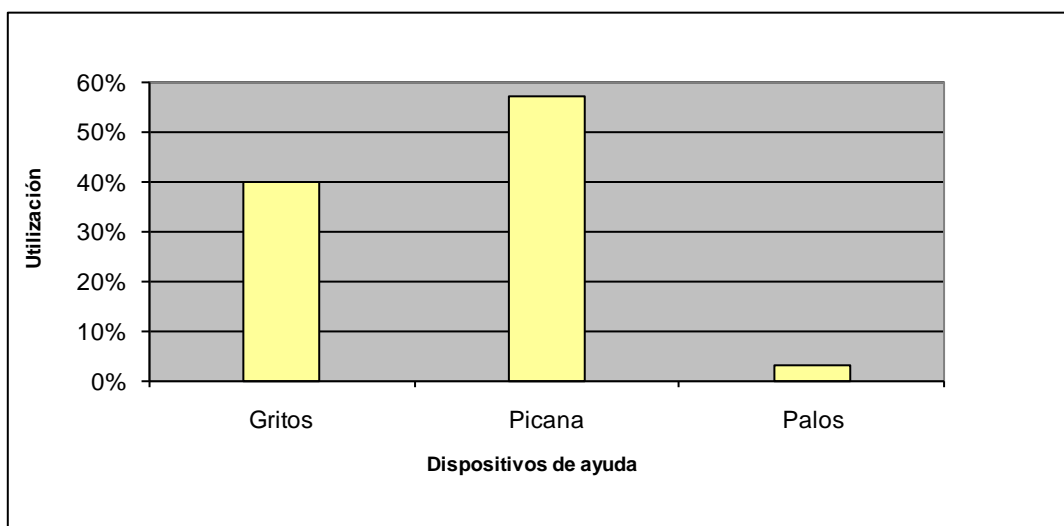
forma correcta pudiendo provocar aumento de estrés en el animal. Esto puede deberse a que el establecimiento no cuenta con instalaciones adecuadas, por malos manejos debido a falta de experiencia, rudeza, falta de información o porque se utilizan materiales de mala calidad. Es por estas y otras razones que el grupo multidisciplinario de profesionales de la organización “Bienestar Animal” aconseja “mantener un mínimo de estrés teniendo en cuenta aspectos como diseño adecuado de estructuras, eliminación de distracciones que impidan un normal avance de los animales y una correcta capacitación del personal”.

Vemos entonces que el bienestar animal involucra al productor, al transportista y a los frigoríficos.

Respecto a la descarga de los animales podemos mencionar que: el tiempo en la planta frigorífica deberá ser mínimo, el camión y la rampa de desembarque deberán encontrarse al mismo nivel, los anchos de las puertas y desembarcadero deberán ser iguales mientras que la rampa de desembarque deberá contar con piso antideslizantes con una inclinación de 20°. Resultados de estudios realizados muestran que en muchas ocasiones se utilizan modelos de vehículos demasiados viejos, con “pisos rotos”, “sin salientes” o con puertas “tipo guillotinas”. Estas últimas podrían generar lesiones en los animales si al momento en que el animal está atravesándola se cae sobre dicho animal o si éstas no se abrieran totalmente.

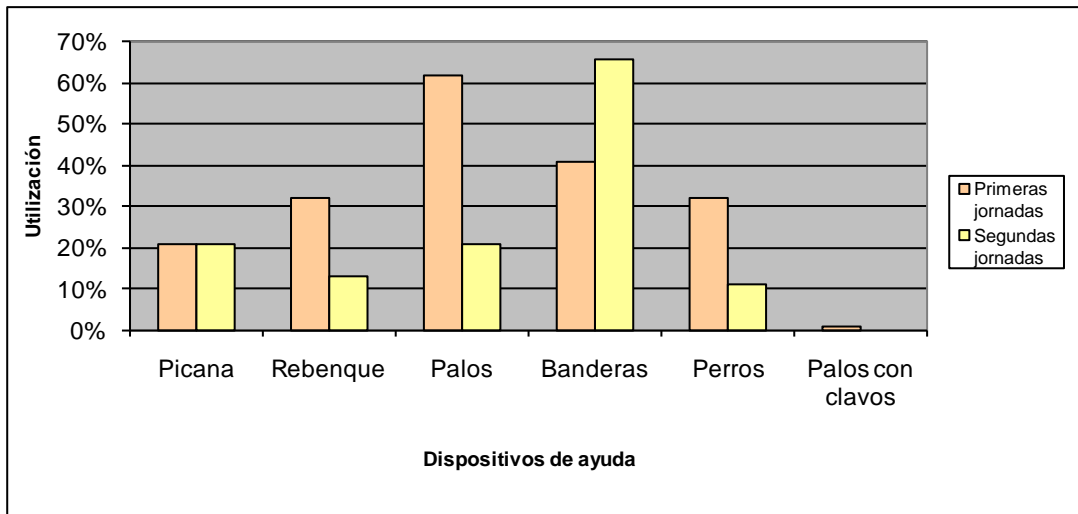
Asimismo, la utilización de elementos de autoayuda en la carga y descarga son frecuentemente utilizados por los transportistas, tal como vemos a continuación.

Figura 12. Uso de dispositivos de ayuda en caga y descarga de animales



Fuente: Elaboración propia en base a datos extraídos de: www.bienestaranimal.org.uy

Figura 13. Utilización de ayudas para el manejo del ganado en función de las jornadas de capacitación



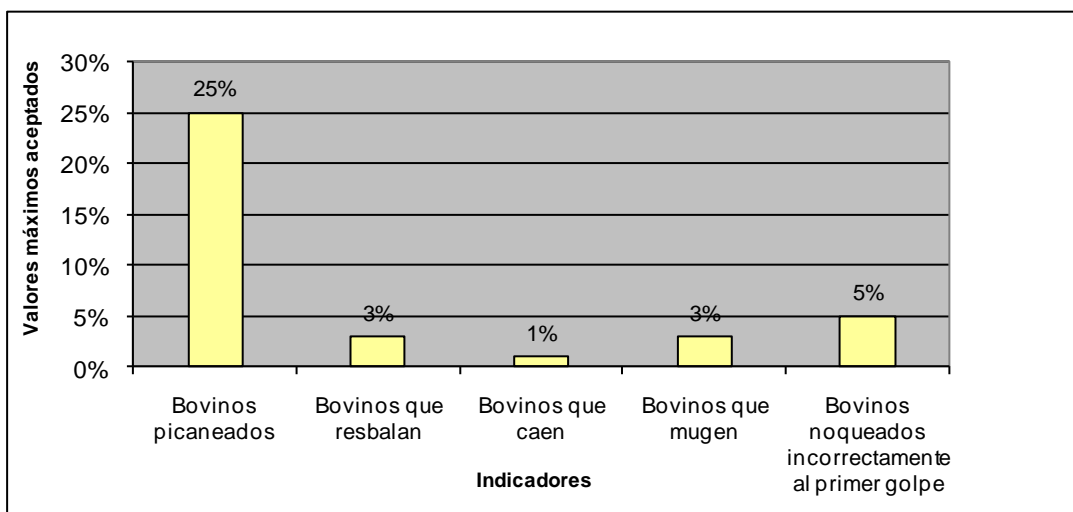
Fuente: Elaboración propia en base a datos extraídos de: www.bienestaranimal.org.uy

5.2.1. Inicio de la etapa de procesamiento

En cuanto al noqueo del animal podemos decir que el mal noqueo en el animal acarreará sufrimiento así como también cortes de mala calidad. Es importante tener en cuenta que para que el animal haya sido correctamente insensibilizado, la cabeza, la lengua y cola deberán estar flácidas, la lengua deberá salirse de la boca, no habrá pestañeo, reflejos oculares, respiración rítmica, mugidos, intento de levantar la cabeza ni reflejos cutáneos por parte del animal.

El intervalo óptimo entre la insensibilización y degüello del animal será entre 15 y 30 segundos y el sangrado se realizara durante seis minutos.

Figura 14. Indicadores de Bienestar Animal en Plantas Frigoríficas



Fuente: Elaboración propia en base a datos extraídos de: www.bienestaranimal.org.uy

Debemos hacer mención a los estándares de bienestar animal, también llamado las “cinco libertades” las cuales gozan de buen reconocimiento como definición del estado ideal del bienestar de los animales definidas por la ICFAW (International Fund for Animal Welfare). Estos conforman las bases de la política de la Unión Europea y se detallan a continuación: “No padecer hambre ni sed” - acceso a agua potable y una dieta que garantice un nivel adecuado de salud y vigor; “No sufrir molestias” - un entorno adecuado de estabulación y con zonas de descanso cómodos; “No sufrir dolor, heridas o enfermedades” - prevención o tratamiento rápido; “Libertad para expresar su comportamiento natural” - espacio e instalaciones adecuados, compañía de animales de la propia especie; “No sufrir miedo ni angustia” - condiciones y trato que eviten el sufrimiento psíquico.

5.3. GLOBALGAP (EUREPGAP) - “Pensar a nivel global, y actuar a nivel local”

5.3.1. Introducción

De acuerdo a nuevas exigencias que seguramente se traducirán en nuevas oportunidades en los mercados mundiales, se creó un modelo de cumplimiento de Buenas Prácticas Agrícolas (BPA) con el fin de otorgar confianza y credibilidad al consumidor final sobre la producción de los productos agrícolas que consumirá.

En nuestro país se implementó un proceso de homologación técnica del Programa de Carne Natural Certificada del Uruguay (PCNCU) con la normativa GLOBALGAP, posicionando así a Uruguay como el primer país en el mundo con programa nacional cuyo protocolo tiene la capacidad de certificar también el protocolo GLOBALGAP, tanto para bovinos como para ovinos.

5.3.2. Qué es la certificación GLOBALGAP?

GLOBALGAP integra los esfuerzos anteriores de Buenas Prácticas a partir del exitoso EUREPGAP (en particular la versión 2004, que sigue siendo importante especialmente para el pequeño agricultor) y del Aseguramiento Integrado de Fincas, AIF.

GLOBALGAP establece normas voluntarias a través de las cuales se pueden certificar productos agrícolas en todas partes del mundo. Es importante mencionar que al ser una herramienta para la relación entre empresas (business to business), no es visible directamente para el consumidor final.

GLOBALGAP es una norma a nivel de la explotación que abarca todo el proceso de producción del producto certificado, desde el primer momento, y todas las actividades agropecuarias subsiguientes, hasta el momento en que el producto es retirado de la explotación. Es una herramienta para la relación entre empresas (business to business), por tanto, puede no ser directamente visible para el consumidor.

Dicha norma fue diseñada principalmente para brindar confianza al consumidor acerca de la manera que se lleva a cabo la producción agropecuaria: minimizando el impacto perjudicial de la explotación en el medio ambiente, reduciendo el uso de insumos

químicos y asegurando un proceder responsable en la salud y seguridad de los trabajadores, como también en el bienestar de los animales.

Principales ventajas:

- Demuestra a los clientes (distribuidores, intermediarios, importadores) que sus productos se elaboran siguiendo las buenas prácticas agrícolas, ganaderas y piscícolas;
- Inspira confianza al consumidor;
- Garantiza el acceso a los mercados;
- Mejora la eficacia operativa y la competitividad en el mercado;
- Implanta procesos para la mejora continua;
- Reduce el número de inspecciones realizadas por segundas partes en las explotaciones agrarias, ganaderas y piscícolas, puesto que la mayoría de los grandes distribuidores aceptan este esquema.

Los objetivos que persigue dicho organismo privado son “minimizar el impacto perjudicial de la explotación en el medio ambiente, reduciendo el uso de insumos químicos y asegurando un proceder responsable en la salud y seguridad de los trabajadores, como también en el bienestar de los animales”.

Por el momento se han desarrollado normas específicas para la producción de frutas y hortalizas frescas, flores y plantas ornamentales, granos, ganado, salmón, café y té.

5.3.3. Quién necesita estar certificado con GLOBALGAP?

Este proceso de certificación se está implantando como norma obligatoria ya que la mayoría de los distribuidores europeos la exigen para demostrar que se están siguiendo las buenas prácticas en el sector agroalimentario. Las empresas de los sectores hortofrutícola, ganadero y piscícola que produzcan alimentos para el consumo humano deberán contar con dicha certificación.

También deberá ser implementado y certificado por todos los productores que desean ofrecer sus productos a los países pertenecientes a la Unión Europea, que desean establecer normas eficaces de certificación y procedimiento. Sin ella, los distribuidores no pueden vender estos productos.

Dicha certificación es realizada por más de 100 organismos de certificación, independientes y acreditados, en más de 80 países.

5.3.4. Aspectos críticos de GLOBALGAP

- Seguridad alimentaria, para minimizar el riesgo de contaminación de los alimentos;
- Seguridad ambiental, con el fin de reducir al mínimo el impacto de la actividad productiva en el ambiente;

- Seguridad y bienestar laboral, con el objeto de garantizar a los trabajadores condiciones higiénicas y seguras de trabajo;
- Trazabilidad, para lograr “trazar” el producto a través de toda la cadena alimentaria.

5.3.5. Puntos de control de GLOBALGAP

El protocolo o ámbito de GLOBALGAP (EUREPGAP) tiene *tres tipos* de puntos de control que el productor debe cumplir para obtener la certificación de GLOBALGAP los cuales conforman un total de 236 puntos de control, divididos en 74 obligatorios o mayores, 125 requeridos o menores y 37 recomendados sin exigencia de cumplimiento, pero que también serán verificadas durante la inspección.

- Obligaciones Mayores: es obligatorio el cumplimiento de todos los Puntos de Control aplicables que constituyen Obligaciones Mayores;
- Obligaciones Menores: para todos los ámbitos es obligatorio el cumplimiento del 95% de todos los Puntos de Control aplicables que constituyen Obligaciones Menores. Para realizar el cálculo, se deberá aplicar la fórmula detallada a continuación (para cada combinación de módulos):

$$\left\{ \begin{array}{l} \text{(Número total de} \\ \text{Puntos de control} \\ \text{de Obligaciones} \\ \text{Menores/} \\ \text{módulo)} \end{array} \right. - \begin{array}{l} \text{(Puntos de control} \\ \text{de Obligaciones} \\ \text{Menores No} \\ \text{Aplicables)} \end{array} \left. \right\} \times 5\% = \begin{array}{l} \text{(Número total de} \\ \text{incumplimientos} \\ \text{de Obligaciones} \\ \text{Menores} \\ \text{permitido)} \end{array}$$

- Recomendaciones: no existe un porcentaje mínimo de cumplimiento. Todos los puntos de control de Recomendaciones en el PCCC deben ser verificados durante la auto-evaluación (Opción 1), las inspecciones internas (Opción 2) y las inspecciones externas anunciadas por los Organismos de Certificaciones (en adelante OC).

5.3.6. Opciones de certificaciones:

Los Productores podrán obtener dicha certificación según la opción de certificación que hayan optado y que se detallan a continuación:

- Opción 1: Un productor individual solicita certificación GLOBALGAP (EUREPGAP), quien será el titular del certificado luego de haber obtenido la misma. En esta opción la auto-evaluación interna será responsabilidad del propio productor mientras que la inspección externa se realizará una vez por año y será responsabilidad del OC. Asimismo, el OC que certifica o en su defecto, un agente subcontratado, realizará un mínimo adicional de 10% de inspecciones de vigilancia no anunciadas por año entre todos los productores certificados que hayan optado por esta opción.
- Opción 2: Un grupo de productores solicita la certificación de grupo bajo GLOBALGAP (EUREPGAP). El grupo de productores, como entidad legal,

será el titular de dicho certificado una vez haya sido certificado. Por “grupo de productores” entendemos a “un grupo formado por productores (con sus correspondientes áreas de producción) que desean obtener la certificación de GLOBALGAP (EUREPGAP). La estructura del grupo debe permitir la puesta en práctica del Sistema de Gestión de Calidad a nivel de todo el grupo”. El Sistema de Gestión de Calidad deberá ser auditado internamente al menos una vez al año por el auditor interno del grupo de productores así como también deberá llevarse a cabo como mínimo una inspección interna del grupo de productores (ésta podrá realizarse tanto por inspectores internos cualificados del grupo de productores como también podrá subcontratarse un organismo externo de verificación). Es en esta opción donde el OC anualmente lleva a cabo una inspección externa del Sistema de Gestión de Calidad por un OC aprobado por GLOBALGAP (EUREPGAP) y una inspección externa anual del productor por un OC aprobado por GLOBALGAP (EUREPGAP). Asimismo, el OC que certifica o en su defecto, un agente subcontratado, realizará un mínimo adicional de 10% de auditorías no anunciadas por año entre todos los productores certificados que hayan optado por esta opción.

- Opción 3 y 4: Esta etapa comprende un análisis comparativo de homologación, también llamado Benchmarking. Aquí se evalúa la equivalencia de su contenido y criterio de cumplimiento con respecto al de GLOBALGAP (EUREPGAP). En estas opciones se llevara a cabo una inspección externa por parte del OC aprobado por GLOBALGAP (EUREPGAP).

5.3.7. Trazabilidad y Segregación del Producto

Es importante señalar que todos los productos que cumplen con las exigencias de la normativa GLOBALGAP (EUREPGAP) y que están a la venta, deberán ser trazables y permanecer en espacios físicos separados de aquellos productos que no cumplen con tales requisitos.

Vemos así que el establecimiento frigorífico deberá tener identificado cuales son los productos registrados y deberá llevar un balance de entradas y salidas globales de la empresa, de manera de demostrar el cumplimiento dentro de la entidad legal.

5.4. Seguridad Alimentaria e Inocuidad

Generalmente se entiende que los términos seguridad e inocuidad alimentaria se utilizan como sinónimos cuando realmente no lo son. Según señala la Food and Agriculture Organization (FAO) existirá seguridad alimentaria “cuando todas las personas tienen permanente acceso físico y económico a suficientes alimentos inocuos y nutritivos para satisfacer sus necesidades nutricionales y sus preferencias alimentarias a fin de llevar una vida activa y sana”.

La inocuidad es una de las cuatro dimensiones de la Seguridad Alimentaria. Podemos definirla como la “garantía de que un alimento no causará daño al consumidor cuando el mismo sea preparado e ingerido de acuerdo con el uso a que se destine” según el Codex Alimentarius.

Es importante mencionar que un alto porcentaje de los problemas acaecidos se producen por un uso distinto al descrito en la etiqueta del producto, ya sea porque se utilizaron mayores dosis o porque no se respetaron los periodos de espera previa a la faena del animal tratado.

Tradicionalmente el aseguramiento de la inocuidad de carnes ha recaído sobre la industria y comercio, mediante ciertos controles oficiales apuntando básicamente a la inspección final del producto a ser consumido.

A partir de la década del 80 comienza a generalizarse a nivel internacional la aplicación del Análisis de Peligros y Puntos Críticos de Control (HACCP, por su sigla en inglés) el cual asegura la inocuidad de las carnes y cortes a nivel industrial.

El HACCP se define como un sistema preventivo para asegurar la producción de alimentos inocuos basado en la aplicación de principios científicos y técnicos.

A pesar que la legislación en Uruguay aun no ha establecido la obligatoriedad de la implementación y desarrollo de planes HACCP en ningún producto alimenticio así como tampoco en ningún eslabón de la cadena agroalimentaria, la industria frigorífica deberá contar con un plan HACCP debidamente desarrollado y adecuadamente implementado de manera de poder exportar a los mercados internacionales.

Dado que se pudo observar que en la práctica la implementación del sistema HACCP es compleja y de dudosa utilidad, la industria frigorífica deberá adoptar y aplicar entonces las bien conocidas “Buenas Prácticas Agropecuarias” (BPA) dentro de sus sistemas de producción, promoviendo de esta manera la minimización de los peligros biológicos, químicos o físicos que puedan afectar la salud de los consumidores.

Es importante destacar que cada eslabón de la cadena posee herramientas para contribuir a mantener y mejorar la inocuidad del producto, en un compromiso de mejora continua de la calidad de carne uruguaya. Es así que tanto la industria, los productores, los consumidores, transportistas y comerciantes así como también el Estado deberán reconocer sus responsabilidades en la producción de alimentos inocuos para los consumidores.

6. INDICADORES DE ACTIVIDAD DEL SECTOR INDUSTRIAL

El objetivo de este capítulo es demostrar a través de la evolución de principales indicadores de actividad de los últimos años, la importancia del sector en la economía del país.

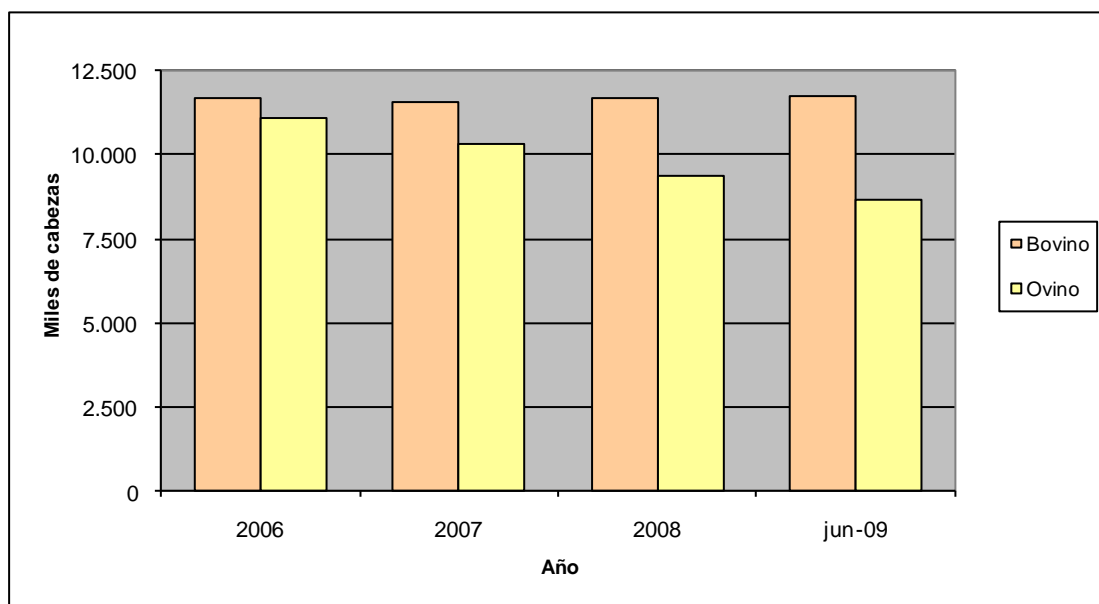
Dividiremos dicho análisis en 4 partes: Existencias, Faena y Producción, Precios y Exportación.

Se analizarán principalmente los activos más característicos de la industria frigorífica, que son los ovinos y los bovinos, los cuales se consideran ampliamente representativos de la actividad del país en este sector, sin dejar de lado los subproductos derivados de los mismos.

6.1. Principales Indicadores

6.1.1. Existencias

Figura 15. Resumen de existencias de ovinos y bovinos (Años 2006 - 2008 y primer semestre 2009)

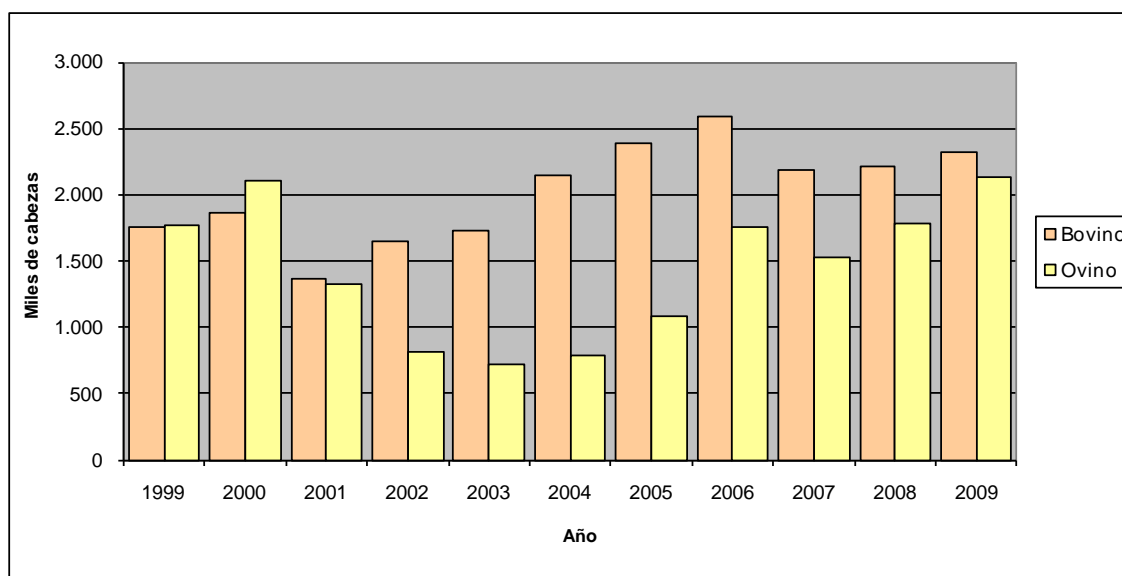


Fuente: Elaboración propia en base a datos de INAC, MGAP y DDJJ de productores

La existencia de bovinos se ha mantenido constante en los últimos 3 años con variaciones de aproximadamente 100.000 cabezas entre cada uno de estos años. La existencia de ovinos ha descendido linealmente en este período marcando una tendencia a la baja en la inversión de este tipo de ganado, seguramente sujeto a una preferencia a la producción del ganado bovino en el sector.

6.1.2. Faena

Figura 16. Faena bovinos y ovinos (Años 1999 - 2008)



Fuente: Elaboración propia en base a datos de INAC y MGAP

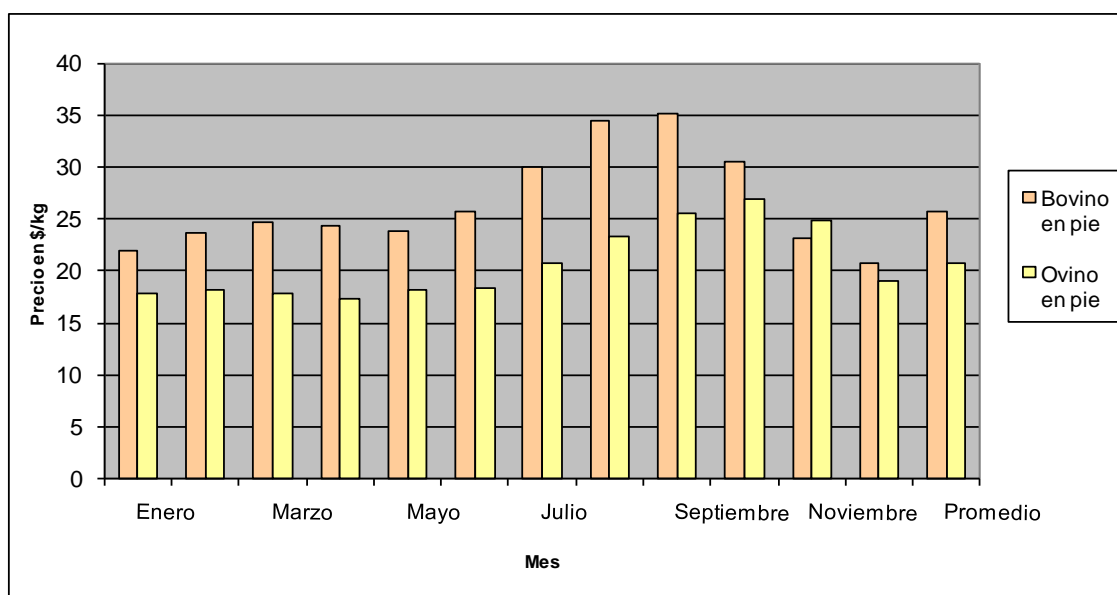
La faena de bovinos ha tenido su mínima expresión en el año 2001 y ha ascendido a valores máximos durante el año 2006, con un máximo de 2.589.000 cabezas. Durante el período 2001 - 2006 la faena de bovinos recuperó y superó sus valores iniciales de los años 1999 y 2000, estabilizándose en los años 2007 y 2008 a un promedio de 2.200.000 cabezas. De acuerdo a las cifras elaboradas por la Dirección de Informaciones y Análisis Económico del INAC, podemos mencionar que la faena de ganado bovino durante el 2009 ascendió a un total de 2.325.692 cabezas, representando un incremento del 5% con respecto al 2008.

En el caso de los ovinos vemos que el punto crítico se dio en el año 2003, comenzando su descenso en los años 2001 y 2002, claro reflejo de la situación económica del país en esa época. Al igual que en el caso de los bovinos, la faena comienza a ascender para estabilizarse luego en el período que incluye los años 2006 a 2008. La cifra de faena de ovinos en establecimientos industriales fue de 2.131.200 cabezas, lo que representa un 20% más que el año anterior.

Es importante mencionar que este incremento en las respectivas faenas tiene como destino el mercado interno, el cual podemos decir que la demanda ha respondido de forma muy satisfactoria y a las exportaciones, las cuales, a pesar de ser un año de crisis mundial se han mantenido en muy buenos niveles.

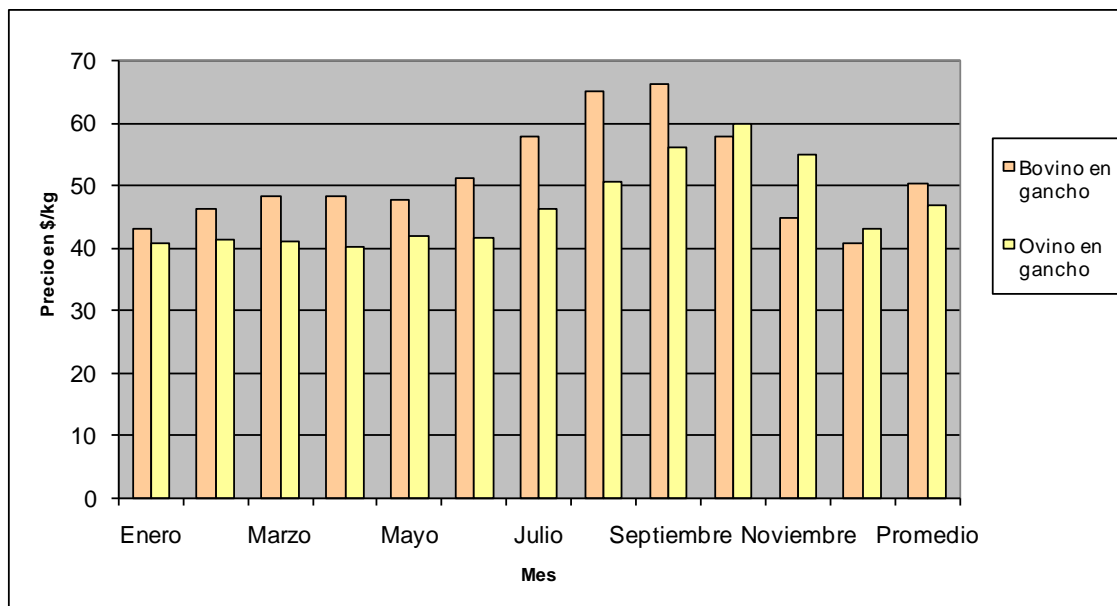
6.1.3. Precios

Figura 17. Precio promedio en \$ Uruguayos bovinos y ovinos en pie (Año 2008)



Fuente: Elaboración propia en base a datos de INAC y MGAP

Figura 18. Precio promedio en \$ Uruguayos bovinos y ovinos en gancho (Año 2008)



Fuente: Elaboración propia en base a datos de INAC y MGAP

La evolución de los precios de los bovinos durante el año 2008 demuestra una tendencia a la suba durante la segunda parte del año. El valor medio durante este año es de 25.82 \$/Kg. subiendo a un máximo de 35.27 \$/Kg. durante el mes de setiembre.

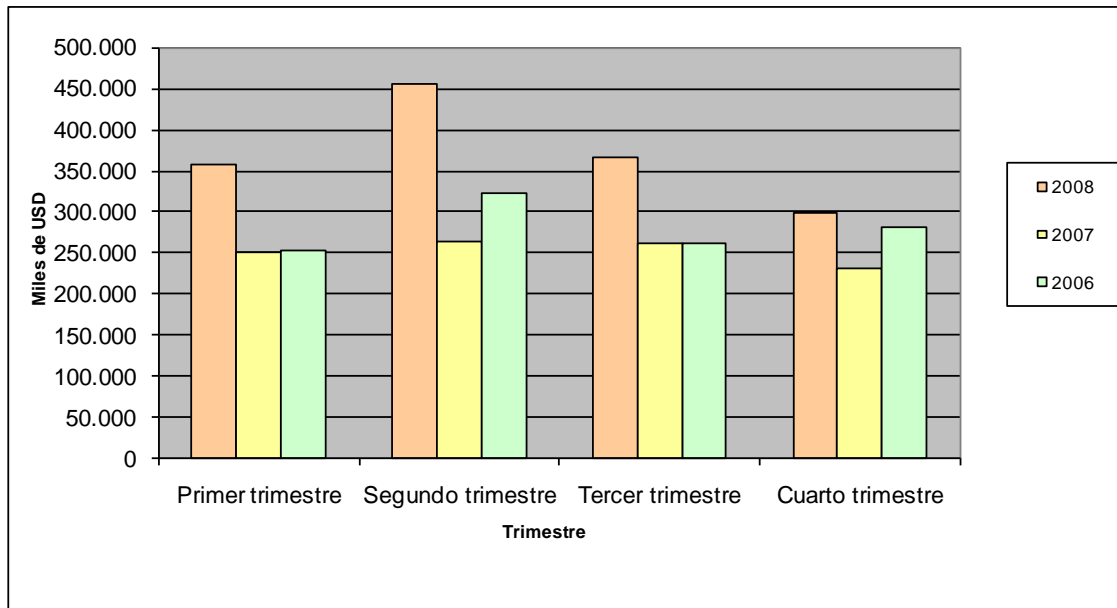
Al igual que en el caso de los bovinos, el comportamiento del precio durante el año 2008 ha demostrado un ascenso en la segunda mitad del año. El promedio del precio de la

carne ovina es aproximadamente de \$ 5/Kg. menor que el precio promedio, durante este período, de la carne bovina.

Esto marca una diferencia entre ambos productos, en términos de calidad y preferencias de consumo, claramente reflejada y trasladada al precio de los mismos.

6.1.4. Exportación

Figura 19. Total de Exportación del sector cárnico por trimestre (Años 2006 - 2008)

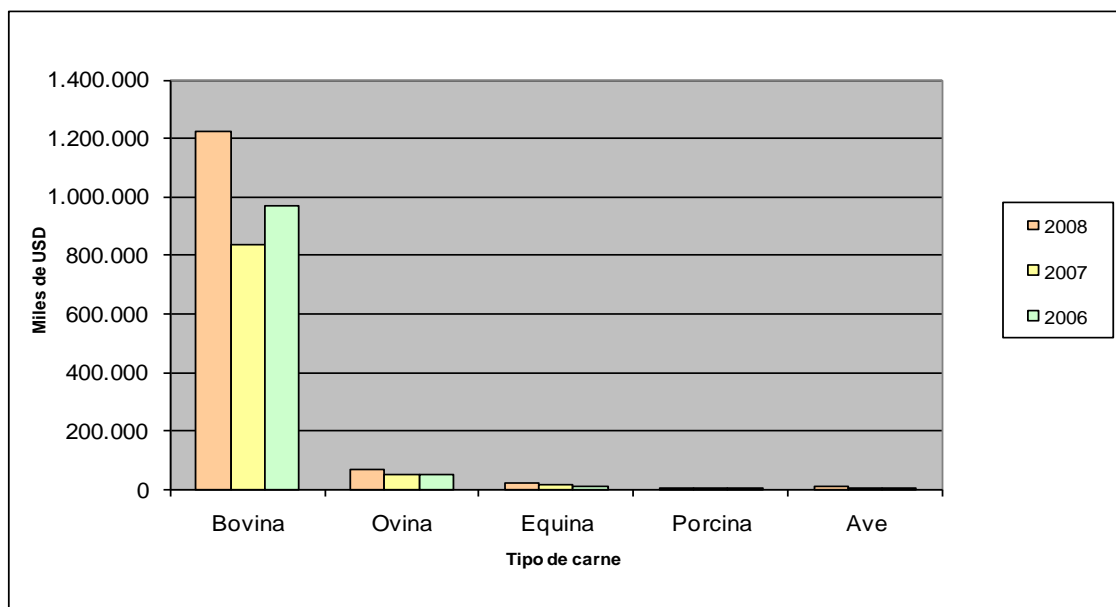


Fuente: Elaboración propia en base a datos de INAC y MGAP

Comparativamente en los últimos 3 años, el 2008 supera ampliamente los años anteriores en términos de exportación. Esto refleja una gran evolución del sector y un importante crecimiento del país en términos de ingresos.

El 2008 es el mejor año de las exportaciones del país, se superan los 1479 millones de dólares en el total del sector cárnico.

Figura 20. Total de Exportación del sector cárnico por producto (Años 2006 - 2008)



Fuente: Elaboración propia en base a datos de INAC y MGAP

Definitivamente el principal producto de exportación es la carne bovina superando ampliamente el 80% del total de las exportaciones durante el período. En segundo lugar encontramos la carne ovina, seguido por las menudencias, subproductos primarios para uso industrial, y por último, por el subproducto industrializado.

Nuevamente se destaca el 2008 como el mejor año para las exportaciones del país, superando los 1200 millones dólares en carne bovina.

6.2. Resumen y análisis de la información

El análisis realizado muestra la gran importancia y el continuo crecimiento del sector en los últimos años.

La actividad agropecuaria es sin duda una de las principales industrias del país tanto a nivel local como a nivel internacional a través de las exportaciones.

Cabe destacar la carne bovina como principal ingreso dentro del sector, sin restar la importancia de la carne ovina. Esto se refleja claramente en números en los 4 puntos analizados; Existencias, Faena, Precios y Exportación.

La carne bovina es ampliamente el principal producto en términos de exportaciones, tanto en cantidad como en ingresos. Uruguay es reconocido internacionalmente por tener productos de calidad. Esto le permite abrir barreras internacionales y ampliar sus mercados, lo que repercute directamente en el aumento y el papel que juegan las exportaciones en los últimos años.

El sector ha sabido repuntar el golpe de la crisis económica del 2002 para llegar en estos últimos años a un alto nivel de productividad y exportaciones.

Se destaca el año 2008 en el que las exportaciones llegaron a su máximo histórico generando un ingreso de 1479 millones en el total para el sector cárnico.

7. RATIOS UTILIZADOS POR LAS EMPRESAS DEL SECTOR

El análisis financiero dinámico permite comparar el comportamiento de las variables claves a través del tiempo, en tanto el análisis estático permite analizar variables claves dentro de un periodo específico enfocado aisladamente.

El análisis mediante ratios debe realizarse con prudencia:

- Desde el punto de vista del cálculo: los métodos contables utilizados por las empresas podrían determinar ratios no comparables; una contabilidad distorsionada implicara índices financieros distorsionados; la contabilidad puede estar internacionalmente manipulada con el fin de mejorar algunos ratios financieros.
- Desde el punto de vista de la interpretación: se debe conocer su verdadero significado, más allá de uso mecánico, requiere un conocimiento del sector de actividad dado que el mismo valor para un índice puede resultar bueno para una industria y malo para otra; se deben determinar los factores claves a utilizar dado que el uso de muchos índices y ratios puede esconder la información relevante de la industria objeto de estudio.

Se manejan ratios de rentabilidad, liquidez, actividad y rotación, endeudamiento y cobertura.

7.1. Ratios de Rentabilidad

Los ratios de rentabilidad permiten analizar la rentabilidad de la empresa en el contexto de las inversiones que realiza o del nivel de ventas que posee.

- Margen bruto: es el % de utilidad obtenida por sobre el costo de las ventas, y permite determinar la capacidad que tiene la empresa para definir los precios de venta de sus productos o servicios.

$$\frac{\text{Ingresos por Ventas} - \text{Costo de Ventas}}{\text{Ingresos por Ventas}}$$

- Margen operacional: es el % de utilidad obtenida por sobre los resultados operacionales, y permite determinar la eficiencia operativa de la empresa.

$$\frac{\text{Resultado Operacional}}{\text{Ingresos por Ventas}}$$

- Margen neto: es el % de utilidad o pérdida obtenida por sobre los resultados netos, por cada peso que se vende.

$$\frac{\text{Resultado del Ejercicio}}{\text{Ingresos por Ventas}}$$

- Resultado sobre patrimonio: es el porcentaje de utilidad o pérdida obtenido por cada peso que los dueños han invertido en la empresa, incluyendo las utilidades retenidas.

$$\frac{\text{Resultado del Ejercicio}}{\text{Patrimonio Promedio}}$$

- Resultado sobre activos: es el % de utilidad o pérdida previo a los gastos financieros (resultado de la empresa sin deuda), obtenido por cada peso invertido en activos.

$$\frac{\text{Resultado Operacional x (1-t)}}{\text{Activos Promedio}}$$

- Resultado sobre Capital invertido: es el % de utilidad o pérdida operacional menos el Impuesto a la Renta ajustado, obtenido por cada peso invertido en los activos imprescindibles para la operación.

$$\frac{\text{Resultado Operacional x (1-t)}}{\text{Activos Promedio} - \text{Activos Prescindibles}}$$

7.2. Ratios de Liquidez

Los ratios de liquidez permiten analizar la capacidad de una empresa de convertir sus activos en caja o de obtener caja para satisfacer su pasivo circulante, es decir, miden la solvencia de una empresa en el corto plazo.

- Razón circulante o corriente: corresponde a las veces que el activo circulante sobrepasa al pasivo circulante. Idealmente su valor debe ser mayor que 1 (situación de riesgo), pero menor que 1,5 (situación de recursos ociosos).

$$\frac{\text{Activo Corriente}}{\text{Pasivo Corriente}}$$

- Capital de Trabajo: son los recursos necesarios para atender la operación normal de la compañía, es decir, cumplir con las obligaciones de corto plazo (pasivos corrientes). Para cumplir con estas obligaciones corrientes la compañía cuenta en primera medida con sus activos corrientes, pues son éstos los activos que generan efectivo de forma rápida.

$$\text{Capital de Trabajo: Activo Corriente} - \text{Pasivo Corriente}$$

- Razón Ácida: es la prueba más restrictiva de liquidez. Muestra la capacidad de la empresa para responder a sus obligaciones de corto plazo con sus activos circulantes, excluidos aquellos de no muy fácil liquidación. Idealmente debería fluctuar entre 0,5 y 1.

Caja + Valores Negociables

Pasivo Corriente

7.3. Ratios de Actividad y Rotación

Los ratios de actividad y rotación permiten analizar la eficiencia con que una organización hace uso de sus recursos. Mientras mejores sean estos índices se estará haciendo un uso más eficiente de los recursos utilizados.

- Rotación de cuentas por cobrar: muestra la velocidad (en veces) en que la empresa convierte sus Cuentas por cobrar en Caja.

Cuentas por Cobrar Promedio

Ingresos por Venta

- Rotación de inventarios: muestra la velocidad (en veces) en que la empresa convierte sus inventarios en Ventas.

Costo de Ventas

Inventario Promedio

- Rotación de cuentas por pagar: muestra las veces en que la empresa convierte sus Compras de mercaderías en Cuentas por pagar.

Compras de Mercaderías

Cuentas por Pagar Promedio

- Plazo promedio de cuentas por cobrar: corresponde a los días que las ventas, tanto las en efectivo como las de crédito, permanecen como cuentas por cobrar, es decir, el plazo promedio de crédito que la empresa otorga a sus clientes.

365

Rotación de Cuentas por Cobrar

- Plazo promedio de cuentas por pagar: es el plazo que las compras de existencias permanecen como cuentas por pagar o el plazo promedio de crédito obtenido por la empresa de sus proveedores.

365

Rotación de Cuentas por Pagar

- Plazo Promedio de Inventario: corresponde al promedio de días que el inventario permanece en stock.

365

Rotación de Existencias

- Período de financiamiento: son los días de Capital de trabajo necesarios para suplir la diferencia entre los días de crédito otorgados a los clientes, los días de permanencia de las existencias en stock y los días de crédito que se consiguen de los proveedores.

Plazo Promedio de Cuentas por Cobrar + Plazo Promedio de Inventario - Plazo Promedio de Cuentas por Pagar

- Rotación del Capital de Trabajo: muestra las veces en que el Capital de trabajo es capaz de generar las ventas.

$$\frac{\text{Capital de Trabajo Promedio}}{\text{Ingresos por Ventas}}$$

- Rotación de los activos: muestra las veces en que el Activo es capaz de generar los ingresos de la explotación o Ventas.

$$\frac{\text{Activos Promedio}}{\text{Ingresos por Ventas}}$$

- Intervalo de posición defensiva: muestra los días que puede funcionar la empresa sin realizar nuevas ventas, financiando sus costos operacionales con Activos circulantes.

$$\frac{\text{Caja + Valores Negociables + Cuentas por Cobrar}}{(\text{Gastos de Administración y Ventas})/365}$$

- Apalancamiento operacional: muestra el potencial y flexibilidad operacional de la empresa, en base a medir la elasticidad del Resultado operacional con respecto a las Ventas.

$$\frac{\text{Variación \% Resultado Operacional}}{\text{Variación \% Ingresos por Ventas}}$$

7.4. Ratios de Endeudamiento

Los ratios de endeudamiento miden la proporción de financiamiento hecho por terceros con respecto a los dueños de la empresa. De la misma forma, muestra la capacidad de la empresa de responder por sus obligaciones con los acreedores.

- Razón de endeudamiento: muestra qué proporción de los activos ha sido financiada con deudas. Desde el punto de vista de los acreedores equivale la porción de activos comprometidos con acreedores no dueños de la empresa.

$$\frac{\text{Pasivos}}{\text{Activos}}$$

- Apalancamiento financiero (razón deuda-patrimonio): muestra la relación de financiamiento de la empresa. Desde el punto de vista de los acreedores corresponde al aporte de los dueños comparado con el aporte de no dueños.

Pasivos
Patrimonio

- Razón deuda corto plazo-deuda total: muestra la estructura del financiamiento de terceros. Muestra qué proporción de los pasivos tiene vencimiento en el corto plazo.

Pasivos de Corto Plazo
Pasivos

7.5. Ratios de Cobertura

Los ratios de cobertura miden la capacidad de la empresa para hacer frente a las distintas obligaciones emanadas de la existencia de deudas con terceros.

- Cobertura de gastos financieros: muestra las veces que la empresa puede cubrir los gastos financieros con sus resultados.

Resultado antes de Impuestos + Gastos Financieros
Gastos Financieros

8. CONCLUSIONES

Con la creación de INAC, se intentaron establecer medidas para mejorar el rendimiento del sector tanto a nivel local como a nivel internacional. Dicha persona pública no estatal cuenta con amplios cometidos, entre los cuales se encuentra la realización de análisis económicos, financieros y de costos de las empresas de la industria tanto a nivel global como individual.

La creación de dicho Instituto fue muy importante tanto para apoyar como para monitorear a uno de los sectores productivos más importantes del país. Tal como mencionamos anteriormente, desde hace muchos años el sector cárnico genera grandes ingresos al país a nivel local, por los importantes volúmenes que se manejan en el mercado interno, como a nivel internacional. Esto conlleva a importantes oscilaciones de la economía nacional así como la creación de gran cantidad de puestos de trabajo.

Para lograr esto es que se crea, entre otras medidas el Sistema de Registración Contable Uniforme confeccionado por INAC aplicable a la Industria Frigorífica a partir del 30 de setiembre de 1973.

La creación e implementación de dicho sistema fue ampliamente positiva desde el punto de vista de los objetivos que INAC persigue desde aquel entonces, con respecto al control económico financiero que quería lograr en las empresas componentes de la Industria Frigorífica. Se logró de esta manera la unificación de los criterios contables, formas de registración y presentación de la información, teniendo de esta manera una base de información unificada, estandarizada y homogénea facilitando la comparabilidad y análisis de las empresas del sector a nivel local.

Desde la perspectiva de INAC, se logró en gran medida lo que se buscaba teniendo la base para la toma de medidas y decisiones que involucren a este sector tan importante para el país.

Sin embargo, desde el punto de vista de las empresas, la implementación del mismo fue bastante dificultoso. Las empresas comprendidas en el mencionado sistema tuvieron que pasar a tener desde dos hasta tres contabilidades para registrar la misma operativa de la empresa: se lleva una contabilidad para INAC, una contabilidad para la Gerencia y para las empresas pertenecientes a grupos de inversionistas multinacionales, llevan una contabilidad corporativa para el grupo. Esto genera grandes costos administrativos para las empresas y gran cantidad de horas y recursos invertidos en algo que podría definitivamente ser más sencillo y simplificado.

Sucede exactamente lo mismo con el caso de la presentación de la información: un plan de cuentas muy extenso y detallado para la confección de los Estados Contables y un planillado del sistema de costos compuesto por 16 planillas con instrucciones específicas y minuciosas hacen que el Sistema de Registración Contable Uniforme sea cada vez mas rechazado por los profesionales del sector.

Por otro lado, cada tres meses los frigoríficos tienen que estar enviando información a INAC lo que, más allá de los altos costos de personal en que se incurre, genera que las empresas tengan información en tiempo real y le brinda a dicho instituto la posibilidad de un monitoreo continuo.

Pasaron muchos años desde la creación del INAC y su sistema, mientras tanto, el IASB se ha dedicado a estudiar e incursionar en varios aspectos importantes de la contabilidad, partiendo originalmente de normas que luego fueron revisadas para lograr una versión actual que se adapta a los requerimientos de los mercados nacionales e internacionales. A las mismas se le suman sus respectivas interpretaciones que permiten agregar valor a dichas normas y contemplar las diferentes alternativas.

En los últimos tiempos, Uruguay ha llevado a cabo un proceso de convergencia a las NICs en las que el principal objetivo ha sido adaptarse a los parámetros internacionales de contabilidad. Al día de la fecha se puede decir que esto se ha logrado o que por lo menos se está muy cerca de lograrlo.

Siguiendo estos antecedentes a nivel nacional y sabiendo que la tendencia a nivel internacional se basa en la convergencia a las NICs, nos resultó de particular interés cuestionar la necesidad de un sistema contable específico para una industria en particular.

Consideramos que el objetivo de unificación y homogeneidad que persigue INAC se puede lograr tomando otros caminos. Llegamos a la conclusión de que el sistema de INAC carece de sentido, teniendo la posibilidad de aplicar tal como lo hacen el resto de las industrias del país y la mayoría de las empresas a nivel internacional las NICs del IASB.

Con similares consideraciones es que INAC opta por seguir este camino y el 21 de diciembre de 2009 opta por la adecuación del Sistema de Registración Contable Uniforme a las Normas Contables Adecuadas, mediante la Resolución N° 09/172.

Esto deriva en un gran avance en lo relativo a la contabilidad en la industria frigorífica, trasladándose desde un sistema específico, obsoleto y muy particular a un sistema ampliamente aceptado por la doctrina más calificada a nivel nacional e internacional.

El sistema de INAC poseía grandes carencias; entre ellas no permitía utilizar una moneda funcional diferente al peso uruguayo, sabiendo que en la mayoría de las empresas correspondería establecer como moneda funcional el dólar siguiendo los lineamientos de las Normas Contables Adecuadas. Generalmente las ventas como los insumos y fondos utilizados para financiar la actividad de la empresa son en dólares por lo que resulta lógico definir como moneda funcional el dólar.

Asimismo, en caso de que se defina como moneda funcional el peso, resulta fundamental realizar un ajuste que refleje la pérdida del valor de la moneda tal como lo indica la NIC 29.

También son muy importantes las consideraciones realizadas por la NIC 12 en lo relativo a la registración del impuesto a la renta o impuesto a las ganancias. El reconocimiento del impuesto diferido generado por diferencias temporarias puede tener un impacto material en los Estados Contables y por lo tanto es una herramienta fundamental a tener en cuenta.

En lo que respecta a los bienes de uso consideramos que carece de sentido la fijación de coeficientes de revaluación, vida útil y valor residual. Para los bienes de cambio tampoco parece lógico un sistema de valuación especial apartándose de las Normas Contables Adecuadas. Las disposiciones incluidas en la NIC 2, 16, 36 y 38, mencionadas en los capítulos anteriores, son de mayor razonabilidad y de gran aceptación doctrinaria.

El ajuste por apalancamiento perteneciente al sistema de INAC, fue creado con el fin de reflejar ganancias en los Estados Contables en épocas de crisis volcando a resultados parte de la revaluación de los bienes de uso y bienes de cambio. Este ajuste carece de sentido e incluso se aparta de la realidad pues el único fin que persigue es reflejar algo que definitivamente no concuerda con la realidad para evitar resultados negativos en los Estados Contables.

Consideramos importante la aplicación de la NIC 1, Ley N° 16.060 y Decretos N° 266/007 y 103/991 a la hora de la confección de los Estados Contables. Los planes de cuentas los pueden definir las empresas con ciertos criterios y la elaboración de los anexos completos brinda información importante para los lectores de dichos estados. Actualmente la doctrina considera las Notas a los Estados Contables parte fundamental de los Estados Contables.

Por último, la Resolución N° 09/172 solicita a las empresas de la industria la presentación de información con cierta regularidad, que permite la actualización en tiempo real de la base de datos que posee INAC generando un monitoreo y apoyo constante. Dicha resolución ha representado un gran avance en lo relativo a la contabilidad, administración y gestión de las empresas de la Industria Frigorífica. Contribuye con la homogeneidad, comparabilidad y estandarización de los Estados Contables de las empresas del sector con el resto de las empresas nacionales e internacionales. Permitirá reflejar en los Estados Contables la realidad de las empresas, según la normativa comúnmente utilizada y aceptada, sin incluir en los mismos ajustes innecesarios, obsoletos y carentes de sentido.

9. ANEXOS

9.1. Normativa Tributaria Aplicable a la Industria Frigorífica

9.1.1. Impuestos a la Renta

La Ley N° 18.083 publicada en el Diario Oficial de 18 de Enero de 2007 dispone diversas normas de carácter tributario y económico-financiero, que rigen desde el 1° de julio de 2007.

9.1.1.1. Impuesto a las rentas de las actividades económicas (IRAE)

Grava las rentas de fuente uruguaya de actividades económicas. Constituyen rentas comprendidas las rentas empresariales, las obtenidas por determinados sujetos y las derivadas de actividades lucrativas industriales, comerciales y de servicios realizadas por empresas. La tasa del impuesto es del 25% que se aplica sobre la Renta Neta, la cual se obtiene deduciendo de la Renta Bruta los gastos devengados en el ejercicio para obtener y conservar las rentas gravadas, debidamente documentados. Solo podrán deducirse aquellos gastos que constituyan para la contraparte rentas gravadas por este impuesto, por el Impuesto a las Rentas de las Personas Físicas (IRPF), por el Impuesto a las Rentas de los No Residentes (IRNR) o por una imposición efectiva a la renta en el exterior. El gasto será deducible en su totalidad siempre que la tasa efectiva de imposición de esa renta para la otra parte sea igual o superior a la tasa de IRAE, mientras que si fuera inferior deberá proporcionarse.

A través del Decreto N° 56/009 y su posterior modificación a través del Decreto aprobado el 24 de Agosto de 2009, se reglamenta la aplicación y control de los Precios de Transferencia, que fueran incorporados en nuestra normativa a partir de la ley de Reforma Tributaria del año 2007.

Este impuesto fue reglamentado mediante el Decreto N° 150/007 publicado en el Diario Oficial del 04 de Mayo de 2007.

La obligatoriedad de tributar IRAE en los productores de mayor escala tiene por objeto equiparar la tributación del agro con el resto de las actividades económicas, fomentar la formalización del sector y lograr un mayor control de las sociedades anónimas y en comandita por acciones.

El IRAE tiene como ventaja para quienes lo tributen que es un impuesto que grava la renta real, existen mecanismos para incentivar inversiones y si hay pérdidas éstas se pueden pasar para años posteriores. Asimismo, si las rentas se distribuyen entre los socios se aplica un impuesto del 7% adicional. El Poder Ejecutivo establecerá topes para las sociedades personales que quedarían exoneradas de este adicional.

Los productores de mayor escala serán sujetos del IRAE, los aportes por IMEBA serán considerados a cuenta, y se devolverá en caso de exceder lo que se debía pagar. El resto

de los productores podrán optar por el IRAE o de lo contrario, por considerar su aporte al IMEBA como definitivo.

9.1.1.2. Impuesto a la Enajenación de Bienes agropecuarios (IMEBA)

Es un impuesto que grava la primera enajenación de los productos agropecuarios que se realice a sujetos pasivos del Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas (IRAE), constituyéndose éstos últimos en agentes de retención de dicho impuesto, de acuerdo a las diversas tasas fijadas para cada uno de los productos.

Las principales modificaciones en este impuesto luego de la entrada en vigencia del nuevo Sistema Tributario, se incorporan por el Decreto N° 265/007 de 25 de julio de 2007. El Poder Ejecutivo redujo ciertas alícuotas que gravan aquellos bienes que quedan comprendidos en este impuesto. Particularmente, en las enajenaciones de ganado bovino y ovino la tasa pasó del 2,15% a un 2% y se agregaron nuevos rubros menores, entre los cuales encontramos la ranicultura, helicicultura, cría de ñandú, de nutrias y similares, dejándose abierto a otros productos agropecuarios que determine el Poder Ejecutivo.

9.1.2. Impuestos a la propiedad

9.1.2.1. Impuesto al Patrimonio (IP)

Grava el patrimonio de las personas jurídicas gravadas por el Impuesto a las rentas de las actividades económicas, a la tasa del 1,5%. El monto imponible se determina por diferencia entre activo gravado y pasivo deducible (únicamente deudas comerciales, deudas por impuestos, excepto el propio IP, promedios durante el ejercicio de las deudas computables). Existe un abatimiento de hasta el 1% de lo pagado por este impuesto con lo pagado por IRAE en el mismo ejercicio, siendo el límite máximo del abatimiento el 50% del IP.

Es un tributo que grava los bienes y derechos situados económicamente en el país. Cuando existen activos en el exterior o exentos el pasivo sólo se computa por el importe que excede e valor de dichos activos.

Será deducible el promedio en el ejercicio de los saldos a fin de cada mes de las deudas contraídas en el país con instituciones financieras, fondos de inversión cerrados de créditos y fideicomisos, con excepción de los de garantía; pero no será deducible las deudas cuyo acreedor sea una persona de Derecho Público no contribuyente de este impuesto.

Se mantiene luego de la Reforma Tributaria la exoneración del patrimonio afectado a la actividad agropecuaria con excepción de las Sociedades Anónimas con acciones al portador, que tributarán sobre tierra, mejoras y semovientes. Las Sociedades Anónimas con acciones al portador (del agro y no del agro), tampoco podrán abatir hasta un 50% del Patrimonio con el IRAE (abatimiento que ya estaba vigente con el IRIC). Esta eliminación de las exoneraciones tiene como único objeto desestimular las sociedades anónimas con acciones al portador en el sector agropecuario.

Podemos mencionar que el Nuevo Sistema Tributario dispuso un programa de reducciones graduales de las tasas correspondientes a todas las escalas de este impuesto. El mismo comenzó durante el 2008 y se piensa que culminará en el 2024, momento en el cual todas las escalas tendrían una tasa uniforme del 0,10%.

9.1.3. Impuestos al consumo

9.1.3.1. Impuesto al Valor Agregado (IVA)

Este impuesto grava las operaciones onerosas consistentes en la circulación interna de bienes, la prestación de servicios dentro del territorio nacional, y la introducción de bienes al país, a la tasa básica del 22% o la mínima del 10% para determinados productos.

Son contribuyentes de este impuesto quienes tributen el Impuesto a las rentas de las actividades económicas.

De acuerdo a lo establecido el artículo 2 de la Ley N° 18.465, sobre Inflación y sus medidas orientadas a disminuirla, se fija a partir del 1° de febrero de 2009 (y por un periodo de ciento veinte días) en 0% la alícuota del IVA en la venta de carne picada congelada de origen vacuno (envasada al vacío), siempre que se produzca en el establecimiento de faena y se encuentre identificada.

De acuerdo al Decreto N° 116/009, del 27 de febrero de 2009, se prorroga hasta el 31 de agosto de 2009, la exoneración del impuesto (tasa mínima, 10%) en las enajenaciones de carne de ave fresca, congelada o enfriada y las menudencias. La exoneración de IVA a la carne de pollo rige desde septiembre de 2007 y ha ido prorrogándose sucesivamente. Desde esa fecha hasta febrero, la carne de pollo bajó 2,3% según la medición del Instituto Nacional de Estadísticas (INE).

En cuanto a la exoneración de carne de cerdo, se prorroga la exoneración del impuesto (tasa mínima, 10%) a las enajenaciones de carne de cerdo con hueso en estado fresco, congelada o enfriada. Por su parte, la exoneración de IVA a la carne de cerdo rige desde fines de diciembre de 2007 y también ha recibido sucesivas prórrogas. Desde esa fecha y hasta ahora, la carne de cerdo se incrementó 10,6%, según datos del INE.

Por último, respecto a la carne ovina podemos mencionar que se prorroga hasta el 31 de agosto de 2009 la exoneración del impuesto (tasa mínima, 10%) en las enajenaciones de dicha carne.

Dichas exoneraciones regirán entre el 1° de marzo y el 31 de agosto de 2009.

La explicación en el Ministerio de Economía es que la exoneración de IVA a estas carnes alternativas "además de facilitar el acceso de la población a estos productos, genera incentivos para reducir el precio de los cortes de carne bovina".

9.1.4. Otros tributos

9.1.4.1. Aportes patronales

Esta actividad industrial se encuentra gravada en concepto de contribuciones especiales de seguridad social, a la tasa genérica del 7,5%, con destino al Banco de Previsión Social (BPS).

9.1.4.2. Fondo de inspección sanitario (FIS)

Este impuesto recae sobre actividades como expedición por el frigorífico o matadero, de carne vacuna y ovina destinada al consumo y a las exportaciones de carne realizadas por el frigorífico. La tasa del impuesto es del 1%.

El mismo se encuentra vigente sin perjuicio que el artículo segundo de la Ley N° 18.083 faculta al Poder Ejecutivo a establecer la fecha a partir de la cual quedara derogado dicho impuesto.

9.1.5. Beneficios a la exportación

Es importante mencionar el alto porcentaje de las exportaciones en el total de las ventas realizadas por la industria frigorífica. Si vamos unos años para atrás podemos mencionar que los beneficios obtenidos por esta industria por concepto de devolución de tributos en la exportación - a una tasa promedio del 5% - alcanzaron los USD 33 millones.

Coexisten diversos regímenes que establecen la devolución de tributos abonados indirectamente durante el proceso productivo y que están incluidos en el costo del producto exportado. De esta manera se desgrava al producto exportado de los tributos locales mediante mecanismos de devolución de impuestos indirectos y bonificaciones.

Por el artículo 4 del Decreto N° 230/007 se dispuso que las tasas de devolución de impuestos indirectos fijadas por el Decreto N° 97/007, de 21 de marzo de 2007, regirán hasta el 30 de septiembre de 2007. La Ley N° 16.492 de 2 de junio de 1994 regula el régimen de devolución de tributos a las exportaciones. Mediante el Decreto N° 230/007 de 29 de junio de 2007 se dispuso fijar para las operaciones de exportación registradas a partir del 1 de octubre de 2007, las tasas de devolución de tributos que en cada caso se indican, a las exportaciones de los productos que constan en el anexo I de este decreto, ordenados según su Nomenclatura Común MERCOSUR (NCM).

Todos los productos de la lista tienen asignado un porcentaje del 2% en concepto de devolución de tributos, con excepción de los productos cárnicos a los cuales se le fijó una tasa superior: 2.5%. Los NCM que figuran en la lista con el porcentaje de 2,5 están comprendidos desde el ítem 0201100020 hasta el 0205000049.

A partir del Decreto N° 389/009 de 20 de agosto de 2009, se dejaron sin efecto las tasas de devolución de tributos vigentes, aplicables a las exportaciones de los productos cuyos ítems arancelarios se indican en el Anexo I de este decreto, y que están contenidos en los Capítulos 03, 10, 15, 44 y 71.

En el artículo 2 se fijan por un plazo de 180 días a partir del 1 de septiembre de 2009, las tasas de devolución de tributos que se indican, aplicables a las exportaciones de los productos cuyos ítems arancelarios constan en el Anexo II de este decreto.

En este decreto se establece que se verifican asimetrías en el régimen de devolución de tributos a las exportaciones en lo que respecta al tratamiento de las materias primas sin procesar, y que la recesión mundial ha impactado desfavorablemente en sectores de exportación identificados por el Gabinete Productivo, dificultando el acceso de los productos uruguayos a los mercados internacionales. Por ello, se ha considerado necesario ajustar el régimen de devolución de tributos sin que ello suponga un mayor costo fiscal, y uniformizar el mencionado régimen en lo que refiere a los beneficios otorgados a las materias primas en bruto, evitando los incentivos a su exportación en dicho estado. Finalmente se establece que se considera conveniente aprobar un aumento transitorio de la devolución de impuestos a los sectores que se han visto más afectados por la crisis internacional.

9.1.6. Consultas expedidas por la DGI relacionadas con la tributación del sector Frigorífico

9.1.6.1. Consulta 4336 Publicada en el Boletín Informativo N° 370 de 31 de marzo de 2004

Una empresa dedicada a la exportación de carne bovina y ovina realizando la faena a facón en otras plantas frigoríficas habilitadas consulta su situación respecto a los Impuestos para el Fondo de Inspección Sanitaria (FIS) para determinar cuándo corresponde aportar y a que tasa debe aportar el mismo.

El Art. N° 1 del TIT N° 18 del T.O. 1996 en sus tres literales nos indica de donde obtendrá recursos el Fondo de Inspección Sanitaria (FIS) y estos son:

- a) Un impuesto del 1% sobre el FOB declarado en las exportaciones de carne de especie bovina, ovina, suina, equina, de aves y animales de caza menor en todas sus formas excepto conservados. Reglamentado en el Decreto N° 381/990, artículo 1, de 22 de agosto de 1990.
- b) Un impuesto del 1% sobre el precio de la carne de origen vacuno y ovino que se destine al consumo de la población y que provenga de establecimientos de faena habilitados por el Ministerio de Ganadería, Agricultura y Pesca.
- c) Un impuesto del 1% sobre el valor de venta de la carne de las especies bovina y suina con destino a la industria y que provenga de establecimientos de faena habilitados del Ministerio de Ganadería, Agricultura y Pesca, reglamentado por el Art. N° 13 del Decreto N° 381/990 del 22 de agosto de 1990. De acuerdo al texto legal, este tributo grava distintos hechos económicos, en particular en el caso planteado se verifican dos actividades por la que deberá aportar el impuesto ya que las actividades descriptas se ven incluidas en los literales a) y c) del Art. N° 1 del TIT N° 18 del T.O. 1996.

En el caso de exportación está gravado por el Art. N° 1 del Decreto N° 381/990 del 22 de agosto de 1990 y para el caso en que faena otro frigorífico y luego se realiza la venta para la industria y se encuentra incluido en el Art. N° 15 del Decreto N° 381/990 por lo cual se encuentra gravado también, por lo que se concluye que están alcanzadas las dos actividades por el impuesto.

Referente al segundo punto de la consulta la forma de cálculo del Impuesto también hay que diferenciar dos casos:

- Para el caso de exportación el impuesto se determina sobre el 1% del FOB declarado.
- Para el caso de faena para la industria de carne bovina el impuesto se integra del 1% sobre los kilos de carne gravada por el precio ficto a nivel del establecimiento industrializador que establece la DGI con asesoramiento del INAC.

9.1.6.2. Consulta 4419 Publicada en el Boletín Informativo N° 374 de 05 de julio de 2004

Un Frigorífico consulta si las ventas de carne bovina y ovina que realiza a una Empresa exportadora de carne se encuentran gravadas por los Impuestos que financian el Fondo de Inspección Sanitaria (FIS). Manifiesta la interesada que la Empresa adquirente abona el FIS en ocasión de la exportación y adelanta opinión en el sentido que no corresponde abonar el Tributo por las ventas en consulta. El Decreto N° 381/990 de 22 de agosto de 1990, Reglamentario del FIS, está dividido en cuatro Capítulos. Uno para cada uno de los tres hechos generadores y un cuarto que contiene disposiciones comunes a los tres. Los hechos generadores se encuentran en los siguientes artículos: Art. N° 1 del Decreto N° 381/990, Art. N° 7 del Decreto N° 381/990 y Art. N° 13 del Decreto N° 381/990, y gravan:

Art. 1) Las exportaciones de carne bovina, ovina, suina, equina, de aves y de animales de caza menor, en todas sus formas, excepto conservadas.

Art. 7) La expedición por el Frigorífico o Matadero, de carne vacuna y ovina con destino al consumo de la población.

Art. 13) La expedición por el Frigorífico o Matadero de la carne bovina y suina, con destino a la Industria. Resulta claro que las ventas en análisis no verifican los hechos generadores de los

Artículos 1 y 7, al no tratarse de exportaciones ni de ventas con destino al consumo. Únicamente podría verificarse el hecho generador reseñado en el Artículo 13, si la Empresa Exportadora sometiera a la carne adquirida a un proceso Industrial.

De no darse ese extremo, las ventas de carne bovina y ovina realizadas a la Empresa Exportadora no se encuentran gravadas por los Impuestos que financian el Fondo de Inspección Sanitaria.

9.1.6.3. Consulta 4643 de 16 de noviembre de 2006

Una empresa cuyo giro es comercialización de pollos en pie y faenados, consulta sobre la tributación que la alcanzará al realizar la siguiente operativa:

- Compra de pollitos bebés recién nacidos;
- Compra de alimentación para dichos animales;
- Contratar los servicios de granjeros y sus instalaciones;
- Compra de combustible para la calefacción y productos para la sanidad;
- Venta de pollos en pie o faenados por un frigorífico.

La situación es distinta si la consultante vende los pollos en pie o faenados, debiendo considerarse asimismo si esos pollos vendidos incluyen comprados bebé y criados por el consultante y también pollos comprados ya criados que sólo revende.

a) Si la actividad desarrollada por el consultante se limita exclusivamente a la compra de pollos bebé, por la cría y posterior venta de los mismos en pie, desarrollará una actividad agropecuaria comprendida en el IRA (Art. N° 2 del TIT N°8 T.O. 96). Por tanto, será objeto de retención del IMEBA si vende a contribuyentes del IRIC, Municipios u organismos estatales.

De acuerdo al Art. N° 6 del TIT N° 8 del T.O. 96, podrá optar por tributar el IRA o el IMEBA. En cuanto a las adquisiciones de los pollitos bebés, no se verificaría el hecho generador del IMEBA en virtud de que son adquiridos a productores agropecuarios y/o contribuyentes de IRIC.

En cuanto al IVA, sus ventas quedarán comprendidas en el régimen de impuesto en suspenso previsto en el Art. N° 11 del TIT N° 10 del T.O. 96 en tanto hubiera optado por tributar IRA. En cambio si se trata de un contribuyente de IMEBA, no se configura el aspecto subjetivo del hecho generador del impuesto.

b) Si la actividad desarrollada por el consultante se limita exclusivamente a la compra de pollos bebé, la cría y posterior venta de los mismos faenados, la actividad será de agroindustria.

En consecuencia, para la liquidación de sus rentas deberá aplicar lo establecido por el Decreto N° 792/988 de 23 de Noviembre de 1988, estando gravadas las ventas por el IVA a la tasa mínima. En relación al IMEBA, la afectación de los pollos criados a la actividad industrial estará gravada por tal tributo y el consultante deberá actuar como agente de retención del tributo en oportunidad de adquirir los pollos a productores agropecuarios, tanto sean éstos pollos bebé o gordos en pie.

Respecto a este impuesto, no se comparte la posición del consultante en cuanto a la existencia de doble tributación. Si bien la doble imposición no está prohibida, la misma no ocurre dado que en una instancia el impuesto grava la venta del productor agropecuario, en tanto en la etapa siguiente grava la afectación del bien hecha por el consultante.

c) En caso que la actividad consista en la compra de pollos bebé, la cría y la posterior venta faenados o en pie, tanto de esos pollos como de otros comprados ya criados, deberá aplicar también lo dispuesto por el Decreto N° 792/988 de 23 de Noviembre de 1988, a los efectos de determinar si liquida o no, el IRIC por la totalidad de sus rentas.

En cualquiera de las hipótesis planteadas por el referido Decreto N° 792/988, la consultante es contribuyente de IRIC, por lo que deberá actuar en calidad de agente de retención del IMEBA en ocasión de la compra de los pollitos bebé a productores agropecuarios, y como contribuyente por la afectación de los pollos gordos a la actividad industrial, tal como se planteara en el caso anterior.

En cuanto al IVA, la venta del pollo faenado quedará gravada a la tasa mínima.

Para el caso de los ingresos derivados de la venta de pollos en pie, si la empresa encuadra en el concepto de agroindustria, se mantendrá el régimen de impuesto en suspenso según lo dispuesto por el Art. N° 147 del Decreto N° 220/998 de 12 de Agosto de 1998. Si no calificara como agroindustria, y hubiera optado por el IRA en lo que tiene que ver con la actividad no comprendida en el IRIC, también mantendría el régimen de impuesto en suspenso. En cambio si hubiera optado por el IMEBA, sería un ingreso no comprendido en el hecho generador del IVA.

d) Si la actividad a desarrollar consiste exclusivamente en comprar y vender pollos en pie, el consultante será contribuyente del IRIC. Por lo tanto, será agente de retención del IMEBA en los casos en que la compra sea a productores agropecuarios. En cuanto al IVA, sus ventas quedarán comprendidas en el régimen de IVA en suspenso, no teniendo derecho a crédito fiscal por el mismo.

El Director General de Rentas, acorde.

9.1.6.4. Consulta 4672 de 29 de diciembre de 2006

Una empresa propietaria de ganado consulta sobre la forma de determinación de la percepción del IVA que debe realizar un frigorífico cuando la misma le remita ganado para ser faenado. De acuerdo a lo que declara la consultante, el servicio comprende además de la matanza del animal, el desosado de la res según las especificaciones establecidas por ésta. Dichos servicios son facturados por el frigorífico en una línea genérica denominada "faena" aunque en algunas oportunidades, el frigorífico realiza la apertura en la facturación del precio del servicio por la matanza y por el desosado en forma separada.

De acuerdo al Diccionario de la Real Academia Española, faenar es: "matar reses y descuartizarlas o prepararlas para el consumo". Por tanto el desosado de estos bienes estaría comprendido dentro del enunciado anterior.

El numeral 3° de la Res. DGI N° 451/985 de 28 de agosto de 1985 establece que: "cuando los frigoríficos o mataderos faenen animales propiedad de terceros, además de liquidar el Impuesto al Valor Agregado sobre el servicio de faena, deberán percibir el Impuesto al Valor Agregado correspondiente a la venta de carne y menudencias.

El monto sobre el que deberá operar la percepción estará constituido por la diferencia de multiplicar los kilos de la media res, o cuartos compensados, carne ovina y menudencias, obtenidos de la faena, por los precios que fije la Dirección General Impositiva para estos productos, en base a la información suministrada por el Instituto Nacional de Carnes (I.N.A.C.) y el precio del servicio de faena sin el Impuesto al Valor Agregado. Al importe así obtenido se le aplicará la tasa mínima del Impuesto al Valor Agregado.

El frigorífico o matadero deberá discriminar en la documentación del servicio, su propio impuesto y el que perciba de su cliente." Compartiendo el criterio de la consultante esta comisión de Consultas considera que cuando la norma hace referencia al servicio de faena, éste incluye los procesos de matanza y desosado. Aunque no hace al motivo de la consulta debe tenerse en cuenta lo establecido por la Ley N° 17.995 de 24 de julio de 2006 y Res. DGI N° 882/006 de 07 de agosto de 2006.

9.1.6.5. Consulta 4697 Publicada en el Boletín DGI N° 412 de 20 de setiembre de 2009

El titular de una empresa agropecuaria, que ha optado por tributar Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios (IMEBA), consulta sobre si corresponde la retención que le ha realizado un frigorífico, en ocasión de un embarque de ganado, del 60% del Impuesto al Valor Agregado sobre el flete realizado en un vehículo de su propiedad.

Agrega además que al no haber discriminado el monto del flete, la retención le fue realizada en base a un ficto. El consultante argumenta que no corresponde la retención ya que considera que no es sujeto pasivo de IVA y que no puede imputarla al IMEBA del cual es contribuyente Este impuesto lo paga en su totalidad por vía de retención, por lo que el importe retenido sería un costo.

De acuerdo a los fundamentos ya expresados en las Consulta N° 4.431 (Boletín N° 374) y Consulta N° 4.603 (Boletín N° 402), no se comparte lo establecido por el consultante.

Esta Comisión de Consultas ha entendido que el frigorífico debe actuar como responsable por obligaciones tributarias de terceros por todos los transportes de bienes recibidos, incluso en los casos como el presente en que el transportista no verifique la definición de empresas transportistas profesionales de carga terrestre. En caso de que no se identifique, la retención se hará a nombre del productor.

Las normas legales que fundamentan dicha respuesta son:

- Art. N° 242 de la Ley N° 17.296 de 21 de febrero de 2001;
- Art. N° 5 de la Ley N° 17.615 de 30 de diciembre de 2002;
- Artículos 8° y 9° del Decreto N° 62/003 de 13 de febrero de 2003, en la redacción dada por el Decreto N° 331/003 de 13 de agosto de 2003;
- Artículos 3° y 4° del Decreto N° 173/003 de 05 de mayo de 2003.

Con respecto a la situación del productor podrá solicitar a la DGI la devolución del importe retenido si correspondiera.

El Director General de Rentas, acorde.

9.1.7. Evasión Fiscal en la Industria Frigorífica

Los principales casos en los cuales se podrían dar situaciones de evasión fiscal son:

- *Productos y subproductos del proceso:* La gran cantidad de productos y subproductos existentes en el proceso productivo y la posible variación de las mermas generadas en el mismo hacen que el control de las ventas de dichos productos y subproductos sea muy difícil.
- *Grupos Económicos:* Al existir gran cantidad de grupos económicos internacionales, cada vez se hace más difícil controlar los precios de transferencia por las transacciones nacionales e internacionales que se producen dentro de estos grupos. Por lo general los precios declarados de dichas transacciones son menores que los reales o los de mercado, generando menores montos por impuestos a pagar.
- *Gastos con empresas vinculadas:* Muchos gastos producidos en el exterior por parte de las empresas y de los grupos económicos son considerados como gastos deducibles a la hora de liquidar el IRAE. El control de los mismos por parte del fisco es muy difícil dado que las formalidades de los comprobantes del exterior y la veracidad de la información en ellos contenidos es muy difícil de probar.
- *Compras sin documentar:* Se inicia una cadena de operaciones en negro debido a que se compran en una primera instancia animales en negro y esto deriva en una cadena de operaciones sin documentar. La compra en negro se produce cuando coincide el propietario del frigorífico con el propietario del campo o cuando el propio frigorífico omite documentar la compra.
- *Declaración de compras de animales por importes que no coinciden con los reales:* Esto puede darse a través de la modificación de los importes y las cantidades de los animales. Declarando de esta manera diferentes pesos de los animales y por ende categorías.
- *Rentas no gravadas y gastos asociados:* Los frigoríficos pueden tener activos generadores de rentas no gravadas y consecuentemente gastos asociados a dichas rentas no gravadas. En esos casos, los gastos asociados a dichas rentas no son deducibles para el IRAE, muchas veces dichos activos son ocultados y por lo tanto se deducen gastos en exceso, lo que genera un menor impuesto a pagar.
- *Contabilidad y costeo realizado bajo normas de INAC:* Al llevar los Estados Contables a través de normas específicas para el sector, es probable que se intente evadir a través de este medio debido al nulo o cuasi nulo conocimiento por parte de la DGI de esta normativa.
- *Exportaciones:* Los montos solicitados por reintegros de exportaciones muchas veces supera el monto real debido a que se declaran montos superiores a los reales o no se declaran descuentos por cantidades o financiación posteriores a la exportación.
- *Ventas en plaza:* La complejidad y cantidad de impuestos en la cadena frigorífica hace que se vuelva muy engorroso su cálculo y su respectivo control. De esta manera se generan diferentes errores dando lugar a la evasión fiscal por parte del contribuyente.

9.2. Normativa de INAC: Antecedentes normativos de importancia

9.2.1. Resolución 116 de 10 de julio de 1997 - INAC

Resolución # 116/97

Montevideo, 10 de julio 1997

VISTO:

La normativa existente en el Instituto sobre control de faena, industrialización y comercialización de carnes.

CONSIDERANDO:

Necesaria su actualización acorde a las características de la nueva realidad industrial y comercial.

ATENTO:

A lo dispuesto en el artº 2º, numeral 6) del literal B) y numerales 1) 3) y 4) del literal C) del artº 3º, y artº 26º del Dec. Ley 15.605 de 27 de julio de 1984.

EL PRESIDENTE DEL INSTITUTO NACIONAL DE CARNES

RESUELVE:

- 1º) Los establecimientos de faena de las especies comprendidas en el artículo 2º del Decreto Ley 15.605 de 27 de julio de 1984 deberán presentar ante el Instituto Nacional de Carnes, conjuntamente con la declaración jurada de la prestación del 0,7% si correspondiere o dentro de los diez primeros días de cada mes, declaración jurada de existencias de carnes, menudencias y subproductos al último día del mes anterior, aportando los detalles y características que se solicite en el correspondiente formulario cuyo modelo proporcionará INAC.

Se exceptúa a las plantas comprendidas en el Sistema de Registración Contable Uniforme.

- 2º) Sin perjuicio de la emisión en condiciones reglamentarias de la documentación comercial (remitos de entrega, facturas de venta o servicios de faon y recibos de cobranza), todo establecimiento de faena deberá emitir, simultáneamente a los hechos y en formularios prenumerados y con pie de imprenta, por las faenas propias y de terceros:

a) boletas de pesada en pie,

Resolución # 116/97

Montevideo, 10 de julio 1997

- b) romaneos de faenas,
- c) romaneos de salida,
- d) planilla de transferencia interna de carne con o sin hueso para industrialización, según modelo que proporcionará INAC,
- e) planilla de faena y rendimientos.

La documentación estará relacionada entre sí de la siguiente forma:

- a) los formularios de Faena y Rendimiento deberán indicar al número de romaneo de faena,
- b) los remitos de entrega el número de romaneo de salida y el de la Guía de Movimientos, y
- c) las facturas de venta, el de los remitos de entrega o en su defecto el número de Guía.

- 3º) Los establecimientos de faena conservarán la documentación referida en la presente Resolución a disposición de INAC por el término de veinticuatro (24) meses, ordenada:
- a) por orden numérico las boletas de pesada en pie, romaneos de faena y de salida, planillas de transferencia interna, formularios de faena y rendimientos, remitos, facturas y recibos de cobranza.
 - b) por orden cronológico las Guías de Movimiento de Carne.

La documentación que por cualquier motivo deba ser anulada se intercalará con la correspondiente según el orden expuesto, con todas sus vías.

La pérdida, sustracción o destrucción de cualquier vía de la documentación referida en este Numeral deberá comunicarse a INAC dentro de las 72 (setenta y dos) horas de conocido el hecho.

- 4º) Las empresas intervinientes en la transformación, comercialización, almacenamiento y transporte de carnes, subproductos y productos cárnicos, deberán conservar a disposición de INAC por el término de veinticuatro (24) meses la documentación comercial (remitos de entrega, facturas de venta y recibos de cobranza), ordenados numéricamente.
- 5º) Las empresas que estén en condiciones de suministrar la información o llevar la documentación bajo otra forma que reúna las condiciones de

Resolución # 116/97

Montevideo, 10 de julio 1997

seguridad adecuadas a juicio de INAC, podrá solicitar autorización para su utilización.

- 6º) INAC podrá exonerar total o parcialmente el cumplimiento de los requisitos previstos en la presente Resolución, o establecer otros de menor complejidad en su lugar, en aquellos casos en que la naturaleza o el volumen de las actividades lo justifique.
- 7º) Sin perjuicio del cumplimiento de las obligaciones que las normas vigentes ponen a su cargo, las plantas de faena deberán presentar a INAC los Formularios de Faena y Rendimientos que deberán constar en formularios pre-numerados y con pie de imprenta, y las Guías de Movimiento de Carnes, Subproductos y Productos Cárnicos.
- 8º) Déjase sin efecto la Resolución #98/88 de 11 de julio de 1988.
- 9º) La presente Resolución entrará en vigencia a los diez (10) días de su publicación.

Firmado: Dr. Julio C. Delfino Cazet, Presidente, Instituto Nacional de Carnes.

9.2.2. Resolución 00/109 de 11 de setiembre de 2000 - INAC

Resolución #00/109

Montevideo, 11 de setiembre de 2000

VISTO:

Lo dispuesto en los artículos 31º a 33º del Decreto N° 241/00 de 21 de agosto de 2000, derogatorios de la preceptividad establecida en diversas normas reglamentarias sobre declaración jurada y autorización previa de negocios de exportación, intervención de contabilidades de frigoríficos exportadores y contralor económico financiero de establecimientos, y autorización previa de construcción y modificación de establecimientos.

CONSIDERANDO:

En ejercicio de las competencias que le son atribuidas legalmente, el Instituto debe definir los mecanismos aplicables en las áreas mencionadas, a fin de dar cumplimiento a las funciones que le son impuestas por mandato legal en materia de información estadística, exportaciones, aprobación de proyectos y vigilancia del sector.

ATENTO:

A lo dispuesto por el Decreto-Ley 15.605 de 27 de julio de 1984

LA JUNTA DEL INSTITUTO NACIONAL DE CARNES

RESUELVE:

1º) Apruébase las siguientes normas de trámite:

1.- PROYECTOS DE CONSTRUCCIÓN O MODIFICACIÓN DE ESTABLECIMIENTOS. TRÁMITE ANTE LA DIRECCION DE INGENIERÍA Y HABILITACIÓN.

1.1. (ETAPA PREVIA)

La empresa interesada podrá cumplir, por sí o por el técnico o profesional encargado de la confección del proyecto, una etapa previa de discusión de los lineamientos del mismo ante la Dirección de Ingeniería y Habilitación, con el objetivo de:

Res. #00/109 (Cont.)

11/09/00

- a) Informarse de los criterios técnicos y reglamentarios aceptables desde el punto de vista de la ingeniería civil, industrial, de construcción y de procesos.
- b) Proveerse de manuales, planos, guías de proyecto, proyectos-tipo y demás material preparado por los servicios que pudiere ser de utilidad a esos efectos.
- c) Requerir los asesoramientos que los servicios técnicos pudieren prestarle.
- d) Discutir y eventualmente acordar con los técnicos del Instituto la aceptabilidad del proyecto o la bondad o procedencia de determinadas soluciones propuestas.

1.2. (AUTORIZACIÓN)

La autorización será otorgada, según la opción que ejerza el interesado:

- a) Por los procedimientos actualmente vigentes, aguardando el interesado la aprobación del proyecto previamente a su ejecución. En tal caso, la Dirección de Ingeniería y Habilitación deberá expedirse sobre los proyectos que reciba en un plazo de diez días hábiles de estudio efectivo, y de no hacerlo, el proyecto se considerará automáticamente aprobado.
- b) Mediante certificación de profesional Arquitecto, Ingeniero Civil, Ingeniero Químico, Ingeniero Industrial o Médico Veterinario que se responsabilice del ajuste del proyecto a las normas técnicas y reglamentarias exigibles. En tal caso, se expedirá la constancia de autorización y el interesado podrá proceder a su ejecución bajo su responsabilidad.
- c) Mediando acuerdo técnico sobre el proyecto en la etapa previa (numeral 1.1.).
- d) En los casos que el interesado adopte un proyecto-tipo confeccionado por los servicios técnicos del Instituto.

Salvo en la opción prevista en el literal a) precedente, en todos los demás casos la autorización a que refiere el artículo 3º literal B) numeral 2 del Decreto-Ley 15.605 de 27 de julio de 1984 se otorgará de inmediato a la presentación en forma del proyecto correspondiente.

1.3. (CONSTANCIA DE ADECUACIÓN A LOS CRITERIOS TÉCNICOS)

En el caso previsto en el literal b) del numeral 1.2., el estudio detallado del proyecto se realizará con posterioridad a su autorización, pudiendo en el curso del mismo formularse por los servicios técnicos del Instituto observaciones sobre su adecuación a las normas técnicas, advertencias sobre aspectos que se entiendan inadecuados, sugerencias para mejorar el proyecto y solicitudes de aclaración respecto a algún punto que sea necesario esclarecer.

Cumplida esta etapa, se expedirá constancia de adecuación del proyecto a los criterios técnicos reglamentariamente aceptables.

2.- REGISTRO DE NEGOCIOS DE EXPORTACION. TRAMITE ANTE LA DIRECCION DE COMERCIALIZACIÓN Y PROMOCIÓN.

2.1. (REGISTRO PREVIO)

Previamente al embarque, el exportador registrará la exportación ante la Dirección de Comercialización y Promoción, especificando en el formulario correspondiente: nombre del exportador, destino final, medio de transporte, fecha de embarque prevista, producto y código (INAC y NAM), volumen físico, precio FOB, y comisión de venta de existir.

Cuando la exportación programada corresponda a un negocio que requiera varios embarques, en el registro del primer embarque se mencionará los datos globales del negocio concertado, fecha, período de embarques, etc. La Dirección de Comercialización y Promoción adjudicará al negocio global un número a los fines de su individualización por el exportador en los sucesivos embarques correspondientes al mismo negocio.

2.2. (APROBACIÓN DE REGISTRO)

La Dirección de Comercialización y Promoción aprobará el registro si estuviere presentado en forma y expedirá de inmediato la constancia de registro que tendrá los efectos de la autorización prevista en el artículo 3º literal A) numeral 3º del Decreto-Ley 15.605 de 27 de julio de 1984.

2.3. (CUMPLIDO DE EXPORTACION)

Dentro de las 24 horas de cumplido el embarque, el exportador presentará la declaración de cumplido de exportación con los datos relativos al embarque efectivamente realizado (Nº de solicitud de embarque, cantidad de bultos o contenedor/es, kilos netos y brutos y valor de realización).

Los trámites ante la Dirección de Control de Calidad se mantienen como hasta el presente.

2.4. (EXPORTACIONES EN RÉGIMEN DE CUPO)

Los trámites de registro y autorización de los negocios de exportación correspondientes a cupos o contingentes arancelarios administrados por el Instituto, continuarán rigiéndose por los procedimientos en aplicación hasta el presente.

La Dirección de Comercialización y Promoción adaptará en lo posible para estos trámites específicos los lineamientos generales del presente capítulo.

2.5. (ADECUACIÓN FUTURA)

Una vez que se haga operativa la conexión electrónica del Instituto con la Dirección Nacional de Aduanas, se suprimirá todos los trámites que puedan ser sustituidos mediante la comunicación directa entre ambos organismos.

3.- INFORMACIÓN ECONÓMICO FINANCIERA. PRESENTACIÓN ANTE LA DIRECCION DE ESTUDIOS E INVESTIGACIÓN ECONÓMICA.

3.1. (ÁMBITO DE APLICACIÓN)

Se elimina la intervención establecida en el Decreto N°64/72 de 26 de enero de 1972, manteniéndose la presentación regular a cargo de las empresas integradas al sistema de registración contable uniforme, de la documentación que se expresa en el numeral siguiente, a los efectos del cumplimiento de las funciones establecidas en el artículo 3° literal B) numeral 4° del Decreto-Ley 15.605 de 27 de julio de 1984.

Están comprendidas en el sistema mencionado los establecimientos de faena de bovinos habilitados a nivel nacional, cuya capacidad de faena supere las cien cabezas por turno de 8 horas.

3.2. (INFORMACIÓN A APORTAR)

a) Anticipo mensual en volúmenes físicos del planillado de costos trimestral.

b) Planillado trimestral de costos en volúmenes físicos y unidades monetarias

c) A partir del ejercicio a iniciarse el 1° de octubre de 2000, se presentará dentro de los 120 días de la fecha de cierre uniforme un ejemplar de los estados contables a registrar ante el Organismo Estatal de Control de conformidad a lo dispuesto en el artículo 61° de la Ley 17.243 de 29 de junio de 2000 y artículo 2° del Decreto N°103/91 de 27 de febrero de 1991.

Para la información correspondiente al ejercicio en curso serán de aplicación los plazos y criterios ya comunicados por el Instituto.

3.3. (ADECUACIÓN FUTURA)

Una vez que se haga operativa la conexión electrónica del Instituto a las unidades de control electrónico de faenas, se suprimirá la información referida en el literal a) del numeral 3.2, y la información prevista en el literal b) del mismo numeral se suministrará, en valores monetarios exclusivamente, a través del mismo canal de comunicación previsto en el referido sistema de control.

4.- DISPOSICIONES GENERALES.

4.1. (COMUNICACIÓN)

A los fines previstos en la presente resolución podrá utilizarse medios electrónicos de comunicación en la medida de las posibilidades técnicas y compatibilidad de los sistemas.

Será válida la comunicación que se curse a la dirección de correo electrónico del Instituto o a la del servicio competente, así como la que el Instituto o sus servicios cursen a las direcciones electrónicas informadas por las empresas a la sección Registros o que figuren en su papelería.

Los formularios, instrucciones, manuales y demás material de necesidad o utilidad para las empresas a los fines del cumplimiento de la presente resolución, serán publicados en la página de red del Instituto.

Los trámites a que refiere la presente resolución serán gratuitos.

4.2. (VIGENCIA)

Salvo disposición en contrario, la presente resolución regirá a partir del 1º de setiembre de 2000.

2º) Publíquese en la forma de estilo.

Firmado: Dr. Julio C. Delfino Cazet, Presidente, Instituto Nacional de Carnes.

9.2.3. Resolución 05/153 de 12 de diciembre de 2005 - INAC

Resolución #05/153

Montevideo, 12 de diciembre de 2005

VISTO: EL Artículo 3º, literal B), numeral 4º del Decreto ley N° 15.605, de 27 de julio de 1984, que comete al Instituto Nacional de Carnes el control económico financiero y de costos de las empresas industriales del sector cárnico.

RESULTANDO: I) Las empresas integradas al Sistema de Registración Contable Uniforme dispuesto por INAC a partir del 30 de setiembre de 1973, deben presentar actualmente ante la Dirección de Información y Análisis Económico, la información a que se refiere el numeral 3º de la Resolución del Instituto #00/109, de 11 de setiembre de 2000.

II) Por Decreto N° 162/04, de 12 de mayo de 2004, se aprobaron normas contables adecuadas de aplicación obligatoria, de conformidad a las Normas Internacionales de Contabilidad vigentes a la fecha de publicación de dicho decreto.

CONSIDERANDO: I) A los efectos de permitir la adecuada vigilancia del funcionamiento de las empresas del sector cárnico, de conformidad con lo dispuesto por la disposición a que alude el Visto, procede que dichas empresas continúen ajustándose a las normas de contralor económico-financiero dispuestas por el Instituto de conformidad a sus facultades legales, mientras se implementa la aplicación gradual de las disposiciones del Decreto N° 162/04.

II) Por otra parte, no es posible prácticamente que las mencionadas empresas puedan ajustarse a las disposiciones del Decreto 162/04 citado, a los efectos de la formulación de los estados contables al 30 de setiembre de 2005 y de la presentación de los Planillados de Costos correspondientes.

III) Asimismo, de acuerdo a pautas de orientación política del Poder Ejecutivo, procede ajustar los requerimientos de información económico-financiera que deben cumplir actualmente las empresas integradas al mencionado Sistema de Registración Contable Uniforme, a fin de optimizar los análisis que permitan evaluar la situación económico-financiera de cada empresa en particular y del sector cárnico en su conjunto.

ATENCIÓN: A lo establecido en los artículos 1º, 3º, literal B), numeral 4º y en el literal D) del artículo 26 del Decreto ley N° 15.605, de 27 de julio de 1984.

LA JUNTA DEL INSTITUTO NACIONAL DE CARNES

RESUELVE

- 1º) Las empresas comprendidas en el Sistema de Registración Contable Uniforme establecido por INAC al amparo del literal D del artículo 26 del Decreto Ley N° 15.605, de 27 de julio de 1984, deberán presentar al Instituto la siguiente información:
 - a) Anticipo mensual en volúmenes físicos del planillado de costos trimestral.
 - b) Planillado trimestral de costos en volúmenes físicos y unidades monetarias.
 - c) Estados Contables semestrales y anuales, manteniéndose la fecha de cierre de ejercicio el 30 de setiembre. Dichos Estados Contables deberán estar certificados por Contador Público de acuerdo con el modelo comunicado oportunamente.
- 2º) Cuando las disposiciones del Decreto N° 162/04, de 12 de mayo de 2004, sean incompatibles con las normas de contralor económico-financiero establecidas por el Instituto, resultarán aplicables estas últimas.
- 3º) Encomiéndase a la Presidencia, la creación de una Comisión que estará integrada por funcionarios de INAC, representantes de la Industria Frigorífica y de las Oficinas de Auditoría que auditen Estados Contables de la Industria, a fin de elaborar un plan de aplicación gradual de lo dispuesto en el Decreto 162/04 de 12 de mayo de 2004 y concordantes compatibles con el contralor económico-financiero de las empresas del sector cárnico por parte del Instituto.
- 4º) Comuníquese por Presidencia.

Firmado: Dr. Luis Alfredo Fratti, Médico Veterinario , Presidente, Instituto Nacional de Carnes.

10. BIBLIOGRAFIA

- Larrimbe, Pignatta, Rossi. Contabilidad e Inflación.
- César Cendoya. Contabilidad y Sociedades Comerciales.
- César Cendoya. Tratamiento Contable de los Bienes de Uso.
- Rafael Alexis. Impuesto a la Renta Diferido: NIC 12
- INAC: Plan de Cuentas
- INAC: Manual de Cuentas
- INAC: Sistemas de Costos Único para la Industria Frigorífica, Estructura Básica
- Código Rural
- Normas Contables Adecuadas. IASB
- Ernst & Young. Normas Contables Adecuadas.
- Banco de Seguros del Estado. (2007). p. 208 - 211.

Publicaciones INAC

- Estadística Mensual Faena. Exportación Diciembre 2008. Uruguay.
- 30 años de Información: 1977 - 2006. Uruguay.
- Anuario Estadístico 2008. Uruguay.
- El Sector Cárnico en 2009. Situación y Proyecciones. Uruguay.
- Informe estadístico Año Agrícola Julio 2008 - Junio 2009. Uruguay.

Leyes y Decretos consultados

- Ley Nº 3.606 de 13 de abril de 1910. Uruguay.
- Ley Nº 16.065 de 6 de octubre de 1989. Uruguay.
- Ley Nº 8.282 de 6 de Setiembre de 1928. Uruguay.
- Ley Nº 18.083 de 18 de enero de 2007. Uruguay.
- Ley Nº 18.465 de 17 de febrero de 2009. Uruguay.
- Ley Nº 16.492 de 2 de junio de 1994. Uruguay.
- Ley Nº 17.997 de 08 de agosto de 2006. Uruguay.
- Ley Nº 16.060 de 01 de noviembre de 1989. Uruguay.
- Decreto Ley Nº 15.605 de 27 de julio de 1984. Uruguay.
- Decreto Nº 90/005 de 25 de febrero de 2005. Uruguay.
- Decreto Nº 162/004 de 12 de mayo de 2004. Uruguay.
- Decreto Nº 266/007 de 31 de julio de 2007. Uruguay.
- Decreto Nº 64/972 de 26 de enero de 1972. Uruguay.
- Decreto Nº 202/973 de 20 de marzo de 1973. Uruguay.
- Decreto Nº 165/04 de 12 de mayo de 2004. Uruguay.
- Decreto Nº 103/991 de 27 de febrero de 1991. Uruguay.
- Decreto Nº 99/009 de 27 de febrero de 2009. Uruguay.
- Decreto Nº 64/972 de 26 de enero de 1972. Uruguay.
- Decreto Nº 202/973 de 20 de marzo de 1973. Uruguay.

- Decreto N° 105/991 de 27 de febrero de 1991. Uruguay.
- Decreto N° 200/993 de 04 de mayo de 1993. Uruguay.
- Decreto N° 222/004 de 30 de junio de 2004. Uruguay.
- Decreto N° 24/998 de 28 de enero de 1998. Uruguay.
- Decreto N° 369/983 de 7 de octubre de 1983. Uruguay.
- Decreto N° 56/009 de 26 de enero de 2009. Uruguay.
- Decreto N° 150/007 de 27 de abril de 2007. Uruguay.
- Decreto N° 265/007 de 25 de julio de 2007. Uruguay.
- Decreto N° 116/009 de 27 de febrero de 2009. Uruguay.
- Decreto N° 389/009 de 20 de agosto de 2009. Uruguay.
- Decreto N° 97/007 de 04 de octubre de 2007. Uruguay.
- Decreto N° 230/007 de 29 de junio de 2007. Uruguay.
- Decreto N° 135/009 de 19 de marzo de 2009. Uruguay.

Resoluciones INAC y Consultas DGI

- Resolución 116 de 10 de julio de 1997. INAC. Uruguay.
- Resolución 00/109 de 11 de setiembre de 2000. INAC. Uruguay.
- Resolución 05/153 de 12 de diciembre de 2005. INAC. Uruguay.
- Resolución 09/172 de 21 de diciembre de 2009. INAC. Uruguay.
- Consulta 4336 Publicada en el Boletín Informativo DGI N° 370 del 31 de marzo de 2004.
- Consulta 4419 Publicada en el Boletín Informativo DGI N° 374 del 05 de julio de 2004.
- Consulta 4697 Publicada en Boletín Informativo DGI N° 412 de 20 de setiembre de 2009.
- Consulta 4643 de 16 de noviembre de 2006.
- Consulta 4672 de 29 de diciembre de 2006.

Información publicada en Internet

- Ministerio de Ganadería Agricultura y Pesca. Disponible en www.mgap.com.uy
- Instituto Nacional de Carnes. Disponible en www.inac.gub.uy
- Asociación Rural del Uruguay. Disponible en www.aru.com.uy
- Portal Ganadero. Disponible en www.elportalganadero.com
- Unión de Vendedores de Carne. Disponible en www.uvc.com.uy
- Bienestar animal. Disponible en www.bienestaranimal.org.uy
- Sistema nacional de información ganadera. Disponible en www.snig.gub.uy
- Sistema de Identificación y Registro Animal. Disponible en www.mgap.com.uy
- Instituto Nacional de Carnes. Disponible en www.inac.gub.uy

Trabajos consultados

- Carne y Consumidor. Investigación genera competitividad. ¿Qué opina de nuestras carnes el consumidor europeo? Revista INIA.
- Inocuidad de carnes: un tema relevante en la agenda del INIA. Producción Animal. (Diciembre 2006) - Revista INIA.
- Juan Antonio Pérez, Verónica Aguerre, Osvaldo Cardozo, Gustavo Capra. Propuestas de producción de carne vacuna intensiva para predios de área reducida.
- La industria frigorífica en el Uruguay. Departamento de Estudios Económicos. Cámara de Industrias.
- Evaluación y promoción de la calidad de la carne y otros productos agroalimentarios uruguayos en base a los estándares de calidad de la Unión Europea y en función de los distintos sistemas productivos del Uruguay. Proyecto Carne y Salud. INIA.
- Perspectivas para la Carne Uruguaya en el Actual Contexto Internacional. Dr. Luis A. Fratti. Cámara Mercantil de Productos del País y Asociación de Consignatarios de Ganado. (Junio 2009).
- Barbano, Beceiro y Ocampo. (2002). La industria Frigorífica en Uruguay de 1991 a 2001. Udelar. Uruguay.
- Pignatta, Usal. (2008). Moneda de presentación de los estados contables (ajuste por inflación y conversión a moneda extranjera. UPAE. Uruguay.
- Informe Técnico Nº 20 (Marzo 2009). Análisis Estratégico de Inserción en Uruguay. Programa Inserción al Comercio Internacional.
- Informe Técnico Nº 22 (Marzo 2009). Análisis Estratégico de Inserción en Uruguay. Programa Inserción al Comercio Internacional.
- Carne Angus Calidad Certificada. (Julio 2007). En: El Observador.
- Auditoría de Calidad de Carne Vacuna (resumen del Informe presentado luego de realizarse la 1ª Auditoría de calidad de carne vacuna en Uruguay). (Diciembre 2003).
- Auditoria de Calidad de la carne vacuna. (2003). INIA., INAC. y Colorado State University.
- Adolfo Sansolini. El bienestar animal como necesidad ética y oportunidad comercial. Legislación y Políticas voluntarias.
- Dra. Stella Maris Huertas. Bienestar Animal y Calidad de Carne.
- Dra. Stella Maris Huertas. Calidad de Carne producida y comercializada en América Latina.
- Dra. Stella Maris Huertas. Caracterización de las lesiones traumáticas y de sus posibles causas en carcasas bovinas del Uruguay.
- Dra. Stella Maris Huertas. Comportamiento animal e importancia de las instalaciones.
- Dra. Stella Maris Huertas. Buenas prácticas de manejo en establecimientos ganaderos.
- Dra. Stella Maris Huertas. Las instalaciones y el bienestar animal. (2008).

- Difusión y capacitación de Buenas Prácticas de manejo de bovinos en la cadena cárnica del Uruguay. Universidad de la Republica, Facultad de Veterinaria, MGAP e Instituto plan Agropecuario. Uruguay.
- Cadenas de Valor (I). Gabinete Productivo. Uruguay.
- Participación de los Canales de Comercialización de carnes en Montevideo (Período 2004 -2009). Dirección de Contralor del Mercado Interno.
- Informe sobre las Buenas Prácticas Operacionales. Facultad de Ciencias Económicas y de Administración, Contabilidades especiales (Curso 2007).
- SIRA. Instructivo Cierre de la historia individual del animal.
- SIRA. Jornadas de difusión SIRA. (2006).
- SIRA. Movimientos y/o cambio de propiedad. (Marzo 2009).
- SIRA. Descripción y esquema operativo. (Junio 2006).
- SIRA. Identificación y registro de animales. (2008).
- SIRA. Identificación y Registro individual del animal. (2008).
- SIRA. Información general Trazabilidad.
- SIRA. Re-identificaciones. (Marzo 2009).
- Ec. Verónica Durán Fernández. Evolución y perspectivas de las cadenas agropecuarias en 2009. (2009).
- Memoria Anual 2008. INAC. (Diciembre 2008)
- Manual de carnes bovina y ovina. INAC. 2009.
- Ing. Agr. (PhD) Gustavo Brito. Ventajas de nuestras carnes en la salud humana. INIA.
- Ing. Agr. Walter Oyhantçabal. Comportamiento de la ganadería de carne vacuna.
- Comportamiento del mercado interno de carnes en Uruguay: Cierre Primer Semestre 2009. Dirección de Contralor del Mercado Interno. (Agosto 2009).
- Deshuesado y proceso de cortes - Asuan Ingeniería. (2005).
- Diferenciación y valorización de la carne ovina del Uruguay en Europa: Influencia de sistemas de producción sobre bienestar animal, atributos sensoriales, aceptabilidad y percepción de consumidores y salud humana. Programa Nacional de Carne y Lana. INIA (2008).
- Dr. Vet. Luis E. Castro Díaz. En camino hacia una carne de calidad. INAC.
- Evolución y perspectivas de las cadenas agropecuarias 2009. Evolución y perspectivas de las cadenas agropecuarias 2009. Oficina de Programación y Política Agropecuaria.
- Manual de Control de Calidad, Dirección de Control y Desarrollo de Calidad. INAC. (Octubre 2009).
- Ing. Agr. Adrián Tamber. La reforma tributaria y el agro. (2006).
- Ing. Agr. Luis Solari. Trazabilidad de la carne vacuna. Garantía de Calidad.
- Licenciado en Ec. Gustavo Pérez y Licenciado en Economía Ramón Pampón, con la colaboración de la Ec. Bibana Lanzilotta. Un análisis sobre el consumo de carne en Montevideo. (2005).