

Página de Aprobación

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y ADMINISTRACION

El tribunal docente integrado por los abajo firmantes aprueba la Monografía:

Título

Tratamiento contable de bovinos y ovinos como bienes de uso y/o cambio en el país y su comparación con las NIC y NIIF.

Autores:

Valeria Maciel

Ana Lucía Otegui

Norberto Otegui

Tutor: Andrés Rosendorff

Carrera: Contador Público

Cátedra: Introducción a la Contabilidad

Puntaje.....

Tribunal:

Profesor:

Profesor:

Profesor:

Fecha:

AGRADECIMIENTOS

Un agradecimiento muy especial a nuestro tutor por sus aportes, orientación y dedicación, en el desarrollo del presente trabajo.

Extendemos nuestro agradecimiento a la Cátedra de Introducción a la Contabilidad y a la Facultad de Ciencias Económicas y Administración.

A cada uno de los encuestados por la información brindada, y a todas aquellas personas que de alguna manera han colaborado a lo largo del trabajo.

Por último, queremos agradecer a nuestras familias por el apoyo incondicional.

ABSTRACT

El Uruguay es un país cuya conformación lo hace especialmente apto para el desarrollo de la ganadería y de la agricultura.

Dentro de la actividad agrícola cobra una gran preponderancia la cría de ganado ovino y bovino.

Actualmente en el Uruguay hay un stock que ronda las 12.000.000 de cabezas de ganado bovino y asimismo un stock de ganado ovino de 7.500.000 cabezas.

Cada vez más el consumidor internacional demanda bienes de consumo y está dispuesto a pagar más por lo mismo, pero exige a cambio mejoras y calidades.

Naturalmente con el objetivo de alcanzar estas mejoras, se hace necesaria la utilización cada vez más eficiente de reproductores que posibiliten la obtención de las mismas.

Este trabajo pretende dar una visión lo más amplia posible al productor ganadero, sobre las bondades que la información contenida en la contabilidad le

puede brindar para la toma de decisiones y en consecuencia ayudarlo a lograr una superación en su actividad y como corolario obtener mejores resultados económicos.

DESCRIPTORES

Agricultura, actividad agropecuaria, Uruguay, ganadería, ovino, bovino, bienes de consumo, productos ganaderos, eficiencia, reproductores, inventarios, activos biológicos, transformación biológica, crecimiento, deterioro, reproducción, reconocimiento, medición, valor razonable, valor justo, propiedades planta y equipo, depreciación, información contable, toma de decisiones, resultados económico.

INDICE

PÁGINA DE APROBACIÓN.....	II
AGRADECIMIENTOS.....	III
ABSTRACT.....	IV
DESCRIPTORES.....	VI
CAPÍTULO 1: RESEÑA HISTÓRICA.....	1
1.1 INTRODUCCIÓN.....	2
CAPÍTULO 2: ASPECTOS GEOGRÁFICOS Y CLIMATOLÓGICOS.....	7
2.1 RELIEVE.....	8
2.2 CLIMA.....	8
2.2.1 CLASIFICACIÓN CLIMÁTICA.....	9
2.3 HIDROGRAFÍA.....	10
2.4 SUELOS.....	10
CAPÍTULO 3: ASPECTOS LEGALES.....	11
3.1 ASOCIACIÓN RURAL DEL URUGUAY.....	12
3.2 CÓDIGO RURAL.....	12
3.3 ORGANISMOS DE CONTROL.....	13
3.3.1 DECRETO 762/973.....	22
3.4 TRAZABILIDAD.....	22
3.4.1 MARCO NORMATIVO LEY 17997.....	23
3.4.1.1 FASES.....	23

3.4.2 SISTEMA DE TRAZABILIDAD GRUPAL.....	24
3.4.3 SISTEMA DE TRAZABILIDAD INDIVIDUAL.....	24
3.4.4 NUMERACIÓN Y PEDIGREE.....	25
CAPÍTULO 4: RAZAS BOVINAS Y OVINAS.....	26
4.1 BOVINOS.....	27
4.1.1 HEREFORD.....	27
4.1.2 HOLANDO.....	28
4.1.3 ABERDEEN ANGUS.....	29
4.1.4 BRADFORD.....	30
4.1.5 NORMANDO.....	31
4.2 OVINOS.....	32
4.2.1 CORRIEDALE.....	32
4.2.2 ROMNEY.....	33
4.2.3 IDEAL.....	34
4.2.4 MERINO AUSTRALIANO.....	34
CAPÍTULO 5: SITUACIÓN ACTUAL: MERCADO, HACIENDA, FAENA, EXPORTACIONES Y COMPARACIÓN CON EL AÑO	
2011.....	36
5.1 BOVINOS.....	37
5.1.1 PRECIOS.....	44
5.1.1.1 PRECIO DE HACIENDAS BOVINAS EN PIE.....	44
5.1.1.2 PRECIO DE HACIENDAS BOVINAS EQUIVALENTES EN PRE-DRESSING.....	45

5.1.1.3 PRECIO DE HACIENDAS BOVINAS EN CUARTA	
BALANZA.....	46
5.2 OVINOS.....	47
5.2.1 PRECIOS.....	49
5.2.1.1 HACIENDAS OVINAS EN GANCHO CORDERO.....	49
5.3 EXPORTACIONES.....	50
5.3.1 CARNE BOVINA.....	53
5.3.2 CARNE OVINA.....	56
CAPÍTULO 6: NORMATIVA CONTABLE.....	59
6.1 INTRODUCCIÓN.....	60
6.2 UTILIDAD DE LAS NORMAS CONTABLES EN LA ACTIVIDAD AGRÍCOLA.....	62
6.3 COMPONENTES DE UN MODELO CONTABLE.....	66
6.3.1 UNIDAD DE MEDIDA.....	66
6.3.2 VALUACIÓN DE ACTIVOS Y PASIVOS.....	67
6.3.3 CAPITAL A MANTENER.....	69
6.3.4 CRITERIO DE REALIZACIÓN DE LA GANANCIA.....	70
CAPÍTULO 7: CONTABILIDAD AGROPECUARIA Y PECUARIA - ALGUNAS NIC'S DE APLICACIÓN AL SECTOR AGROPECUARIO Y LA NIIF5.....	73
7.1 LA IMPORTANCIA DE LA CONTABILIDAD AGROPECUARIA.....	74
7.2 CONTABILIDAD GANADERA (PECUARIA).....	75
7.3 NORMAS CONTABLES APLICABLES.....	76

7.3.1 NIC 41 AGRICULTURA.....	77
7.3.1.1 VALUACIÓN DE ACTIVOS BIOLÓGICOS.....	79
7.3.1.1.1 VALUACIÓN SEGÚN FAIR VALUE.....	79
7.3.1.1.2 DETERMINACIÓN DEL VALOR JUSTO.....	80
7.3.1.2 GANANCIAS Y PÉRDIDAS.....	80
7.3.1.3 REVELACIONES RELACIONADAS A ACTIVOS BIOLÓGICOS.....	81
7.3.2 NIC 1 PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS.....	83
7.3.3 NIC 8 POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES Y ERRORES.....	83
7.3.4 NIC 2 INVENTARIO.....	84
7.3.4.1 OBJETIVO.....	84
7.3.4.2 ALCANCE.....	84
7.3.4.3 DEFINICIONES.....	85
7.3.4.4 MEDICIÓN DE LOS INVENTARIOS.....	85
7.3.4.5 RECONOCIMIENTO COMO UN GASTO.....	87
7.3.5 NIC 16 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.....	87
7.3.5.1 OBJETIVO.....	87
7.3.5.2 ALCANCE.....	88
7.3.5.3 MODELO DE REVALUACIÓN.....	88
7.3.5.4 DEPRECIACIÓN.....	89
7.3.5.5 IMPORTE DEPRECIABLE Y PERÍODO DE DEPRECIACIÓN.....	90
7.3.5.6 MÉTODO DE DEPRECIACIÓN.....	90

7.3.5.7 DETERIORO DEL VALOR.....	91
7.3.6 NIIF 5 ACTIVOS NO CORRIENTES MANTENIDOS PARA LA VENTA Y OPERACIONES DISCONTINUADAS.....	91
7.3.6.1 OBJETIVO.....	91
7.3.6.2 ALCANCE.....	92
7.3.6.3 CLASIFICACIÓN DE ACTIVOS NO CORRIENTES (O GRUPOS EN DESAPROPIACIÓN) COMO MANTENIDOS PARA LA VENTA.....	92
7.3.6.4 MEDICIÓN DE ACTIVOS NO CORRIENTES (O GRUPOS EN DESAPROPIACIÓN) CLASIFICADOS COMO MANTENIDOS PARA LA VENTA.....	93
7.3.6.4.1 MEDICIÓN DE UN ACTIVO NO CORRIENTE (O GRUPO EN DESAPROPIACIÓN).....	93
CAPÍTULO 8: TRATAMIENTO CONTABLE DE BOVINOS Y OVINOS Y MODELO CONTABLE A APLICAR.....	94
8.1 ALCANCE.....	95
8.1.1 DEFINICIONES.....	95
8.1.2 EXISTENCIA DE UN MERCADO ACTIVO.....	95
8.1.3 RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN.....	96
8.1.4 ESQUEMA OVINO.....	97
8.1.5 ESQUEMA BOVINO.....	98
8.2 MODELO CONTABLE ELEGIDO.....	99
8.2.1 ELEMENTOS DEL MODELO CONTABLE.....	99
8.2.1.1 UNIDAD DE MEDIDA.....	99
8.2.1.2 VALUACIÓN DE ACTIVOS Y PASIVOS.....	99

8.2.1.3 REALIZACIÓN DE LA GANANCIA.....	99
8.2.1.4 CONCEPTO DE CAPITAL A MANTENER.....	100
CAPÍTULO 9: EJEMPLO NUMÉRICO –TEÓRICO.....	101
9.1 PRESUPUESTOS.....	102
9.2 DESARROLLO DEL EJEMPLO.....	107
CAPÍTULO 10: CONCLUSIONES, CRÍTICAS Y RECOMENDACIONES.....	121
ANEXO I: ENCUESTAS REALIZADAS.....	131
ANEXO II: NORMATIVA.....	145
BIBLIOGRAFÍA.....	161

CAPÍTULO 1: RESEÑA HISTÓRICA

1.1 INTRODUCCIÓN

Lo que actualmente se identifica como República Oriental del Uruguay, formaba parte en el siglo XVII de un territorio considerablemente mayor y que se conocía como Banda Oriental.

La Banda Oriental era y es, una zona cuya conformación la hace especialmente apta para el desarrollo de la ganadería¹ y de la agricultura².

Su suelo no tiene grandes elevaciones (la altura máxima no supera los 550 metros), no tiene selvas, está bien regado por una gran red hidrográfica y su clima es en general benigno, con temperaturas cuyos promedios van desde los 8 hasta los 30 grados centígrados aproximadamente.

Tiene precipitaciones pluviales a lo largo de todo el año, lo que posibilita una recuperación permanente del agua dulce.

¹“La ganadería es una actividad económica de origen muy antiguo que consiste en el manejo de animales domesticables con fines de producción para su aprovechamiento”. (“Ganadería - Wikipedia, la enciclopedia libre,” 2012)

²“La agricultura (del latín agri «campo» y cultura «cultivo, crianza»), es el conjunto de técnicas y conocimientos para cultivar la tierra y la parte del sector primario que se dedica a ello. En ella se engloban los diferentes trabajos de tratamiento del suelo y los cultivos de vegetales. Comprende todo un conjunto de acciones humanas que transforma el medio ambiente natural, con el fin de hacerlo más apto para el crecimiento de las siembras”. (“Agricultura - Wikipedia, la enciclopedia libre,” 2012).

A comienzos del Siglo XVII, Hernando Arias de Saavedra (Hernandarias), previa autorización del Rey de España, realizó la primera introducción de ganado vacuno a la Banda Oriental.

La Corona Española, dada la ausencia de metales preciosos en esta zona, consideraba la misma de ningún provecho. En consecuencia, no puso objeción alguna a la proposición de Hernandarias.

Más tarde sobre el año 1630, los jesuitas hicieron una nueva introducción con ganado procedente de la zona de Corrientes y lo distribuyeron entre los pueblos ubicados sobre el litoral oriental del Río Uruguay.

En 1680 a raíz del desarrollo y crecimiento que tenía la ganadería, se comenzaron a ocupar las tierras que aún estaban despobladas. El objetivo de esta colonización era abastecer de materias primas, fundamentalmente cuero a La Corona. Un siglo después se incrementó la riqueza con la introducción de ganado ovino.

En el transcurso del Siglo XVIII se otorgaron tierras para ser explotadas a las que se denominó “suertes de estancias”. Las primeras se instalaron en los alrededores de Montevideo, Pando y Solís Chico.

La riqueza constituida a través de la explotación ganadera, dio lugar al surgimiento de los hacendados, un nuevo grupo social con tradiciones y valores propios.

Con el transcurso de los años y el surgimiento de nuevas técnicas de explotación del ganado se logró aprovechar además del cuero, la carne, el sebo y las astas.

A fines del siglo XVIII, se instalaron y comenzaron a funcionar un saladero y un matadero en el Uruguay.

A mediados de la segunda década del siglo XIX, José Gervasio Artigas creó el Reglamento de Tierras, a través del cual se repartió el territorio entre los habitantes de La Banda Oriental.

Promediando el siglo, el desarrollo de la actividad ganadera tuvo una gran expansión, motivada por un importante incremento de la demanda internacional, que se reflejó en el aumento de saladeros y un incremento de las exportaciones.

En la década de los años setenta con la llegada del Barco Le Frigorifique al Río de La Plata, se hizo posible transportar y conservar la carne refrigerada hacia el exterior.

Desde 1970 y hasta la actualidad, el agro ha sufrido un proceso de desregulación y de desprotección que ha impactado de manera diferente en cada uno de los distintos sub-sectores.

El sector ganadero ha logrado un mejor posicionamiento internacional en cuanto a las condiciones de competitividad.

Para la agricultura, en tanto, ha significado un crecimiento de productos tales como: el arroz, la cebada, los cítricos, la soja y a su vez se ha incrementado la producción de lácteos, representando una parte importante de las exportaciones tradicionales.

Un fuerte apoyo estatal a la diversificación de la producción agropecuaria e industrial con destino a las exportaciones, ha logrado modificar el perfil histórico de las mismas, haciendo que la carne y la lana que históricamente habían representado entre el 60% y el 80% del total exportado por el país, pasan a ser un 40% en los años setenta, un 35% en los años ochenta y que sobre fines de los años 90 solamente un 30%.

De esta manera, las exportaciones no tradicionales (industriales, de servicios, etc.) aumentan fuertemente, y son actualmente más del 70% del total exportado.

Las medidas adoptadas en el agro a partir de la década del 70, trajeron aparejada una mayor concentración en los medios de producción y en la tierra.

Surgen agroindustrias conformadas por integración vertical entre el agro y la industria procesadora de materias primas, cuya producción está orientada principalmente a las exportaciones.

CAPÍTULO 2: ASPECTOS GEOGRÁFICOS Y CLIMATOLÓGICOS

2.1 RELIEVE



Grafico 2.1.1 y 2.1.2, Fuente “Campos-en-Uruguay-Mapas-de-Relieve,”

Uruguay está situado en el Sureste del continente americano entre Argentina y Brasil limitando al sur/sureste con el océano Atlántico; con coordenadas geográficas 33 00 S, 56 00 O. Es un país de escasa altitud, dividido en dos áreas: las llanuras y las penillanuras.

Son características del territorio uruguayo las llamadas “Cuchillas”, las cuales al norte se transforman en una especie de mesetas separadas por amplios valles regados por ríos y arroyos. Hacia el este y sudeste del país se asoman “Cerros” y “Sierras”, con una altura aproximada a los 150 metros.

2.2 CLIMA

El clima de Uruguay se caracteriza por ser subtropical húmedo, y es el único país de América del Sur cuya superficie total se ubica en una zona totalmente templada.

Uruguay no cuenta con un sistema orográfico importante, en tanto no existen cadenas montañosas de gran altura. En esas condiciones, no se producen barreras que impidan lluvias en zona alguna, lo que determina que las variaciones en la temperatura y en las precipitaciones sean poco significativas. Las precipitaciones son mayormente líquidas y en escasas oportunidades sólidas (granizo o nieve).

2.2.1 Clasificación Climática

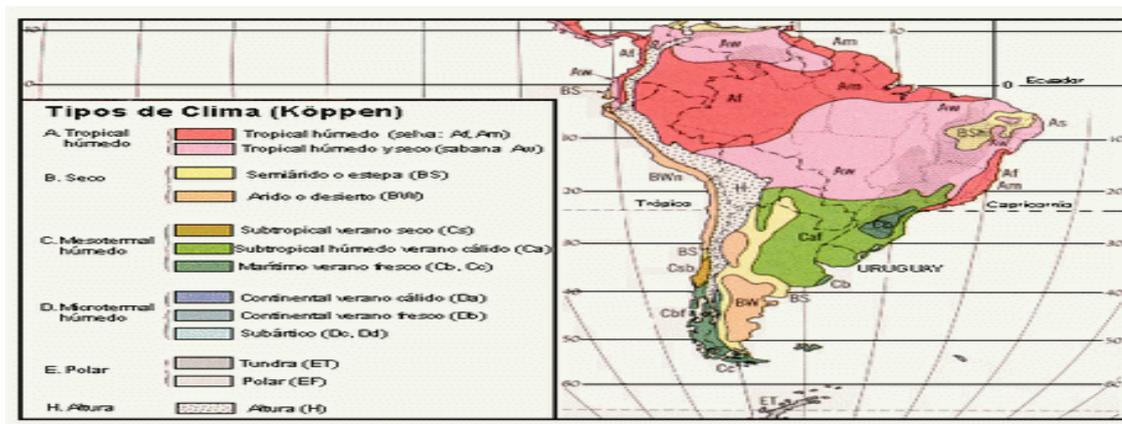


Grafico 2.2.1.1, Fuente “Campos-en-Uruguay-Clasificación-Climática”

“De acuerdo con la clasificación climática de Köppen³, Uruguay está comprendido dentro de las siguientes características:

- Templado y húmedo, tipo “C”
- Precipitaciones todo el año, tipo “f”

³“La clasificación climática de Köppen, también llamada *de Köppen-Geiger* fue creada en 1900 por el científico ruso de origen alemán Wladimir Peter Köppen y posteriormente modificada en 1918 y 1936. Consiste en una clasificación climática mundial que identifica cada tipo de clima con una serie de letras que indican el comportamiento de las temperaturas y precipitaciones que caracterizan dicho tipo de clima”, Fuente (“Campos-en-Uruguay-Clasificación-Climática,” 2012)

- Temperatura del mes más cálido superior a 22 °C, tipo “a”.

Por lo tanto, a Uruguay le corresponde la clasificación climática Koppen Cfa”

2.3 HIDROGRAFÍA

Uruguay cuenta con una extensa e importante red hidrográfica, densa, ramificada y de escasa navegabilidad. Sus ríos y arroyos fertilizan y mantienen húmedo su suelo. Posee tres grandes cuencas hidrográficas, la del Río Uruguay, la del Río de La Plata y la de La Laguna de Merín.

2.4 SUELOS

El territorio uruguayo cuenta con una amplia gama de suelos, debido principalmente a la diversidad de materiales geológicos, al relieve y al drenaje.

Las características geomorfológicas⁴, asociadas a las condicionantes climáticas (clima templado moderado húmedo y lluvioso) facilitan el desgaste hídrico.

⁴ “La geomorfología es la rama de la geología y de la geografía que estudia las formas de la superficie terrestre. Por su campo de estudio, la geomorfología tiene vinculaciones con otras ciencias. Uno de los modelos geomorfológicos más popularizados explica que las formas de la superficie terrestre es el resultado de un balance dinámico —que evoluciona en el tiempo— entre procesos constructivos y destructivos, dinámica que se conoce de manera genérica como ciclo geográfico. El término geomorfología proviene del griego: Γηος, es decir, geos (Tierra), μορφή o morfeé (forma) y λόγος, logos (estudio, conocimiento). Habitualmente la geomorfología se centra en el estudio de las formas del relieve, pero dado que éstas son el resultado de la dinámica litosférica en general integra, como insumos, por un lado, conocimientos de otras ciencias de la Tierra, tales como la climatología, la hidrografía, la pedología, la glaciología y, por otro lado también integra insumos de otras ciencias, para abarcar la incidencia de fenómenos biológicos, geológicos y antrópicos, en el relieve. La geomorfología es una rama muy relacionada tanto a la geografía física como a la geografía humana (por causa de los riesgos naturales y la relación hombre medio) y a la geografía matemática (por causa de la topografía)”, Fuente (“Geomorfología - Wikipedia, la enciclopedia libre,” 2012)

CAPÍTULO 3: ASPECTOS LEGALES

3.1 ASOCIACIÓN RURAL DEL URUGUAY (A.R.U.)



En 1871 con el objetivo de defender y fomentar la producción agraria, las industrias complementarias y la promoción del empleo del trabajador rural, nace La Asociación Rural del Uruguay (A.R.U). Es una asociación privada, sin fines de lucro, de carácter nacional, integrada por productores.

3.2 CÓDIGO RURAL

Este código fue aprobado en el año 1875 y en el mismo se establece como obligatorio el marcado de ganado y el alambrado del campo.

Durante el mandato de Lorenzo Latorre y con el fin de mejorar las condiciones legales del campo, se afirmó la consolidación del derecho de propiedad privada. Se reformó en 1879 el Código Rural existente y se implantó la medianería obligatoria, que ayudó a promocionar el cercamiento de los campos.

Con este código se creó La Oficina General de Marcas y Señales de Ganado, donde se llevaban a cabo las solicitudes para el marcado de

animales. Tenía como fin evitar fraudes, repeticiones y aseguraba a cada productor la propiedad de su ganado.

3.3 ORGANISMOS DE CONTROL

Se pueden mencionar en Uruguay algunos organismos destinados al control, a saber:

- **Ministerio de Ganadería Agricultura y Pesca (M.G.A.P.)**

Dentro de sus objetivos, este Ministerio tiene el de promover el desarrollo de los sectores agropecuario, agroindustrial y pesquero, en lo que respecta al uso y manejo de los recursos naturales, contribuyendo a su inserción en mercados externos.

- **DI.CO.SE (División Contralor de Semovientes)**

Este organismo está ubicado dentro de La Dirección General De Servicios Ganaderos (D.G.S.G.). Tiene como cometido asegurar el suministro de la información y su calidad, para la sustentabilidad del sistema nacional de información ganadera, en lo vinculado al control de existencias y movimientos de ganado y frutos del país.

Fue creado en el decreto 700/973 y a posteriori, el Decreto Ley 14165 promulgado en 1974, declaró como Ley de La Nación lo establecido en el Decreto 700/973. En este último se establecen los instrumentos legales y administrativos para el control de existencias y movimientos de ganado.

En los hechos esto supone un seguimiento de los animales a través de distintos instrumentos tales como:

- “Los registros, tanto de tenedores de ganado como de marcas y señales”.
- Los documentos, como puede ser la declaración jurada anual, las guías de propiedad y tránsito y las planillas para contralor interno.
- “El último de los instrumentos que se utilizan es la fiscalización, a través de controles de campo y de documentos”

● FORMULARIO B1⁶

B1 Guía de propiedad y tránsito R

La información enunciada en este documento tiene carácter de declaración jurada.
Advertencia: Este formulario debe ser llenado en forma clara y legible con letra de imprenta mayúscula, usando preferentemente lapicera negra. No se admitirán tachaduras ni enmendas.

1- TIPO DE OPERACIÓN (INDICARLO EXPRESAMENTE)

CON CAMBIO DE PROPIEDAD 1 Marque así NO marque así
 SIN CAMBIO DE PROPIEDAD 2 Marque solamente uno. En cada guía sólo puede documentarse un solo tipo de movimiento.
 Envíos a remate y a consignación no representan cambio de propiedad.

2- ESTABLECIMIENTOS INTERVINIENTES en todos los casos deberán llenarse los casilleros A, B, C, D según corresponda (ver instrucciones)

CON CAMBIO DE PROPIEDAD N° del propietario actual (vendedor)
 Venta de remate - N° del rematador
 SIN CAMBIO DE PROPIEDAD N° del propietario de los ganados
 Ventas de consignación - N° del consignatario

A) [Casilleros para datos de propietario actual]

Razón social
 Domicilio constituido

LUGAR FÍSICO DE SALIDA DE LOS GANADOS
 En ventas de consignación - N° del propietario original
 C) [Casilleros para datos de salida]

Razón social
 Paraje ubicación

CON CAMBIO DE PROPIEDAD N° del nuevo propietario (comprador)
 N° del propietario de los ganados
 Envío a remate - N° del rematador
 Envío a consignación - N° del consignatario

B) [Casilleros para datos de propietario nuevo]

Razón social
 Domicilio constituido

LUGAR FÍSICO DE LLEGADA DE LOS GANADOS
 Envío a remate: N° de Local Fera
 D) [Casilleros para datos de llegada]

Razón social
 Paraje ubicación

3- DETALLE DEL GANADO A TRANSPORTAR:

Tropas	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	
vacas																															
Novillos +3 años y Bueyes																															
Novillos 1 a 3 años																															
Novillos más de 2 años																															
Vaquillonas 1 a 2 años																															
Novillos																															
Novillos																															
Novillos																															
Novillos																															
Novillos																															
Novillos																															
Novillos																															
Novillos																															
Novillos																															
Novillos																															
Novillos																															
Novillos																															
Novillos																															
Novillos																															
Novillos																															
Novillos																															
Novillos																															
Novillos																															
Novillos																															
Novillos																															
Novillos																															
Novillos																															
Novillos																															
Novillos																															
Novillos																															
Novillos																															
Novillos																															
Novillos																															
Novillos																															
Novillos																															
Novillos																															
Novillos																															
Novillos																															
Novillos																															
Novillos																															
Novillos																															
Novillos																															
Novillos																															
Novillos																															
Novillos																															
Novillos																															
Novillos																															
Novillos																															
Novillos																															
Novillos																															
Novillos																															
Novillos																															
Novillos																															
Novillos																															
Novillos																															
Novillos																															
Novillos																															
Novillos																															
Novillos																															
Novillos																															
Novillos																															
Novillos																															
Novillos																															
Novillos																															
Novillos																															
Novillos																															
Novillos																															
Novillos																															
Novillos																															
Novillos																															
Novillos																															
Novillos																															
Novillos																															
Novillos																															
Novillos																															
Novillos																															
Novillos																															
Novillos																															
Novillos																															
Novillos																															
Novillos			</																												

• PLANILLA CONTRALOR INERNO⁷

VACUNOS PROPIOS EN EL ESTABLECIMIENTO

MG.A.P.
DI.CO.SE
PLANILLA PARA
CONTRALOR INTERNO
DE GANADO

TOTAL DE EXISTENCIAS TRANSPORTADAS DEL FRENTE DE ESTA MISMA PLANILLA			
TOROS	VACAS	BUEYES	Nov. más 3 años
			Nov. 1 a 2 años
			Nov. más 3 años
			Nov. 1 a 2 años
			Vaqueadas + 2
			Vaqueadas + 2
			Temerosas

Fecha de Movimiento Da Mes Año	Tipo de Operación	GUÍA DE PROPIEDAD Y TRANSITO NÚMERO	NÚMERO DE INSCRIPCIÓN DEL REMITEnte O DESTINATARIO (SEGÚN CORRESPONDA)	ENTRADAS										SALIDAS										Fecha y firma del Inspector CONTRALOR
				01 Toros	02 Vacas	03 Bueyes	04 Nov. más de 3	05 Nov. 1 a 2	06 Nov. más de 2	07 Vaq. más de 2	08 Vaq. 1 a 2	09 Tem. rosas	10 Toros	11 Vacas	12 Bueyes	13 Nov. 2 a 3	14 Nov. 1 a 2	15 Nov. más de 2	16 Vaq. más de 2	17 Vaq. 1 a 2	18 Tem. rosas			
TOTAL DE MOVIMIENTOS DE ESTA PLANILLA:																								

TOTAL DE EXISTENCIAS PARA TRANSPORTAR A LA PLANILLA:			
TOROS	VACAS	BUEYES	Nov. más 3 años
			Nov. 1 a 2 años
			Nov. más 3 años
			Nov. 1 a 2 años
			Vaqueadas + 2
			Vaqueadas + 2
			Temerosas

PROCEDIMIENTO A SEGUIR PARA LA OBTENCIÓN DE LOS:
EXISTENCIAS ANTERIORES (AL PRINCIPIO DE ESTA PLANILLA)
• TOTAL DE ENTRADAS (AL PIE DE LA COLUMNA RESPECTIVA)
- TOTAL DE SALIDAS (AL PIE DE LA COLUMNA RESPECTIVA)
= TOTAL DE EXISTENCIAS PARA TRANSPORTAR

Fuente M.G.A.P – DI.CO.SE

⁷ La planilla para contralor, es un documento de importancia, en el cual el productor reflejará en forma continua sus existencias anotando todos los movimientos de su establecimiento agropecuario”, (“planilla control interno – M.G.A.P- DI.CO.SE)

- Ministerio del Interior

Dentro de sus cometidos está la prevención y represión del abigeato y control de las guías de transporte de ganado y frutos del país.

- Intendencias municipales

Al igual que DI.CO.SE, las Intendencias expenden las guías que necesariamente deben llenar los productores ganaderos cada vez que movilizan al ganado y transportan frutos del país.

En cuanto al marcado del ganado se distinguen tres períodos:

- 1) El primero se extendió hasta el año 1875 y se caracterizó porque las marcas eran irregulares y se encontraban dispersas. Esto llevó a que el sistema no fuera muy eficaz para poder identificar a los propietarios del ganado.



Fuente, “historia de la ganadería pptx”

- 2) El segundo período va desde 1875 hasta 1912 y se caracterizó por una mejora en la calidad de las marcas.

El Código Rural en su artículo 157 establece:

“Las marcas en el ganado mayor y menor, y las señales en el ganado menor, establecen una presunción de dominio y justifican la propiedad del animal marcado o señalado, salvo prueba en contrario; la transferencia de dicha propiedad se comprueba por medio de certificado-guía”.

El artículo 279 de La Ley 16736 (5 de enero de 1996) establece:

“A partir de la vigencia de la presente Ley queda prohibido en todo el territorio nacional:

- a. transitar con cualquier tipo o especie de ganado bovino, ovino, equino, suino y caprino, sin la correspondiente Guía de Propiedad y Tránsito;
- b. intervenir en cualquier tipo de operación que significa tenencia, transferencia de propiedad o movimiento de cualquier tipo de ganado o frutos del país, sin estar previamente inscritos en La Dirección de Contralor de Semoviente, Frutos del País, Marcas y Señales (DI.CO.SE).

Esta prohibición comprende a cualquier persona física o jurídica, pública o privada. La inscripción se realizará mediante una declaración jurada en la forma, plazos y condiciones que establezca la reglamentación”.

3.3.1 Decreto 762/973

“De la marcación y señalada”

“Art. 1º - (De los animales) Todo propietario de ganado está obligado a practicar la marcación o la señalada y marcación (Arts. 161 y 162 del Código Rural) de los animales que le pertenezcan, según las formas establecidas por las disposiciones legales y decretos reglamentarios vigentes (Art. 173 del Código)”.

3.4 TRAZABILIDAD

No se debe confundir trazabilidad⁸ con identificación animal, ya que esta última es solo un elemento para lograrla.

Con la trazabilidad se vislumbran aquellos requisitos que permiten ingresar a determinados mercados y por otra parte observar aquello que hacen los competidores para acceder a los mismos y ayuda a buscar una seguridad alimenticia y una certificación de los procesos productivos.

⁸“Consiste en rastrear el camino recorrido por un determinado producto, desde su origen a la llegada del consumidor. Es la posibilidad de disponer de información relativa a cada animal, incluyendo razas, sexos, edad, procedencias, movimientos, sistema productivo, tipo de alimentación, problemas sanitarios, medicamentos aplicados así como el proceso de transporte, sacrificios, procesados, y comercialización de productos y sub- productos”. (“historia de la ganadería pptx - Buscar con Google,” 2012)

3.4.1 Marco Normativo Ley 17.997 (2 de agosto de 2006)

- “ Artículo 1º.- Declárese de interés nacional, el Sistema de Identificación y Registro Animal para construir la trazabilidad de los productos de origen animal en el territorio nacional, Registro que se crea por la presente Ley y cuya administración se comete al Ministerio de Ganadería, Agricultura y Pesca”.
- “A dichos efectos, se entiende por trazabilidad individual del ganado bovino, el proceso por el cual, mediante la aplicación de dispositivos de identificación individual con código nacional, el ingreso de un animal a la base de datos oficial y registro de movimientos, cambios de propiedad y demás eventos productivos y sanitarios relevantes en la vida del mismo, es posible obtener un informe de toda su historia, desde el nacimiento hasta su muerte”.
- “Se considerará "trazado", aquel animal debidamente identificado y cuyos movimientos, cambios de propiedad, transacciones y todos aquellos eventos que la autoridad competente determine relevantes, hayan sido debidamente registrados sin interrupciones o inconsistencias desde el momento de su ingreso al Registro en las condiciones establecidas en los artículos 4º y 5º de la presente ley”.

3.4.1.1 Fases

- De producto: seguimiento del animal desde su nacimiento hasta su faena.
- De proceso: toma la fase de producto y le agrega información de cómo fue producido el animal y todo lo referente a los aspectos sanitarios.

3.4.2 Sistema de Trazabilidad Grupal

Este sistema se basa en normas de control de existencias y movimientos de ganado establecido en la Ley 16.736 y su organismo de competencia es DI.CO.SE.

3.4.3 Sistema de Trazabilidad Individual

El sistema está basado en dispositivos que presentan las siguientes características:

“Cada animal tendrá dos dispositivos independientes y complementarios (doble juego), uno de los cuales será una caravana denominada visual, que permitirá la identificación del animal a simple vista y el otro, que contendrá un dispositivo de radiofrecuencia (RFID) que almacena en forma electrónica el mismo número que está en la caravana visual”.

“Los dispositivos electrónicos pueden tener formas diversas, como una caravana tipo "botón" o un “bolo rumial”. Los dispositivos proporcionan una identificación única y permanente durante toda la vida del animal, que no puede ser alterada o reutilizada”.



Fuente, “historia de la ganadería pptx”

3.4.4) Numeración y Pedigree

“Sistema de numeración individual será en base a 12 dígitos, de los cuales: Los 3 primeros identificarán el país de origen del animal, en este caso La Republica Oriental del Uruguay de acuerdo a la norma ISO 3166 o Normas Internacionales equivalentes. El número ISO que identifica a Uruguay es 858. En el caso de la caravana visual estos tres números son remplazados por la sigla UY. Los restantes 9 dígitos identificarán al animal en forma individual, a través de un número único y exclusivo. El número del animal es el único dato almacenado en el dispositivo electrónico. El resto de los datos vinculados al animal y sus movimientos, formará parte de la base de datos del SNIG (Sistema Nacional de Información Ganadera)”.

En cuanto al PEDIGREE se lleva un documento en el cual se anota el nombre del animal, su raza, sexo, edad, signos exteriores. Además consta de dos columnas con los nombres de sus ascendientes justificando el origen del animal y comprobando de esta manera, la pureza de la raza.

CAPÍTULO 4: RAZAS BOVINAS Y OVINAS

4.1 BOVINOS

4.1.1 Hereford



La raza “Hereford” tiene origen en Inglaterra y es una de las razas productoras de carne más importantes del mundo. Su carne es tierna, sabrosa y de alta calidad.

Se caracterizan por ser colorados con manchas blancas en la cabeza, parte posterior de las orejas, pecho, vientre, parte inferior de los miembros y punta de la cola. Dentro de la raza podemos encontrar tanto animales sin cornamenta (mochos), como astados. Su sello de calidad es su blanca cara.

Es un animal muy fecundo, por ejemplo un toro cubre muchas vacas a lo largo de su vida útil, y sus crías hembras paren a los 2, 3, 4, 5, 6, 7 años. La hembra Hereford logra engendrar un ternero al año, quedar preñada nuevamente y criar a su ternero con un peso que lo hace óptimo para la venta. Tiene buen carácter, es una raza obediente y de manejo fácil.

El toro Hereford, cuenta con una buena y dura estructura corporal, lo que conduce a través de su actividad reproductiva (de 1 a 4 años) lograr reflejar sus mismos atributos en su descendencia.

Es un animal que tiene la ventaja de adaptarse a cualquier tipo de clima y suelo. Presenta además de los atributos antes indicados, un consistente y pesado cuero, lo que hace que el valor del animal aumente.

4.1.2 Holando



Es una raza de ganado vacuno que deriva de la raza Holstein; utilizada principalmente para la producción de leche. Es considerada una raza lechera por excelencia debido a que tiene el menor porcentaje de grasa pero la mayor producción total. De tamaño relativamente grande, de huesos chatos y fuertes, piel y cuello fino, hocico ancho, cuernos medianos, ubres desarrolladas y de excelente textura.

Su pelo es de color blanco con manchas bien definidas y extremidades de color blanco. Son animales de vida prolongada, pueden alcanzar los cinco partos en su vida adulta, lo cual mejora su rentabilidad.

Su alimentación es en base a una dieta compuesta por forrajes, granos y subproductos de diferentes industrias.

4.1.3 Aberdeen Angus



Esta raza es de procedencia escocesa y es utilizada para la producción de carne, la cual es considerada de excelente calidad.

Son animales de tamaño mediano, sin cornamenta y cuyo pelaje puede ser negro o colorado. Una ventaja que presenta dicha raza, es que es de fácil engorde y tiene una buena capacidad para acumular grasas.

De acuerdo a sus orígenes, esta raza es más proclive al clima frío, aunque con una previa adaptación en climas templados puede desarrollar todas sus capacidades correctamente. Las hembras de esta raza son precoces y están disponibles para la reproducción a los 14 meses.

4.1.4 Bradford



De origen estadounidense, se formó a partir de distintas razas. Al igual que el “HEREFORD” existen mochas y astadas. Son animales de piel suelta, pelo corto, giba y resistentes al calor. El color blanco de la cara y frente son características heredadas de la raza Hereford; presentan una alta precocidad y a los 22 meses de edad su peso oscila entre los 440 y 460 kilogramos, mientras que en edad adulta los machos y hembras llegan a un peso de 950 y 650 kilogramos respectivamente.

Es un animal caracterizado por su alta producción, aún en condiciones ambientales adversas, lo que se traduce en una mayor eficiencia en conversión de

pasto en carne, mayor resistencia a enfermedades, reconocida fertilidad y habilidad materna.

Su rusticidad asegura una rápida adaptación a cualquier situación climática y geográfica.

4.1.5 Normando



Raza procedente de la región de Normandía, al norte de Francia, destinada a la producción de leche y carne.

Son animales de gran tamaño, su pelo es de tres colores, colorado o rubio, marrón o barcino y blanco, predominando uno u otro según los ejemplares.

La Normanda es una raza con buena capacidad torácica y abdominal, una pelvis larga y ancha, ligeramente inclinada, una línea superior, recta y muscular y sólidos aplomos que soportan el conjunto y una ubre apta para el ordeño mecánico.

Es un animal que se adapta a cualquier tipo de clima, gracias a su rusticidad, facilidad a la hora de parir, así como su idoneidad para convertir de manera más económica las pasturas naturales en carne.

4.2 OVINOS

4.2.1 Corriedale



Originaria de Nueva Zelanda, destinada a la producción de carne y lana. Tiene narinas visibles pigmentadas al igual que las pezuñas, piel de color blanco al igual que el vellón. Produce corderos de rápido engorde (precoces) y capones de peso medio con vellón pesado, con mecha de diámetro de 25 a 31 micras. Es un animal rústico con adaptación a pastoreo extensivo. Esta raza se adapta a varios climas: templado, templado frío, semiárido y subhúmedo.

Hoy en día Uruguay tiene la mayor producción de lana Corriedale del mundo, destinada a la producción de diferentes calidades de tejidos. Las lanas uruguayas de la raza Corriedale son muy reconocidas por ser muy resistentes, de un excelente largo y de muy buen rendimiento al lavado.

4.2.2 Romney



Los ovinos Romney Marsh u ovejas Kent son originarios de la región de Romney Marsh, al sur del Condado de Kent. Es una de las más antiguas razas lanares de Inglaterra. Es utilizada también para la producción de carne.

Su cabeza es símbolo de su calidad, carácter y sexo, se encuentra libre de cuernos, es ancha y recubierta de pelo afelpado, suave y de color blanco o blanco cremoso. Sus ojos son grandes, sus orejas grandes, gruesas y anchas, bien separadas y recubiertas de pelo suave, corto y de color blanco o blanco crema.

Algunas características que presenta la lana en esta raza: 1) su mecha tiene un buen largo en relación con la finura; 2) el vellón es denso en toda su extensión y, 3) es bien rizada desde la base hasta la punta.

4.2.3 Ideal



Es de origen Australiano. Su cabeza es de tamaño mediano, ancho y erguido. Son animales que no presentan cuernos ni tocos fijos.

Su rostro es ancho, de apariencia huesuda, libre de lana, cubierto de pelo blanco, fino y sedoso, con ojos de tamaños medianos y vivaces. El pecho es ancho, prominente y la piel que lo cubre es suelta y predominantemente sin pliegues.

4.2.4 Merino Australiano



Originaria de Asia Menor. Raza de tamaño compacto, de cuello y patas cortas. En algún caso los machos presentan cuernos en forma de espiral y sus narinas de color rosado.

También presentan tres arrugas en el cuello, característica típica de la raza. El color de su lana es blanquecino, sin manchas, larga, fina y rizada, y es de mejor calidad en los animales que se crían en ambientes soleados y ligeramente arenosos.

Animal que vive en campos secos y altos. Presentan una extendida estación de cría que va desde octubre hasta julio con buena fertilidad.

**CAPÍTULO 5: SITUACIÓN ACTUAL: MERCADO, HACIENDA,
FAENA, EXPORTACIONES Y COMPARACIÓN CON EL AÑO 2011.**

5.1 BOVINOS

El año 2012 comenzó con una actividad frigorífica muy floja, reflejado en una baja faena, en virtud que no llegaron a procesarse 70 mil cabezas en las primeras dos semanas de enero, trepando hasta las 46 mil en la última semana de dicho mes, para luego bajar en febrero.

Existen tres grandes problemas: 1) el mercado interno se encuentra estancado a raíz de las diferencias entre los productores y los industriales respecto a los valores que deben pagarse por la hacienda; 2) la dificultad de colocación de la producción en el mercado exterior, que enfrentan tanto vendedores de ganado en pie como los industriales, y 3) el clima en tanto según se comporte, condicionará la faena, la oferta y los precios de la hacienda.

Para ejemplificar este último punto, cuando se presentan períodos secos y calurosos el productor se ve forzado a vender, aumentando la oferta y en consecuencia bajando el precio. En cambio y a la inversa, cuando existen lluvias desparejas, la oferta de ganado se retrae, y los frigoríficos deben aumentar los precios de compra y bajar la faena para poder adaptarse a los niveles de la oferta y a las exigencias de los productores.

Otro punto a tomar en consideración es que si bien el indicador de Novillos Tipo correspondiente al mes de enero 2012 mostró una baja respecto a

diciembre del 2011 en los precios de la carne de exportación, mostró a la inversa, una suba en los valores de la carne destinada al mercado interno.

No obstante lo indicado anteriormente, los precios de la carne de exportación, hasta mediados del mes de febrero, se ubicaron un 5% por encima de los valores que se registraban en el 2011 para igual período.

Posteriormente y lenta y gradualmente, el precio del ganado gordo ha ido aumentando. El precio mínimo en los ganados faenados se registró a finales del mes de enero. Gracias a la venida de las lluvias esta situación se revirtió, comenzando a subir los precios.

Ya a mediados del mes de marzo, el precio que se pagaba por un novillo estaba en el entorno de los U\$S 3,80 el kilo en cuarta balanza⁹, lo que se traducía en un acumulado del 7% de mejora respecto al mes de enero.

El precio del novillo no fue el único que mostró una variación al alza. También esta variación involucró el precio de las vacas y las vaquillonas, llegando a tener un precio cercano a los U\$S 3,60 el kilo en cuarta balanza, lo cual representa un aumento de un 8% por encima del precio mínimo del año.

⁹ Último puesto de pesaje de las medias reses en la faena después de terminado el Dressing.

Con un mirada más amplia, el indicador de Novillo Tipo del INAC ubica el valor para el mes de febrero de todos los productos de los animales antes descriptos en U\$S 1.990 por tonelada, U\$S 5 más alto que en el mes de enero.

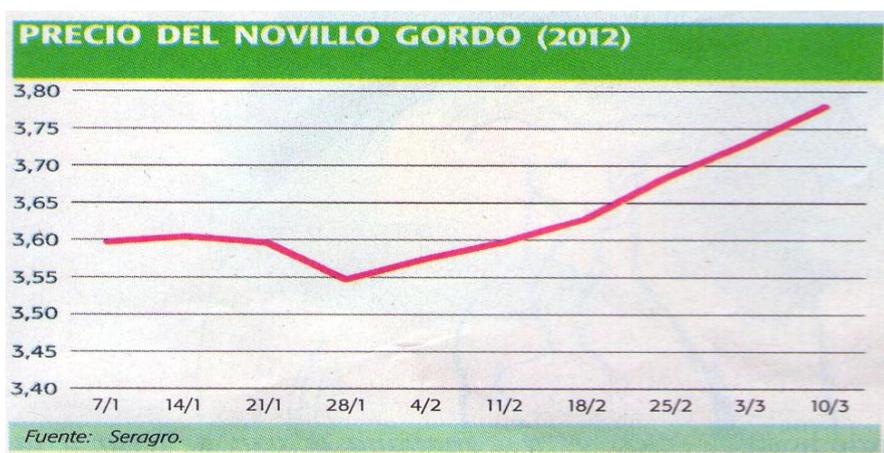


Gráfico 5.1.1, Fuente - suplemento El Agropecuario del Diario el País correspondiente al mes de marzo del 2012.



Gráfico 5.1.2, Fuente - suplemento El Agropecuario del Diario el País correspondiente al mes de marzo del 2012

En relación con la faena, se produjo un cambio en sentido inverso al que experimentaron los precios, o sea, cuando la sequía se hizo sentir, la faena llegó a superar las 46 mil cabezas semanales, bajando a 30 mil aproximadamente en períodos de lluvia fuertes.

Los productores que poseen novillos, prefieren agregarles más quilaje a sus animales, ya que la condición forrajera lo permite y el precio de la hacienda sigue subiendo.

Como sucede habitualmente, la mejora en los precios del ganado de embarque y del escenario forrajero, se expresan más claramente en los ganados de reposición.

Se puede decir que en el primer trimestre del 2012 la faena del ganado vacuno sigue siendo restringida y no llegará al medio millón de cabezas, cifra que se ubica en las más bajas desde el año 2003. Ya en el año 2011 la faena de cabezas de ganado llegó apenas a las 2.004.000, una cifra inusualmente baja para un período anual.

Por otra parte, la industria se enfrenta a un dilema: si bien los precios de la carne exportada son muy buenos, son volátiles y esa volatilidad determinó una pequeña baja en el mes de marzo y primeros días de abril de este año, ubicándose el promedio del año en U\$S 3.844 por tonelada carcasa. Para

visualizar mejor, el precio del mes de marzo ascendió a U\$S 3.833 y el de la primera semana del mes de abril fue de U\$S 3.606.

Si se compara con los valores del año 2011, es posible decir que estos son iguales o superiores al mismo tramo de ese año, aunque inferiores con respecto al último trimestre, cuando llegaron a ser mayores a U\$S 4.000.

Otro de los destinos que tiene la carne es el mercado interno, pero los precios de venta determinaron la saturación del mismo.

Las situaciones explicitadas anteriormente llevaron a la industria a bajar los precios; el precio de los novillos en cuarta balanza se ubicó en U\$S 3.80 el kilo y el de las vacas bajó de U\$S 3.60 a U\$S 3.50.

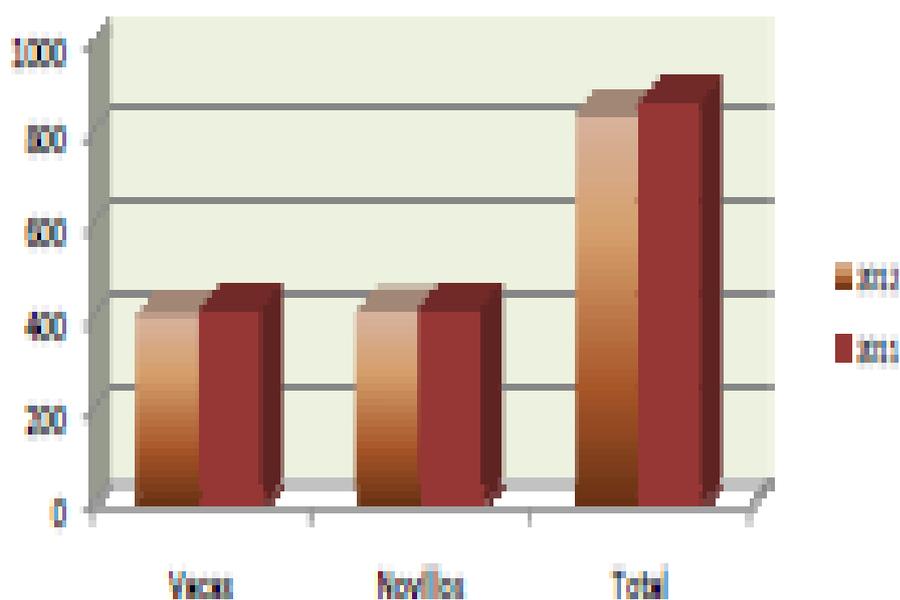
Para el 26 de mayo, la cantidad de bovinos faenados se ubicó en 846.566 cabezas, lo que representó un 3% menos para igual período del año 2011.

La faena de bovinos se divide en faena de vacas y novillos, alcanzando cada una de las categorías 423.000 cabezas aproximadamente.

Reafirmando el concepto de volatilidad, se puede observar que en el período enero-abril, se produjo una merma del 5% en la faena respecto a igual

período del año 2011, mientras que en mayo de 2012 hubo un incremento del 8% aproximadamente en comparación al mismo período del 2011.

FAENA DE BOVINOS
al 26 de mayo de cada año



FUENTE: INAC. - Dirección de Información y Análisis Económico

Gráfica 5.1.3 Fuente, INAC - Dirección de información y análisis económico (Información de mercado, boletín semanal digital al 26 de mayo de 2012)

FAENA DE BOVINOS EN ESTABLECIMIENTOS HABILITADOS

	2012*				2011			
	ENERO ABRIL	MAYO**	TOTAL	%	ENERO ABRIL	MAYO**	TOTAL	%
VAQUILLONAS	68.853	14.400	83.253	9,8	73.694	14.919	88.613	10,2
VACA 6 D.	26.373	6.562	32.935	3,9	18.604	3.526	22.130	2,5
VACAS	235.890	59.416	295.306	34,9	254.446	58.468	312.914	36,0
<u>TOTAL VACAS</u>	331.116	80.378	411.494	48,6	346.744	76.913	423.657	48,7
NOVILLITOS	15.720	2.445	18.165	2,1	11.792	2.576	14.368	1,7
NOVILLO JOVEN	115.719	28.910	144.629	17,1	136.252	23.707	159.959	18,4
NOVILLO 6 D.	79.188	22.775	101.963	12,0	65.396	17.048	82.444	9,5
NOVILLOS	115.023	37.379	152.402	18,1	131.313	38.210	169.523	19,5
<u>TOTAL NOVILLOS</u>	325.650	91.509	417.159	49,3	344.753	81.541	426.294	49,1
<u>TERNEROS</u>	4.642	731	5.373	0,6	5.299	1.028	6.327	0,7
<u>TOROS</u>	9.865	2.675	12.540	1,5	10.511	2.569	13.080	1,5
TOTAL	671.273	175.293	846.566	100,0	707.307	162.051	869.358	100,0

* Cifras primarias

** Cifras al 26 de mayo de cada año

FUENTE: I.N.A.C. - Dirección de Información y Análisis Económico

Gráfica 5.1.4 Fuente, INAC Dirección de información y análisis económico (Información de mercado, boletín semanal digital al 26 de mayo de 2012).

5.1.1 Precios

5.1.1.1 Precio de haciendas bovinas en pie¹⁰

Dentro de haciendas bovinas en pie se encuentran las categorías: 1) novillos gordos que deben pesar más de 380 Kg, 2) vacas gordas que deben alcanzar los 370 Kg y 3) vaquillonas gordas de raza carnicera y sus cruzas que deben alcanzar los 360 Kg, puestas en frigoríficos, valor contado.¹¹

También en este tema es posible consignar volatilidad y apreciar recientemente una merma. El precio del novillo gordo al 19 de mayo del 2012 era de U\$S/Kg 1,910, 13% menos que para el año anterior, donde el valor se ubicaba en U\$S/Kg 2,173.

En referencia a la vaca gorda, su precio para la misma fecha se encontraba en U\$S/Kg 1,667 un 10% menos que la del año anterior que se ubicaba U\$S/Kg 1,852.

En el caso de la vaquillona gorda su precio a la misma fecha era de U\$S/Kg 1,719, un 10% menor en comparación al año 2011 para igual período.

¹⁰ 1er balanza – pesado en el frigorífico del ganado en pie.

¹¹ Se calcula deflactando los valores corrientes que los frigoríficos informan utilizando la tasa que aplica el BROU para la industria frigorífica para el plazo de pago de cada una de las operaciones consideradas.

US\$/Kg

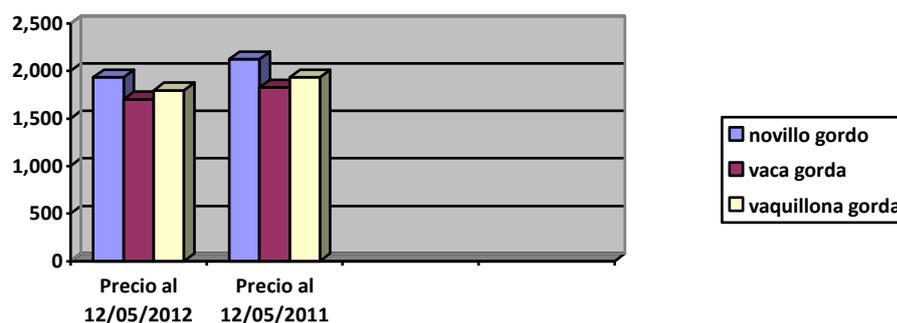


Gráfico 5.1.1.1.1 Fuente: realización propia

5.1.1.2 Precio de haciendas bovinas equivalentes en pre-dressing¹²

Para novillos gordos se visualiza una disminución del 1% comparando la semana del 12 de mayo con respecto a la siguiente. El precio de la vaca gorda se vio disminuido un 0,9% y el de la vaquillona gorda un 0,7% para el mismo período nombrado anteriormente.

US\$/Kg

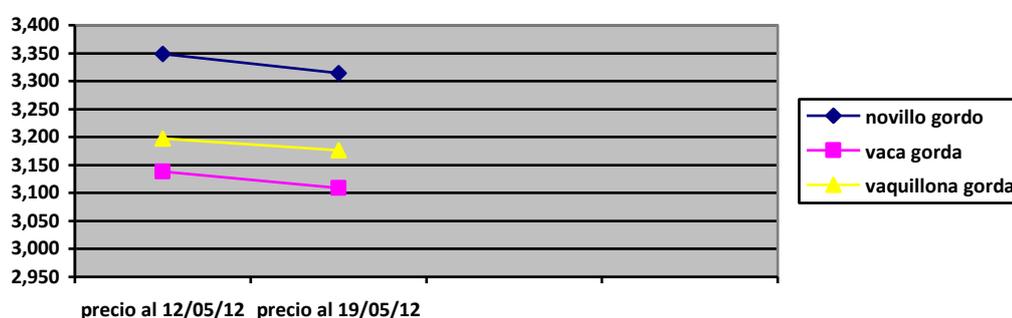


Gráfico 5.1.1.2.1 Fuente: realización propia

¹² Este precio se calcula como el cociente entre el precio promedio en pie y el rendimiento promedio en pre-dressing = 3er balanza, que es el pesaje de las medias reses previo al dressing. Dressing: es el emprolijamiento de las medias reses, donde se le saca grasas o algún desecho que no sirva de la carcasa. Se realiza entre la 3er balanza y la 4ta balanza.

5.1.1.3 Precio de haciendas bovinas en cuarta balanza

Para el novillo gordo, la variación del precio en lo que va del año con respecto al anterior para igual período es del 13% menos.

El precio de la vaca gorda tuvo una variación a la baja de un 11% y el de la vaquillona gorda de un 10%.

US\$/Kg

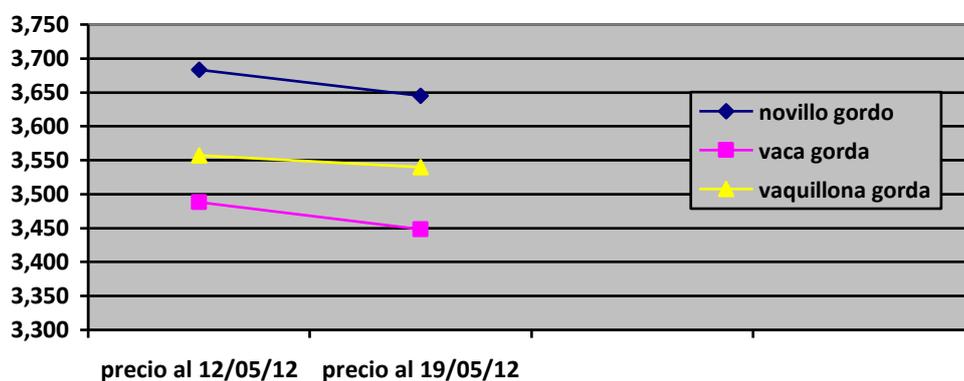


Gráfico 5.1.1.3.1 Fuente: realización propia

US\$/Kg

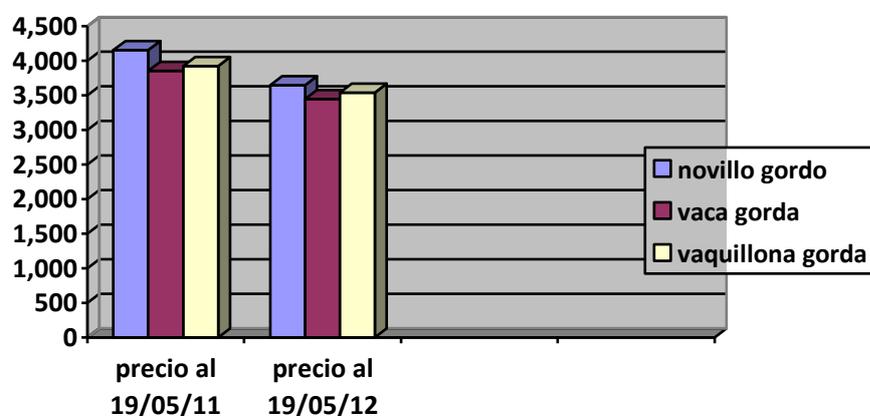


Gráfico 5.1.1.3.2 Fuente: realización propia

5.2 OVINOS

En el comienzo del año el panorama relacionado con la faena de ovinos fue muy pobre; en las primeras semanas de enero se faenaron menos de 12.000 animales, cifra inferior a la del 2011 para el mismo período.

El nivel de actividad para los meses siguientes siguió disminuyendo, para el mes de marzo la faena se ubicó un 39% por debajo del año 2011. Si se compara este nivel con los otros años, es posible apreciar que respecto al año 2010 se ubica un 50% por debajo y si se compara con la del 2009, la faena representa la tercera parte del total de ese año.

La mayor diferencia que se destaca en la composición de la faena con respecto al año 2011, es la reducción del número de ovejas.

Otro factor que lleva a que los productores sean más cautelosos a la hora de poner hacienda a la venta son los precios, en tanto los mismos se encuentran entre un 15% y un 20% por debajo de los valores del año anterior.

Del total faenado a nivel nacional (266.793 cabezas) por categorías, un 26% corresponde a ovejas, 16% a capones, 50% a corderos y 8% el resto.

Si se confronta cifras enero-abril 2012 con igual período del año anterior, se observa una disminución del 31%. Si se compara el mes de mayo para ambos años, se visualiza una disminución del 8%.

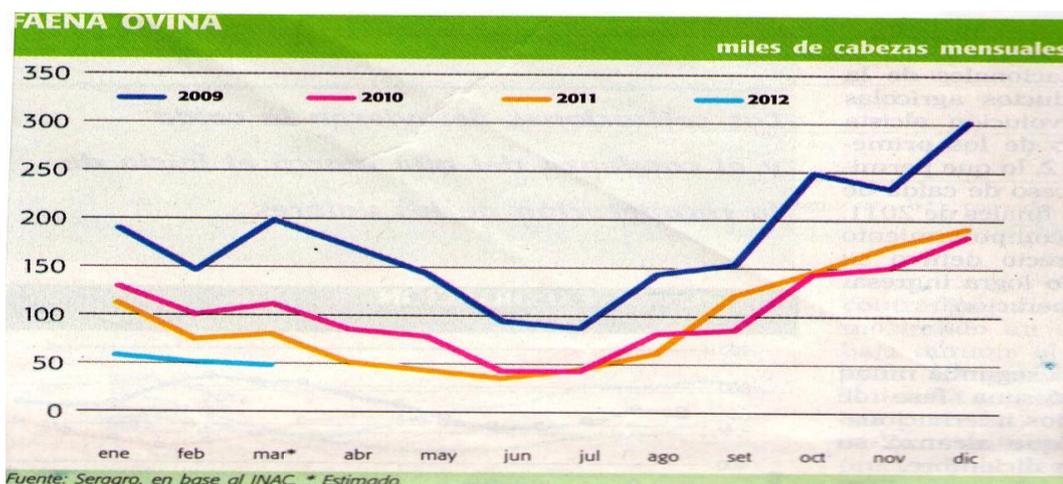
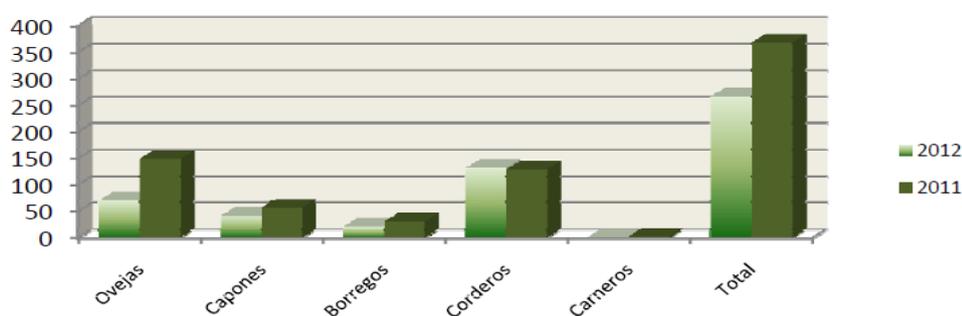


Gráfico 5.2.1 Fuente- suplemento el agropecuario correspondiente al mes de marzo 2012

FAENA DE OVINOS
al 26 de mayo de cada año



FUENTE: I.N.A.C. - Dirección de Información y Análisis Económico

Gráfico 5.2.2 Fuente INAC- Situación del mercado (Información de mercado, boletín semanal digital al 26 de mayo de 2012).

FAENA DE OVINOS EN ESTABLECIMIENTOS HABILITADOS

	2012*				2011			
	ENERO ABRIL	MAYO**	TOTAL	%	ENERO ABRIL	MAYO**	TOTAL	%
OVEJAS	60.332	9.572	69.904	26,2	132.993	15.795	148.788	40,3
CAPONES	36.872	5.017	41.889	15,7	53.407	3.846	57.253	15,5
BORREGOS	19.165	2.346	21.511	8,1	27.310	3.567	30.877	8,4
CORDEROS	110.463	21.522	131.985	49,5	110.965	18.358	129.323	35,1
CARNEROS	1.361	143	1.504	0,5	2.283	429	2.712	0,7
TOTAL	228.193	38.600	266.793	100,0	326.958	41.995	368.953	100,0

* Cifras primarias

** Cifras al 26 de mayo de cada año

FUENTE: I.N.A.C. - Dirección de Información y Análisis Económico

Gráfico 5.2.3 Fuente INAC- Situación del mercado (Información de mercado, boletín semanal digital al 26 de mayo de 2012).

5.2.1 Precios

5.2.1.1 Haciendas ovinas en gancho – cordero¹³

Se consideran los corderos de más de 13 Kg (peso canal-valor contado¹⁴- puesto en frigorífico).

Comparando la semana del 19 de mayo con la anterior, se observa una caída del 7,2% del precio.

¹³ 2da balanza – se pesan los animales muertos y después del desangrado.

¹⁴ Se calcula deflactando los valores corrientes que los frigoríficos informan utilizando la tasa que aplica el BROU para la industria frigorífica para el plazo de pago de cada una de las operaciones consideradas

U\$S/Kg.

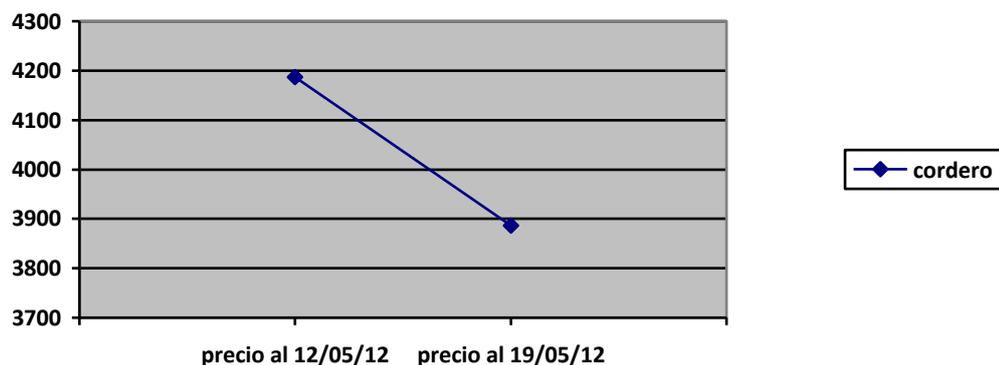


Gráfico 5.2.1.1 Fuente: realización propia

5.3 EXPORTACIONES

EXPORTACIONES DE CARNES, MENUDENCIAS, PRODUCTOS CÁRNICOS Y SUBPRODUCTOS.
VOLUMEN FISICO E IMPORTE *

(Cifras en tons. peso embarque y miles de dólares)

PRODUCTO	01/01/2012 AL 26/05/2012				01/01/2011 AL 26/05/2011			
	VOLUMEN	%	IMPORTE	%	VOLUMEN	%	IMPORTE	%
CARNE BOVINA	97.599	55,67	561.455	82,19	91.773	55,72	533.339	81,68
CARNE OVINA	4.187	2,39	22.627	3,31	4.274	2,60	27.105	4,15
CARNE EQUINA	2.641	1,51	11.474	1,68	3.113	1,89	13.823	2,12
CARNE PORCINA					(.)	(.)	6	(.)
CARNE DE AVE	5.096	2,91	9.264	1,36	3.063	1,86	5.114	0,78
CARNE DE CONEJO								
CARNE DE ANIMALES DE CAZA MENOR								
MENUDENCIAS	9.423	5,37	29.563	4,33	9.763	5,93	27.553	4,22
PRODUCTO CÁRNICO GENÉRICO	3	(.)	9	(.)	3	(.)	6	(.)
SUBPRODUCTO RESIDUAL COMESTIBLE	3.424	1,95	3.369	0,49	2.806	1,70	3.042	0,47
SUBPRODUCTO PRIMARIO PARA USO INDUSTRIAL	30.580	17,44	25.888	3,79	25.079	15,23	20.043	3,07
SUBPRODUCTO INDUSTRIALIZADO	22.090	12,60	18.729	2,74	24.520	14,89	22.069	3,38
PRODUCTO CÁRNICO PARA ALIMENTACION ANIMAL	277	0,16	779	0,11	299	0,18	844	0,13
TOTAL GENERAL	175.319	100,00	683.157	100,00	164.693	100,00	652.945	100,00

Gráfico 5.3.1 Fuente INAC- Situación del mercado (Información de mercado, boletín semanal digital al 26 de mayo de 2012).

EXPORTACIONES DE CARNE BOVINA Y OVINA - VOLUMEN E INGRESO PROMEDIO

(Cifras en tons. peso canal y dólares por ton. peso canal)

PRODUCTO	01/01/2012 AL 26/05/2012		01/01/2011 AL 26/05/2011	
	PESO CANAL	INGRESO PROMEDIO	PESO CANAL	INGRESO PROMEDIO
CARNE BOVINA	145.736	3.853	137.045	3.892
CARNE OVINA	5.363	4.219	5.864	4.622

* Cifras procesadas el 30.05.2012

FUENTE: I.N.A.C. - Dirección de Información y Análisis Económico

Nota: Las sumas de los parciales pueden no coincidir con los totales por razones de redondeo.

Grafico 5.3.2 Fuente INAC- Situación de mercado (Información de mercado, boletín semanal digital al 26 de mayo de 2012).

Los ingresos obtenidos por las exportaciones de carne ovina y bovina, en el período comprendido entre 01/01/2012 al 26/05/2012, representan aproximadamente el 85% (82% carne bovina y 3% carne ovina) del total de toneladas embarcadas en el sector cárnico. En igual período el año pasado, los ingresos obtenidos por las exportaciones, representaban aproximadamente el 86% (82% carne bovina y 4% carne ovina) del total de toneladas embarcadas.

Tomando como base los mismos períodos mencionados anteriormente, es posible observar que en el año 2012, el volumen de las exportaciones de carne bovina y ovina, es 97.599 y 4.187 toneladas peso de embarque respectivamente,

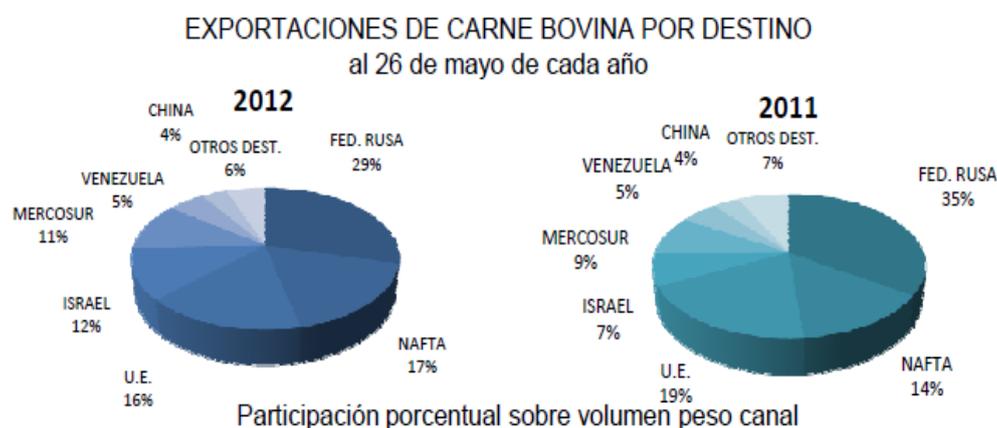
mientras que en el mismo período del año pasado, el volumen de las exportaciones de carne bovina y ovina, era 91.773 y 4.274 toneladas peso de embarque respectivamente.

El importe de dichas exportaciones en el año 2012, medido en miles de dólares, es 561.454 para la carne bovina y 22.627 para la carne ovina.

En cuanto a las exportaciones del período 01/01/2012 al 26/05/2012, medidas en toneladas peso canal, la carne bovina y ovina son 145.736 y 5.363 respectivamente. El ingreso promedio, medido en miles de dólares, es 3.853 para la carne bovina y 4.219 para la carne ovina.

En igual período del año pasado, las exportaciones medidas en toneladas peso canal, fueron 137.045 y 5.864 respectivamente. El ingreso promedio de dichas exportaciones, medido en miles de dólares, fue 3.892 para la carne bovina y 4.622 para la carne ovina.

5.3.1 Carne Bovina



FUENTE: I.N.A.C. - Dirección de Información y Análisis Económico

Gráfico 5.3.1.1 Fuente INAC - Dirección de información y análisis económico (Información de mercado, boletín semanal digital al 26 de mayo de 2012).

EXPORTACIONES DE CARNE BOVINA - POR DESTINO

DESTINO	2012*			2011		
	ENERO ABRIL	MAYO**	TOTAL	ENERO ABRIL	MAYO**	TOTAL
FEDERACION RUSA	36.465	5.948	42.413	39.051	8.093	47.144
NAFTA	21.732	3.558	25.290	16.679	2.684	19.363
ESTADOS UNIDOS	15.597	2.245	17.842	11.118	2.140	13.258
CANADÁ	6.131	1.313	7.444	5.561	544	6.106
MÉXICO	4		4			
UNION EUROPEA	18.967	4.687	23.654	21.105	5.035	26.140
ISRAEL	15.763	1.065	16.828	9.057	625	9.682
MERCOSUR	12.774	3.367	16.141	10.523	1.870	12.393
CHILE	7.996	2.047	10.043	5.765	498	6.262
BRASIL	4.431	1.320	5.751	4.470	1.338	5.808
ARGENTINA	347		347	288	35	323
VENEZUELA	7.319	375	7.694	5.311	1.885	7.197
REPUBLICA POPULAR CHINA	4.546	856	5.403	3.825	1.299	5.124
OTROS DESTINOS	6.829	1.483	8.312	7.876	2.128	10.004
TOTAL	124.396	21.340	145.736	113.426	23.619	137.045

* Cifras procesadas el 30.05.2012

** Cifras al 26 de mayo de cada año

Nota: Las sumas de los parciales pueden no coincidir con los totales por razones de redondeo.

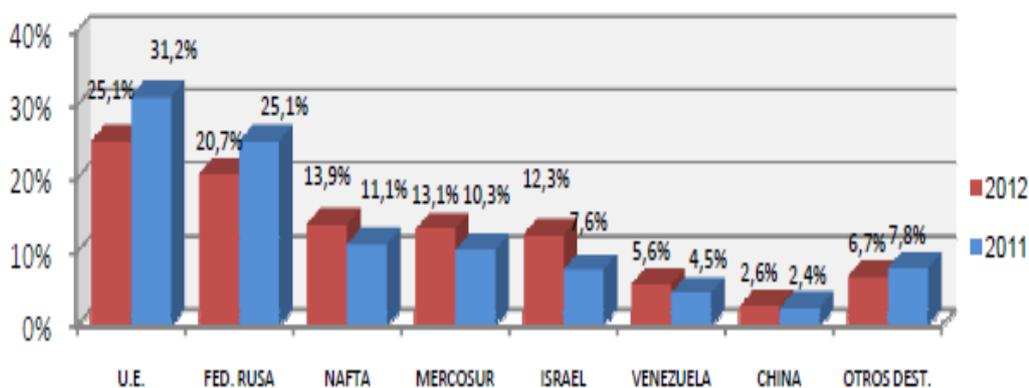
FUENTE: I.N.A.C. - Dirección de Información y Análisis Económico

Gráfico 5.3.1.2 Fuente INAC - Dirección de información y análisis económico (Información de mercado, boletín semanal digital al 26 de mayo de 2012).

Las exportaciones de carne bovina tienen como principales compradores a bloques económicos y países individualmente considerados. Los más importantes son La Federación Rusa, el grupo NAFTA, La Unión Europea, Israel y el Mercosur, acumulando el 85% del total de las exportaciones.

Considerando el mismo período del año pasado, los principales destinos de las exportaciones fueron los mismos que en este año, variando únicamente el porcentaje que representaban en el total, que ascendió al 84% del total de las exportaciones de carne bovina.

EXPORTACIONES DE CARNE BOVINA POR DESTINO al 26 de mayo de cada año



Participación porcentual sobre importes en dólares USA

FUENTE: I.N.A.C. - Dirección de Información y Análisis Económico

5.1.3.3 Fuente INAC - Dirección de información y análisis económico (Información de mercado, boletín semanal digital al 26 de mayo de 2012).

EXPORTACIONES DE CARNE BOVINA - POR DESTINO

(miles de dólares USA)

DESTINO	2012*			2011		
	ENERO ABRIL	MAYO**	TOTAL	ENERO ABRIL	MAYO**	TOTAL
<u>UNION EUROPEA</u>	<u>116.805</u>	<u>24.353</u>	<u>141.158</u>	<u>132.775</u>	<u>33.439</u>	<u>166.213</u>
<u>FEDERACION RUSA</u>	<u>99.893</u>	<u>16.107</u>	<u>116.000</u>	<u>110.411</u>	<u>23.675</u>	<u>134.085</u>
<u>NAFTA</u>	<u>66.883</u>	<u>10.994</u>	<u>77.877</u>	<u>50.374</u>	<u>8.951</u>	<u>59.325</u>
ESTADOS UNIDOS	50.809	7.557	58.366	35.708	7.362	43.070
CANADÁ	16.016	3.436	19.452	14.666	1.589	16.255
MÉXICO	58		58			
<u>MERCOSUR</u>	<u>57.688</u>	<u>15.798</u>	<u>73.486</u>	<u>45.462</u>	<u>9.488</u>	<u>54.950</u>
CHILE	32.878	8.492	41.369	20.850	1.904	22.754
BRASIL	23.557	7.307	30.863	23.633	7.461	31.094
ARGENTINA	1.253		1.253	979	124	1.103
<u>ISRAEL</u>	<u>64.905</u>	<u>4.340</u>	<u>69.245</u>	<u>37.829</u>	<u>2.805</u>	<u>40.634</u>
<u>VENEZUELA</u>	<u>30.090</u>	<u>1.442</u>	<u>31.532</u>	<u>17.114</u>	<u>6.696</u>	<u>23.811</u>
<u>REPÚBLICA POPULAR CHINA</u>	<u>12.280</u>	<u>2.350</u>	<u>14.630</u>	<u>9.000</u>	<u>3.552</u>	<u>12.552</u>
<u>OTROS DESTINOS</u>	<u>30.423</u>	<u>7.104</u>	<u>37.527</u>	<u>33.055</u>	<u>8.715</u>	<u>41.769</u>
TOTAL	478.967	82.489	561.455	436.019	97.320	533.339

* Cifras procesadas el 30.05.2012 Nota: China incluye Hong Kong

** Cifras al 26 de mayo de cada año

Nota: Las sumas de los parciales pueden no coincidir con los totales por razones de redondeo.

FUENTE: I.N.A.C. - Dirección de Información y Análisis Económico

Gráfico 5.3.1.4 Fuente INAC - Dirección de información y análisis económico (Información de mercado, boletín semanal digital al 26 de mayo de 2012).

5.3.2 Carne Ovina

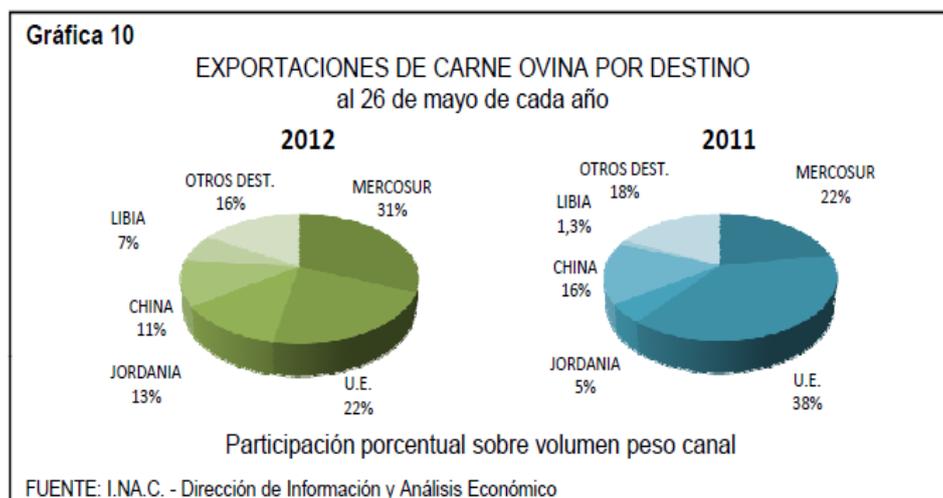


Gráfico 5.3.2.1 Fuente INAC - Dirección de información y análisis económico (Información de mercado, boletín semanal digital al 26 de mayo de 2012).

EXPORTACIONES DE CARNE OVINA - POR DESTINO

(en tons. peso canal)

DESTINO	2012*			2011		
	ENERO ABRIL	MAYO**	TOTAL	ENERO ABRIL	MAYO**	TOTAL
MERCOSUR	1.282	398	1.680	1.113	190	1.303
BRASIL	1.282	398	1.680	1.113	190	1.303
UNION EUROPEA	902	257	1.159	1.991	257	2.248
JORDANIA	611	53	664	283		283
REPÚBLICA POPULAR CHINA	575	33	608	795	123	918
LIBIA	376		376	75		75
OTROS DESTINOS	729	147	876	824	214	1.037
TOTAL	4.474	889	5.363	5.081	784	5.864

* Cifras procesadas el 30.05.2012

** Cifras al 26 de mayo de cada año

Nota: Las sumas de los parciales pueden no coincidir con los totales por razones de redondeo.

FUENTE: I.N.A.C. - Dirección de Información y Análisis Económico

(.) Indica que la magnitud no alcanza a la mitad del último dígito utilizado.

Gráfico 5.3.2.2 Fuente INAC - Dirección de información y análisis económico (Información de mercado, boletín semanal digital al 26 de mayo de 2012).

Las exportaciones de carne ovina, al 26 de mayo de este año, tienen como principales compradores al MERCOSUR, Unión Europea, Jordania, China y Libia acumulando un 84% del total de exportaciones.

Al 26 de mayo del 2011, los principales compradores fueron los mismos y acumularon el 82% de las exportaciones de carne ovina.

EXPORTACIONES DE CARNE OVINA - POR DESTINO

(miles de dólares USA)

DESTINO	2012*			2011		
	ENERO ABRIL	MAYO**	TOTAL	ENERO ABRIL	MAYO**	TOTAL
MERCOSUR	5.986	2.123	8.109	5.855	1.127	6.982
BRASIL	5.986	2.123	8.109	5.855	1.127	6.982
UNION EUROPEA	4.059	1.144	5.204	10.647	1.388	12.035
JORDANIA	2.714	272	2.986	1.165		1.165
LIBIA	1.606		1.606	372		372
REPÚBLICA POPULAR CHINA	1.310	100	1.410	2.125	338	2.463
OTROS DESTINOS	2.629	683	3.312	3.066	1.023	4.089
TOTAL	18.304	4.323	22.627	23.229	3.876	27.105

* Cifras procesadas el 30.05.2012

** Cifras al 26 de mayo de cada año

Nota: Las sumas de los parciales pueden no coincidir con los totales por razones de redondeo.

FUENTE: I.N.A.C. - Dirección de Información y Análisis Económico

(.) Indica que la magnitud no alcanza a la mitad del último dígito utilizado.

Gráfico 5.3.2.3 Fuente INAC - Dirección de información y análisis económico (Información de mercado, boletín semanal digital al 26 de mayo de 2012).

Todos los datos precedentemente indicados, así como la incertidumbre generada por la volatilidad existente en temas como mercados (interno y externo), precios y situación climática, conducen inevitablemente a notar la importancia que necesariamente tiene la información contable para el productor agropecuario del Uruguay a efectos de tomar decisiones.

Es así entonces que, el presente trabajo, tiene la pretensión de ahondar en la problemática de brindar información contable lo más correcta y afinada al productor agropecuario, realizando un análisis de uno de los más importantes, sino el más importante, componentes del establecimiento ganadero tradicional del país, tal como es la tenencia de hacienda bovina y ovina. Esto es lo que se pasará a tratar en los próximos capítulos.

CAPÍTULO 6: NORMATIVA CONTABLE

6.1 INTRODUCCIÓN

El IASC (International Accounting Standards Committee) emitió el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Contables y las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC's). El primero establece los conceptos para la preparación y presentación de los Estados Financieros.

Las NIC's son aquellos criterios que sirven como base de las acciones que fundamentan la preparación y presentación de información contable, cuya finalidad es exponer adecuadamente la situación patrimonial, económica y financiera de una entidad. Estas comenzaron a ser de aplicación obligatoria a partir del año 1991.

En el plano internacional y continuando el trabajo del IASC, surge el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, International Accounting Standards Board (IASB) en el año 2001. Las normas que a futuro emita el IASB se denominarán Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF's). Esta situación favoreció la creación de la Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad, cuyo propósito es fomentar la aplicación universal de las NIC's y NIIF's.

En el plano local se visualizan dos situaciones:

- Por una parte el Colegio de Contadores, Administradores y Economistas del Uruguay estableció la aplicación obligatoria de las NIC's para aquellos profesionales que estuvieran afiliados al colegio.
- Por otra parte, a nivel legal a través de un decreto algunas NIC's comenzaron a ser de aplicación obligatoria a partir del año 1991.

Avanzando en el aspecto legal, en el año 2004 se emitió el Decreto 162/004 que estableció la aplicación obligatoria en Uruguay de todas las Normas Internacionales de Contabilidad vigente a dicha fecha.

A posteriori, en el año 2007 se emitió el Decreto 266/007 con la finalidad de mantener actualizada la aplicación de Normas Contables Adecuadas (NCA) debido a los cambios realizados por el IASB. Este Decreto establece la aplicación obligatoria de las NIIF's para los ejercicios iniciados a partir del 1ero de enero de 2009, que se encuentren traducidas al español y estén publicadas en el sitio web de la Auditoría Interna de la Nación (AIN).

Las NCA comprenden:

- Las NIC's
- Las NIIF's
- Las interpretaciones elaboradas por el Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera.

A los efectos de la presentación de los Estados Contables, el Decreto 266/007 establece que se debe seguir aplicando la estructura de los modelos de los Estados Contables del Decreto 103/991.

Debido a que la aplicación de las NIIF's para pequeñas y medianas empresas resulta dificultosa y en algunos casos inaplicable, y a su vez la presentación de los Estados Contables Uniformes ante el Registro de Estados Contables y otros interesados es obligatoria, el Poder Ejecutivo estableció criterios diferenciales de aplicación de las NIIF's a través de la emisión del Decreto 135/009. En dicho Decreto se reconocen las dificultades mencionadas anteriormente y se establece además, algunas de estas normas como obligatorias dentro de las cuales se incluye la NIC 41 "Agricultura".

6.2 UTILIDAD DE LAS NORMAS CONTABLES EN LA ACTIVIDAD AGRÍCOLA.

La NIC 41 "Agricultura", aprobada en el año 2000 por el IASC, es de aplicación específica para la actividad agropecuaria a nivel internacional y permite unificar los distintos criterios en la materia.

Las empresas para cumplir sus objetivos requieren:

- Obtener información para la toma de decisiones
- Evaluar la salud económica y financiera de una empresa

- Permitir la comparación de la situación de la empresa en el tiempo y a su vez con otras empresas
- Obtener información para determinar las obligaciones tributarias. Para ello es necesario una norma que defina los elementos de un Modelo Contable para presentar y elaborar los Estados Financieros.

En el trabajo Primeras Jornadas del Sector Agropecuario, realizado por los Contadores Gonzalo Lucas, Mariana Casterám y Walter Rossi, los autores exponen algunos factores que respaldan el hecho que la contabilidad en el ámbito agropecuario no cumple con los objetivos de brindar información confiable, oportuna y uniforme y que sea de utilidad al momento de la toma de decisiones económicas.

A nivel mundial el agro se ha caracterizado por estar compuesto por un número elevado de explotaciones generalmente familiares, las cuales no toman a la contabilidad como un elemento importante para su gestión.

Según los autores, lo anteriormente dicho “es causa y a la vez consecuencia de prácticas contables sumamente comunes en el sector agropecuario, que se caracterizan por la utilización de un sistema de base caja, registración de activos a valores muy poco definidos y determinación del costo de venta por ecuación de stock”.

Otro de los factores que fundamentan la no utilización de la contabilidad en el sector agropecuario, es la falta de utilidad para terceros interesados debido a la escasa necesidad de capital y financiación.

En este contexto, la contabilidad no es utilizada como un instrumento para obtener información útil, y su uso se limita al cumplimiento de las obligaciones fiscales.

En el trabajo “Una Propuesta para la Contabilidad Agropecuaria” del Contador Mario Díaz, se hace referencia a las características de la actividad agropecuaria mencionándolas a continuación:

- Crecimiento vegetativo: es la facultad de crecer y reproducirse propia de las plantas y animales sin necesidad de la intervención humana.
- Naturaleza biológica de su proceso: depende de los procesos biológicos expuestos a las leyes casi inalterables de los mismos.
- La lentitud del proceso: en la actividad agropecuaria los ciclos de producción son prolongados; esto lleva a una mayor exposición a riesgos naturales y económicos, lo cual implica tener capital inmovilizado en un período extenso.
- Tierra: “en la actividad agropecuaria la tierra actúa como principio básico, es el medio que proporciona sustentación y nutrientes, y tiene relación directa con el resultado de la empresa según la mayor o menor productividad de la misma”. Asimismo determina ventajas comparativas para ciertas producciones sobre otras.

- Uso de extensas áreas: las distancias a cubrir entre el punto de producción y el punto de comercialización son extensas, y por ende, se produce un aumento en los fletes y en la conservación de la producción.
- Dependencia del clima: es uno de los factores que más influyen en la actividad agropecuaria debido a que los animales necesitan de un clima adecuado para su crecimiento. Si el clima es inadecuado, conlleva un riesgo aparejado.
- Baja rentabilidad: como la actividad tiene baja rentabilidad, es fundamental la obtención de información adecuada para optimizar los recursos disponibles.
- Rendimientos decrecientes: la aplicación adicional de insumos no incrementa la producción en la misma proporción.
- Estacionalidad del proceso productivo: la actividad agrícola se ve condicionada por la estacionalidad de los procesos productivos. Los ingresos y costos se dan en períodos diferentes. Esto significa que en algunos períodos cortos haya demanda de trabajo, de insumos y de financiación, mientras que por otro lado hay ciertas épocas con una gran oferta de producción. En este último caso, hay dificultad a la hora de negociar frente a los compradores y se hace necesario contar con un lugar adecuado de almacenamiento.
- Irregularidad de los resultados o rendimientos: esta actividad no permite anticipar los resultados, implicando por lo tanto, un riesgo para los productores.
- Heterogeneidad de las condiciones del medio ambiente: la heterogeneidad en los suelos y el clima, determina la existencia de ciertas áreas más aptas para el desarrollo de la actividad agropecuaria y de otras áreas para el desarrollo de la actividad agrícola.

De acuerdo a lo expuesto anteriormente es necesaria la uniformización de un criterio para esta actividad, especialmente en lo que refiere a la valuación de activos y pasivos, así como al criterio de realización de las ganancias.

6.3 COMPONENTES DE UN MODELO CONTABLE

Un modelo es una representación simplificada de la realidad. Un modelo contable es una representación de la situación económica, financiera y patrimonial de un ente reflejada a través de los Estados Financieros.

Se compone de los siguientes elementos:

- Unidad de medida
- Valuación de activos y pasivos
- Concepto de capital a mantener
- Criterio de realización de la ganancia

6.3.1 Unidad de Medida

Es la moneda en la que se expresan los Estados Financieros, coincidiendo generalmente con la moneda del país donde la empresa desarrolla su actividad.

Existen dos opciones para determinar la unidad de medida:

- Moneda nominal: es la moneda corriente de un país sin considerar las pérdidas del poder adquisitivo.

- Moneda de poder adquisitivo definido: “la moneda utilizada debe ser homogénea, se toma la moneda de uso corriente y se la ajusta por inflación.

Si bien utilizar una moneda nominal es más práctico, objetivo y económico, los resultados de la empresa se ven distorsionados porque las operaciones se han registrado según unidades monetarias de diferente valor. En cambio, utilizando una moneda homogénea, es posible obtener con una mayor corrección los resultados de la empresa. Es posible comparar los Estados Financieros de la empresa en diferentes momentos, así como con otras empresas”.

6.3.2 Valuación de Activos y Pasivos

Existen dos criterios:

- Costo histórico

Activos y pasivos son valuados en la unidad monetaria en la que ingresaron al patrimonio. Consiste en valorar los bienes a su costo o valores nominales sin considerar el efecto de la inflación. De existir inflación se puede reexpresar el costo histórico utilizando el índice general de precios.

- Valor corriente

Es el valor que tienen activos y pasivos al cierre del ejercicio. Para la determinación del valor corriente se recurre a la información del valor presente en los mercados comprador y vendedor.

Mercado comprador

- a. “Costo corriente de reposición: monto de dinero o su equivalente, necesario para incorporar un activo idéntico al que tiene la empresa, en el momento de la valuación.
- b. Costo corriente de reemplazo ajustado: monto de dinero o su equivalente, necesario para incorporar el mejor activo en el momento de la valuación, que cumpla la función del activo poseído. Según las diferencias operativas del activo se realizarán los ajustes necesarios para reflejar ventajas o desventajas.

El costo corriente será el menor entre el costo corriente de reposición y el costo corriente de reemplazo”.

Mercado vendedor

- a. “Valor neto de realización: monto de dinero o su equivalente que se espera habrá de convertirse el bien en condiciones normales, menos los gastos de venta directos necesarios para realizar esta conversión.
- b. Valor de utilización económica: monto actualizado de los futuros ingresos de caja que se espera obtener del activo en el curso normal de los negocios, deduciendo el valor actual de los egresos de caja necesarios para obtener aquellos ingresos.

El importe recuperable es el mayor entre el valor neto de realización y el valor de utilización económica. Valor corriente es el menor entre el costo corriente y el importe recuperable”.

6.3.3 Capital a mantener

Este concepto es de gran importancia dentro de un modelo contable porque es la base sobre la cual se determina la utilidad, entendiéndose por tal cualquier excedente sobre el capital inicial excluidos los retiros y aportes de capital.

Los conceptos de capital que se definen en el Marco Conceptual son dos, el concepto de capital financiero y el de capital físico. Dan origen a dos conceptos de mantenimiento de capital.

- **Mantenimiento de capital financiero**

Bajo este supuesto una empresa obtendrá ganancia solo si el importe monetario de aquellos activos netos al final del período es mayor que el importe de los mismos al inicio del período luego de deducir los aportes y distribuciones realizados a sus propietarios.

Este concepto de mantenimiento de capital puede medirse en unidades monetarias nominales o de poder adquisitivo constante.

- **Mantenimiento de capital físico**

Bajo este supuesto, la empresa obtendrá ganancias solo en el caso en el que la capacidad operativa al final del período sea mayor que la capacidad

operativa al principio, una vez deducidos los aportes de capital y distribución de resultados realizados.

Para poder definir el concepto de capital a mantener más adecuado para las explotaciones agropecuarias, es necesario considerar:

- a. La existencia de ciclos productivos de ciertos activos biológicos que abarcan varios años, hacen poco relevante el período del ejercicio económico.
- b. La inversión que se debe realizar para poder llevar adelante el desarrollo de la actividad agropecuaria es generalmente significativa.

6.3.4 Criterio de realización de la ganancia

La realización de la ganancia tiene que ver con aquel momento en el cual un incremento patrimonial se debe mostrar como resultado del ejercicio.

En el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros se establece que las ganancias se reconocerán en el Estado de Resultados cuando exista un incremento en el patrimonio, el cual se da cuando hay un aumento de activos y/o una disminución de pasivos, y además deberá poder ser medido confiablemente.

No obstante, la NIC 18 “Ingresos Ordinarios” en su numeral 6 literal f) establece que dicha norma no será aplicable al “reconocimiento inicial y cambios

en el valor razonable de los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola”.

Existen varios criterios para considerar como realizada una ganancia:

- Criterio tradicional

La realización de una ganancia está asociada a la existencia de una transacción (por lo general una venta). Este criterio no es de aplicación en empresas del sector agropecuario, en donde las transformaciones biológicas producen incrementos patrimoniales que no se asocian directamente con los costos. Es entonces que se consideran las transformaciones biológicas como el hecho generador de la ganancia.

- Criterio asociado a la valuación a valores corrientes

Cuando se aplica este criterio a los activos existentes al cierre de ejercicio se origina un incremento patrimonial provocado por:

- a. Factores internos como ser la transformación biológica de un bien;
- b. Factores externos como pueden ser variaciones en los precios de cada bien.

En cualquiera de estos factores hay una alta carga de incertidumbre que no hace aconsejable la aplicación del mismo.

- Criterio asociado al proceso ganancial

Cuando exista una certeza razonable de que el proceso ganancial se cumplirá o una parte del mismo, la ganancia se considera realizada.

El proceso ganancial se puede definir como aquellos hechos o actos vinculados al bien objeto de la actividad, que van desde la adquisición del mismo, su tenencia, posible transformación, y finaliza con su venta y posterior cobranza.

CAPÍTULO 7: CONTABILIDAD AGROPECUARIA Y PECUARIA -
ALGUNAS NIC'S DE APLICACIÓN AL SECTOR AGROPECUARIO Y
LA NIIF 5.

7.1 LA IMPORTANCIA DE LA CONTABILIDAD AGROPECUARIA

La contabilidad agropecuaria busca brindar información confiable a los productores sobre el entorno que envuelve los procesos de producción para una mejor toma de decisiones. Más allá de la explotación que realice el productor, la contabilidad va a servirle para comprender mejor el resultado económico, minimizar costos y poder proyectarse a futuro.

La aplicación de la contabilidad permite obtener información necesaria para determinar cuál es el monto de las obligaciones tributarias, poder hacer comparaciones entre períodos y contar con información para presentar ante instituciones financieras para poder solicitar crédito.

Toda administración de una empresa agropecuaria busca respuestas a preguntas como: ¿Qué producir, cuanto, cómo y cuándo?

Para poder dar respuesta a estas preguntas los administradores deberán tener información oportuna, confiable y consistente. Esta información abarcará los mercados externos e internos, permitiendo de esta manera poder tener un panorama del contexto actual y poder proyectar qué se va a producir, cuándo y cómo.

Algunas de las dificultades que se presentan en la actividad agropecuaria son:

- El cambio de valor ocasionado por el crecimiento normal de los animales;
- Clasificación de los factores de producción o productos dependiendo del destino que se les otorgue;
- Factores no controlados por el hombre (climáticos, catástrofes, enfermedades y plagas); y
- Dificultad en la determinación de los costos de actividades cuando se combina agricultura y ganadería.

Al contestar dichas interrogantes, el productor podrá hacer frente a ciertos obstáculos que se presentan en el sector, como lo son los cambios frecuentes en los mercados, las nuevas formas y técnicas de producción y diversificación.

Llevar contabilidad ayuda a los administradores y productores a tomar mejores decisiones a la hora de enfrentarse a este tipo de dificultades.

7.2 CONTABILIDAD GANADERA (PECUARIA)

Es una rama de la contabilidad que tiene como función principal informar con razonable exactitud sobre los aspectos vinculados a la actividad. Sirve para el análisis, control, interpretación y presentación de todas las partidas de costos asociadas a las actividades ganaderas, así como aquellos gastos requeridos para la

conservación, cuidado y venta. Esto tiene como fin conocer el monto de sus costos unitarios y totales para poder determinar sus precios de venta y conocer sus ganancias y pérdidas.

7.3 NORMAS CONTABLES APLICABLES

De acuerdo al destino que se dé a cada uno de los animales objeto de la explotación, se aplicarán Normas Contables diferentes.

Para los activos biológicos, la Norma Contable a aplicar por excelencia es la NIC 41 (Agricultura). Para la hacienda con destino la venta, se aplicará la NIC 2 (Inventarios), y si dicha hacienda es considerada como factor de producción se valorará según la NIC 16 (Propiedades, Planta y Equipo).

Otras normas de aplicación son:

1. NIC 1 (Presentación de Estados Financieros),
2. NIC 8 (Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores), y
3. NIIF 5 (Activos no Corrientes Mantenedos para la Venta y Operaciones Discontinuas).

7.3.1 NIC 41 – Agricultura

Esta norma es aplicable a los activos biológicos y/o grupo de activos biológicos, entendiéndose por tales a las plantas y/o animales y a la agrupación de plantas y/o animales vivos que posean similares características.

Las causas de los cambios cuantitativos y/o cualitativos en los activos de referencia son los procesos comprendidos dentro de la transformación biológica: 1) crecimiento, 2) degradación, 3) producción y 4) procreación.

La NIC 41 aplica también a los productos agrícolas obtenidos de los activos biológicos, pero sólo hasta su recolección o cosecha. A partir de este momento será de aplicación la NIC 2 Inventarios u otras NIC's relacionadas a estos productos.

En el cuadro (NIC 41, párrafo 4) que se expone a continuación, se dan ejemplos de activos biológicos, productos agrícolas y productos que resultan del procesamiento tras la cosecha o recolección.

Activos biológicos	Productos agrícolas	Productos resultantes del procesamiento tras la cosecha o recolección
Ovejas	Lana	Hilo de lana, alfombras
Árboles de una plantación forestal	Troncos cortados	Madera
Plantas	Algodón	Hilo de algodón, vestidos
	Caña cortada	Azúcar
Ganado lechero	Leche	Queso
Cerdos	Reses sacrificadas	Salchichas, jamones curados
Arbustos	Hojas	Té, tabaco curado
Vides	Uvas	Vino
Árboles frutales	Fruta recolectada	Fruta procesada

A raíz de la transformación biológica se podrán obtener:

A - cambios en los activos a causa del crecimiento, degradación y procreación.

Crecimiento, es el aumento en la cantidad o mejora en la calidad de una planta o animal.

Degradación, es la disminución en la cantidad o un deterioro en la calidad de una planta o animal.

Procreación, es la obtención de animales vivos o plantas adicionales.

B – obtención de productos derivados tales como: el latex, hoja de té, lana y leche.

7.3.1.1 Valuación de Activos Biológicos

La NIC 41 plantea diversas formas de valorar los activos biológicos. Los autores del presente trabajo entienden que como existe un mercado activo claramente definido en las transacciones de bovinos y ovinos, es razonable considerar solamente dos casos.

7.3.1.1.1 Valuación según “fair value”

Una activo biológico debe ser valuado tanto en su reconocimiento inicial como en la fecha de cada balance, según su valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, salvo que el valor razonable no pueda ser determinado confiablemente.

Si el valor razonable no pudiese determinarse de forma fiable, los activos biológicos deben ser valuados al costo menos las amortizaciones acumuladas y cualquier otra pérdida que pudiese existir por deterioro del valor.

7.3.1.1.2 Determinación del Valor Justo

El párrafo 17 establece que, de existir un mercado activo¹⁵ para cierto activo biológico o producto agrícola, el precio en dicho mercado servirá de base para la determinación del valor razonable. Ante la existencia de varios mercados activos, se tomara el precio de cotización más relevante.

7.3.1.2 Ganancias y Pérdidas

Del análisis del párrafo 26, se extrae que los resultados obtenidos a causa del reconocimiento inicial de un activo biológico a su valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, así como aquellos surgidos por todos los cambios periódicos en el valor razonable menos los costos estimados hasta el punto de su venta, deben incluirse dentro del resultado del ejercicio en que se produzcan.

En el párrafo 28, se establece que los resultados acaecidos por causa del reconocimiento inicial de un producto agrícola, que se lleva al valor razonable menos los costos estimados hasta su punto de venta, deben incluirse dentro del resultado del ejercicio en que se produzcan.

¹⁵ “Un *mercado activo* es un mercado en el que se dan todas las condiciones siguientes:

- (a) los bienes o servicios intercambiados en el mercado son homogéneos;
- (b) normalmente se pueden encontrar en todo momento compradores y vendedores; y
- (c) los precios están disponibles para el público”. (Extraído NIC 41 párrafo 8)

Del análisis de los párrafos 51 y 52, se puede extraer, que el cambio en los atributos físicos de un activo biológico provocados por causa del proceso de transformación biológica de los mismos, y los cambios de precios deben reconocerse debido a que inciden directamente en el resultado del ejercicio

7.3.1.3 Revelaciones Relacionadas a Activos Biológicos

La norma establece que las empresas deben revelar el resultado surgido durante el período corriente por el reconocimiento inicial de los activos biológicos y los productos agrícolas, así como por los cambios en el valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta de los activos biológicos.

Por otra parte indica que debe presentar una descripción de cada grupo de activos biológicos.

La norma en los párrafos 47 al 56, establece la información que deberá revelarse según se detalla a continuación:

- métodos e hipótesis utilizadas en la determinación del valor razonable de cada grupo de productos agrícolas en el punto de cosecha o recolección, así como de cada grupo de activos biológicos.
- el valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, de los productos agrícolas cosechados o recolectados durante el período, determinando el mismo en el punto de recolección.

- la existencia e importe en libros de los activos biológicos sobre cuya titularidad tenga alguna restricción, así como el importe en libros de los activos biológicos que se encuentren como garantía de deudas.
- el número de compromisos para desarrollar o adquirir activos biológicos.
- estrategias de gestión del riesgo financiero vinculado con la actividad agrícola.

La entidad debe presentar una conciliación de los cambios en el importe en libros de los activos biológicos entre el comienzo y el final del período corriente, sin que sea necesario brindar información comparativa.

La conciliación debe contener:

- (a) el resultado surgido de cambios en el valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta;
- (b) los incrementos originados en compras;
- (c) las disminuciones a causa de las ventas y los activos biológicos clasificados como mantenidos para la venta de acuerdo con la NIIF 5;
- (d) los decrementos debidos a la cosecha o recolección;
- (e) los incrementos originados por las combinaciones de negocios;
- (f) las diferencias netas de cambio que puedan surgir en la operativa de negocio; y
- (g) otros cambios.

Si durante el período corriente, la entidad mide los activos biológicos por su costo menos la depreciación acumulada y las pérdidas acumuladas por

deterioro del valor (párrafo 30 de la NIC), debe revelar cualquier resultado que haya reconocido debido a la desapropiación de esos activos biológicos. Al realizar la conciliación exigida en el párrafo 50, deberá revelar por separado las cuantías relacionadas con esos activos biológicos.

7.3.2 NIC 1- Presentación de Estados Financieros

La actividad agrícola se encuentra expuesta a riesgos naturales como ser los relacionados con el clima y/o la aparición de enfermedades (epizootias). En el caso de ocurrir alguna de estas situaciones, de producirse un ingreso o un gasto de cierta magnitud, se deberá revelar la naturaleza y cuantía de acuerdo a lo establecido en la NIC 1 (NIC 41, párrafo 53).

La NIC 1 expone que las pérdidas y las ganancias se van a reconocer en el período que ocurrieron, salvo que otra norma establezca lo contrario.

7.3.3 NIC 8 – Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores

El objeto de esta Norma es exponer los criterios para seleccionar y modificar las políticas contables, y la información que se deberá revelar sobre dichos cambios y en las estimaciones contables, así como la corrección de errores.

La NIC busca exponer los estados financieros con el fin de que estos puedan compararse con estados financieros anteriores y con los elaborados por otras entidades.

7.3.4 NIC 2 – Inventarios

7.3.4.1 Objetivo

El objetivo de la norma es determinar el tratamiento contable de los inventarios. Es fundamental determinar la cuantía a reconocer como costo de un activo, para que éste se difiera hasta que se reconozcan sus ingresos.

7.3.4.2 Alcance

La NIC en su párrafo 2, establece cuales son los inventarios sobre los cuales no aplica la misma, literal c): “los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola y productos agrícolas en el punto de cosecha o recolección (véase la NIC 41, “Agricultura”)”.

7.3.4.3 Definiciones

Algunas definiciones que establece la Norma en su párrafo 6, son:

- Los inventarios son activos poseídos para la venta en el curso normal de las operaciones, en proceso de producción con miras a esas ventas; o materiales o suministros para ser utilizados en el proceso de producción de los activos disponibles para la venta, o en la prestación de servicios.
- “Valor neto realizable es el precio estimado de venta de un activo en el curso normal de la operación menos los costos estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo la venta”.
- “Valor razonable es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo o cancelado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, que realizan una transacción en condiciones de independencia mutua”.

7.3.4.4 Medición de los Inventarios

Los inventarios se deben medir al menor entre el costo y el valor neto de realización.

- Costos de los inventarios: Comprende aquellos costos derivados de su adquisición y transformación, así como otros costos en los que el ente haya incurrido para darles su condición y ubicación actuales.

- Costos de adquisición: Comprenderá el precio de compra, los aranceles de importación y otros impuestos (que no sean recuperables), los transportes, el almacenamiento y otros costos directamente vinculados a la adquisición de las mercaderías, materiales o los servicios. Para determinar el costo de adquisición, se deducirán los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares.
- Costos de transformación: Comprenderán los costos directamente vinculados con las unidades producidas, así como una parte, calculada de forma sistemática, de los costos indirectos, variables o fijos, en los que se haya incurrido para transformar las materias primas en productos terminados.
- Otros costos: Se incluirán otros costos, siempre que se hubiera incurrido en ellos para dar a los bienes su condición y ubicación actuales.
- Costo de los productos agrícolas recolectados de activos biológicos: En el párrafo 20 se establece: “De acuerdo con la NIC 41 *Agricultura*, los inventarios que comprenden productos agrícolas, que la entidad haya cosechado o recolectado de sus activos biológicos, se medirán, en el momento de su reconocimiento inicial, por su valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, considerados en el momento de su cosecha. Este será el costo de los inventarios en esa fecha, para la aplicación de la presente Norma”.

7.3.4.5 Reconocimiento como un gasto

Cuando se vendan los inventarios, su importe en libros se reconocerá como gasto del período en el que se reconozcan los correspondientes ingresos de operación. Cualquier disminución en el valor, así como todas las demás pérdidas en los inventarios hasta alcanzar el valor neto realizable, serán reconocidas en el período en que ocurra la rebaja o la pérdida. El monto de cualquier reversión de la disminución de valor que resulte de un aumento en el valor neto realizable, se reconocerá como una disminución en el valor de los inventarios, que hayan sido reconocidos como gasto, en el período en que la recuperación del valor tenga lugar.

7.3.5 NIC 16 - Propiedades, Planta y Equipo

7.3.5.1 Objetivo

El objetivo de esta Norma es brindar información para los usuarios de los Estados Financieros acerca de la inversión que la entidad tiene en sus propiedades, planta y equipo, así como los cambios que se hayan producido en dicha inversión. Las dificultades que presenta el reconocimiento contable de propiedades, planta y equipo son la contabilización de los activos, la determinación de su importe en libros y los cargos por depreciación y pérdidas por deterioro que deben reconocerse con relación a los mismos.

7.3.5.2 Alcance

El párrafo 2 establece que deberá aplicarse esta norma para la contabilización de propiedades, planta y equipo, excepto que otra Norma Internacional de Contabilidad exija o permita un tratamiento contable diferente.

En su párrafo 3 se indica cuando no deberá aplicarse esta norma, indicando en el literal (b):”los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola (véase la NIC 41 *Agricultura*)”.

No obstante, será de aplicación esta norma a los elementos de propiedades, planta y equipo utilizados para desarrollar o mantener los activos descritos en el literal (b).

7.3.5.3 Modelo de Revaluación

Luego de su reconocimiento como activo, debe ser contabilizado por su valor revaluado menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor que haya sufrido. Las revaluaciones deben realizarse con cierta regularidad, para asegurar que el importe en libros, no difiera significativamente del que podría determinarse utilizando el valor razonable en la fecha de balance.

En el párrafo 39 se establece que, cuando ocurra un aumento del importe en libros de estos activos como consecuencia de una revaluación, se llevará directamente a una cuenta de superávit de revaluación dentro del patrimonio neto. Sin embargo, el incremento será reconocido en el resultado del ejercicio, siempre y cuando signifique una reversión de una disminución por devaluación del mismo activo, que previamente fue reconocida en resultados.

Por otro lado, el párrafo 40 establece que, cuando ocurra una disminución en el importe en libros de un activo como consecuencia de una revaluación, tal disminución se reconocerá en el resultado del ejercicio. No obstante, la disminución será volcada directamente a patrimonio contra cualquier superávit de revaluación reconocido previamente en relación con el mismo activo, en la medida que tal disminución no exceda el saldo de la citada cuenta de superávit de revaluación.

7.3.5.4 Depreciación

Se deberá amortizar individualmente cada parte de un elemento de propiedades, planta y equipo que posea un costo significativo con relación al costo total del elemento.

7.3.5.5 Importe depreciable y período de depreciación

El monto depreciable de un activo se debe distribuir de forma sistemática a lo largo de su vida útil.

La entidad debe revisar, como mínimo al término de cada ejercicio el valor residual y la vida útil de un activo. En caso de existir diferencias entre las expectativas y las estimaciones previas, esas diferencias deberán contabilizarse como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NIC 8.

7.3.5.6 Método de depreciación

La NIC establece que: “El método de depreciación utilizado reflejará el patrón con arreglo al cual se espera que sean consumidos, por parte de la entidad, los beneficios económicos futuros del activo”.

Asímismo, la entidad deberá revisar el método de depreciación utilizado. En caso de existir algún cambio significativo en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros incorporados al activo, se modificará para reflejar el nuevo patrón. Ese cambio se contabilizará de acuerdo con la NIC 8 como un cambio en una estimación contable.

7.3.5.7 Deterioro del valor

Para determinar si alguno de los activos integrantes de propiedades, planta y equipo, ha visto deteriorado su valor, la entidad aplicará la NIC 36. En esa norma se explica cómo debe actuar la entidad para revisar el importe en libros de sus activos, cómo determinará el importe recuperable y cuándo debe reconocer o revertir, las pérdidas por deterioro del valor.

7.3.6 NIIF 5 – Activos No Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuadas

7.3.6.1 Objetivo

El objetivo de esta norma es describir el tratamiento contable de los activos mantenidos para la venta, al igual que la presentación e información a revelar sobre las operaciones discontinuadas. La NIIF obliga a que:

- (a) aquellos activos considerados como mantenidos para la venta, sean valorados al menor valor entre su importe en libros y su valor razonable menos los costos de venta, y
- (b) aquellos activos considerados como mantenidos para la venta, se expongan de forma separada en el balance, y que los resultados de las operaciones discontinuadas se presenten por separado en el estado de resultados.

7.3.6.2 Alcance

Los requisitos de clasificación y presentación que se exponen en esta NIIF serán de aplicación a todos los activos no corrientes reconocidos, y a todos los grupos en desapropiación que tiene la entidad.

El párrafo 5 establece que los criterios de medición de esta norma no serán de aplicación a, literal e): “Activos no corrientes medidos por su valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, de acuerdo con la NIC 41 Agricultura”.

7.3.6.3 Clasificación de Activos No Corrientes (o grupos en desapropiación) como mantenidos para la venta

Una entidad deberá clasificar a un activo no corriente (o un grupo en desapropiación) como mantenido para la venta, cuando su importe en libros se recuperará a través de una transacción de venta, en lugar de por su uso continuado.

7.3.6.4 Medición de Activos No Corrientes (o grupos en desapropiación) clasificados como mantenidos para la venta

7.3.6.4.1 Medición de un Activo No Corriente (o grupo en desapropiación)

Los activos no corrientes (o grupos en desapropiación) clasificados como mantenidos para la venta, se medirán al menor de los siguientes valores: su importe en libros o su valor razonable menos los costos de venta.

**CAPÍTULO 8: TRATAMIENTO CONTABLE DE BOVINOS Y OVINOS Y
MODELO CONTABLE A APLICAR.**

8.1 ALCANCE

De acuerdo al destino que se dé a cada uno de los animales objeto de la explotación, se aplicarán Normas Contables diferentes.

Para los activos biológicos, la Norma Contable a aplicar por excelencia es la NIC 41 (Agricultura). Para la hacienda con destino a la venta, se aplicará la NIC 2 (Inventarios), y si dicha hacienda es considerada como factor de producción se valorará según la NIC 16 (Propiedades, Planta y Equipo).

8.1.1 Definiciones

1. Activo biológico: de acuerdo con la definición dada por la NIC 41, identificamos como activo biológico al ganado bovino y ovino no destinado a la venta.
2. Productos agrícolas: por ejemplo leche y lana.
3. Transformación biológica: comprende los procesos de crecimiento, degradación, producción y procreación.

8.1.2 Existencia de un mercado activo

La NIC 41 establece que en caso de existir un mercado activo para un determinado activo biológico o producto agrícola, la cotización de ese mercado se

tomará como base para determinar el valor razonable del activo o producto en cuestión. En caso de tener acceso a diferentes mercados activos, deberá utilizarse la cotización existente del mercado en el que se espera operar.

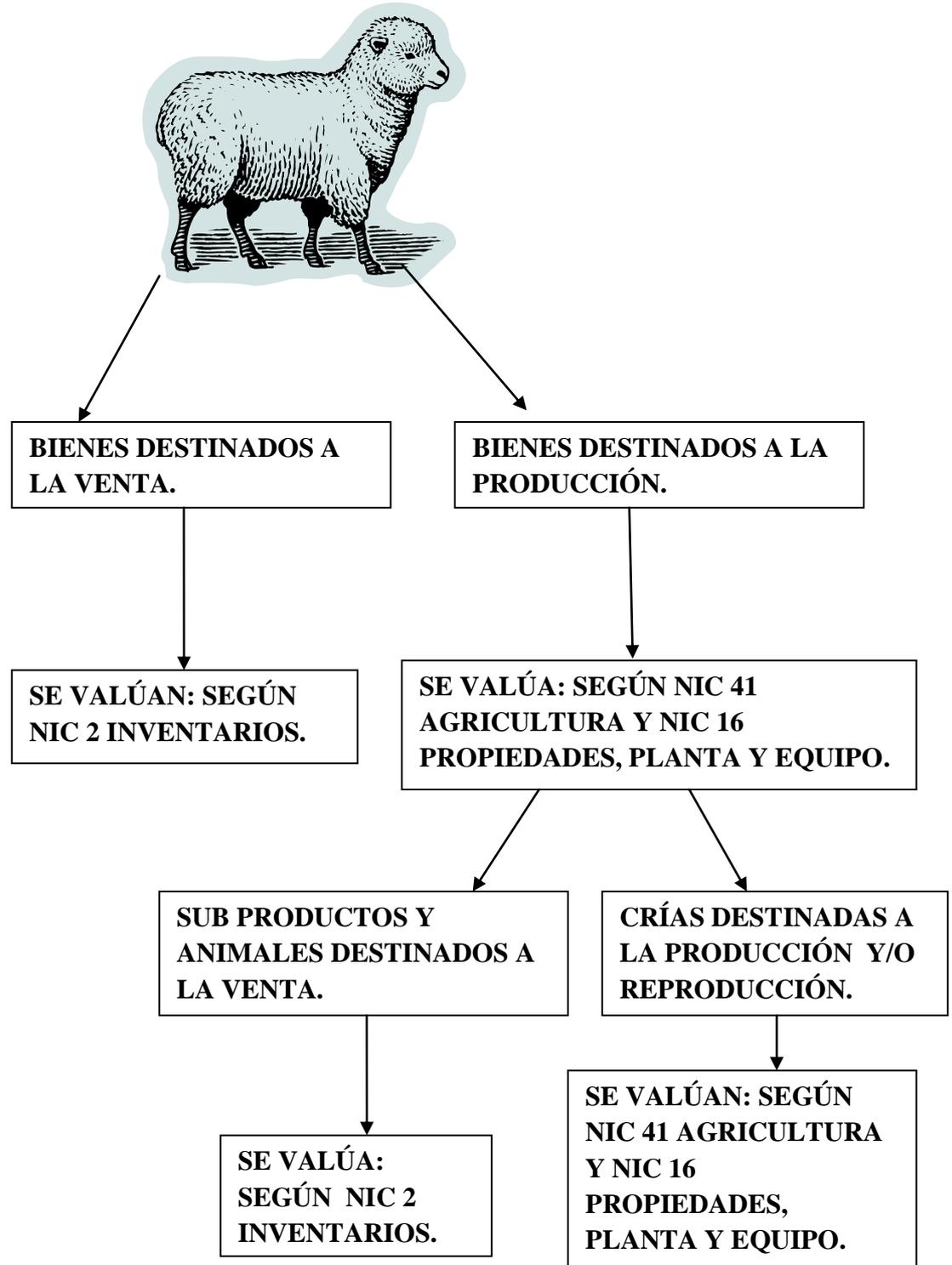
Un mercado activo es aquel donde operan diferentes oferentes y demandantes y donde el precio es público o fácilmente conocido por todos. La existencia de un mercado activo para los activos biológicos o productos agrícolas, será utilizada como base para la determinación del valor razonable de los activos. Para el ganado bovino, ovino y sus subproductos, existen varias fuentes de información de las cuales obtener cotizaciones. Algunas de las fuentes que se pueden consultar son: La Cámara Mercantil de Productos del País y El Instituto Nacional de Carnes (I.N.A.C).

8.1.3 Reconocimiento y medición

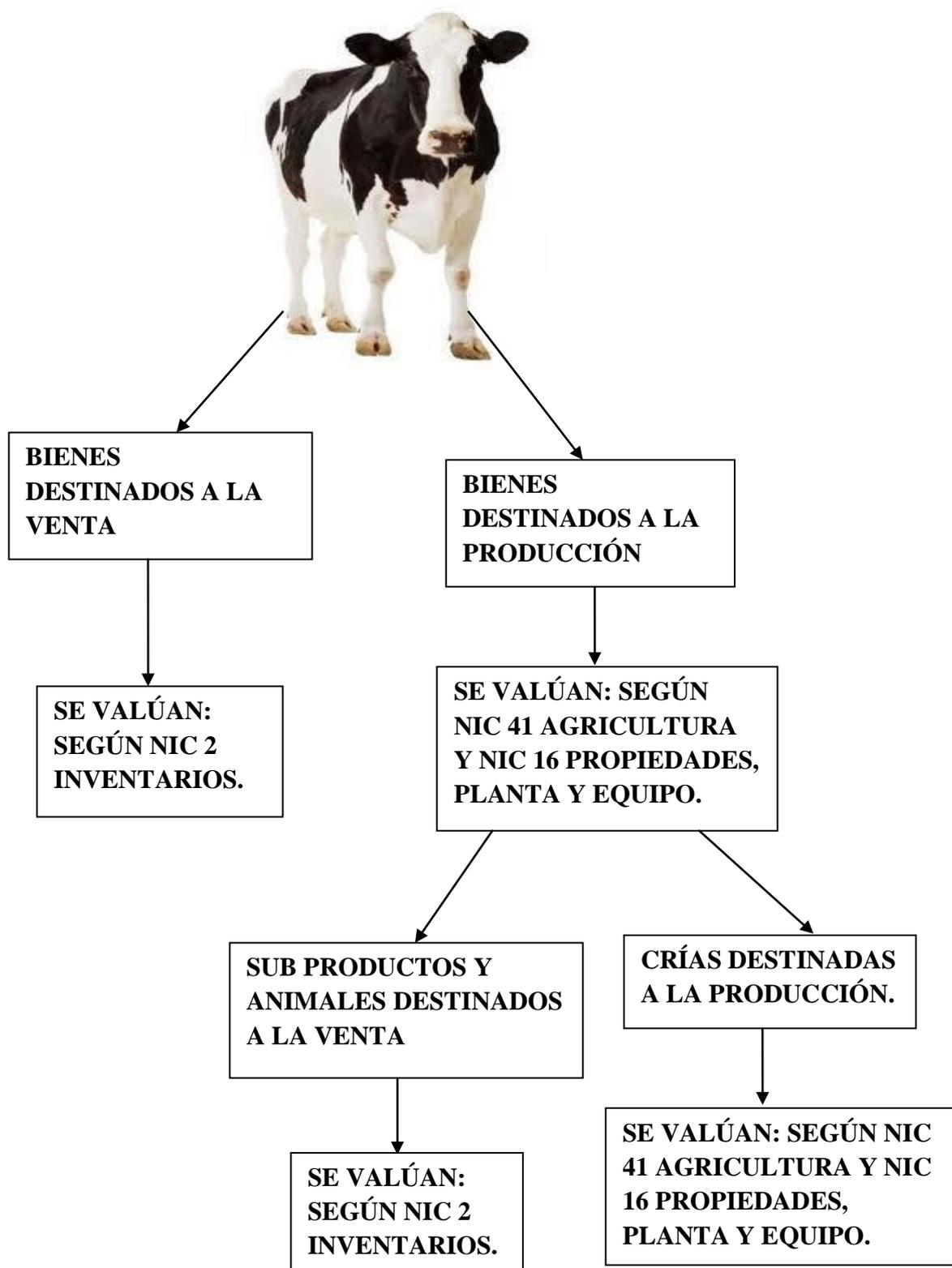
La NIC 41 establece que un activo biológico debe ser valuado tanto en su reconocimiento inicial como en la fecha de cada balance, según su valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, salvo que el valor razonable no pueda ser determinado confiablemente.

Cuando el valor razonable no pueda determinarse de forma fiable, los activos biológicos deben valuarse según su costo menos sus amortizaciones acumuladas y cualquier otra pérdida que pudiese existir por deterioro del valor.

8.1.4 Esquema Ovino



8.1.5 Esquema Bovino



8.2 MODELO CONTABLE ELEGIDO

8.2.1 Elementos del Modelo Contable

8.2.1.1 Unidad de Medida

Es la moneda en la que se expresan los Estados Financieros, coincidiendo generalmente con la moneda del país donde la empresa desarrolla su actividad.

Moneda nominal: peso uruguayo es la unidad de medida seleccionada a los efectos del presente trabajo.

8.2.1.2 Valuación de Activos y Pasivos

Costo histórico: Consiste en valorar los bienes a su costo o valores nominales sin considerar el efecto de la inflación. Este elemento es el seleccionado a los efectos del presente trabajo.

8.2.1.3 Realización de la ganancia

La realización de la ganancia tiene que ver con aquel momento en el cual un incremento patrimonial se debe mostrar como resultado del ejercicio.

Criterio asociado al proceso ganancial: Cuando exista una certeza razonable de que el proceso ganancial se cumplirá o una parte del mismo, la ganancia se considera realizada. El proceso ganancial se puede definir como aquellos hechos o actos vinculados al bien objeto de la actividad, que van desde la adquisición del mismo, su tenencia, posible transformación, y finaliza con su venta y posterior cobranza. Elemento seleccionado a los efectos del presente trabajo.

8.2.1.4 Concepto de capital a mantener

Este concepto incluye la base sobre la cual se determina la utilidad.

Mantenimiento de capital financiero: Una empresa obtendrá ganancia solo si el importe monetario de aquellos activos netos al final del período son mayores que el importe de los mismos al inicio del período luego de deducir los aportes y distribuciones realizados a sus propietarios. Elemento seleccionado a los efectos del presente trabajo.

CAPÍTULO 9: EJEMPLO NUMÉRICO - TEÓRICO

9.1 PRESUPUESTOS

1. Se trata de un establecimiento agropecuario en marcha;
2. Es un campo con buena capacidad de engorde que determina un rendimiento óptimo de los animales. Permite poner a la venta al producto principal novillos de 2 a 3 años y vender los corderos nacidos en setiembre de un año en el mes de marzo del año siguiente;
3. Es un establecimiento con ciclo completo para la hacienda bovina con todas las categorías de animales. En cuanto a la hacienda ovina se cuenta con carneros, ovejas, borregas y corderas;
4. Los valores que se indican en el ejemplo son teóricos y sirven a los efectos demostrativos. Lo que se pretende establecer es un marco teórico donde desarrollar el modelo contable seleccionado en el capítulo 8;
5. Los cambios de categorías se realizarán al cierre de cada ejercicio. El valor tomado para dicho cambio es el valor vigente al inicio del ejercicio;
6. Los toros se amortizan a razón del 20% anual sobre el valor amortizable. El valor residual de un toro coincide con el valor de un toro desafectado. Los carneros se amortizan a razón del 33% anual sobre el valor

amortizable. El valor residual de un carnero equivale al 50% del valor del mismo. Se venden los carneros en producción sin haber sido desafectados del uso;

7. La cantidad, vida útil (cuando fuere aplicable) y valores al cierre de cada ejercicio de las distintas categorías son los siguientes:

CATEGORIAS	cantidad	vida útil estimada	Valores al cierre 30.06.01	Valores al cierre 30.06.02
Toros	5	5 años	100	140
Toros desafectados del uso	2	no aplica	50	70
Vacas	160	4 partos	80	90
Vacas desafectadas del uso	40	no aplica	40	45
Novillos de 2 a 3 años	40	no aplica	80	130
Novillos de 1 a 2 años	40	no aplica	60	66
Vaquillonas de más de dos años	40	no aplica	50	55
Vaquillonas de 1 a 2 años	40	no aplica	40	44
Terneros	40	no aplica	20	45
Terneritas	40	no aplica	20	45
Carneros	30	3 años	20	28
Ovejas	600	3 años	5	7
Borregas	200	no aplica	4	6
Corderas	225	no aplica	2	3

8. Las vacas se amortizan a razón del 25% anual sobre el valor amortizable. El valor residual de una vaca coincide con el valor de una vaca desafectada. Las ovejas se amortizan a razón del 33% anual sobre el valor amortizable. Las ovejas se venden sin haber sido desafectadas del uso. El valor residual de una oveja equivale al 50% del valor de la misma;

9. Se compran por ejercicio dos toros (cada uno a 100) y diez carneros (cada uno a 20), para reponer a los que se venden concomitantemente;
10. La parición se produce en octubre para los bovinos y en setiembre para los ovinos; las ventas de bovinos y ovinos se realizan en el mes de marzo de cada año;
11. Se entoran 100 vacas (20 vacas por toro) que paren 85 terneros/as de los que se marcan 80 terneros/as (hay una mortandad de 5 unidades), divididos en partes iguales (machos y hembras). Se encarneran 600 ovejas (20 ovejas por carneros) que paren 500 corderos/os de los que se señalan 450 (hay una mortandad de 50 unidades), divididos en partes iguales (machos y hembras);
12. Se asigna a cada ternero/a el 25% del valor de la vaca al cierre del ejercicio anterior, igual tratamiento para corderos y corderas;
13. La esquila se realiza en el mes de diciembre y el valor de la zafra de lana a esa fecha ascendió a 1600. Al cierre del ejercicio la lana permanece en la empresa y el valor razonable de mercado ascendió a 1400;
14. No se avizoran cambios significativos al momento de la formulación de los estados contables para todos los valores indicados como valor razonable de mercado;

15. El precio de venta y las unidades vendidas en cada ejercicio se exponen a continuación

	Precio venta	Unid. Vendidas	Consumo
Categorías	01.03.02		
Toros	90	2	no aplica
Vacas	70	40	no aplica
Novillos de 2 a 3 años	84	40	no aplica
Novillos de 1 a 2 años	no aplica	no aplica	no aplica
Vaquillonas de más de dos años	no aplica	no aplica	no aplica
Vaquillonas de 1 a 2 años	no aplica	no aplica	no aplica
Terneros	no aplica	no aplica	no aplica
Ternereras	no aplica	no aplica	no aplica
Carneros	10	10	no aplica
Ovejas	6	200	no aplica
Borregos	no aplica	no aplica	no aplica
Corderas	no aplica	no aplica	25
Corderos	4	225	no aplica

16. El contador brinda un asesoramiento integral al establecimiento que incluye visitas mensuales para poder prestar su servicio cabalmente a satisfacción de su cliente;
17. Los gastos en: veterinaria, mano de obra (sueldos, cargas sociales y manutención), fertilizantes, semillería, impuestos, asesoramiento y cualquier otro costo incurrido ascienden a 3000 en el ejercicio;
18. La amortización anual de: mejoras en inmuebles es 2%; maquinarias es 10%; Tajamares, alambrados y aguadas es 10% y praderas 25%;

19. Las mejoras llevan 4 años de amortización al comienzo del ejercicio; las maquinarias, alambrados, tajamares, aguadas y praderas se encuentran amortizadas 2 años al comienzo del ejercicio;

20. El costo de ventas de las distintas categorías será el equivalente al valor asignado a cada una de ellas al cierre del ejercicio anterior. Igual procedimiento se seguirá para el cálculo de la amortización de los reproductores;

21. No hay inflación.

22. El caso abarcará un ejercicio económico completo iniciándose el 01/07/01 y culminando el 30/06/02.

9.2 DESARROLLO DEL EJEMPLO

Al 30/06/01 y de acuerdo a los establecido en los presupuestos, se procederá a confeccionar el ejemplo numérico:

500	Toros		
100	Toros desafectados del uso		
12800	Vacas		
1600	Vacas desafectadas del uso		
3200	Novillos de 2 a 3 años		
2400	Novillos de 1 a 2 años		
2000	Vaquillonas de más de dos años		
1600	Vaquillonas de 1 a 2 años		
800	Ternereros		
800	Ternereras		
600	Carneros		
3000	Ovejas		
800	Borregas		
450	Corderas		
100000	Inmueble terrenos		
1200	Maquinarias		
16000	Mejoras en inmuebles		
400	Alambrados, tajamares y aguadas		
500	Praderas		
		Amortización acumulada de toros	200
		Amortización acumulada vacas	3200
		Amortización acumulada de carneros	150
		Amortización acumulada de ovejas	750
		Amortización acumulada de maquinarias	240
		Amortización acumulada de mejoras en inmuebles	1280
		Amortización acumulada de alamb., taja. y aguadas	80
		Amortización acumulada de praderas	250
		Capital	142600
01.07.01 Reapertura de libros			

Tratamiento contable de bovinos y ovinos como bienes de uso y/o cambio en el país y su comparación con las NIC y NIIF **2012**

450	Corderos		
450	Corderas		
		Utilidad por parición	900
01.09.01 Parición			
800	Terneros		
800	Terneras		
		Utilidad por parición	1600
01.10.01 Parición			
1600	Zafra de lana		
		Utilidad por zafra de lana	1600
01.12.01 Lana recolectada en la esquila			
200	Toros		
200	Carneros		
		Caja	400
01.03.02 Compra de 2 toros a 100 C/U y 10 carneros a 20 C/U			
8980	Caja		
		Venta de toros desafectados del uso	180
		Venta de vacas desafectadas del uso	2800
		Venta novillos de 2 a 3 años	6000
01.03.02 Venta de 2 toros a 90; 40 vacas a 70 y 40 novillos a 150			
100	Costo de venta de toros desafectados del uso		
1600	Costo de venta de vacas desafectadas del uso		
3200	Costo de venta de novillos de 2 a 3 años		
		Toros desafectados del uso	100
		Vacas desafectadas del uso	1600
		Novillos de 2 a 3 años	3200
01.03.02 Costo de venta de 2 toros a 50 c/u; 40 vacas a 40 c/u y 40 novillos a 80 c/u			
2200	Caja		
		Venta de carneros	100
		Venta de ovejas	1200
		Venta de corderos	900
01.03.02 Centa de 10 carneros a 10; 200 ovejas a 6 y 225 corderos a 4			
150	Costo de venta de carneros		
50	Amort.Acum. de carneros		
750	Costo de venta de ovejas		
250	Amort.Acum. de ovejas		
450	Costo de venta de corderos		
		Carneros	200
		Ovejas	1000
		Corderos	450
01.03.02 Costo de venta de 10 carneros a 20 c/u; 200 ovejas a 5 c/u y 225 corderos a 2 c/u			

Tratamiento contable de bovinos y ovinos como bienes de uso y/o cambio en el país y su comparación con las NIC y NIIF | **2012**

80	Amortización de toros	Amortización acumulada de toros	80
30.06.02 Asiento de amortización del ejercicio			
100	Toros desafectados del uso		
100	Amortización acumulada de toros	Toros	200
30.06.02 Asiento de desafectación de toros			
2000	Vacas	Vaquillonas de más de dos años	2000
30.06.02 Cambio de categoría a cierre de ejercicio a costo histórico			
2400	Novillos de 2 a 3 años	Novillos de 1 a 2 años	2400
30.06.02 Cambio de categoría a cierre de ejercicio a costo histórico			
800	Novillos de 1 a 2 años	Terneros	800
30.06.02 Cambio de categoría a cierre de ejercicio a costo histórico			
1600	Vaquillonas de más de dos años	Vaquillonas de 1 a 2 años	1600
30.06.02 Cambio de categoría a cierre de ejercicio a costo histórico			
800	Vaquillonas de 1 a 2 años	Terneras	800
30.06.02 Cambio de categoría a cierre de ejercicio a costo histórico			
400	Borregas		
50	Consumo corderas	Corderas	450
30.06.02 Cambio de categoría y consumo a cierre de ejercicio a costo histórico			
800	Ovejas	Borregas	800
30.06.02 Cambio de categoría a cierre de ejercicio a costo histórico			
170	Amortización de ovejas	Amortización Acumulada de ovejas	170
30.06.02 Asiento de amortización del ejercicio			

33	Amortización de carneros	Amortización acumulada de carneros	33
30.06.02 Asiento de amortización del ejercicio			
6640	Vacas	Utilidad por valuación	6640
30.06.02 Comparación costo histórico con valor razonable al cierre del ejercicio			
1920	Amortización de vacas	Amortización acumulada de vacas	1920
30.06.02 Asiento de amortización del ejercicio			
1920	Vacas desafectadas del uso		
1280	Amortización acumulada de vacas	Vacas	3200
30.06.02 Asiento de desafectación de vacas			
380	Toros	Utilidad por valuación	380
30.06.02 Comparación costo histórico con valor razonable al cierre del ejercicio			
120	Pérdida por valuación	Vacas desafectadas del uso	120
30.06.02 Comparación costo histórico con valor razonable al cierre del ejercicio			
40	Toros desafectados del uso	Utilidad por valuación	40
30.06.02 Comparación costo histórico con valor razonable al cierre del ejercicio			
2800	Novillos de 2 a 3 años	Utilidad por valuación	2800
30.06.02 Comparación costo histórico con valor razonable al cierre del ejercicio			
1840	Novillos de 1 a 2 años	Utilidad por valuación	1840
30.06.02 Comparación costo histórico con valor razonable al cierre del ejercicio			
600	Vaquillonas de más de dos años	Utilidad por valuación	600
30.06.02 Comparación costo histórico con valor razonable al cierre del ejercicio			
960	Vaquillonas de 1 a 2 años	Utilidad por valuación	960
30.06.02 Comparación costo histórico con valor razonable al cierre del ejercicio			

1000	Terneros	Utilidad por valuación	1000
30.06.02 Comparación costo histórico con valor razonable al cierre del ejercicio			
1000	Terneritas	Utilidad por valuación	1000
30.06.02 Comparación costo histórico con valor razonable al cierre del ejercicio			
800	Borregas	Utilidad por valuación	800
30.06.02 Comparación costo histórico con valor razonable al cierre del ejercicio			
373	Carneros	Utilidad por valuación	373
30.06.02 Comparación costo histórico con valor razonable al cierre del ejercicio			
2070	Ovejas	Utilidad por valuación	2070
30.06.02 Comparación costo histórico con valor razonable al cierre del ejercicio			
225	Corderas	Utilidad por valuación	225
30.06.02 Comparación costo histórico con valor razonable al cierre del ejercicio			
3000	Gastos Varios	Caja	3000
30.06.02 Diversos gastos del ejercicio según según supuesto número 17			
200	Pérdida de valuación lana	Zafra de lana	200
30.06.02 Comparación costo histórico con valor razonable al cierre del ejercicio			
120	Amortización de maquinaria		
320	Amortización de mejoras en inmuebles		
40	Amortización de alamb., taja. y aguadas		
125	Amortización de praderas		
		Amortización acumulada de maquinarias	120
		Amortización acumulada de mejoras en inmuebles	320
		Amortización acumulada de alamb., taja. y aguadas	40
		Amortización acumulada de praderas	125
30.06.02 Amortización del ejercicio			

2500	Utilidad por parición		
18728	Utilidad por valuación		
1600	Utilidad por zafra de lana		
180	Venta de toros desafectados del uso		
2800	Venta de vacas desafectadas del uso		
6000	Venta de novillos de 2 a 3 años		
100	Venta de carneros		
1200	Venta de ovejas		
900	Venta de corderos		
	Costo de venta de toros desafectados del uso		100
	Costo de venta de vacas desafectadas del uso		1600
	Costo de venta de novillos de 2 a 3 años		3200
	Costo de venta de carneros		150
	Costo de venta de ovejas		750
	Costo de venta de corderos		450
	Amortización de toros		80
	Amortización de vacas		1920
	Amortización de ovejas		170
	Amortización de carneros		33
	Amortización de maquinaria		120
	Amortización de mejoras en inmuebles		320
	Amortización de alamb., taja. y aguadas		40
	Amortización de praderas		125
	Consumo de corderas		50
	Pérdidas por valuación		120
	Pérdida de valuación lana		200
	Gastos varios		3000
	Utilidad neta del ejercicio		21580

30.06.02 Asiento por determinación de resultados

Tratamiento contable de bovinos y ovinos como bienes de uso y/o cambio en el país y su comparación con las NIC y NIIF **2012**

180	Amortización acumulada de toros		
3840	Amortización acumulada de vacas		
133	Amortización acumulada de carneros		
670	Amortización acumulada de ovejas		
360	Amortización acumulada de maquinarias		
1600	Amortización acumulada de mejoras en inmuebles		
120	Amortización acumulada de alamb., taja. y aguadas		
375	Amortización acumulada de praderas		
142600	Capital		
21580	Utilidad neta del ejercicio		
		Caja	7780
		Toros	880
		Toros desafectados del uso	140
		Vacas	18240
		Vacas desafectadas del uso	1800
		Novillos de 2 a 3 años	5200
		Novillos de 1 a 2 años	2640
		Vaquillonas de más de dos años	2200
		Vaquillonas de 1 a 2 años	1760
		Terberos	1800
		Terberas	1800
		Carneros	973
		Ovejas	4870
		Borregas	1200
		Corderas	675
		Zafra de lana	1400
		Inmueble terrenos	100000
		Maquinarias	1200
		Mejoras en inmuebles	16000
		Alambrados, tajamares y aguadas	400
		Praderas	500

30.06.02 Asiento por cierre de libros

Tratamiento contable de bovinos y ovinos como bienes de uso y/o cambio en el país y su comparación con las NIC y NIIF **2012**

VACAS DESAFECTADAS		
S.Inicial	1600	1600 Cto de vacas desaf.
Ing. Por desaf.	1920	
S.Primario	3520	1600
Pérd por val.		120
S.Final	1800	→ 40 vacas desaf. A 45 v. razonable

VACAS		
S.inicial	12800	3200 Desafectación
Cam.Cat.	2000	
S. Primario	11600	
Util.por val.	6640	
S.Final	18240	→ 160 Vacas a 90 v. razonable

BORREGAS		
S.Inicial	800	800 Camb. De Cat.
Camb. De Cat.	400	
S.Primario	400	
Util.por val.	800	
S.Final	1200	→ 200 Borregas a 6 v. razonable

CORDERAS		
S.Inicial	450	450 Camb. De Cat.
Parición	450	
S.Primario	450	
Util.por val.	225	
S.Final	675	→ 225 Corderas a 3 v. razonable

OVEJAS		
S.Inicial	3000	1000 Cto de vta
Camb. De Cat.	800	
S.Primario	2800	
Util.por val.	2070	
S.Final	4870	→ 600 Ovejas a 7 v. razonable

CARNEROS		
S.Inicial	600	200 Cto de venta
Compra	200	
S.Primario	600	
Util.por val.	373	
S.Final	973	→ 30 Carneros a 28 v. razonable

Tratamiento contable de bovinos y ovinos como bienes de uso y/o cambio en el país y su comparación con las NIC y NIIF **2012**

TOROS		
S.inicial	500	200 Desafectación
Compra	200	
S.Primario	500	
Util.por val.	380	
S.Final	880	→ 5 Toros a 140 v. razonable

TERNEROS		
S.Inicial	800	800 Camb. De cat.
Parición	800	
S.Primario	800	
Util.por val.	1000	
S.Final	1800	→ 40 Terneras a 45 v. razonable

TOROS DESAFECTADOS		
S.Inicial	100	100 Cto de toros desaf.
Ing. Por desaf.	100	
S.Primario	100	
Util.por val	40	
S. Final	140	→ 2 Toros a 70 v.razonable

NOVILLO DE 2 A 3 AÑOS		
S.Inicial	3200	3200 Cto. Vta.
Cam. De cat.	2400	
S.Primario	2400	
Util.por val.	2800	
S.Final	5200	→ 40 Novillos a 130 v.razonable

NOVILLO DE 1 A 2 AÑOS		
S.Inicial	2400	2400 Cam. De Cat.
Cam. De Cat.	800	
S.Primario	800	
Util.por val.	1840	
S.Final	2640	→ 40 novillos a 66 v. razonable

VAQ. DE 1 A 2 AÑOS		
S.Inicial	1600	1600 Camb. De cat
Cam. De Cat.	800	
S.Primario	800	
Util.por val.	960	
S.Final	1760	→ 40 Vaquillonas a 44 v. razonable

Tratamiento contable de bovinos y ovinos como bienes de uso y/o cambio en el país y su comparación con las NIC y NIIF **2012**

VAQ. DE MÁS DE 2 AÑOS		
S.Inicial	2000	2000
Cambio De Cat.	1600	
S.Primario	1600	
Util.por val.	600	
S.Final	2200	→ 40 Vaquillonas a 55 v. razonable

Cambio. De Categoría.

TERNERAS		
S.Inicial	800	800
Parición	800	
S.Primario	800	
Util.por val.	1000	
S.final	1800	→ 40 Terneras a 45 v. razonable

Camb. De cat

AMORT. ACUM. TOROS		
S.Inicial		200
Baja por desaf.	100	80
S.Primario		180
S. Final		180

Amort. Ejer.

AMORT.ACUM. CARNEROS		
S.Inicial		150
Cto.vta	50	33
S.Primario		133
S.Final		133

Amort.ejer.

AMORT.ACUM. VACAS		
S.Inicial		3200
Baja por desaf.	1280	1920
S. Primario	1280	5120
S.Final		3840

Amort.ejer.

AMORT.ACUM. OVEJAS		
S.Inicial		750
Cto.vta	250	170
S. Primario		670
S.Final		670

Amort.ejer.

**Tratamiento contable de bovinos y ovinos como bienes de uso
y/o cambio en el país y su comparación con las NIC y NIIF**

2012

<u>CUENTAS</u>	BALANCE	NUMEROS	BALANCE	SALDOS	PERDIDAS	GANANCIAS	ACTIVO	PASIVO Y
	DEBE	HABER	DEUDOR	ACREEDOR				PATRIMONIO
CAJA	11,180	3,400	7,780				7,780	
TOROS	1,080	200	880				880	
AMORTIZACION ACUMULADA DE TOROS	100	280		180				180
TOROS DESAFECTADOS	240	100	140				140	
VACAS	21,440	3,200	18,240				18,240	
AMORTIZACION ACUMULADA DE VACAS	1,280	5,120		3,840				3,840
VACAS DESAFECTADAS	3,520	1,720	1,800				1,800	
NOVILLOS DE 2 A 3 AÑOS	8,400	3,200	5,200				5,200	
NOVILLOS DE 1 A 2 AÑOS	5,040	2,400	2,640				2,640	
VAQUILLONAS DE MAS DE 2 AÑOS	4,200	2,000	2,200				2,200	
VAQUILLONAS DE 1 A 2 AÑOS	3,360	1,600	1,760				1,760	
TERNEROS	2,600	800	1,800				1,800	
TERNERAS	2,600	800	1,800				1,800	
CARNEROS	1,173	200	973				973	
AMORTIZACION ACUMULADA DE CARNEROS	50	183		133				133
OVEJAS	5,870	1,000	4,870				4,870	
AMORTIZACION ACUMULADA DE OVEJAS	250	920		670				670
BORREGAS	2,000	800	1,200				1,200	
CORDERAS	1,125	450	675				675	
ZAFRA DE LANAS	1,600	200	1,400				1,400	
INMUEBLE TERRENO	100,000		100,000				100,000	
INMUEBLE MEJORAS	16,000		16,000				16,000	
AMORT. ACUM. DE INMUEBLE MEJORAS		1,600		1,600				1,600
MAQUINARIAS	1,200		1,200				1,200	
AMORT. ACUM. DE INMUEBLE MAQUINARIA		360		360				360
ALAMBRADOS, TAJAMARES Y AGUADAS	400		400				400	
AMORT. ACUM. DE AL. TAJA. Y AGUADAS		120		120				120
PRADERAS	500		500				500	
AMORT. ACUMUL. DE PRADERAS		375		375				375
CAPITAL		142,600		142,600				142,600
CORDEROS	450	450						
UTILIDAD POR PARICION		2,500		2,500		2,500		
VENTA DE TOROS DESAFECTADOS		180		180		180		
VENTA DE VACAS DESAFECTADAS		2,800		2,800		2,800		
VENTA DE NOVILLOS DE 2 A 3 AÑOS		6,000		6,000		6,000		
VENTA DE CARNEROS		100		100		100		
VENTA DE OVEJAS		1,200		1,200		1,200		
VENTA DE CORDEROS		900		900		900		
COSTO DE VENTA TOROS DESAFECTADOS	100		100		100			
COSTO DE VENTA VACAS DESAFECTADAS	1,600		1,600		1,600			
COSTO DE VENTA DE NOV. DE 2 A 3 AÑOS	3,200		3,200		3,200			
COSTO DE VENTA DE CARNEROS	150		150		150			
COSTO DE VENTA DE OVEJAS	750		750		750			
COSTO DE VENTA DE CORDEROS	450		450		450			
AMORTIZACION DE TOROS	80		80		80			
AMORTIZACION DE VACAS	1,920		1,920		1,920			
AMORTIZACION DE OVEJAS	170		170		170			
AMORTIZACION DE CARNEROS	33		33		33			
AMORTIZ. DE INMUEBLES MEJORAS	320		320		320			
AMORTIZ. DE MAQUINARIAS	120		120		120			
AMORTIZ. DE ALAMB. TAJ. Y AGUADAS	40		40		40			
AMORTIZ. DE PRADERAS	125		125		125			
CONSUMO DE CORDERAS	50		50		50			
UTILIDAD POR VALUACION		18,728		18,728		18,728		
UTILIDAD POR ZAFRA DE LANA		1,600		1,600		1,600		
PERDIDA POR VALUACION	120		120		120			
PERDIDA POR VALUACION LANA	200		200		200			
GASTOS VARIOS	3,000		3,000		3,000			
UTILIDAD DEL EJERCICIO					21,580			21,580
T O T A L E S	208086	208086	183886	183886	34008	34008	171458	171458

Tratamiento contable de bovinos y ovinos como bienes de uso y/o cambio en el país y su comparación con las NIC y NIIF

2012

ESTADO DE SITUACION PATRIMONIAL " LA CUCHILLA" AL 30.06.02

ACTIVO		
ACTIVO CORRIENTE		
DISPONIBILIDADES		
Caja	7780	7780
BIENES DE CAMBIO		
Novillos de 2 a 3 años	5200	
Toros desafectados del uso	140	
Vacas desafectadas del uso	1800	
Corderas	75	
Corderos	0	
Zafra de lana	1400	8615
TOTAL ACTIVO CORRIENTE	16395	
ACTIVO NO CORRIENTE		
BIENES DE USO		
Inmuebles Terrenos		100000
Inmuebles Mejoras	16000	
Amort. Acum.	-1600	14400
Maquinaria	1200	
Amort. Acum.	-360	840
Alambrado, tajamares y aguadas	400	
Amort. Acum.	-120	280
Praderas	500	
Amort. Acum.	-375	125
Toros	880	
Amort. Acum. De toros	-180	700
Vacas	18240	
Amort.Acum. De vacas	-3840	14400
Vaquillonas de más de 2 años		2200
Vaquillonas de 1 a 2 años		1760
Terneras		1800
Carneros	973	
Amort.Acum. De carneros	-133	840
Ovejas	4870	
Amort.Acum. De ovejas	-670	4200
Borregas		1200
Corderas		600
		143345
ACTIVO NO CORRIENTE		
BIENES DE CAMBIO		
Novillos de 1 a 2 años		2640
Terneros		1800
TOTAL ACTIVO NO CORRIENTE		4440
		147785
TOTAL ACTIVO	164180	
PASIVO		
TOTAL PASIVO	0	
	0	
PATRIMONIO		
CAPITAL LEGAL		
Capital	142600	142600
RESULTADOS ACUMULADOS		
Utilidad del ejercicio	21580	21580
TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO	164180	

Tratamiento contable de bovinos y ovinos como bienes de uso y/o cambio en el país y su comparación con las NIC y NIIF **2012**

ESTADO DE RESULTADO " LA CUCHILLA "
PERÍODO 01.07.01 - 30.06.02

INGRESOS	
INGRESOS OPERATIVOS	
Venta toros desafectados	180
Venta vacas desafectadas	2800
Venta novillos 2 a 3 años	6000
Venta de carneros	100
Venta de ovejas	1200
Venta de corderos	900
Utilidad por parición	2500
Utilidad por zafra de lana	1600
INGRESOS OPERATIVOS BRUTOS	15280
COSTO DE VENTA	
Costo de venta de toros desafectados	-100
Costo de venta de vacas desafectados	-1600
Costo de venta de novillos 2 a 3 años	-3200
Costo de venta de carneros	-150
Costo de venta de ovejas	-750
Costo de venta de corderos	-450
	-6250
MARGEN OPERATIVO NETO	9030
GASTOS DE ADMINISTRACIÓN Y VTAS	
Amortización toros	-80
Amortización vacas	-1920
Amortización ovejas	-170
Amortización carne ros	-33
Amortización Inm. Mejoras	-320
Amortización maquinaria	-120
Amortización alam, tajamares y aguadas	-40
Amortización praderas	-125
	-2808
Consumo de corderas	-50
Gastos varios	-2200
	-2250
TOTAL G.A.V.	-5058
DIVERSOS	
INGRESOS DIVERSOS	
Utilidad por valuación	18728
EGRESOS DIVERSOS	
Pérdida por valuación	-120
Pérdida por valuación lana	-200
	-320
IRAE	-800
UTILIDAD NETA DEL EJERCICIO	21580

Asímismo se realizó un trabajo de campo consultando a través de encuestas a: Contadores, Ingenieros Agrónomos y también a Productores Agropecuarios. Parte de las respuestas de los mismos se exponen en el Anexo I.

A la luz del ejemplo numérico planteado y las respuestas obtenidas se expondrá a continuación en el capítulo 10 las distintas conclusiones a que se ha arribado.

CAPÍTULO 10: CONCLUSIONES, CRÍTICAS Y RECOMENDACIONES.

En referencia al ejemplo numérico planteado es posible extraer las siguientes conclusiones:

1. Se trata de un ejemplo con valores al alza y en una situación en la cual no se avizoran modificaciones en el corto plazo. Debe tenerse en cuenta que si bien hubo fluctuaciones en los meses de enero a abril 2012 y el precio del ganado bovino de todas las categorías se ha ajustado a la baja en los últimos meses, tiende a estabilizarse en niveles altos en términos históricos. Esto determina a juicio de los autores del presente trabajo la validez del ejemplo numérico.
2. El ejemplo prevee una parición neta de bovinos (deducida la mortalidad) del orden del 80%. Si se está a los números que se manejan en la actualidad (julio 2012), las cifras indicadas en el ejemplo son muy cercanas a los mismos.
3. El ejemplo prevee una parición neta de ovinos (deducida la mortalidad) del orden del 75%. Si se compara con la raza Romney el porcentaje manejado se encuentra por debajo, lo que hace al ejemplo más prudente.
4. El ejemplo prevee encarnerar y entorar de modo que se produzca la parición en los meses de setiembre y octubre respectivamente. Hay otras alternativas pero se entendió que la mejor es la seleccionada, debido a que esas pariciones están calculadas en meses de clima no tan riguroso.

5. Se aplicó en el ejemplo numérico el concepto de mercado activo en consonancia con la Nic 41, pues los productos considerados son homogéneos en cuanto a su calidad, los precios son conocidos y están disponibles en todo momento para quien los requiera, y adicionalmente existen oferentes y demandantes debidamente informados. Existiendo por tanto un mercado activo, es posible determinar el valor razonable de los distintos animales.

6. El modelo contable seleccionado arroja una rentabilidad muy importante en el ejercicio. A los efectos de distribuir utilidades, parece muy razonable no aplicar a ultranza el modelo en cuanto al proceso ganancial, sino considerar el resultado neto de las ganancias por valuación. Debe tenerse en cuenta que el modelo sería más aplicable si la empresa se dedicara a la compra, engorde y venta en un lapso de no más de 2 años, en tanto los mercados no ofrecerían una volatilidad tan marcada. En este sentido, la Nic 41 al obligar valuar a valor razonable, llevó a generar una utilidad por valuación, que alcanzó el 94% de la utilidad total. Nótese que no parece razonable, distribuir una utilidad que surge de la citada NIC, cuando el proceso de realización de la ganancia implica varios períodos quedando sujeto al albur de las variaciones del mercado.

7. Continuando con la NIC 41, los autores del presente trabajo entienden, que la definición que la misma brinda de los activos biológicos es imprecisa. En efecto, define un activo biológico como “un animal vivo o una planta”. Se entiende que la definición debería ser “un animal vivo o una planta son activos

biológicos, en tanto de los mismos se deriven productos agrícolas u otros activos biológicos”. Cabe agregar, que la NIC a posteriori de la definición brinda ejemplos de activos biológicos y productos agrícolas provenientes de los mismos.

8. Por otro lado, y ahondando en la definición, no siempre un animal vivo es un activo biológico. En el ejemplo, es muy claro percibir que un novillo de 1 a 2 años, si bien es un animal vivo, no es un activo biológico sino un bien de cambio.

En referencia a las respuestas obtenidas de las encuestas a los Productores Agropecuarios e Ingenieros Agrónomos encargados de establecimientos agropecuarios es posible concluir:

1. Todos están de acuerdo en que es necesaria la información para llevar adelante la explotación agropecuaria. También hay consenso en lo referente a que la información se extraiga de la contabilidad.
2. La mayor parte de las respuestas, dan la sensación que el profesional Contador es visualizado por el Productor Agropecuario, como la persona que liquida los impuestos y sin ninguna presencia física en el establecimiento. Que brinda información sobre la documentación que le es remitida y únicamente cuando se le requiere, pero no esta en el día a día para ayudar en la toma de decisiones en materia financiera.

3. Todos los encuestados conocen de donde obtener información y dan respuestas variadas, pero la mayoría no incluye la información brindada por el Contador. Sería de interés para la profesión (Contador) ofrecer no solo información numérica cuando se le requiera, sino ser más proactivo y obtener y proporcionar toda la información que sea útil a los productores. De esta manera lograría vender mejor sus servicios pues le permitiría al productor dedicar más tiempo a sus tareas específicas. El Ingeniero Agrónomo Marcelo Altieri lo expone claramente al expresar que: “normalmente el contador no visita la producción y sólo trata lograr que se paguen menos impuestos, firma el balance y listo, pero no se interpreta, no se pide mucha información, así funciona normalmente”.

4. De todas las respuestas se desprende que el presupuesto del ejemplo numérico teórico en cuanto a la existencia de un mercado activo, se condice con la realidad. Todos los productores tienen fácil y variado acceso a información sobre precios.

5. Dentro de la respuesta del Productor Agropecuario Gustavo Silva, hay una total coherencia con el modelo teórico desarrollado. En otras palabras, el modelo expuesto es absolutamente aplicable a la realidad. Nótese que se trata de un establecimiento de ciclo completo, y sorprendentemente al igual que en el ejemplo, lo único comprado son los toros reproductores.

6. Asimismo, el mismo productor establece que los precios nunca habían sido tan buenos como en los últimos dos o tres años, lo que se condice con los supuestos utilizados en el modelo.

7. La respuesta del Ingeniero Agrónomo Hugo Daniel Favero indica que la información que se puede obtener, sirve para tomar decisiones a corto y mediano plazo por la volatilidad existente en los precios de los mercados activos.

En referencia a las respuestas obtenidas de las encuestas a los Contadores asesores de establecimientos agropecuarios es posible concluir:

1. Los Contadores entienden que la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera, se circunscriben mayoritariamente a empresas de gran porte. No obstante, estiman que en algunas situaciones podrían ser de aplicación más generalizada.

2. Como corolario de la respuesta uno, los profesionales indican que sería una buena idea adaptar estas Normas a la realidad del Uruguay.

3. Con respecto al asesoramiento un profesional demuestra una integralidad en la prestación de sus servicios; en tanto el otro se limita a temas específicos (costos y aspectos jurídicos).

4. Se mantiene la dicotomía descrita en el punto tres; un profesional pone énfasis en la obtención de toda la información posible, en tanto el otro marca la necesidad de sus temas específicos.
5. Ambos profesionales, con diferencia de matices, establecen que la documentación que les es remitida es incompleta y desordenada.
6. También con matices, ambos Contadores concluyen que el Productor Agropecuario percibe la contabilidad como algo no muy necesario.
7. En referencia a las cuentas más relevantes en los Estados Financieros ambos responden parcialmente, en tanto uno hace mención a los costos, otro indica los cambios de categoría y su valuación.
8. Ambos profesionales entienden necesario agregar Notas específicas extras, en función de la naturaleza de los establecimientos.
9. De las respuestas obtenidas se puede extraer como conclusión, que muy lentamente los Productores Agropecuarios comienzan a vislumbrar la importancia de la Contabilidad.
10. Finalmente, ambos concuerdan que la clase de suelo es determinante del tipo de explotación agropecuaria.

Conclusiones finales del trabajo

1. Parece haber general consenso con referencia a la inaplicabilidad a carta cabal de las Normas Internacionales de Contabilidad en la mayoría de las empresas del Uruguay. Podría hacerse la pregunta ¿Por qué esto es así? La respuesta, a juicio de los autores, es que las Normas Internacionales de Contabilidad han sido diseñadas para ser aplicadas en empresas de gran tamaño y claramente en el Uruguay existen muy pocas.

2. En segundo lugar cabe preguntarse sí, con la salvedad establecida en el numeral anterior, pueden igualmente aplicarse estas Normas de una forma más laxa. La respuesta es que sí es posible.

3. ¿Cómo es esto posible? El Gobierno a través de diversas normas legales ha flexibilizado la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad considerando el tamaño de las organizaciones.

4. Aún así, la cuestión a discurrir es si existe en el Uruguay una “cultura contable” suficiente entre los empresarios rurales. La respuesta es que apenas se percibe un inicio de esa cultura y ahí es donde el trabajo de Contador se hace muy importante. No es posible aplicar las Normas sin haber cultura, y para ello es necesario que el profesional sea un adelantado, intentando por todos los medios a

su alcance, comentar y convencer a los destinatarios finales acerca de las ventajas de su aplicación.

5. ¿Cómo lograr este convencimiento? Por un lado, demostrar que el Contador no es necesario únicamente para liquidar los impuestos del establecimiento, sino que su tarea más importante es proporcionar información adecuada, útil, oportuna y necesaria para la toma de decisiones y que se encuentre ubicada en un único lugar con fácil acceso. Por otro lado, la labor del profesional debe desarrollarse en forma integral, con dedicación y estar disponible para todo tipo de consultas. No debe ser una persona que solamente reciba la información, sino por el contrario debe estar presente en el establecimiento requiriendo la misma. Es necesario vender el “valor agregado” que la disponibilidad de información proporciona al empresario.

6. Es de hacer notar que en el ejemplo numérico desarrollado no se hizo mención a la aplicabilidad de la NIIF 5, en tanto los activos no corrientes destinados a la venta indicados en el mismo, fueron valuados a su valor razonable según lo indicado en la NIC 41. La NIIF 5 establece que en ese caso prima la NIC 41. Este temperamento, es compartido por los autores del presente trabajo.

7. Por último y dejando de lado el aspecto estrictamente técnico es muy aconsejable que el Profesional Contador adapte su lenguaje al utilizado por el

empresario evitando la utilización de terminología que ponga distancia entre ambos.

ANEXO 1: ENCUESTAS REALIZADAS

Ing. Agrónomo Marcelo F. Altieri

1. Para llevar adelante el establecimiento agropecuario, ¿Usted considera necesario la obtención de información adecuada?

Sí, es fundamental desde mi punto de vista. La información hoy es todo, y sobre todo la “adecuada“. La información adecuada es justamente la que permite analizar el pasado para aprender de él, ayuda a planificar, proyectarse, etc. Sobre todo creo que en los establecimientos de hoy, cada vez cobra más importancia, aunque la adopción por parte de los empresarios o productores de obtener, generar, para posteriormente utilizar esta información no se da a menudo.

Los más viejos la usan y le llaman experiencia. En general no usan ningún software donde se pueda cargar y analizar posteriormente. Eso sería una buena herramienta.

2. En caso de que su respuesta sea afirmativa, ¿De dónde obtiene usted datos?, ¿Esos datos son fáciles de obtener?

La información ambiental, climática, etc. de años anteriores. La del mercado hoy se maneja precio del día de Chicago y precios a futuro de la misma fuente, para los granos, información agronómica de los cultivos de entidades de extensión y búsqueda propia. Hoy todo se busca en Internet. Para el caso del mercado de carne normalmente se llama a los consignatarios y la información llega a través de la radio y diarios; es un sector aun más tradicional que el agrícola.

3. ¿Le serviría tener todos los datos en un solo lugar y que estén a su alcance rápidamente?

Sí claro, un software ya. Pero eso si se tendría que cargar solo.

4. **¿Sabe usted con exactitud cuánto gastó en el último año en: compra de animales, gastos de veterinaria, impuestos, sueldos, manutención del personal, gastos de BPS, semillería, fertilizantes y en general en todas las actividades del establecimiento?**

Soy un caso especial; lo que manejo lo manejo de forma ordenada y conozco cada gasto realizado, ya que utilizo un programa contable para llevar la información. Esto no pasa nunca en el sector, me consta.

5. **¿Sabía usted que la contabilidad le puede dar toda esta información?**

Sí.

6. **¿A la luz del resultado que obtuvo el último año, supone usted que fue el mejor o que puede ser mejorado?**

Siempre se puede mejorar en todos los términos, sobre todo en los relacionados a la gestión. En cuanto a los productivos es más complejo, los productivos y siempre que el mercado ayude se puede mejorar pero no se olviden que vivimos en Uruguay y acá no se sabe si llueve o si vienen inundaciones. Esto no siempre determina que un ejercicio pueda ser mejor o peor que el otro.

7. **¿Sabe que la contabilidad le brinda todos esos datos?**

Sí.

8. **¿Usted a su profesional asesor le pide datos?, ¿Por qué sí?, ¿Por qué no? ¿Se los da, no se los da?, ¿Le sirven?**

En este caso soy yo el profesional por lo que trato de generar y ordenar la información lo mejor posible para tomar las mejores decisiones, conocer que decisiones fueron equívocas, donde hay que optimizar los procesos y así proyectarse al futuro. Sí me exijo, nunca obtengo toda la información que necesito, también es una realidad.

9. ¿El profesional le pide datos con regularidad?

Normalmente funciona así: el profesional es el agrónomo que asesora en lo productivo, el veterinario en lo sanitario, en lo contable normalmente el contador no visita la producción, y solo trata de lograr que se paguen menos impuestos, firma el balance y listo, pero no se interpreta, no se pide mucha información, así funciona normalmente. Si se pagan pocos impuestos se cree que todo está hecho bien. Aclaro que no es mi caso, a mi me gusta manejar la información, es todo en la empresa.

10. ¿Llama regularmente a su profesional para que le explique cómo han sido sus resultados?, ¿Por qué tiene que pagar los impuestos que paga?, ¿El profesional le dice cuánto ganó/perdió?

No es común, no se exige mucha información en el sector, aunque depende el tipo de impuesto por que se opte tributar, si es IMEBA normalmente no se exige nada.

11. ¿Sabe usted lo que debe y a quien le debe?

Sí, cada centavo.

12. ¿Sabe usted quien le debe dinero?

Sí, cada centavo.

13. ¿Está seguro de no haber pagado dos veces lo mismo?

Yo sí. Pero la mayoría seguro que no.

Ing. Agrónomo Hugo Daniel Favero

1. **Para llevar adelante el establecimiento agropecuario, ¿Usted considera necesario la obtención de información adecuada?**

Sí, en un escenario muy cambiante de precios, tanto de insumos como de productos, una información actualizada es importante.

2. **En caso de que su respuesta sea afirmativa, ¿De dónde obtiene usted datos?, ¿Esos datos son fáciles de obtener?**

La información está disponible en el estudio contable que lleva los datos. En general son fáciles de obtener.

3. **¿Le serviría tener todos los datos en un solo lugar y que estén a su alcance rápidamente?**

Sí.

4. **¿Sabe usted con exactitud cuánto gastó en el último año en: compra de animales, gastos de veterinaria, impuestos, sueldos, manutención del personal, gastos de BPS, semillería, fertilizantes y en general en todas las actividades del establecimiento?**

Sí. El estudio que lleva los datos presenta resúmenes mensuales y anuales con todo el detalle.

5. **¿Sabía usted que la contabilidad le puede dar toda esta información?**

Sí.

6. **¿A la luz del resultado que obtuvo el último año, supone usted que fue el mejor o que puede ser mejorado?**

Aún con todos los datos a la mano, es difícil decir que fue el mejor. Con el crecimiento permanente de la actividad, se puede seguir mejorando.

7. ¿Sabe que la contabilidad le brinda todos esos datos?

Sí, es básica en este proceso.

8. ¿Usted a su profesional asesor le pide datos?, ¿Por qué sí?, ¿Por qué no? ¿Se los da, no se los da?, ¿Le sirven?

Sí, porque es fundamental saber cómo estamos posicionados, para tomar decisiones en corto y mediano plazo.

9. ¿El profesional le pide datos con regularidad?

Sí, mensualmente y/o cuando le falta algún registro.

10. ¿Llama regularmente a su profesional para que le explique cómo han sido sus resultados?, ¿Por qué tiene que pagar los impuestos que paga?, ¿El profesional le dice cuánto ganó/perdió?

Generalmente tenemos contacto mensual y dos reuniones de discusión de resultados al año.

11. ¿Sabe usted lo que debe y a quien le debe?

Sí, con detalle.

12. ¿Sabe usted quien le debe dinero?

Sí, con detalle.

13. ¿Está seguro de no haber pagado dos veces lo mismo?

Sí.

Productor Agropecuario Gustavo Silva

- 1 Para llevar adelante el establecimiento agropecuario, ¿Usted considera necesario la obtención de información adecuada?**

Sí

- 2 En caso de que su respuesta sea afirmativa, ¿De dónde obtiene usted datos?, ¿Esos datos son fáciles de obtener?**

En organismos públicos como privados, Plan Agropecuario, Facultad De Agronomía, Profesionales privados, Agrónomos, Veterinarios, etc.

- 3 ¿Le serviría tener todos los datos en un solo lugar y que estén a su alcance rápidamente?**

Varias opiniones no están de más y en la actualidad la comunicación es inmediata.

- 4 ¿Sabe usted con exactitud cuánto gastó en el último año en: compra de animales, gastos de veterinaria, impuestos, sueldos, manutención del personal, gastos de BPS, semillería, fertilizantes y en general en todas las actividades del establecimiento?**

La firma que manejo hace ciclo completo, solo se compran toros y no todos los años, en sueldos en el eje de u\$s 30.000, productos veterinarios +/- 5000, y también tenemos un Contador.

- 5 ¿Sabía usted que la contabilidad le puede dar toda esta información?**

Sí.

- 6 ¿A la luz del resultado que obtuvo el último año, supone usted que fue el mejor o que puede ser mejorado?**

Hace dos o tres años que para el criador no había estos valores y rendimientos.

7 ¿Sabe que la contabilidad le brinda todos esos datos?

Por eso tenemos Contador.

8 ¿Usted a su profesional asesor le pide datos?, ¿Por qué sí?, ¿Por qué no? ¿Se los da, no se los da?, ¿Le sirven?

Damos por sobre entendido que al contratar un profesional es para que trabaje como tal.

9 ¿El profesional le pide datos con regularidad?

Es mi deber como buen administrador tener la norma de mantenerlo informado y con todos los datos al día.

10 ¿Llama regularmente a su profesional para que le explique cómo han sido sus resultados?, ¿Por qué tiene que pagar los impuestos que paga?, ¿El profesional le dice cuánto ganó/perdió?

Trabajamos en conjunto.

11 ¿Sabe usted lo que debe y a quien le debe?

Sí.

12 ¿Sabe usted quien le debe dinero?

Sí.

13 ¿Está seguro de no haber pagado dos veces lo mismo?

Sí.

Contador Público Carlo Favero

- 1. ¿Cree usted que las Normas Internacionales de Contabilidad son de aplicación general o se circunscriben a un pequeño grupo de empresas de gran porte?**

Creo que se circunscribe a un grupo de empresas de gran porte, pero de todas maneras hay cosas que serían de aplicación para un universo grande de pequeñas y medianas empresas.

- 2. ¿Qué cosas cambiaría o agregaría en la normativa actual?**

Que se contemple la realidad de las empresas en el Uruguay. No es lo mismo una empresa de determinado giro ubicada en Montevideo que en muchos lugares del interior del país.

- 3. ¿Qué tipo de asesoramiento le brinda usted a sus clientes?**

En mi caso particular, radicado en el interior, en la medida de lo posible, abarco todos los aspectos tanto administrativo, contable y fiscal, y hasta personal.

- 4. ¿A usted le serviría que el productor le brindara toda la información? ¿Sí o no? ¿Para qué?**

Sin duda es mucho mejor que el productor brinde toda la información posible en tiempo y forma. Cada vez más se necesita que el productor se acostumbre a trabajar con información lo más fidedigna posible. Dejar de lado “La libreta del almacén”.

- 5. ¿Le llega a usted la documentación? ¿Cómo? ¿Completa/ Incompleta, Ordenada/ Desordenada?**

Tengo clientes de todo tipo. Aquellos más desprolijos trato de acostumbrarlos pero a veces la “Tradicición” puede más.

6. ¿Cree usted que el productor agropecuario ve la contabilidad como una herramienta?

En general no, aunque desde hace un tiempo a esta parte los productores están tomando conciencia de que es necesario.

7. ¿Cuáles son las cuentas más relevantes dentro de los estados financieros?

Depende del giro al que se dedique el productor. En el caso de los ganaderos las cuentas que identifiquen las diferentes categorías de haciendas y sus variaciones.

8. ¿Cree usted que habría que elaborar alguna nota específica a los Estados Contables?

Puede haber giros agropecuarios como forestación, olivos, etc.; que quizás requieran alguna nota específica por la especificidad de los mismos.

9. ¿Cree usted que al productor rural le interesa tener información contable?

Como en preguntas anteriores tenemos de todos los casos, pero de todas maneras cada vez más los productores se van concientizando.

10. ¿Qué es más rentable: mantener ganados para la venta o para el uso (reproducción, producción de subproductos, etc.)?

La rentabilidad va a estar dada por el plan de negocio que esté llevando a cabo el productor. Por ejemplo en ganadería puede suceder que un campo de sierra sea más rentable tener vacas para reproducción que engordarla, y en una zona de planicie sea más rentable engordar un ternero con praderas y/o granos. De todas maneras cada situación tiene sus particularidades.

Contador Público Marcelo Rubio

1. ¿Cree usted que las Normas Internacionales de Contabilidad son de aplicación general o se circunscriben a un pequeño grupo de empresas de gran porte?

Entiendo que si bien es de aplicación más directa en este tipo de empresas realizando las adecuaciones correspondientes se pueden aplicar a diferentes realidades empresariales.

2. ¿Qué cosas cambiaría o agregaría en la normativa actual?

El ajuste por inflación, es muy complejo su correcta interpretación y sus resultados pueden no ser significativos en períodos de bajas tasas de inflación.

3. ¿Qué tipo de asesoramiento le brinda usted a sus clientes?

Asesorio en materia de costos y en algunos aspectos jurídicos.

4. ¿A usted le serviría que el productor le brindara toda la información? ¿Sí o no? ¿Para qué?

Si, para determinar sus costos.

5. ¿Le llega a usted la documentación? ¿Cómo? ¿Completa/ Incompleta, Ordenada/ Desordenada?

Incompleta y desordenada.

6. ¿Cree usted que el productor agropecuario ve la contabilidad como una herramienta?

El común de los productores agropecuarios no ve a la contabilidad como una herramienta, más bien la percibe como una pérdida de tiempo.

7. ¿Cuáles son las cuentas más relevantes dentro de los estados financieros?

Las relacionadas con los costos de producción.

8. ¿Cree usted que habría que elaborar alguna nota específica a los Estados Contables?

Clarificar los tipos de suelo en los que se realiza la producción.

9. ¿Cree usted que al productor rural le interesa tener información contable?

Una vez que entiende su importancia, le interesa.

10. ¿Qué es más rentable: mantener ganados para la venta o para el uso (reproducción, producción de subproductos, etc.)?

Depende del tipo de campo, en las zonas más productivas del país, con tierras propicias para hacer todo tipo de praderas es más rentable el engorde de ganado para su venta y en las tierras más pobres, donde resulta dificultoso el laboreo de la tierra, el engorde tiene más dificultades y la rentabilidad se la busca por medio del ganado de cría.

ENCUESTA REALIZADA A ING. AGRÓNOMOS Y A PROD. AGROPECUARIOS

1. Para llevar adelante el establecimiento agropecuario, ¿Usted considera necesario la obtención de información adecuada?
2. En caso de que su respuesta sea afirmativa, ¿De dónde obtiene usted datos?, ¿Esos datos son fáciles de obtener?
3. ¿Le serviría tener todos los datos en un solo lugar y que estén a su alcance rápidamente?
4. ¿Sabe usted con exactitud cuánto gastó en el último año en: compra de animales, gastos de veterinaria, impuestos, sueldos, manutención del personal, gastos de BPS, semillería, fertilizantes y en general en todas las actividades del establecimiento?
5. ¿Sabía usted que la contabilidad le puede dar toda esta información?
6. ¿A la luz del resultado que obtuvo el último año, supone usted que fue el mejor o que puede ser mejorado?
7. ¿Sabe que la contabilidad le brinda todos esos datos?
8. ¿Usted a su profesional asesor le pide datos?, ¿Por qué sí?, ¿Por qué no? ¿Se los da, no se los da?, ¿Le sirven?
9. ¿El profesional le pide datos con regularidad?
10. ¿Llama regularmente a su profesional para que le explique cómo han sido sus resultados?, ¿Por qué tiene que pagar los impuestos que paga?, ¿El profesional le dice cuánto ganó/perdió?
11. ¿Sabe usted lo que debe y a quien le debe?
12. ¿Sabe usted quien le debe dinero?
13. ¿Está seguro de no haber pagado dos veces lo mismo?

ENCUESTA REALIZADA A CONTADORES PÚBLICOS

1. ¿Cree usted que las Normas Internacionales de Contabilidad son de aplicación general o se circunscriben a un pequeño grupo de empresas de gran porte?
2. ¿Qué cosas cambiaría o agregaría en la normativa actual?
3. ¿Qué tipo de asesoramiento le brinda usted a sus clientes?
4. ¿A usted le serviría que el productor le brindara toda la información? ¿Sí o no?
¿Para qué?
5. ¿Le llega a usted la documentación? ¿Cómo? ¿Completa/ Incompleta, Ordenada/ Desordenada?
6. ¿Cree usted que el productor agropecuario ve la contabilidad como una herramienta?
7. ¿Cuáles son las cuentas más relevantes dentro de los estados financieros?
8. ¿Cree usted que habría que elaborar alguna nota específica a los Estados Contables?
9. ¿Cree usted que al productor rural le interesa tener información contable?
10. ¿Qué es más rentable: mantener ganados para la venta o para el uso (reproducción, producción de subproductos, etc.)?

ANEXO II: NORMATIVA

Comisión Permanente de Normas Contables Adecuadas

Decreto N° 135/09

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS

Montevideo, 19 de marzo de 2009

VISTO: el artículo 91 de la Ley N° 16.060, de 4 de setiembre de 1989.-

RESULTANDO: I) que durante el año 2001 se creó el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB -International Accounting Standards Board), el que prosiguió la labor de la IASC cambiando la denominación a las futuras normas por la de Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y la Fundación de la Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad (IASCF -International Accounting Standards Committee Foundation), la que se encarga de fomentar la aplicación universal de las NIC y NIIF.-

II) que por Decreto 266/007 de 31 de julio de 2007, las normas contables adecuadas de aplicación obligatoria para los ejercicios iniciados a partir del 1o de enero de 2009, para las sociedades comerciales, son las Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Board -IASB) a la fecha de publicación de ese Decreto, traducidas al idioma español según autorización del referido Consejo y publicadas en la página Web de la Auditoría Interna de la Nación.-

III) que en el Registro de Estados Contables creado por el artículo 97 (bis) de la Ley N° 16.060 en la redacción dada por el artículo 61 de la Ley N° 17.243 de 29 de junio de 2000, y en la nueva redacción dada por el artículo 500 de la Ley N° 18.362 de 6 de octubre de 2008, cualquier interesado puede acceder a estados contables de las sociedades comerciales que cumplan determinados requerimientos.-

IV) que el Poder Ejecutivo ha fijado como objetivo apoyar la implementación de un plan de mejora de la transparencia informativa de los mercados a través de la existencia de un proceso sostenido y efectivo de adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera.-

CONSIDERANDO: I) la conveniencia de la presentación de estados contables uniformes ante el Registro de Estados Contables u otros interesados en la información, que faciliten su control, registro y análisis.-

II) que resulta conveniente establecer criterios diferenciales para sociedades de menor importancia relativa.-

ATENCIÓN: a lo informado favorablemente por la Comisión Permanente de Normas Contables Adecuadas, asesora del Poder Ejecutivo, creada por Resolución N° 90/991, de 27 de febrero de 1991 y sus modificativas N° 580/007 y 166/008, de 10 de setiembre de 2007 y 11 de marzo de 2008 respectivamente.-

EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA

DECRETA:

ARTICULO 1°.- Se entenderá que constituyen emisores de estados contables de menor importancia relativa aquellas entidades que no cumplan con una o más de las siguientes características:

1) Sean emisores de valores de oferta pública.-

2) Sus activos o ingresos operativos netos anuales cumplan los requerimientos que determinan la obligación de registrar los estados contables ante el Registro de Estados Contables.-

3) Su endeudamiento total con entidades controladas por el Banco Central del Uruguay, en cualquier momento del ejercicio, exceda al 5% de la Responsabilidad Patrimonial Básica para Bancos.-

4) Sean sociedades con participación estatal (artículo 25 de la Ley N° 17.555 de 18 de setiembre de 2002).-

5) Sean controlantes de, o controladas por, entidades comprendidas en los numerales anteriores.-

ARTICULO 2°.- Las entidades comprendidas en artículo 1° del presente decreto deberán adoptar como normas contables adecuadas de aplicación obligatoria, las Normas Internacionales de Información Financiera establecidas como tales en el artículo 1o del Decreto N° 266/007 de 31 de julio de 2007 y que se enumeran a continuación:

NIC 1 - Presentación de estados financieros

NIC 2 - Inventarios

NIC 7 - Estado de flujos de efectivo

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

NIC 10 - Hechos ocurridos después de la fecha de balance

NIC 16 - Propiedades, planta y equipo

NIC 18 - Ingresos ordinarios

NIC 21 - Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de Moneda Extranjera

NIC 27 - Estados financieros consolidados y separados

NIC 28 - Inversiones en asociadas

NIC 36 - Deterioro del valor de los activos

NIC 37 - Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes

NIC 41 - Agricultura

NIIF I- Adopción por primera vez de las Normas internacionales de información financiera

Los bienes de cambio podrán ser valuados aplicando los criterios establecidos en el NIC 2 Inventarios o al

precio de la última compra.-

Deberán reconocerse los pasivos por impuestos del ejercicio con cargo a resultados.-

Será de aplicación en lo pertinente, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros aprobado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.-

El emisor revelará en las notas a los estados contables, que éstos han sido preparados de acuerdo con "normas contables simplificadas", entendiéndose como tales las enunciadas en el presente decreto.-

ARTICULO 3°.- En aquellas situaciones no comprendidas dentro de las normas contables de aplicación obligatoria establecidas en el artículo 2° del presente decreto, los emisores de estados contables de menor importancia relativa tendrán como referencia el cuerpo normativo del Decreto N° 266/007 de 31 de julio de 2007 y la doctrina más recibida. Se deberán aplicar los criterios contables que sean de uso más generalizado y mejor se adecuen a las circunstancias particulares del caso considerado.-

Los criterios contables utilizados en el marco de lo dispuesto en el párrafo anterior deberán ser revelados en notas a los estados contables.-

ARTICULO 4°.- A efectos de la presentación de los estados contables, los emisores de menor importancia relativa deberán aplicar lo establecido en el artículo 2o del Decreto 266/007 de 31 de julio de 2007.-

ARTICULO 5°.- Lo establecido en el presente decreto tendrá vigencia para los ejercicios iniciados a partir del 1o de enero de 2009. Se permite la adopción anticipada de la presente normativa.-

ARTICULO 6°.- Comuníquese, publíquese y archívese.-

Norma Internacional de Contabilidad nº 41
Agricultura

Objetivo

El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable, la presentación en los estados financieros y la información a revelar en relación con la actividad agrícola.

Alcance

- 1 Esta Norma debe aplicarse para la contabilización de lo siguiente, siempre que se encuentre relacionado con la actividad agrícola:
 - (a) activos biológicos;
 - (b) productos agrícolas en el punto de su cosecha o recolección; y
 - (c) subvenciones del gobierno comprendidas en los párrafos 34 y 35.
- 2 Esta Norma no es de aplicación a:
 - (a) los terrenos relacionados con la actividad agrícola (véase la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*, así como la NIC 40 *Propiedades de Inversión*); y
 - (b) los activos intangibles relacionados con la actividad agrícola (véase la NIC 38 *Activos Intangibles*).
- 3 Esta Norma se aplica a los productos agrícolas, que son los productos obtenidos de los activos biológicos de la entidad, pero sólo hasta el punto de su cosecha o recolección. A partir de entonces son de aplicación la NIC 2 *Inventarios*, o las otras Normas Internacionales de Contabilidad relacionadas con los productos. De acuerdo con ello, esta Norma no trata del procesamiento de los productos agrícolas tras la cosecha o recolección; por ejemplo, el que tiene lugar con las uvas para su transformación en vino por parte del viticultor que las ha cultivado. Aunque tal procesamiento pueda constituir una extensión lógica y natural de la actividad agrícola, y los eventos que tienen lugar guardan alguna similitud con la transformación biológica, tales procesamientos no están incluidos en la definición de actividad agrícola manejada por esta Norma.
- 4 La tabla siguiente suministra ejemplos de activos biológicos, productos agrícolas y productos que resultan del procesamiento tras la cosecha o recolección:

Activos biológicos	Productos agrícolas	Productos resultantes del procesamiento tras la cosecha o recolección
Ovejas	Lana	Hilo de lana, alfombras
Árboles de una plantación forestal	Troncos cortados	Madera
Plantas	Algodón	Hilo de algodón, vestidos
	Caña cortada	Azúcar
Ganado lechero	Leche	Queso
Cerdos	Reses sacrificadas	Salchichas, jamones curados
Arbustos	Hojas	Té, tabaco curado
Vides	Uvas	Vino
Árboles frutales	Fruta recolectada	Fruta procesada

Definiciones

Agricultura-Definiciones relacionadas

- 5 Los siguientes términos se usan, en la presente Norma, con el significado que a continuación se especifica:

Actividad agrícola es la gestión, por parte de una entidad, de las transformaciones de carácter biológico realizadas con los activos biológicos, ya sea para destinarlos a la venta, para dar lugar a productos agrícolas o para convertirlos en otros activos biológicos diferentes.

Producto agrícola es el producto ya recolectado, procedente de los activos biológicos de la entidad.

Un *activo biológico* es un animal vivo o una planta.

La *transformación biológica* comprende los procesos de crecimiento, degradación, producción y procreación que son la causa de los cambios cualitativos o cuantitativos en los activos biológicos.

Un *grupo de activos biológicos* es una agrupación de animales vivos, o de plantas, que sean similares.

La cosecha o recolección es la separación del producto del activo biológico del que procede, o bien el cese de los procesos vitales de un activo biológico.

- 6 La actividad agrícola cubre una gama de actividades diversas: por ejemplo el engorde del ganado, la silvicultura, los cultivos de plantas anuales o perennes, el cultivo en huertos y plantaciones, la floricultura y la acuicultura (incluyendo las piscifactorías). Entre esta diversidad se pueden encontrar ciertas características comunes:
- (a) *Capacidad de cambio.* Tanto las plantas como los animales vivos son capaces de experimentar transformaciones biológicas.
 - (b) *Gestión del cambio.* La gerencia facilita las transformaciones biológicas promoviendo, o al menos estabilizando, las condiciones necesarias para que el proceso tenga lugar (por ejemplo, niveles de nutrición, humedad, temperatura, fertilidad y luminosidad). Tal gestión distingue a la actividad agrícola de otras actividades. Por ejemplo, no constituye actividad agrícola la cosecha o recolección de recursos no gestionados previamente (tales como la pesca en el océano y la tala de bosques naturales).
 - (c) *Medición del cambio.* Tanto el cambio cualitativo (por ejemplo adecuación genética, densidad, maduración, cobertura grasa, contenido proteínico y fortaleza de la fibra) como el cuantitativo (por ejemplo, número de crías, peso, metros cúbicos, longitud o diámetro de la fibra y número de brotes) conseguido por la transformación biológica, es objeto de medición y control como una función rutinaria de la gerencia.
- 7 La transformación biológica da lugar a los siguientes tipos de resultados:
- (a) cambios en los activos, a través de (i) crecimiento (un incremento en la cantidad o una mejora en la calidad de cierto animal o planta); (ii) degradación (un decremento en la cantidad o un deterioro en la calidad del animal o planta), o bien (iii) procreación (obtención de plantas o animales vivos adicionales); o bien
 - (b) obtención de productos agrícolas, tal como el látex, la hoja de té, la lana y la leche.

Definiciones generales

- 8 Los siguientes términos se usan, en la presente Norma, con el significado que a continuación se especifica:

Un mercado activo es un mercado en el que se dan todas las condiciones siguientes:

- (a) los bienes o servicios intercambiados en el mercado son homogéneos;
- (b) normalmente se pueden encontrar en todo momento compradores y vendedores; y
- (c) los precios están disponibles para el público.

Importe en libros es el importe por el que se reconoce un activo en el balance.

Valor razonable es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo, o cancelado un pasivo, entre un comprador y un vendedor interesados y debidamente informados, que realizan una transacción libre.

Subvenciones del gobierno son las definidas en la NIC 20 Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales.

- 9 El valor razonable de un activo se basa en su ubicación y condición, referidas al momento actual. Como consecuencia de ello, por ejemplo, el valor razonable del ganado vacuno en una granja es el precio del mismo en el mercado correspondiente, menos el costo del transporte y otros costos de llevar las reses a ese mercado.

Reconocimiento y medición

- 10 La entidad debe proceder a reconocer un activo biológico o un producto agrícola cuando, y sólo cuando:
- (a) la entidad controla el activo como resultado de sucesos pasados;
 - (b) es probable que fluyan a la entidad beneficios económicos futuros asociados con el activo; y
 - (c) el valor razonable o el costo del activo puedan ser medidos de forma fiable.
- 11 En la actividad agrícola, el control puede ponerse en evidencia mediante, por ejemplo, la propiedad legal del ganado vacuno y el marcado con hierro o por otro medio de las reses en el momento de la adquisición, el nacimiento o el destete. Los beneficios futuros se evalúan, normalmente, por medición de los atributos físicos significativos.
- 12 Un activo biológico debe ser medido, tanto en el momento de su reconocimiento inicial como en la fecha de cada balance, a su valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, excepto en el caso, descrito en el párrafo 30, de que el valor razonable no pueda ser medido con fiabilidad.
- 13 Los productos agrícolas cosechados o recolectados de los activos biológicos de una entidad deben ser medidos, en el punto de cosecha o recolección, a su valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta. Tal medición es el costo a esa fecha, cuando se aplique la NIC 2 Inventarios, u otra Norma Internacional de Contabilidad que sea de aplicación.

- 14 Los costos en el punto de venta incluyen las comisiones a los intermediarios y comerciantes, los cargos que correspondan a las agencias reguladoras y a las bolsas o mercados organizados de productos, así como los impuestos y gravámenes que recaen sobre las transferencias. En los costos en el punto de venta se excluyen los transportes y otros costos necesarios para llevar los activos al mercado.
- 15 La determinación del valor razonable de un activo biológico, o de un producto agrícola, puede verse facilitada al agrupar los activos biológicos o los productos agrícolas de acuerdo con sus atributos más significativos, como por ejemplo, la edad o la calidad. La entidad seleccionará los atributos que se correspondan con los usados en el mercado como base para la fijación de los precios.
- 16 A menudo, las entidades realizan contratos para vender sus activos biológicos o productos agrícolas en una fecha futura. Los precios de estos contratos no son necesariamente relevantes a la hora de determinar el valor razonable, puesto que este tipo de valor pretende reflejar el mercado corriente, en el que un comprador y un vendedor que lo desearan podrían acordar una transacción. Como consecuencia de lo anterior, no se ajustará el valor razonable de un activo biológico, o de un producto agrícola, como resultado de la existencia de un contrato del tipo descrito. En algunos casos, el contrato para la venta de un activo biológico, o de un producto agrícola, puede ser un contrato oneroso, según se ha definido en la NIC 37 *Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes*. La citada NIC 37 es de aplicación para los contratos onerosos.
- 17 Si existiera un mercado activo para un determinado activo biológico o para un producto agrícola, el precio de cotización en tal mercado será la base adecuada para la determinación del valor razonable del activo en cuestión. Si la entidad tuviera acceso a diferentes mercados activos, usará el más relevante. Por ejemplo, si la entidad tiene acceso a dos mercados activos diferentes, usará el precio existente en el mercado en el que espera operar.
- 18 Si no existiera un mercado activo, la entidad utilizará uno o más de los siguientes datos para determinar el valor razonable, siempre que estuviesen disponibles:
- (a) el precio de la transacción más reciente en el mercado, suponiendo que no ha habido un cambio significativo en las circunstancias económicas entre la fecha de la transacción y la del balance;
 - (b) los precios de mercado de activos similares, ajustados de manera que reflejen las diferencias existentes; y
 - (c) las referencias del sector, tales como el valor de un huerto expresado en términos de envases estándar para la exportación, fanegas o hectáreas; o el valor del ganado expresado por kilogramo de carne.
- 19 En algunos casos, las fuentes de información enumeradas en la lista del párrafo 18 pueden llevar a diferentes conclusiones sobre el valor razonable de un activo biológico o de un producto agrícola. La entidad tendrá que considerar las razones de tales diferencias, a fin de llegar a la estimación más fiable del valor razonable, dentro de un rango relativamente estrecho de estimaciones razonables.
- 20 En algunas circunstancias, pueden no estar disponibles precios o valores determinados por el mercado para un activo biológico en su condición actual. En tales casos, la entidad usará, para determinar el valor razonable, el valor presente de los flujos netos de efectivo esperados del activo, descontados a una tasa corriente antes de impuestos definida por el mercado.
- 21 El objetivo del cálculo del valor presente de los flujos netos de efectivo esperados es determinar el valor razonable del activo biológico, en su ubicación y condición actuales. La entidad considerará esto al determinar tanto los flujos de efectivo estimados, como la tasa de descuento adecuada que vaya a utilizar. La condición actual de un activo biológico excluye cualesquiera incrementos en el valor por causa de su transformación biológica adicional, así como por actividades futuras de la entidad, tales como las relacionadas con la mejora de la transformación biológica futura, con la cosecha o recolección, o con la venta.
- 22 La entidad no incluirá flujos de efectivo destinados a la financiación de los activos, ni flujos por impuestos o para restablecer los activos biológicos tras la cosecha o recolección (por ejemplo, los costos de replantar los árboles, en una plantación forestal, después de la tala de los mismos).
- 23 Al acordar el precio de una transacción libre, los vendedores y compradores interesados y debidamente informados que quieran realizarla, consideran la posibilidad de variación en los flujos de efectivo. De ello se sigue que el valor razonable refleja la posibilidad de que se produzcan tales variaciones. De acuerdo con esto, la entidad incorpora las expectativas de posibles variaciones en los flujos de efectivo sobre los propios flujos de efectivo esperados, sobre las tasas de descuento o sobre alguna combinación de ambos. Al determinar la tasa de descuento, la entidad utilizará hipótesis coherentes con las que ha empleado en la estimación de los flujos de efectivo esperados, con el fin de evitar el efecto de que algunas hipótesis se cuenten doblemente o se ignoren.
- 24 Los costos pueden, en ocasiones, ser aproximaciones del valor razonable, en particular cuando:
- (a) haya tenido lugar poca transformación biológica desde que se incurrieron los primeros costos (por ejemplo, para semillas de árboles frutales plantadas inmediatamente antes de la fecha del balance); o
 - (b) no se espera que sea importante el impacto de la transformación biológica en el precio (por ejemplo, para las fases iniciales de crecimiento de los pinos en una plantación con un ciclo de producción de 30 años).

- 25 Los activos biológicos están, a menudo, físicamente adheridos a la tierra (por ejemplo los árboles de una plantación forestal). Pudiera no existir un mercado separado para los activos plantados en la tierra, pero haber un mercado activo para activos combinados, esto es, para el paquete compuesto por los activos biológicos, los terrenos no preparados y las mejoras efectuadas en dichos terrenos. Al determinar el valor razonable de los activos biológicos, la entidad puede usar la información relativa a este tipo de activos combinados. Por ejemplo, se puede llegar al valor razonable de los activos biológicos restando, del valor razonable que corresponda a los activos combinados, el valor razonable de los terrenos sin preparar y de las mejoras efectuadas en dichos terrenos.

Ganancias y pérdidas

- 26 **Las ganancias o pérdidas surgidas por causa del reconocimiento inicial de un activo biológico a su valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, así como las surgidas por todos los cambios sucesivos en el valor razonable menos los costos estimados hasta el punto de su venta, deben incluirse en la ganancia o pérdida neta del período en que aparezcan.**
- 27 Puede aparecer una pérdida, en el reconocimiento inicial de un activo biológico, por ejemplo a causa de que es preciso deducir los costos estimados en el punto de venta, al determinar el monto del valor razonable menos estos costos para el activo en cuestión. Puede aparecer una ganancia, tras el reconocimiento inicial de un activo biológico, por ejemplo, a causa del nacimiento de un becerro.
- 28 **Las ganancias o pérdidas surgidas por causa del reconocimiento inicial de un producto agrícola, que se lleva al valor razonable menos los costos estimados hasta punto de venta, deben incluirse en la ganancia o pérdida neta del período en el que éstas aparezcan.**
- 29 Puede aparecer una ganancia o una pérdida, en el reconocimiento inicial del producto agrícola, por ejemplo, como consecuencia de la cosecha o recolección.

Imposibilidad de medir de forma fiable el valor razonable

- 30 **Se presume que el valor razonable de cualquier activo biológico puede medirse de forma fiable. No obstante, esta presunción puede ser refutada, en el momento del reconocimiento inicial, solamente en el caso de los activos biológicos para los que no estén disponibles precios o valores fijados por el mercado, para los cuales se haya determinado claramente que no son fiables otras estimaciones alternativas del valor razonable. En tal caso, estos activos biológicos deben ser medidos a su costo menos la depreciación acumulada y cualquier pérdida acumulada por deterioro del valor. Una vez que el valor razonable de tales activos biológicos se pueda medir con fiabilidad, la entidad debe proceder a medirlos al valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta. Una vez que el activo biológico no corriente cumple los criterios para ser clasificado como mantenido para la venta (o ha sido incluido en un grupo en desapropiación que ha sido clasificado como mantenido para la venta), de acuerdo con los criterios de la NIIF 5 *Activos no Corrientes Mantenido para la Venta y Operaciones Discontinuas*, se supone que el valor razonable puede ser medido con fiabilidad.**
- 31 La presunción del párrafo 30 sólo puede ser rechazada en el momento del reconocimiento inicial. La entidad que hubiera medido previamente el activo biológico a su valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, continuará haciéndolo así hasta el momento de la desapropiación.
- 32 En todos los casos, la entidad medirá el producto agrícola, en el punto de cosecha o recolección, a su valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta. Esta Norma refleja el punto de vista de que el valor razonable del producto agrícola, en el punto de su cosecha o recolección, puede medirse siempre de forma fiable.
- 33 Al determinar el costo, la depreciación acumulada y las pérdidas acumuladas por deterioro del valor, la entidad considerará la NIC 2 *Inventarios*, la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*, y la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*.

Subvenciones del gobierno

- 34 **Las subvenciones incondicionales del gobierno, relacionadas con un activo biológico que se mide al valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, deben ser reconocidas como ingresos cuando, y sólo cuando, tales subvenciones se conviertan en exigibles.**
- 35 **Si la subvención del gobierno, relacionada con un activo biológico que se mide al valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, está condicionada, lo que incluye las situaciones en las que la subvención exige que la entidad no emprenda determinadas actividades agrícolas, la entidad**

debe reconocer la subvención del gobierno cuando, y sólo cuando, se hayan cumplido las condiciones ligadas a ella.

36 Los plazos y las condiciones de las subvenciones del gobierno pueden ser muy variadas. Por ejemplo, una determinada subvención del gobierno puede exigir a la entidad trabajar la tierra en una ubicación determinada por espacio de cinco años, de forma que tenga que devolver toda la subvención recibida si trabaja la tierra por un período menor de cinco años. En este caso, la subvención del gobierno no se reconocerá como ingreso hasta que hayan pasado los cinco años. No obstante, si la subvención del gobierno permitiera retener parte de la subvención a medida que transcurriese el tiempo, la entidad reconocería como ingreso la subvención del gobierno en proporción al tiempo transcurrido.

37 Si la subvención del gobierno se relaciona con un activo biológico, que se mide al costo menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas (véase el párrafo 30), resulta de aplicación la NIC 20 *Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales*.

38 Esta Norma exige un tratamiento diferente del previsto en la NIC 20 si la subvención del gobierno se relaciona con un activo biológico medido al valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, o bien si la subvención exige que la entidad no realice una actividad agrícola específica. La NIC 20 es de aplicación sólo a las subvenciones del gobierno relacionadas con los activos biológicos que se midan al costo menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas.

Información a revelar

39 [Eliminado]

General

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

41 **La entidad debe presentar una descripción de cada grupo de activos biológicos.**

42 La revelación exigida en el párrafo 41 puede tomar la forma de una descripción narrativa o cuantitativa.

43 Se aconseja a las entidades presentar una descripción cuantitativa de cada grupo de activos biológicos, distinguiendo, cuando ello resulte adecuado, entre los que se tienen para consumo y los que se tienen para producir frutos, o bien entre los maduros y los que están por madurar. Por ejemplo, la entidad puede revelar el importe en libros de los activos biológicos consumibles y de los que se tienen para producir frutos, por grupo de activos. La entidad puede, además, dividir esos valores en libros entre los activos maduros y los que están por madurar. Tales distinciones suministran información que puede ser de ayuda al evaluar el calendario de los flujos de efectivo futuros. La entidad revelará las bases que haya empleado para hacer tales distinciones.

44 Son activos biológicos consumibles los que van a ser recolectados como productos agrícolas o vendidos como activos biológicos. Son ejemplos de activos biológicos consumibles las cabezas de ganado de las que se obtiene la carne, o las que se tienen para vender, así como el pescado en las piscifactorías, los cultivos, tales como el maíz o el trigo, y los árboles que se tienen en crecimiento para producir madera. Son activos biológicos para producir frutos todos los que sean distintos a los de tipo consumible; por ejemplo el ganado para la producción de leche, las cepas de vid, los árboles frutales y los árboles de los que se cortan ramas para leña, mientras que el tronco permanece. Los activos biológicos para producir frutos no son productos agrícolas, sino que se consideran como auto-regenerativos.

45 Los activos biológicos pueden ser clasificados como maduros o por madurar. Los activos biológicos maduros son aquéllos que han alcanzado las condiciones para su cosecha o recolección (en el caso de activos biológicos consumibles), o son capaces de mantener la producción, cosechas o recolecciones de forma regular (en el caso de los activos biológicos para producir frutos).

46 **Si no es objeto de revelación en otra parte, dentro de la información publicada con los estados financieros, la entidad debe describir:**

- (a) la naturaleza de sus actividades relativas a cada grupo de activos biológico; y
- (b) las mediciones no financieras, o las estimaciones de las mismas, relativas a las cantidades físicas de:
 - (i) cada grupo de activos biológicos al final del período; y
 - (ii) la producción agrícola del período.

47 **La entidad debe revelar los métodos y las hipótesis significativas aplicadas en la determinación del valor razonable de cada grupo de productos agrícolas en el punto de cosecha o recolección, así como de cada grupo de activos biológicos.**

- 48 La entidad debe revelar el valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, de los productos agrícolas cosechados o recolectados durante el período, determinando el mismo en el punto de recolección.
- 49 La entidad debe revelar:
- (a) la existencia y importe en libros de los activos biológicos sobre cuya titularidad tenga alguna restricción, así como el importe en libros de los activos biológicos pignorados como garantía de deudas;
 - (b) la cuantía de los compromisos para desarrollar o adquirir activos biológico; y
 - (c) las estrategias de gestión del riesgo financiero relacionado con la actividad agrícola.
- 50 La entidad presentará una conciliación de los cambios en el importe en libros de los activos biológicos entre el comienzo y el final del período corriente. No se exige dar información comparativa. La conciliación debe incluir:
- (a) la ganancia o pérdida surgida de cambios en el valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta;
 - (b) los incrementos debidos a compras;
 - (c) las disminuciones debidas a ventas y los activos biológicos clasificados como mantenidos para la venta (o incluidos en un grupo en desapropiación clasificado como mantenido para la venta) de acuerdo con la NIIF 5;
 - (d) los decrementos debidos a la cosecha o recolección;
 - (e) los incrementos que procedan de combinaciones de negocios;
 - (f) las diferencias netas de cambio derivadas de la conversión de los estados financieros a una moneda de presentación diferente, así como las que se derivan de la conversión de un negocio en el extranjero a la moneda de presentación de la entidad que informa;
 - (g) otros cambios.
- 51 El valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, para los activos biológicos, puede variar por causa de cambios físicos, así como por causa de cambios en los precios de mercado. La revelación por separado de los cambios físicos y de los cambios en los precios, es útil en la evaluación del rendimiento del período corriente y al hacer proyecciones futuras, en particular cuando el ciclo productivo se extiende más allá de un año. En tales casos, se aconseja a la entidad que revele, por grupos o de otra manera, la cuantía del cambio en el valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, que se ha incluido en la ganancia o la pérdida neta del período y que es debido tanto a los cambios físicos como a los cambios en los precios. Esta información es, por lo general, menos útil cuando el ciclo de producción es menor de un año (por ejemplo, cuando la actividad consiste en el engorde de pollos o el cultivo de cereales).
- 52 La transformación biológica produce una variedad de cambios de tipo físico–crecimiento, degradación, producción y procreación–, cada una de las cuales es observable y mensurable. Cada uno de esos cambios físicos tiene una relación directa con los beneficios económicos futuros. El cambio en el valor razonable de un activo biológico debido a la cosecha o recolección, es también un cambio de tipo físico.
- 53 La actividad agrícola a menudo está expuesta a riesgos naturales como los que tienen relación con el clima o las enfermedades. Si se produjese un evento de este tipo, que diese lugar a una partida de gastos o ingresos con importancia relativa, se revelará la naturaleza y cuantía de la misma, de acuerdo con lo establecido en la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*. Entre los ejemplos de los eventos citados están la declaración de una enfermedad virulenta, las inundaciones, las sequías o las heladas importantes y las plagas de insectos.

Revelaciones adicionales para activos biológicos cuyo valor razonable no puede ser medido con fiabilidad

- 54 Si la entidad mide, al final del período, los activos biológicos a su costo menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas (véase el párrafo 30), debe revelar en relación con tales activos biológicos:
- (a) una descripción de los activos biológicos;
 - (b) una explicación de la razón por la cual no puede medirse con fiabilidad el valor razonable;
 - (c) si es posible, el rango de estimaciones entre las cuales es altamente probable que se encuentre el valor razonable;
 - (d) el método de depreciación utilizado;
 - (e) las vidas útiles o las tasas de depreciación utilizadas; y
 - (f) el valor bruto en libros y la depreciación acumulada (a la que se agregarán las pérdidas por deterioro del valor acumuladas), tanto al principio como al final del período.

- 55 Si la entidad, durante el período corriente, mide los activos biológicos por su costo menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas (véase el párrafo 30), debe revelar cualquier ganancia o pérdida que haya reconocido por causa de la desapropiación de tales activos biológicos y, en la conciliación exigida por el párrafo 50, debe revelar por separado las cuantías relacionadas con esos activos biológicos. Además, la conciliación debe incluir las siguientes cuantías que, relacionadas con tales activos biológicos, se hayan incluido en la ganancia o la pérdida neta:
- (a) pérdidas por deterioro del valor;
 - (b) reversiones de las pérdidas por deterioro del valor; y
 - (c) depreciación.
- 56 Si, durante el período corriente, la entidad ha podido medir con fiabilidad el valor razonable de activos biológicos que, con anterioridad, había medido a su costo menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas, debe revelar, en relación con tales elementos:
- (a) una descripción de los activos biológicos;
 - (b) una explicación de las razones por las que el valor razonable se ha vuelto mensurable con fiabilidad; y
 - (c) el efecto del cambio.

Subvenciones del gobierno

- 57 La entidad debe revelar la siguiente información, relacionada con la actividad agrícola cubierta por esta Norma:
- (a) la naturaleza y alcance de las subvenciones del gobierno reconocidas en los estados financieros;
 - (b) las condiciones no cumplidas y otras contingencias anexas a las subvenciones del gobierno; y
 - (c) los decrementos significativos esperados en el nivel de las subvenciones del gobierno.

Fecha de vigencia y transición

- 58 Esta Norma Internacional de Contabilidad tendrá vigencia para los estados financieros anuales que cubran períodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2003. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma en períodos que comiencen antes del 1 de enero de 2003, debe revelar este hecho.
- 59 En esta Norma no se establecen disposiciones transitorias. La adopción de esta Norma se contabilizará de acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*.

Norma Internacional de Contabilidad nº 2

Inventarios

Objetivo

- 1 El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de los inventarios. Un tema fundamental en la contabilidad de los inventarios es la cantidad de costo que debe reconocerse como un activo, para que sea diferido hasta que los ingresos correspondientes sean reconocidos. Esta Norma suministra una guía práctica para la determinación de ese costo, así como para el subsiguiente reconocimiento como un gasto del período, incluyendo también cualquier deterioro que rebaje el importe en libros al valor neto realizable. También suministra directrices sobre las fórmulas del costo que se usan para atribuir costos a los inventarios.

Alcance

- 2 Esta Norma es de aplicación a todos los inventarios, excepto a:
- (a) las obras en curso, resultantes de contratos de construcción, incluyendo los contratos de servicios directamente relacionados (véase la NIC 11 *Contratos de Construcción*);
 - (b) los instrumentos financieros (véase NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación* y NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*); y
 - (c) los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola y productos agrícolas en el punto de cosecha o recolección (véase la NIC 41, *Agricultura*).
- 3 Esta Norma no es de aplicación en la medición de los inventarios mantenidos por:
- (a) Productores de productos agrícolas y forestales, de productos agrícolas tras la cosecha o recolección, de minerales y de productos minerales, siempre que sean medidos por su valor neto realizable, de acuerdo con prácticas bien consolidadas en esos sectores. En el caso de que esos inventarios se midan al valor neto realizable, los cambios en este valor se reconocerán en el resultado del período en que se produzcan dichos cambios.
 - (b) Intermediarios que comercian con materias primas cotizadas, siempre que midan sus inventarios al valor razonable menos costos de venta. En el caso de que esos inventarios se lleven al valor razonable menos costos de venta, los cambios en el importe del valor razonable menos costos de venta se reconocerán en el resultado del período en que se produzcan dichos cambios.
- 4 Los inventarios a que se ha hecho referencia en el apartado (a) del párrafo 3 se miden por su valor neto realizable en ciertas fases de la producción. Ello ocurre, por ejemplo, cuando se han recogido las cosechas agrícolas o se han extraído los minerales, siempre que su venta esté asegurada por un contrato a plazo sea cual fuere su tipo o garantizada por el gobierno, o bien cuando existe un mercado activo y el riesgo de fracasar en la venta sea mínimo. Esos inventarios se excluyen únicamente de los requerimientos de medición establecidos en esta Norma.
- 5 Los intermediarios que comercian son aquéllos que compran o venden materias primas cotizadas por cuenta propia, o bien por cuenta de terceros. Los inventarios a que se ha hecho referencia en el apartado (b) del párrafo 3 se adquieren, principalmente, con el propósito de venderlos en un futuro próximo, y generar ganancias procedentes de las fluctuaciones en el precio, o un margen de comercialización. Cuando esos inventarios se contabilicen por su valor razonable menos los costos de venta, quedarán excluidos únicamente de los requerimientos de medición establecidos en esta Norma.

Definiciones

- 6 Los siguientes términos se usan, en la presente Norma, con el significado que a continuación se especifica:

Inventarios son activos:

- (a) poseídos para ser vendidos en el curso normal de la operación;
- (b) en proceso de producción con vistas a esa venta; o
- (c) en forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción, o en la prestación de servicios.

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

Valor razonable es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo o cancelado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, que realizan una transacción en condiciones de independencia mutua.

- 7 El valor neto realizable hace referencia al importe neto que la entidad espera obtener por la venta de los inventarios, en el curso normal de la operación. El valor razonable refleja el importe por el cual este mismo

inventario podría ser intercambiado en el mercado, entre compradores y vendedores interesados y debidamente informados. El primero es un valor específico para la entidad, mientras que el último no. El valor neto realizable de los inventarios puede no ser igual al valor razonable menos los costos de venta.

- 8 Entre los inventarios también se incluyen los bienes comprados y almacenados para su reventa, entre los que se encuentran, por ejemplo, las mercaderías adquiridas por un minorista para su reventa a sus clientes, y también los terrenos u otras propiedades de inversión que se tienen para ser vendidos a terceros. También son inventarios los productos terminados o en curso de fabricación mantenidos por la entidad, así como los materiales y suministros para ser usados en el proceso productivo. En el caso de un prestador de servicios, tal como se describe en el párrafo 19, los inventarios incluirán el costo de los servicios para los que la entidad aún no haya reconocido el ingreso de operación correspondiente (véase la NIC 18 *Ingresos de Actividades Ordinarias*).

Medición de los inventarios

- 9 **Los inventarios se medirán al costo o al valor neto realizable, según cual sea menor.**

Costo de los inventarios

- 10 **El costo de los inventarios comprenderá todos los costos derivados de su adquisición y transformación, así como otros costos en los que se haya incurrido para darles su condición y ubicación actuales.**

Costos de adquisición

- 11 El costo de adquisición de los inventarios comprenderá el precio de compra, los aranceles de importación y otros impuestos (que no sean recuperables posteriormente de las autoridades fiscales), los transportes, el almacenamiento y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de las mercaderías, los materiales o los servicios. Los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares se deducirán para determinar el costo de adquisición.

Costos de transformación

- 12 Los costos de transformación de los inventarios comprenderán aquellos costos directamente relacionados con las unidades producidas, tales como la mano de obra directa. También comprenderán una parte, calculada de forma sistemática, de los costos indirectos, variables o fijos, en los que se haya incurrido para transformar las materias primas en productos terminados. Son costos indirectos fijos los que permanecen relativamente constantes, con independencia del volumen de producción, tales como la amortización y mantenimiento de los edificios y equipos de la fábrica, así como el costo de gestión y administración de la planta. Son costos indirectos variables los que varían directamente, o casi directamente, con el volumen de producción obtenida, tales como los materiales y la mano de obra indirecta.
- 13 El proceso de distribución de los costos indirectos fijos a los costos de transformación se basará en la capacidad normal de trabajo de los medios de producción. Capacidad normal es la producción que se espera conseguir en circunstancias normales, considerando el promedio de varios períodos o temporadas, y teniendo en cuenta la pérdida de capacidad que resulta de las operaciones previstas de mantenimiento. Puede usarse el nivel real de producción siempre que se aproxime a la capacidad normal. La cantidad de costo indirecto fijo distribuido a cada unidad de producción no se incrementará como consecuencia de un nivel bajo de producción, ni por la existencia de capacidad ociosa. Los costos indirectos no distribuidos se reconocerán como gastos del período en que han sido incurridos. En períodos de producción anormalmente alta, la cantidad de costo indirecto distribuido a cada unidad de producción se disminuirá, de manera que no se valoren los inventarios por encima del costo. Los costos indirectos variables se distribuirán, a cada unidad de producción, sobre la base del nivel real de uso de los medios de producción.
- 14 El proceso de producción puede dar lugar a la fabricación simultánea de más de un producto. Este es el caso, por ejemplo, de la producción conjunta o de la producción de productos principales junto a subproductos. Cuando los costos de transformación de cada tipo de producto no sean identificables por separado, se distribuirá el costo total, entre los productos, utilizando bases uniformes y racionales. La distribución puede basarse, por ejemplo, en el valor de mercado de cada producto, ya sea como producción en curso, en el momento en que los productos comienzan a poder identificarse por separado, o cuando se complete el proceso productivo. La mayoría de los subproductos, por su propia naturaleza, no poseen un valor significativo. Cuando este es el caso, se miden frecuentemente al valor neto realizable, deduciendo esa cantidad del costo del producto principal. Como resultado de esta distribución, el importe en libros del producto principal no resultará significativamente diferente de su costo.

Otros costos

- 15 Se incluirán otros costos, en el costo de los inventarios, siempre que se hubiera incurrido en ellos para dar a los mismos su condición y ubicación actuales. Por ejemplo, podrá ser apropiado incluir, como costo de los inventarios, algunos costos indirectos no derivados de la producción, o los costos del diseño de productos para clientes específicos.
- 16 Son ejemplos de costos excluidos del costo de los inventarios, y por tanto reconocidos como gastos del período en el que se incurren, los siguientes:
- (a) las cantidades anormales de desperdicio de materiales, mano de obra u otros costos de producción;
 - (b) los costos de almacenamiento, a menos que sean necesarios en el proceso productivo, previos a un proceso de elaboración ulterior;
 - (c) los costos indirectos de administración que no hayan contribuido a dar a los inventarios su condición y ubicación actuales; y
 - (d) los costos de venta.
- 17 En la NIC 23 *Costos por Préstamos*, se identifican las limitadas circunstancias en las que los costos financieros se incluyen en el costo de los inventarios.
- 18 Una entidad puede adquirir inventarios con pago aplazado. Cuando el acuerdo contenga de hecho un elemento de financiación, como puede ser, por ejemplo, la diferencia entre el precio de adquisición en condiciones normales de crédito y el importe pagado, este elemento se reconocerá como gasto por intereses a lo largo del período de financiación.

Costo de los inventarios para un prestador de servicios

- 19 En el caso de que un prestador de servicios tenga inventarios, los medirá por los costos que suponga su producción. Estos costos se componen fundamentalmente de mano de obra y otros costos del personal directamente involucrado en la prestación del servicio, incluyendo personal de supervisión y otros costos indirectos atribuibles. La mano de obra y los demás costos relacionados con las ventas, y con el personal de administración general, no se incluirán en el costo de los inventarios, sino que se contabilizarán como gastos del período en el que se hayan incurrido. Los costos de los inventarios de un prestador de servicios no incluirán márgenes de ganancia ni costos indirectos no atribuibles que, a menudo, se tienen en cuenta en los precios facturados por el prestador de servicios.

Costo de los productos agrícolas recolectados de activos biológicos

- 20 De acuerdo con la NIC 41 *Agricultura*, los inventarios que comprenden productos agrícolas, que la entidad haya cosechado o recolectado de sus activos biológicos, se medirán, en el momento de su reconocimiento inicial, por su valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, considerados en el momento de su cosecha. Este será el costo de los inventarios en esa fecha, para la aplicación de la presente Norma.

Sistemas de medición de costos

- 21 Las técnicas para la determinación del costo de los inventarios, tales como el método del costo estándar o el método de los minoristas, podrán ser utilizados por conveniencia siempre que el resultado de aplicarlos se aproxime al costo. Los costos estándares se establecerán a partir de niveles normales de consumo de materias primas, suministros, mano de obra, eficiencia y utilización de la capacidad. En este caso, las condiciones de cálculo se revisarán de forma regular y, si es preciso, se cambiarán los estándares siempre y cuando esas condiciones hayan variado.
- 22 El método de los minoristas se utiliza a menudo, en el sector comercial al por menor, para la medición de inventarios, cuando hay un gran número de artículos que rotan velozmente, que tienen márgenes similares y para los cuales resulta impracticable usar otros métodos de cálculo de costos. Cuando se emplea este método, el costo de los inventarios se determinará deduciendo, del precio de venta del artículo en cuestión, un porcentaje apropiado de margen bruto. El porcentaje aplicado tendrá en cuenta la parte de los inventarios que se han marcado por debajo de su precio de venta original. A menudo se utiliza un porcentaje medio para cada sección o departamento comercial.

Fórmulas del costo

- 23 **El costo de los inventarios de productos que no son habitualmente intercambiables entre sí, así como de los bienes y servicios producidos y segregados para proyectos específicos, se determinará a través de la identificación específica de sus costos individuales.**
- 24 La identificación específica del costo significa que cada tipo de costo concreto se distribuye entre ciertas partidas identificadas dentro de los inventarios. Este es el tratamiento adecuado para los productos que se segregan para un proyecto específico, con independencia de que hayan sido comprados o producidos. Sin embargo, la identificación específica de costos resultará inadecuada cuando, en los inventarios, haya un gran

número de productos que sean habitualmente intercambiables. En estas circunstancias, el método para seleccionar qué productos individuales van a permanecer en la existencia final, podría ser usado para obtener efectos predeterminados en el resultado del período.

25 **El costo de los inventarios, distintos de los tratados en el párrafo 23, se asignará utilizando los métodos de primera entrada primera salida (FIFO) o costo promedio ponderado. La entidad utilizará la misma fórmula de costo para todas los inventarios que tengan una naturaleza y uso similares. Para los inventarios con una naturaleza o uso diferente, puede estar justificada la utilización de fórmulas de costo también diferentes.**

26 Por ejemplo, dentro de la misma entidad, los inventarios utilizados en un segmento de operación pueden tener un uso diferente del que se da al mismo tipo de inventarios, en otro segmento de operación. Sin perjuicio de lo anterior, la diferencia en la ubicación geográfica de los inventarios (o en las reglas fiscales correspondientes) no es, por sí misma, motivo suficiente para justificar el uso de fórmulas de costo diferentes.

27 La fórmula FIFO, asume que los productos en inventarios comprados o producidos antes, serán vendidos en primer lugar y, consecuentemente, que los productos que queden en la existencia final serán los producidos o comprados más recientemente. Si se utiliza el método o fórmula del costo promedio ponderado, el costo de cada unidad de producto se determinará a partir del promedio ponderado del costo de los artículos similares, poseídos al principio del período, y del costo de los mismos artículos comprados o producidos durante el período. El promedio puede calcularse periódicamente o después de recibir cada envío adicional, dependiendo de las circunstancias de la entidad.

Valor neto realizable

28 El costo de los inventarios puede no ser recuperable en caso de que los mismos estén dañados, si han devenido parcial o totalmente obsoletos, o bien si sus precios de mercado han caído. Asimismo, el costo de los inventarios puede no ser recuperable si los costos estimados para su terminación o su venta han aumentado. La práctica de rebajar el saldo, hasta que el costo sea igual al valor neto realizable, es coherente con el punto de vista según el cual los activos no deben valorarse en libros por encima de los importes que se espera obtener a través de su venta o uso.

29 Generalmente, la rebaja hasta alcanzar el valor neto realizable, se calcula para cada partida de los inventarios. En algunas circunstancias, sin embargo, puede resultar apropiado agrupar partidas similares o relacionadas. Este puede ser el caso de las partidas de inventarios relacionados con la misma línea de productos, que tienen propósitos o usos finales similares, se producen y venden en la misma área geográfica y no pueden ser, por razones prácticas, evaluados separadamente de otras partidas de la misma línea. No es apropiado realizar las rebajas a partir de partidas que reflejen clasificaciones completas de los inventarios, por ejemplo sobre la totalidad de los productos terminados, o sobre todos los inventarios en un segmento de operación determinado. Los prestadores de servicios acumulan, generalmente, sus costos en relación con cada servicio para el que se espera cargar un precio separado al cliente. Por tanto, cada servicio así identificado se tratará como una partida separada.

30 Las estimaciones del valor neto realizable se basarán en la información más fiable de que se disponga, en el momento de hacerlas, acerca del importe por el que se espera realizar los inventarios. Estas estimaciones tendrán en consideración las fluctuaciones de precios o costos relacionados directamente con los hechos posteriores al cierre, en la medida que esos hechos confirmen condiciones existentes al final del período.

31 Al hacer las estimaciones del valor neto realizable, se tendrá en consideración el propósito para el que se mantienen los inventarios. Por ejemplo, el valor neto realizable del importe de inventarios que se tienen para cumplir con los contratos de venta, o de prestación de servicios, se basa en el precio que figura en el contrato en cuestión. Si los contratos de ventas son por una cantidad inferior a la reflejada en inventarios, el valor neto realizable del exceso se determina sobre la base de los precios generales de venta. Pueden aparecer provisiones o pasivos contingentes por contratos de venta firmes que excedan las cantidades de productos en existencia, o bien de productos que vayan a obtenerse por contratos de compra firmes. Estas provisiones o pasivos contingentes se tratarán contablemente de acuerdo con la NIC 37 *Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes*.

32 No se rebajarán las materias primas y otros suministros, mantenidos para su uso en la producción de inventarios, para situar su importe en libros por debajo del costo, siempre que se espere que los productos terminados a los que se incorporen sean vendidos al costo o por encima del mismo. Sin embargo, cuando una reducción, en el precio de las materias primas, indique que el costo de los productos terminados excederá a su valor neto realizable, se rebajará su importe en libros hasta cubrir esa diferencia. En estas circunstancias, el costo de reposición de las materias primas puede ser la mejor medida disponible de su valor neto realizable.

- 33 Se realizará una nueva evaluación del valor neto realizable en cada período posterior. Cuando las circunstancias, que previamente causaron la rebaja, hayan dejado de existir, o cuando exista una clara evidencia de un incremento en el valor neto realizable como consecuencia de un cambio en las circunstancias económicas, se revertirá el importe de la misma, de manera que el nuevo valor contable sea el menor entre el costo y el valor neto realizable revisado. Esto ocurrirá, por ejemplo, cuando un artículo en existencia, que se lleva al valor neto realizable porque ha bajado su precio de venta, está todavía en inventario de un período posterior y su precio de venta se ha incrementado.

Reconocimiento como un gasto

- 34 **Cuando los inventarios sean vendidos, el importe en libros de los mismos se reconocerá como gasto del período en el que se reconozcan los correspondientes ingresos de operación. El importe de cualquier rebaja de valor, hasta alcanzar el valor neto realizable, así como todas las demás pérdidas en los inventarios, serán reconocidas en el período en que ocurra la rebaja o la pérdida. El importe de cualquier reversión de la rebaja de valor que resulte de un incremento en el valor neto realizable, se reconocerá como una reducción en el valor de los inventarios, que hayan sido reconocidos como gasto, en el período en que la recuperación del valor tenga lugar.**
- 35 El costo de ciertos inventarios puede ser incorporado a otras cuentas de activo, por ejemplo los inventarios que se emplean como componentes de los trabajos realizados, por la entidad, para los elementos de propiedades, planta y equipo de propia construcción. El valor de los inventarios asignado a otros activos de esta manera, se reconocerá como gasto a lo largo de la vida útil de los mismos.

Información a revelar

- 36 **En los estados financieros se revelará la siguiente información:**
- (a) **las políticas contables adoptadas para la medición de los inventarios, incluyendo la fórmula de medición de los costos que se haya utilizado;**
 - (b) **el importe total en libros de los inventarios, y los importes parciales según la clasificación que resulte apropiada para la entidad;**
 - (c) **el importe en libros de los inventarios que se llevan al valor razonable menos los costos de venta;**
 - (d) **el importe de los inventarios reconocido como gasto durante el período;**
 - (e) **el importe de las rebajas de valor de los inventarios que se ha reconocido como gasto en el período, de acuerdo con el párrafo 34;**
 - (f) **el importe de las reversiones en las rebajas de valor anteriores, que se ha reconocido como una reducción en la cuantía del gasto por inventarios en el período, de acuerdo con el párrafo 34;**
 - (g) **las circunstancias o eventos que hayan producido la reversión de las rebajas de valor, de acuerdo con el referido párrafo 34; y**
 - (h) **el importe en libros de los inventarios pignorados en garantía del cumplimiento de deudas.**
- 37 La información acerca del importe en libros de las diferentes clases de inventarios, así como la variación de dichos importes en el período, resultará de utilidad a los usuarios de los estados financieros. Una clasificación común de los inventarios es la que distingue entre mercaderías, suministros para la producción, materias primas, productos en curso y productos terminados. Los inventarios de un prestador de servicios pueden ser descritos como trabajos en curso.
- 38 El importe de los inventarios reconocido como gasto durante el período, denominado generalmente costo de las ventas, comprende los costos previamente incluidos en la medición de los productos que se han vendido, así como los costos indirectos no distribuidos y los costos de producción de los inventarios por importes anómalos. Las circunstancias particulares de cada entidad podrían exigir la inclusión de otros costos, tales como los costos de distribución.
- 39 Algunas entidades adoptan un formato para la presentación del resultado del período donde presentan importes diferentes a la cifra de costo de los inventarios que ha sido reconocida como gasto durante el período. Según este formato, la entidad presentará un análisis de los gastos mediante una clasificación basada en la naturaleza de estos gastos. En este caso, la entidad revelará los costos reconocidos como gastos de materias primas y consumibles, costos de mano de obra y otros costos, junto con el importe del cambio neto en los inventarios para el período.

Fecha de vigencia

- 40 **La entidad aplicará esta Norma en los períodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2005. Se aconseja su aplicación anticipada. Si la entidad aplica esta Norma para un período que comience antes del 1 de enero de 2005, revelará este hecho.**

Derogación de otros pronunciamientos

- 41 Esta Norma deroga la NIC 2 *Inventarios*, revisada en 1993.
- 42 Esta Norma deroga la SIC-1 *Uniformidad—Diferentes Fórmulas para el Cálculo del Costo de los Inventarios*.

BIBLIOGRAFIA

- Trabajo monográfico: “Análisis de la NIC 41 Agricultura y su aplicación en Uruguay al cultivo de soja”. Autores: Gabriela Musa, Natalia Garrone y Valeria Chaves (2010).
- Trabajo monográfico: “El girasol en el Uruguay. Análisis de la NIC 41 Agricultura y su aplicación en la contabilización del cultivo”. Autores: Andrea Arbelo Hernández y María Gabriela Ponce García (2011).
- XIII Jornadas de Ciencias Económicas del Cono Sur - Modelo Contable para el Sector Agropecuario. Autores: Blanca Emmi, Luis Baraibar
- XIII Jornadas de Ciencias Económicas del Cono Sur - Modelo Contable para las Explotaciones Agropecuarias. Autores: Miguel Larrimbe, Alfredo Pignatta.
- Ieras Jornadas del Sector Agropecuario – Una propuesta para la Contabilidad Agropecuaria. Autor: Cr.Mario Diaz Duran (Durazno,1999).
- Ieras Jornadas del Sector Agropecuario – Algunos antecedentes y situación actual de la doctrina y Normas Contables Aplicables. Autores: Gonzalo Lucas, Mariana Casterán, Walter Rossi (Durazno,1999).
- Contabilidad e Inflación – Modelos Contables en situación de variación de precios. Autores: Miguel Larrimbe. Alfredo Pignatta, Walter Rossi (4ta edición)
- Definición de hidrografía - Qué es, Significado y Concepto
<http://definicion.de/hidrografia/>

- Definición de orografía - Qué es, Significado y Concepto
<http://definicion.de/orografia/>
- Agricultura – Wikipedia. <http://es.wikipedia.org/wiki/Agricultura>
- Geomorfología – Wikipedia. <http://es.wikipedia.org/wiki/Geomorfolog>
- Campos-en-Uruguay-Clasificacion-Climatica
<http://www.camposenuruguay.com/info/clima/clasificacion-climatica.php>
- Clasificación climática de Köppen - Wikipedia
- Clima. Geografía del Uruguay.
<http://www.geografiadeluruguay.eluruguayo.com/Clima-01.htm>
- Razas Bovinas
http://www.agrobit.com/Info_tecnica/Ganaderia/razas/GA000001ra.htm
- Aberdeen angus www.galeon.com/razasvacunas/aberdeenangus.htm
- Raza holando características - Ganado holando
<http://www.actividadesrurales.com/la-ganaderia/ganado-holando.php>
- Sociedad de Criadores de Ideal del Uruguay.
<http://www.idealuruguay.com/standard.html>
- Rozada & Cia S.A. <http://www.rozadaexport.com/es/corriedale.php>
- Hereford (raza bovina) – Wikipedia.
[http://es.wikipedia.org/wiki/Hereford_\(raza_bovina\)](http://es.wikipedia.org/wiki/Hereford_(raza_bovina))
- Braford – Wikipedia. <http://es.wikipedia.org/wiki/Braford>
- La Raza Normando <http://www.perulactea.com/2009/04/30/la-raza-normando-la-mejor-quesera-del-mundo/>
- Diario el país suplemento del agropecuario de diciembre del año 2011.

- Diario el país suplementos del agropecuario de enero del año 2012
- Diario el país suplementos del agropecuario de febrero del año 2012.
- Diario el país suplementos del agropecuario de marzo del año 2012.
- Diario el país suplementos del agropecuario de abril del año 2012.
- Diario el país suplementos del agropecuario de mayo del año 2012.
- Diario el país suplementos del agropecuario de junio del año 2012.
- Diario el país suplementos del agropecuario de julio del año 2012.
- DIRECCION GENERAL DE SERVICIOS GANADEROS - DI.CO.SE.
<http://www.mgap.gub.uy/DGSG/DICOSE/dicose.htm>
- MINISTERIO DE GANADERIA, AGRICULTURA Y PESCA
<http://www.mgap.gub.uy/>
- Asociación Rural del Uruguay <http://expoprado.com/es/institucion/aru/>
- Código Rural <http://www0.parlamento.gub.uy/codigos/>
- Guía de propiedad y transito en uruguay - www.snig.gub.uy
- Formulario a1 - www.fder.edu.uy/contenido/agrario/.../historia-de-la-ganaderia.pptx
- Planilla contralor interno – M.G.A.P
- www.inac.gub.uy – Información de mercado – Boletín semanal digital (26/05/2012).
- Decreto 700/973
- Decreto 135/009 - www.ain.gub.uy
- Decreto 162/04 - www.ain.gub.uy
- Ley 17997 - www0.parlamento.gub.uy

- Ley 16736 - <http://www0.parlamento.gub.uy>
- Oveja ideal - www.idealuruguay.com/standard.html
- Auditoría Interna de la Nación <http://www.ain.gub.uy>
- NIC_01 http://www.ain.gub.uy/nics/nic/nic_01.doc
- NIC_02 http://www.ain.gub.uy/nics/nic/nic_02.doc
- NIC_08 http://www.ain.gub.uy/nics/nic/nic_08.doc
- NIC_16 http://www.ain.gub.uy/nics/nic/nic_16.doc
- NIC_36 http://www.ain.gub.uy/nics/nic/nic_36.doc
- NIC_41 http://www.ain.gub.uy/nics/nic/nic_41.doc
- Sociedad de Criadores de Romney Marsh Uruguay
http://www.romney.com.uy/raza_romney.htm
- Oveja merina - Wikipedia http://es.wikipedia.org/wiki/Oveja_merina
- Origen de la raza corriedale
www.agrobit.com.ar/Info_tecnica/Ganaderia/razas/GA000003ra.htm
- La raza romney marsh - www.romney.com.uy/raza_romney.htm
- NIC 41 - AGRICULTURA-ACTIVOS BIOLÓGICOS: Plan de Cuentas Agropecuarias - <http://nic41sonmergarrido.blogspot.com/2009/03/plan-de-cuentas-agropecuarias.html>
- El portalganadero.com
- Nota ganaderia
<http://www.duplex.com.uy/educaprado/nota%20ganaderia.htm>

- Contabilidad Especial de la Agricultura (página3)
<http://www.monografias.com/trabajos40/contabilidad-agraria/contabilidad-agraria3.shtml>
- NIC 41 - AGRICULTURA-ACTIVOS BIOLÓGICOS: Plan de Cuentas Agropecuarias <http://nic41sonmergarrido.blogspot.com/2009/03/plan-de-cuentas-agropecuarias.html>
- NIC41.ppt <http://sites.google.com/site/contadoranormativa/NIC41.ppt>
- NIC 41 - Agricultura - Activos Biológicos (1)
<http://es.scribd.com/doc/73838450/Nic-41-Agricultura-Activos-Biologicos-1>
- Accounting advisory services nic 41 activos biológicos y prácticas europeas de aplicación diciembre 2008 kpmg en chile.
- La contabilidad agropecuaria y su importancia
<http://www.monografias.com/trabajos89/manual-contabilidad-agropecuaria/manual-contabilidad-agropecuaria.shtml>
- Lorenzo Latorre - Wikipedia, http://es.wikipedia.org/wiki/Lorenzo_Latorre
- historia de la ganadería uruguay -
www.fder.edu.uy/contenido/agrario/.../historia-de-la-ganaderia.pptx