

CAPÍTULO II

MARCO TEÓRICO-REFERENCIAL

Estudios Previos

En Venezuela, pocos estudios se han desarrollado en relación a la determinación o el establecimiento de estructuras de costos para las unidades de producción agropecuarias dedicadas a la ganadería de doble propósito, por lo que existe poco material bibliográfico al respecto. Sin embargo, existen algunos trabajos de investigación que han surgido principalmente por algunos institutos pertenecientes a universidades venezolanas que por su ubicación geográfica se han visto en la necesidad de realizar ciertos estudios relacionados en parte con la temática tratada.

Tal es el caso de la Universidad del Zulia, a través de la Unidad Coordinadora de Proyectos Conjuntos (UCPC) ha desarrollado estudios orientados hacia el sector agropecuario en la región del Estado Zulia, como son:

- Un análisis en relación a los costos de la agricultura. Según García P. (1983), su objetivo principal es el de tratar de hacer uniforme el criterio que sobre los costos en las empresas pecuarias se utiliza en los diagnósticos técnicos económicos de fincas bovinas de la UCPC. En cuanto a sus conclusiones se estableció: 1) que la rentabilidad de las unidades de producción van a depender de la categoría dentro de las cuales esté ubicada como mejores, intermedias o peores, y que la estructura de los costos es diferente para cada una de ellas, lo que hace difícil establecer un precio razonable de conformidad a su costo,

el cual varía razonablemente; 2) lo importante es que la fijación del precio dependa de criterios económicos y sociales compatibles con la realidad y no de presiones de sectores interesados.

- Costos de producción y rentabilidad de las fincas bovinas de leche de la cuenca del Lago de Maracaibo. UCPC, Rentagro, C.A. (1988), sus principales objetivos eran: el de determinar el costo promedio de producción del litro de leche para la región; y determinar la rentabilidad del capital invertido y adicionalmente los índices técnico-económico que presentan las fincas bovinas lecheras de la Cuenca del Lago de Maracaibo. Las conclusiones de este estudio fueron las siguientes: 1) El costo promedio por litro de leche para las fincas bovinas de la Cuenca del Lago de Maracaibo es de 3,68 Bs./litro. y 2) La rentabilidad promedio para el total de las fincas estudiadas fue del 4.77% sobre un capital de 8.457.134 Bolívares. (Para ese momento)
- Costo de producción del litro de leche a nivel de finca en la Cuenca del Lago de Maracaibo, Lovera (1992), con el objeto de elaborar una estructura de costos de producción de un litro de leche a nivel de finca, promedio de las diferentes unidades productivas localizadas en la Cuenca del Lago de Maracaibo, así como también el hecho de conocer las expectativas económicas de los diferentes agentes productivos del sector pecuario con respecto a las políticas públicas dirigidas al sector. Tiene como conclusiones las siguientes: 1) el costo promedio por litro de leche para las fincas bovinas productoras de la Cuenca del Lago de Maracaibo, se pudo estimar en 17.31 Bs./litro, como resultado de tomar un costo promedio entre el proveniente de la actualización de la estructura del año 1988 que fue de 18.20 Bs./Litro y el determinado en la fase de contrastación como promedio para las 10 fincas encuestadas que fue de 16.43 Bs./litro incluido en ambos incrementos producido por el último decreto de salario mínimo en el campo. (Para ese momento)

Cabe destacar además que la Unidad Coordinadora de Proyectos Conjuntos de la Universidad del Zulia y Corpozulia a través de un Convenio denominado “Proyectos Estratégicos para la Agricultura Zuliana” han desarrollado un Manual de Administración de Fincas, el cual emite información periódicamente, y con un cierto rango de confiabilidad, por el cual se pueden llevar a cabo una serie de estudios a nivel de indicadores técnicos, financieros y económicos de los diversos sectores de producción de la región zuliana y de diversos rubros agropecuarios.

Por otra parte, en la Universidad Sur del Lago “Jesús María Semprum” se han desarrollado una serie de trabajos de grado que guardan cierta relación con el tema de investigación y que también forman parte de los antecedentes que se estudiaron para desarrollar el mismo, como son:

- Diseño de un sistema de contabilidad agrícola y control de costos de producción para la yuca. (Mendoza, 1992), el cual tiene como objetivo: demostrar que la especialización de la contabilidad agrícola es una herramienta indispensable para el control de cualquier cultivo con fines económicos. La conclusión del mismo establece que la especialización de la contabilidad y todo los registros de cada cultivo, así como se especializan los costos industriales y la contabilidad comercial, debe ser el norte de los profesionales de la administración agropecuaria. Sin menospreciar la importancia que tienen las demás áreas técnicas y científicas, de mercado y comercialización, de genética y manejo agro económico; es prudente afirmar que los registros y demás controles administrativos deben tener una atención especial para lograr resultados sinceros, que son las bases de las proyecciones y planificaciones de los objetivos.
- Evaluación y Utilidad de los Registros llevados en una Unidad de Producción Agropecuaria. (Guerrero, 1993). Su objetivo era el de

evaluar los tipos de registros, el uso y la utilidad administrativa en la eficiencia del proceso de producción. Concluyéndose en el mismo, que en un proceso de producción agropecuario, influyen factores muy diversos, en la producción, para lo cual es importante hacer un seguimiento de todas las operaciones mediante el registro para destacar cualquier falla y poderla corregir a tiempo.

- Análisis de los costos de producción de plátano, como factor limitante de las ganancias para grandes productores en la Parroquia Carlos Quevedo. (Belandria y Canelón, 1997), El objetivo de este trabajo es el de analizar los costos de producción de plátano, como factor limitante de las ganancias para grandes productores de plátano en la Parroquia Carlos Quevedo, del cual se concluyó que no se encuentran costos o gastos en la utilización de maquinarias, fundamentales en el hecho de que las fincas tienen períodos de fundados de diez (10) años y todo el proceso de mantenimiento de la planificación, es llevada de forma manual.
- Diseño de un sistema de información agrogereñcial para el manejo de costos de producción en fincas plataneras, Parroquia El Moralito, Municipio Colón, Estado Zulia. (Guillén, Zambrano, 2000), Su principal objetivo es Diseñar un sistema de información agrogereñcial para el manejo de costos en unidades de producción platanera, Parroquia El Moralito-Estado Zulia. En este se concluye que en el sector productor del rubro plátano, en la zona de estudio existe una deficiencia en cuanto a la información contable necesaria, para la toma de decisiones que lleven a un mejoramiento de la productividad y rentabilidad de los factores utilizados.

Bases Filosóficas y Epistemológica de la Investigación

Antes de aplicar los fundamentos filosóficos y epistemológicos en la presente investigación se hace necesario tocar un poco el tema de la epistemología.

Epistemología palabra que proviene del griego, episteme, que significa conocimiento, y logo, tratados. “Esta es una palabra para la filosofía que trata a los problemas filosóficos que lo rodean la teoría del conocimiento. La epistemología se ocupa de la definición del saber y de los conceptos relacionados, de las fuentes, los criterios, los tipos de conocimientos posibles y el grado con el que cada uno resulta cierto; así como la relación exacta entre el que conoce y el objeto conocido” (Enciclopedia Microsoft® Encarta® 98©, 1998)

A través de la epistemología, se ha podido ampliar el camino para el desarrollo y fundamentación de la contabilidad como ciencia, pudiéndose decir así, que la contabilidad no ha llegado a su madurez total, aunque se encuentra distante de sus comienzos, ya que ha experimentado una gran evolución en la búsqueda de fuertes bases metodológicas y ontológicas.

En la última década han surgido diversas sociedades epistemológicas con el fin de concebir a la teoría y metodología de las ciencias no sólo como una rama de la filosofía, sino como una herramienta útil e imprescindible para la investigación y enseñanza de las disciplinas, siendo una base fundamental para el desarrollo de cualquier investigación científica.

En este sentido, la contabilidad es una de esas disciplinas que ha tomado mayor interés en cuanto a la aplicabilidad de la investigación metodológica, pese a que es un tema que presenta ciertas polémicas.

Según Cuadrado y Valmayor (1999), la tendencia de ciertas doctrinas por considerar a la contabilidad como ciencia pura sobre la base de la relación de causa — efecto debe ser sometida a juicios de valor y a las relaciones fines — medios necesarios en las ciencias aplicadas.

Por todo esto y partiendo del hecho de las bases filosóficas y metodológicas de la ciencia en general, donde lógicamente se fundamenta la ciencia contable ya que ésta puede ser provisional y didáctica, orientada más hacia una ciencia aplicada, y no hacia una ciencia pura.

Basado en lo anterior, surge la importancia de la epistemología como ciencia, que es la encargada del estudio de la estructura y evolución de la teoría científica a fin de justificar a la contabilidad como ciencia.

En toda ciencia es necesario reconstruir el pasado, no sólo por simple curiosidad intelectual, sino además para poder entender el presente, ya que sin el conocimiento de cómo se originó en el pasado no se podrá comprender la evolución futura, se necesita información, y toda información está referida a hechos que ya han ocurrido.

El estudio necesario de la contabilidad se puede manifestar de acuerdo a Littleton y Zimmerman (1962), quienes afirman que “La contabilidad en el momento presente puede sacar mucho más provecho de las ideas acumuladas a través de la experiencia de muchas personas que lo que se piensa conscientemente”. (p.7)

Haciendo un poco de historia, los orígenes de la contabilidad se remontan, según los historiadores, a unos 4.000 años a.C., pero no es hasta 1494 cuando el matemático y filósofo Fray Lucca Paccioli publica su obra titulada Summa Aritmética, Geométrica, Proporción, Proportionalidad ET, Arte Maggiore, en un capítulo denominado Tractatus XI Particularis de Corputis ET Escripturnis, el cual es dedicado al estudio de la contabilidad y de donde se deriva la teoría de la Partida Doble, lo que constituye el primer tratado de investigación contable como ciencia.

Posteriormente, a paso lento surgieron postulados, teorías y supuestos básicos como los establecidos por Patón en 1922, seguido por Moonitz en 1961, con la publicación del Primer Estudio de Investigación Contable; así como los postulados de Mattessich en 1957.

Todo esto conduce a la búsqueda de un soporte técnico donde los principios constituyan la base teórica de la contabilidad, comenzando en la década de los sesenta con la llamada Contabilidad Moderna, donde se da un giro al positivismo que imperaba hasta esta época y comienza a considerarse la contabilidad como un sistema de información para satisfacer las necesidades que demandan los distintos usuarios, y donde el acercamiento a la normativa es más riguroso, prevaleciendo las consideraciones éticas sobre otras cosas.

En función a esta evolución, la investigación contable experimentó una transformación fundamental y junto con la utilización de los métodos analíticos más rigurosos comienza la utilización de técnicas de otras disciplinas, como son: las matemáticas, estadísticas, ciencia del comportamiento, informática y otras, abocando todo ello al uso de modelos de información específicos para objetivos determinados. De esto, se deriva en la contabilidad una identificación de objetivos frente a la aceptación dogmática de los principios y las normas contables.

La identificación de objetivos de la contabilidad debe estar basada, principalmente en las relaciones entre la empresa y sus inversores, es de carácter normativo con empleos de un razonamiento deductivo. En los ochenta, se sigue en el intento de establecer un entramado teórico a modo de marco contable que sirve de guía para la emisión de los estándares, aunque es necesario tener presente el aspecto positivo que todos los anteriores conllevan al someter a contrastación empírica las hipótesis técnicas que se iban desarrollando.

Cabe destacar el vacío epistemológico que ha experimentado la contabilidad a lo largo del tiempo, fundamentalmente en las últimas décadas, y el gran peso en esta disciplina de la obra de Kuhn de 1962.¹

¹ *The structure of scientific revolution*, University of Chicago Press. Existe traducción de Agustín Contin en Fondo de Cultura Económica en 1984 (9ª ed.) que incluye la posdata de 1969.

“La estructura de las revoluciones científicas” que junto con los puntos de vista de Lakatos, Sneed, Stegnüller, Bunge y otros, podrían explicar la epistemología y la metodología científica desde una base más racional.

En la actualidad uno de los objetivos es saber cuando un sistema de información es el óptimo, y cómo la información es conocimiento, ya que existen lazos de unión entre la contabilidad como sistema de información y la ciencia del conocimiento o epistemología, existiendo un punto de convergencia interdisciplinaria entre ellas, donde los contadores se preocupan en torno al costo-información no tratando los criterios de la creación del Conocimiento mientras que los epistemólogos se ocupan del propio conocimiento y no de su costo.

Por todo lo anteriormente expuesto, es que surge la necesidad de aplicar los tratados filosóficos y epistemológicos a esta investigación, de tal forma que el mismo pueda proporcionar una serie de conocimientos e información que permita solucionar los problemas más relevantes por la falta de una estructura de costos cónsona a la producción ganadera de doble propósito en el Municipio Colón del Estado Zulia.

Corriente Filosófica

La investigación está orientada hacia la corriente del pragmatismo, doctrina filosófica desarrollada por los filósofos estadounidense del siglo XIX Charles Sanders Peirce, William James y otros, para quienes la prueba de la verdad de una proposición es su utilidad práctica, donde el propósito del pensamiento es guiar la acción y el efecto de una idea es más importante que su origen (Enciclopedia Microsoft® Encarta® 98©, 1998).

El pragmatismo fue la primera corriente filosófica de Estados Unidos desarrollada de forma independiente. Esta corriente está en completa contraposición de todo lo que pueda ser aplicado o que no sea práctico.

De acuerdo a Zaá, (2000), en el pragmatismo lo verdadero es lo útil y lo práctico descartando como verdad todo lo demás, es decir lo no práctico o inútil.

Esta doctrina según la Enciclopedia Microsoft® Encarta® 98© (1998),

Considera al hombre no como un ser pensante sino como un ser práctico, como un ser de voluntad y de acción a quien el intelecto le es dado, no para investigar y conocer la verdad pues, sino para orientarse en la realidad y activar en la vida.

El pragmatismo tuvo una nueva perspectiva teórica llevada a cabo por el filósofo y pedagogo estadounidense John Dewey denominada el instrumentalismo.

Basado en los hechos expuestos, surge la aplicabilidad de esta corriente filosófica dentro de la investigación propuesta, ya que a través de la misma se pretende como uno de los objetos específicos el poner en práctica o aplicabilidad del sistema contable propuesto, orientado a solventar el problema de la determinación y manejo de los costos de las fincas ganaderas de doble propósito ubicadas en el Municipio Colón del Estado Zulia.

Con la aplicación de este sistema contable se podría tener una información adecuada y veraz al momento de tomar decisiones administrativas, que convertirían las operaciones deficitarias en lucrativas.

Dicha información referente a los costos de producción sería de gran importancia para la medición y evaluación del comportamiento de la unidad de producción, comparar los resultados con otros períodos y con otras unidades de producción, evaluar los resultados, sobre la base de los objetivos establecidos, planear sus operaciones y estimar su futuro dentro del marco socio — económico que lo rodea.

Paradigma de Investigación

La investigación está orientada al paradigma del estructuralismo que según Rengifo (1981), surge en 1949 con la publicación de la obra “Las Estructuras Elementales de Parentesco” del filósofo francés Claude Lévi-Strauss y que posteriormente influenciado por Ferdinand De Saussure, publica en 1955 en el “Journal of American Folklore” un artículo titulado “El Estudio Estructural del Mito: un Mito”. Donde afirmaba que el mito “como el resto del lenguaje, estaba formado por unidades constituyentes” que deben ser identificadas, aisladas y relacionadas con una amplia red de significados.

Al momento de denominar el estructuralismo surgen una serie de autores con sus obras respectivas que en general versan sobre las llamadas Ciencias Humanas, con gran riqueza epistemológica que ellos traen consigo, conduciendo el método estructural a la etnografía y a la antropología social.

Uno de esos autores es Michel Foucault, quien establece un estructuralismo epistemológico, que estudia la disposición y estructuración del saber a partir de las tres enfoques positivistas denominadas por él mismo como: trabajo, vida y lenguaje: el estructuralismo psicoanalítico de Lacan y otros.

El estructuralismo es el enfoque metodológico y teórico más importante de las ciencias sociales actuales y si se quiere, una de las causas fundamentales de la crisis de ésta. Rengifo (1981).

En este paradigma, el lenguaje desempeña una función clave, principalmente en la lingüística de Ferdinand De Saussure, cuya inspiración central es la de establecer que:

Las unidades de análisis, que pueden ser palabras, enunciados, relaciones sociales etc. Forman parte de estructuras, esto es de totalidades en las cuales la posición de las partes y sus relaciones definen el todo, de manera tal que un cambio en la posición de las partes significa la transformación del todo.

El estructuralismo según Enciclopedia Microsoft® Encarta® 98©, (1998), se propone identificar y definir las reglas y limitaciones en el seno de las cuales, y en virtud de las cuales el significado es generado y comunicado. Establece además como una de sus funciones la de interpretar el funcionamiento de la mente, tanto en las culturas “primitivas” como en las culturas “científicas”, como un todo estructuralmente idéntico.

Desde una perspectiva amplia se puede decir, que el estructuralismo según Cuadrado y Valmayor (1999), no es una escuela, sino un enfoque metodológico de las llamadas Ciencias Contables, pero puede conducir a implicaciones filosóficas y conllevar al alejamiento de tendencias tales como: historicismo, subjetivismos y otros, en su búsqueda de una nueva orientación para la investigación científica.

Una idea común en todos los estructuralistas es la de situar la explicación de los hechos sociales a un nivel más profundo de los hechos en el nivel de la <estructura> por tanto, de inconsciente. Lévi-Strauss (1964). Para este mismo autor, “la explicación científica en el paso de la complejidad a la simplicidad, sino en la situación de una complejidad menos inteligible por otra más inteligible”.

En términos generales el estructuralismo supone una reacción contra el humanismo, subjetivismo e historicismo de la filosofía vigente, pudiendo resumir el método estructuralista de conformidad a Lévi—Strauss, en su aplicación a los fenómenos sociales de la siguiente manera:

1. Realizar un estudio observacional, cuidados de los hechos (estudios sincrónico considerado en un momento dado).
2. Considerar los elementos integrantes no en sí mismo, sino en sus relaciones significativas.
3. Formular hipótesis para intentar establecer las reglas de ese juego de relaciones significativas.
4. Elaborar el modelo correspondiente, pero sin obviar que la estructura buscada es una “estructura profunda”, es decir, inconsciente del

fenómeno estudiado realizado de la manera más simple, utilizando los hechos observables y dando cuenta de ellos.

Otros teóricos destacados dentro del movimiento estructuralista se encuentran J. O. Sneed, W. Stegriülleer, C.U. Moulines, Roland Barthes, Jacques Lacan y más reciente Jacques Derrida quienes conforman lo que activamente se considera nuevo estructuralismo.

Basado en lo anteriormente expuesto, se puede decir, que la presente investigación se identifica con este movimiento por el hecho de querer establecer la verdad en cuanto a los costos originados u ocasionados en los procesos productivos relacionados con las Fincas Ganaderas de doble propósito pertenecientes al Municipio Colón del Estado Zulia.

Para este logro se establecerá una estructura lingüística con un código que permitiría determinar los costos relacionados para la producción de un Kg. de carne de res y/o un litro de leche, factor este fundamental para poder visualizar el comportamiento de los mismos en el tiempo y poder tomar decisiones que le permitan a los productores disminuir los costos, con una optimización de los recursos, sin necesidad de disminuir la calidad de los productos desarrollados, lo que conlleva a la obtención de una mayor utilidad.

La implementación de un análisis estructural de los costos de producción a través de un sistema contable podrá representar una herramienta administrativa contable eficaz para el manejo de las fincas, lo que permite reflejar de una forma fácil y sencilla las distintas actividades que se llevan a cabo facilitando la conducción de la misma, de manera de poder garantizar un mejor control sobre la unidad de producción, y obteniendo un proceso contable con mayores resultados de gestión productiva y administrativa.

Tendencia Epistemológica

La investigación planteada sobre el diseño de un sistema contable de costos para las fincas ganaderas de doble propósito del Municipio Colón Estado Zulia. Tiene una tendencia epistemológica basada en el empirismo que según Enciclopedia Microsoft® Encarta® 98©, (1998) “es una doctrina que afirma que todo conocimiento se basa en la experiencia, mientras que niega la posibilidad de ideas espontáneas o del pensamiento a priori”.

El empirismo surge como una contra filosofía, ante el racionalismo, basado sólo en la idea de que el verdadero conocimiento sólo se puede adquirir mediante la observación, es decir, que su fundamento radica en la experiencia a través de la percepción de los sentidos.

A los filósofos ingleses John Locke y Francis Bacon se les atribuye el surgimiento de esta doctrina, posteriormente se sumaron David Hume y George Berkeley.

Kant (1973), afirma que la lógica y las matemáticas como “meros instrumentos” para explorar las implicaciones del conocimiento empírico.

En términos generales el empirismo es toda filosofía según la cual el origen y valor del conocimiento dependen de la experiencia. Esta concepción del empirismo ha ido evolucionando con el tiempo, hasta el hecho de que los empiristas modernos aceptan como insostenible que el conocimiento es únicamente determinado por la experiencia pero, no obstante aseguran que la experiencia es la base fundamental de los conocimientos que se poseen.

En la actualidad, el empirismo sigue teniendo un papel muy importante en el pensamiento filosófico, permitiendo a su vez la creación de la llamada escuela positivista, originando las primeras manifestaciones de pronunciamientos contables, no sólo orientadas al desarrollo de la disciplina contable, sino también a otras de ámbito económico y financiero. (Enciclopedia Microsoft® Encarta® 98©, 1998)

El pensador alemán Emmanuel Kant intentó lograr un compromiso entre el empirismo y el racionalismo, restringiendo el conocimiento al terreno de la experiencia, a posteriori, y por ello coincidía con los empiristas, pero atribuía a la mente una función precisa al incorporar las sensaciones en las estructuras de la experiencia. (Enciclopedia Microsoft® Encarta® 98©, 1998)

Basado en todo lo expuesto sobre el empirismo se puede decir que la investigación tratada está relacionada con el fundamento epistemológico empírico por el hecho que al establecer un sistema contable de costos para las fincas ganaderas de doble propósito es empírica, ya que la experiencia puesta en práctica de este sistema permitiría a los productores valorar los costos, de tal forma de poder establecer un precio de venta acorde al costo del mismo y al margen de ganancia que se desee obtener como utilidad, sin que tengan que influir el criterio del contador, las costumbres de la región o el precio del mercado.

Enfoque del Trabajo

El enfoque de la investigación está determinado por el método deductivo, parte de una observación directa de las unidades de producción ganaderas de doble propósito del Municipio Colón, Estado Zulia, para establecer un modelo determinado de sistema contable de costos específicamente.

Uno de los principales precursores del método deductivo es el matemático, físico y filósofo racionalista René Descartes, basándose en las críticas de Bacon y Galileo sobre los métodos y creencias existentes, pero en contraposición a Bacon hizo de las matemáticas el modelo para todas las ciencias aplicando sus métodos deductivos y analíticos a los campos del saber.

Para Descartes el conocimiento *a priori*, es decir, el conocimiento adquirido mediante el razonamiento deductivo, y que es fundamental en algunas de las ramas de la epistemología, como las teorías racionalistas en donde la razón se ve como una facultad independiente de la experiencia, defendiendo la existencia de un conocimiento innato, es decir, de uno mismo. De este principio surge su famosa fórmula "*Cogito, ergo sum*" ("Pienso, luego existo"), afirmación de la cual pudo deducir la existencia de Dios y de las leyes básicas de la naturaleza. (Enciclopedia Microsoft® Encarta® 98©, 1998).

Dentro de la contabilidad han existido una serie de contraposiciones, a sí se deben tomar en cuenta o no los juicios de valores.

En épocas anteriores esto repercutió en dos posturas extremas como son el positivismo y el normativismo, identificadas estas dos posturas generalmente con el método inductivo y deductivo respectivamente.

El normativismo está basado en una concepción teológica, donde los conceptos de ética y bienestar, relacionado con la determinación de objetivo, necesidades del usuario e interpretación de la información contable, toman un papel relevante (Cuadrado y Valmayor, 1999).

En esta corriente del pensamiento, las teorías se construyen sobre la base de la investigación *a priori*, y para la búsqueda de la verdad establece los juicios de valor en la determinación de los postulados básicos contables o hipótesis instrumentales, que constituyen el soporte básico contable.

Basado en lo anterior, en líneas generales el método deductivo en función del normativismo es aquel que partiendo de enunciados generales se lleguen a enunciados menos generales, es decir, pasar de lo general a lo particular, a objeto de deducir principios fundamentales que constituyan la base para posibles aplicaciones concretas.

Desde este punto de vista, a la investigación a desarrollar se le aplicará el método deductivo a objeto de tomar las observaciones de los hechos con una base empírica en el mismo sitio donde ocurren los mismos, a

fin de poder estudiar la problemática en forma general dentro de las fincas ganaderas dedicadas a la producción de carne y leche, ubicadas en el Municipio Colón, Estado Zulia, a fin de analizar los hechos y establecer una estructura de costos particular que pueda ser utilizada por los productores y así poder cubrir las necesidades de información contable sobre los costos de producción, permitiendo adecuar la toma de decisiones en función del logro de sus objetivos.

Bases Teóricas

El Sector Agropecuario en Venezuela

En Venezuela, el sector agropecuario ha sufrido una serie de transformaciones, a causa de la crisis que ha venido experimentando durante muchos años, esto se debe fundamentalmente a las políticas agrícolas que se han implementado; a la falta de motivación, educación y orientación hacia la actividad agropecuaria. En tal sentido, uno de los problemas que afrontan actualmente las unidades de producción agropecuarias en Venezuela, es la falta de organización y control administrativo en todas sus operaciones y/o actividades que realiza día a día.

Por su parte, Gómez (1994) establece:

Desde la más remota antigüedad, en nuestro país las explotaciones agropecuarias han sido llevadas a cabo en forma rudimentaria, empírica y sin planificación alguna, con honorables excepciones.

... Sin embargo, en el campo venezolano son muchísimos los agricultores y criadores que no llevan contabilidad alguna, y que ni siquiera los agricultores tienen una somera idea de lo que significa un “cargo por depreciación”. Tales personas, aún cuando sus hatos o haciendas les resultan rentables, no estarán en condiciones de saber cuáles renglones de sus explotaciones les ofrecen mayor rendimiento, cuales no les

son suficientemente rentables, ni cuales le producen pérdidas: debido a que, a la larga, y considerándolos a todos conjuntamente, las ganancias excesivas de algunos renglones, tienden a encubrir la baja rentabilidad de unos, y hasta las pérdidas originadas por otros. (p.1-2)

Por esta razón muchas unidades de producción agropecuarias han fracasado, tomando en consideración que esto no se debe solamente a la incapacidad de aplicar adecuadamente los medios de producción sino también al desconocimiento de los principios y procesos contables, necesarios para el buen funcionamiento de todo tipo de empresa.

El Sur del Lago de Maracaibo

El espacio territorial, correspondientes a los Estados Mérida, Táchira, Trujillo y Zulia, localizado entre el piedemonte norandino y la Costa Sur del Lago de Maracaibo, constituye una extensa planicie en forma de medialuna con una superficie estimada en 19.189 Km² y alberga en la actualidad a una población de más de 500.000 habitantes para el año 2000 según las proyecciones del Censo de 1990, el 2,5% del total del país, en veinte (20) Municipios y cincuenta y tres (53) parroquias (ver anexo N° 1). El 34% en los Municipios Alberto Adriani, Andrés Bello, Caracciolo Parra Olmedo, Julio César Salas, Justo Briceño, Obispo Ramos Lora, Tulio Febres Cordero y Zea, ocho (8) del Estado Mérida. El 16% en los Municipios Panamericano, Samuel Darío Maldonado, García de Hevia, tres (3) del Estado Táchira. El 15% en los Municipios Miranda, Monte Carmelo, Rafael Rangel y Sucre, cuatro (4) del Estado Trujillo. Y el 35% restante en lo Municipios Catatumbo, Colón, Sucre, Francisco Javier Pulgar y Jesús María Semprum cinco (5) de los veintiuno (21) del Estado Zulia.

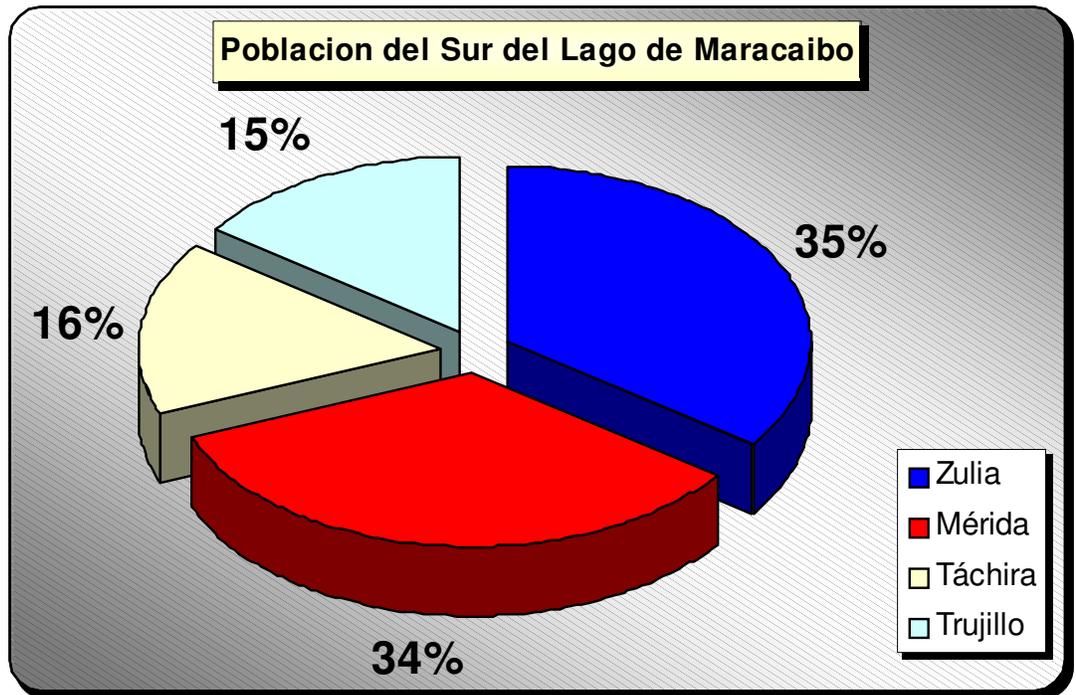


Gráfico # 1. Población porcentual del Sur del Lado de Maracaibo por Estado
Fuente: Comisión Coordinadora para el Desarrollo de la Zona Sur del Lago – Diagnóstico del Sur del Lago de Maracaibo. 1995

La característica más resaltante la constituye el hecho de ser un área estratégica del país para la producción de alimentos, por la fertilidad de sus suelos, la abundancia de sus recursos hídricos, la presencia del Lago de Maracaibo como reservorio ictícola y energético y la voluntad de trabajo y capacidad emprendedora de su gente.

Además de su situación privilegiada abierta a las comunicaciones nacionales e internacionales le confiere ventajas comparativas para ser el centro de un vigoroso desarrollo agroindustrial.

Es esta realidad la que le define como un área estratégica del desarrollo regional y nacional.

Caracterización del Municipio Colón



Forma parte de la Sub-región Sur del Lago de Maracaibo del Estado Zulia, fue denominado en un principio como Cantón Zulia, luego Cantón Fraternidad, desde 1873 el Distrito Colón y Municipio Colón como ahora es conocido.

Es el tráfico comercial a través del río Escalante lo que da comienzo al poblamiento de esta riquísima zona del área Sur del Lago. De hecho, muchos de sus poblados se levantaron como puestos de relevo en el largo trayecto entre los valles santanderianos y el puerto de Maracaibo; o nacieron como puertos menores para la recolección de los productos desde el pie de monte andino.

Olier (1998) señala, que para el 1778 nace Santa Cruz del Zulia a orillas del río Escalante, como la mayoría de sus más importantes centros, que son ribereños.

En el curso de la historia , para 1873, obtiene autonomía del distrito Perijá y se distingue con el nombre de distrito Fraternidad y, finalmente en 1881 pasa a tomar el nombre del primer europeo en llegar a América . El municipio Colón del estado Zulia es el primer productor de plátanos y carnes en todo el país y el segundo productor de leche. Pero, además ocupa un sobresaliente lugar en cuanto al aporte de frutas y pescados.

La actividad industrial no presenta un desarrollo acelerado, aunque ofrece perspectivas derivadas de los recursos naturales. Destacan en este sentido los poblados más importantes: Santa Bárbara, San Carlos y Santa Cruz, donde existe una infraestructura agroindustrial especializada, constituida por plantas procesadoras de leche y palma aceitera, receptorías de leche, queseras, mataderos industriales, frigoríficos, entre otros.

Las industrias más importantes son: SUR DEL LAGO (procesa leche líquida, quesos y frutas), COLONA (procesadora de leche en polvo), PARMALAT, FLOR DE ARAGUA, INLATOCA, Puerto Cumarebo, entre otras (receptorías de leche), que poseen una capacidad de rendimiento de 980.000 litros diarios de leche, lo que representa un significativo aporte a la economía de la región y del país.

Tiene una ventajosa situación geográfica en cuanto a la disponibilidad y aprovechamiento de su recursos hídricos, según el Consejo Zuliano de Planificación y Coordinación (CONZUPLAN), dado por un sinnúmero de caños, quebradas, y ríos de grandes canales. También se distingue por la permanencia de pueblos de agua como ; El Congo Mirador, Puerto Concha, Ologa, que subsisten como entidades palafíticas desde hace casi dos siglos.

El Municipio Colón, cuenta con una superficie de 3.470 Km², que ocupa en un 6.88% del territorio nacional. Limita al Norte con el Municipio Catatumbo y el Lago de Maracaibo, al Este con el Municipio Francisco Javier Pulgar, al Sur con los Estados Mérida y Táchira y al Oeste con el Municipio Catatumbo. Cerca de él están los paralelos 09^º14' latitud Norte (Boca del Escalante) y 08^º31' latitud Norte (Limite con Táchira); y los meridianos 71^º41' longitud Oeste (Punta de Garcitas) y 72^º10' longitud Oeste (Caño Caimán). Su capital es San Carlos del Zulia y está conformado por las siguientes parroquias: El Moralito, Santa Bárbara de Zulia, Santa Cruz de Zulia y Uribarrí. (Ver anexo N° 2)

Tomando en cuenta el número de habitantes, los centros poblados de mayor importancia estarían representados por: Santa Bárbara, San Carlos, Santa Cruz, El Moralito, la Cordillera, La Maroma, La Gloria, Las Delicias, entre otros. Su población para 1997, de acuerdo a las cifras proyectadas de los resultados arrojados por el Censo de 1990 es de 96.092 habitantes y para el año 2000 sería de 101.218 habitantes, con una tasa de crecimiento anual del 1.75% y una densidad del 27.7 y 29.2 habitantes por Km² respectivamente.

Municipio	Población 1997 - 2000	Superficie Km ²	Densidad 1997 - 2000
Colón	96.092 – 101.218	3.470	27.7 – 29.2

Parroquias	Población 1997 - 2000	Superficie Km ²	Densidad 1997 – 2000
Santa Bárbara	49.026 – 51.473	437	112.2 – 117.8
El Moralito	19.017 – 22.067	950	20.0 – 23.2
San Carlos	12.573 – 12.997	473	26.6 – 27.5
Santa Cruz	7.915 – 7.946	1.230	6.4 – 6.5
Uribarrí	7.135 – 7.159	380	18.8 – 18.8

Cuadro # 1. Distribución de la Población del Municipio Colón.

Fuente: Olier, J. (1998). Características Demográficas del Estado Zulia. Dirección de Estadística e Informática Atlas Zulia Multimedia.

El sistema de centros poblados del Municipio Colón se caracteriza por localizarse en los márgenes de los ríos y del Lago de Maracaibo y a lo largo de la vialidad principal, presentando desequilibrios en la distribución de la población. El centro de polarización del Municipio, lo constituye San Carlos y Santa Bárbara lo que viene dado por su funcionalidad en el ámbito local y que sirve de área de influencia de las poblaciones de Encontrados y el Guayabo pertenecientes al Municipio Catatumbo; Casigua del Municipio Jesús María Semprum y Pueblo Nuevo - El Chivo, Cuatro Esquinas del Municipio Francisco Javier Pulgar, además se encuentra muy integrado a los Estados de Mérida y Táchira.

El Municipio de acuerdo a lo establecido en el Plan de Ordenación del Territorio del Estado Zulia presenta áreas bajo régimen de administración especial, como a continuación se especifica;

- Zona protectora y reserva hidráulica.
- Zona especial afectada por el proyecto de obras del control de inundaciones y drenajes.

Desde el punto de vista geológico, de conformidad según lo establecido en el Atlas Zulia Multimedia (1998), el municipio Colón se formó en la era Cuaternaria - Pleistocena. Es una zona plana que se da por la acumulación de sedimentos en la depresión del Lago. Su relieve es de plano a ondulado y podría ser considerado como una llanura, pues su altura sobre el nivel del mar oscila entre 0 y 3 metros. Sin embargo, se encuentran márgenes cenagosas en la costa del Lago. Hacia el centro del municipio se encuentra el área de influencia de los ríos Chama y Onia por lo cual presenta las mejores condiciones de suelos también es de destacar el área de influencia hacia el oeste.

Los tipos de suelo, según los expertos, desde el margen de costa cenagosa hasta el piedemonte, son para uso agrícola vegetal; sin embargo el mal drenaje y las altas precipitaciones han dado predominio a la actividad pecuaria. Su clima es húmedo y cálido con una temperatura promedio anual de 27°C, y la precipitación incrementa de norte a sur y de este a oeste con promedios anuales de 1.400 milímetros. Debido a que se dan menos precipitaciones en el área costera que en la zona de selvas, predomina el bosque seco tropical, pero hacia el piedemonte se encuentra el bosque húmedo tropical a causa del descenso de las temperaturas.

En el Municipio Colón se ha establecido un sistema centrípeto de cursos de las aguas que drenan hacia el Lago de Maracaibo. Los principales ríos son el Escalante - Onia que desemboca en la margen occidental y el Chama que recorre el límite del Municipio Francisco Javier Pulgar, pero además cuenta con los cursos de aguas que tienen sus caños y actúan como instrumentos de drenaje.

Sin embargo, al incrementarse las lluvias y desbordarse los ríos, se producen inundaciones periódicas, Los principales caños de este sistema son Concha, El Padre y Caimán.

Ganadería de Doble Propósito

Consiste en explotaciones ganaderas que poseen ordeño con venta de leche o queso y crianza de terneros (as) para venta como carne, dónde el rango de ingreso entre los dos productos debe estar en una relación 30%: 70% independientemente de cual sea el que aporta más. En ellas se observan períodos de 5 a 8 meses de lactancia por vaca, con venta de terneros (as) al destete o el año.

La ganadería bovina de doble propósito constituye un elemento fundamental en el proceso económico de la región zuliana y ha sido básicamente orientada al uso racional de los recursos disponibles y a la organización y aprovechamiento de los elementos de producción que integran el aparato productivo, donde las diferencias se deben en mayor parte a las condiciones agro ecológicas presentes, lo que genera irregularidad en la disponibilidad de forrajes durante todo el año y en el manejo y mejoramiento del recurso animal, manifestándose una marcada estacionalidad en la respuesta productiva animal, afectando los índices de carga animal y productividad de la tierra y del rebaño.

Por lo antes expuesto, los productores se han visto en la necesidad de encontrar la combinación de razas y la proporción de sangres más eficiente para la producción de leche y carne, obtener sistemas adaptados de ordeño y crianza de becerros, considerar el pastoreo de especies forrajeras adaptadas, es decir, la adopción de tecnologías que contemplan un manejo más adecuado de los recursos pasto y animal.

El sistema doble propósito, se mantiene activo por la persistencia y tenacidad de los productores, los cuales explotan sus rebaños tomando

como uno de los aspectos principales a considerar en la explotación de sus fincas el manejo del recurso animal que garantice su eficiencia aún en condiciones poco favorables, y que resume todo lo que se refiere al manejo alimenticio, productivo, reproductivo y sanidad animal.

La mayor parte de la ganadería bovina existente en el Estado Zulia es conocida como ganadería de doble propósito, es decir, que poseen animales provenientes de los cruces entre ganado criollo con razas Cebuinas y Europeas lecheras, con la finalidad de que a la vez, que soportan el clima imperante en la región produzcan un rendimiento aceptable de leche y un becerro que aumente de peso rápidamente y sea fácil su comercialización, bien sea como maute o novillo. La importancia de esta ganadería de doble propósito, radica en que contribuye con más del 70% de la producción nacional de leche y más del 30% de la producción nacional de carne.

La organización y manejo de estas explotaciones bovinas es similar en todo el Estado Zulia y las diferencias que presentan sus indicadores de eficiencia, se deben en su mayor parte a las condiciones ecológicas diferentes, ya que a medida que se pasa de norte a sur, mejora la disponibilidad de forrajes durante todo el año, lo cual permite incrementar los índices de carga animal y productividad por hectárea.

Sin embargo, en cada zona existen varios niveles de tecnificación partiendo desde las fincas más atrasadas, hasta las que en los últimos años han introducido cambios en el manejo de potreros, mejoramiento de rebaños, introducción de nuevas especies forrajeras, conservación de forrajes, sistemas de riego, control de plagas y enfermedades, manejo reproductivo, inseminación artificial, trasplante de embriones, sistemas computarizados y otras estrategias que ayudan a incrementar la producción de leche y carne, todo esto conlleva a que aún dentro de una misma zona, existan grandes diferencias en los indicadores de eficiencia que presentan las fincas ganaderas.

- **Características de las Ganaderías de Doble Propósito del Estado Zulia.** (Según Universidad del Zulia y otros 1996)
 - a) Predominio del ganado mestizo de doble propósito producto de los cruce entre el ganado criollo (de origen español) con ganado cebuino (de origen asiático Gyr, Brahman, Guzerat, etc.) y las razas lecheras europeas (Holstein, Pardo Suizo, ect.).
 - b) La alimentación de los rebaños se basa fundamentalmente en los forrajes cultivados en las mismas fincas, raciones baja de alimentos concentrados industriales y otros productos como sales minerales, melaza, etc.
 - c) Aunque existen algunas con ordeño mecánicos, en la mayoría de ellas el ordeño se realiza a mano, dos veces al día con apoyo del becerro.
 - d) La mano de obra en su mayor parte es de origen colombiano y guajiro. Presentando bajos índices de permanencia en la finca.
 - e) Se utiliza un sistema de pastoreo rotativo en potreros cultivados con pastos perennes, donde predominan las especies Guinea, (*Panicum maximum*), Alemán (*Echynocloa polystachia*), Paéz o Pará (*Brachiaria mutica*), Tañer (*Brachiaria radicans*), Brizantha (*Brachiaria brizantha*), y otras, de acuerdo al tipo de suelos y la intensidad de las lluvias.
 - f) Los métodos reproductivos son variados, encontrándose entre ellos: la monta natural libre, la monta controlada y la inseminación artificial. La incorporación de los veterinarios ha ayudado a incrementar el uso de la inseminación artificial y a mejorar el control reproductivo y enfermedades de los rebaños.
 - g) La leche contribuye aproximadamente con el 70% del valor de la producción.
 - h) Se utiliza poco fertilizante en el manejo de pastos y forrajes.

Contabilidad Ganadera

Los principios contables de aceptación general, y la técnica de registro contable normalmente utilizada por las empresas en general seguramente difieren en varios aspectos de la metodología para registrar datos contables en empresas agropecuarias. No se puede dejar de lado el análisis, el sentido común y el carácter técnico-agronómico de las producciones en cuestión, como si la información contable pudiera tener visos de sensatez aislándola de la dependencia que esta posee de la naturaleza.

La contabilidad representa un medio de información realizada, ordenada y estructuralmente aplicable a cualquier unidad económica que incluye indiscutiblemente a la empresa agropecuaria. El uso de estas herramientas adquiere una mayor dimensión de utilidad para dicho tipo de explotación.

Por otra parte, aun cuando en la contabilidad se expresan los registros e información de las transacciones, se hace referencia a los datos que se registran en forma detallada, ordenada y sistemática de las actividades que se realizan, con el fin de que en un momento determinado se pueda saber cuánto, porqué y para qué de dichas actividades.

La Contabilidad Ganadera conocida también como Contabilidad Pecuaria para Gómez R. (1994)

No es otra cosa que una de esas ramas, en que se divide la Contabilidad General, orientada hacia la especialización del control, análisis, interpretación y presentación, de todas y cada una de las partidas de los costos requeridos e incurridos, para el cultivo del agro y la cría de los ganados; así como de todos aquellos gastos necesarios también para su cuidado, conservación y venta. (p.1-1)

Asimismo, manifiesta que la contabilidad ganadera “no solamente ha de medir el grado de eficiencia de la gestión empresarial, sino que también habrá de orientar las decisiones administrativas, para reducir costos y maximizar las ganancias del hato” (p.1-2).

La contabilidad ganadera tiene gran similitud con la contabilidad de costos, o se pudiera decir, que la contabilidad ganadera es una contabilidad específica de la contabilidad de costos. En todo caso tiene que cumplir con la función de informar con exactitud, cuales son las partidas de costos y gastos, en que incurre el productor, para producir animales, a fin de pueda saber cuales habrán de ser sus costos totales y unitarios, para poder asignar sus precios de venta y conocer sus ganancias, o sus pérdidas netas.

Para que la contabilidad ganadera sea eficaz es preciso que se haga en el tiempo preciso u oportuno y sistemáticamente tendrá que ir avanzando dependiendo de la afluencia de gastos o utilidad que esté generando la empresa.

El sistema de contabilidad agropecuaria debe cumplir con los mismos principios y cuentas de la contabilidad general que utilizan las empresas unipersonales, las sociedades, para contabilizar lo correspondiente a las partidas de activos, pasivos y patrimonio de toda la empresa, así como también, todas aquellas cuentas nominales o de resultados de la contabilidad general. Debe contar además, con una serie de cuentas y procedimientos que les permitan llevar un registro, lo suficientemente minucioso, como para poder determinar cada mes lo gastado en la cría y reproducción del ganado, así como en la producción de leche.

- **Objetivo de la Contabilidad Ganadera:** según Gómez (1994), es proporcionar a la gerencia (productor ganadero) la información más precisa, amplia y oportuna que requiera; mediante registros contables y financieros precisos, con la finalidad de alcanzar las siguientes metas:

- 1) Control absoluto de los costos.
- 2) Salvaguarda de los activos.
- 3) Orientación de las inversiones
- 4) Alcanzar la máxima productividad posible, tanto por animal, como por cada hectárea del terreno utilizado.
- 5) Escogencia de la mejor raza de ganado y tamaño más rentable del rebaño.

En resumen la Contabilidad Ganadera debe proporcionar al ganadero la información necesaria, para obtener la rentabilidad máxima de su inversión y la seguridad de la misma.

La importancia de esta información resulta evidente para la toma de decisiones oportunas, que orienta la actividad gerencial hacia el logro del mejor aprovechamiento de los recursos, o sea, de una mayor productividad, también para la planificación de las actividades futuras o presupuestarias.

Costo:

Se puede definir al costo como una medida específica para cada empresa, producto y situación particular, por tanto debe calcularse sobre datos específicos y propios de cada caso, evitando generalizaciones o promedios.

De acuerdo al Diccionario Espasa de la Economía y los Negocios, el costo es el precio pagado o solicitado para la adquisición de bienes o servicios. Precio o gasto de elaboración de un producto².

Según Álvarez y Sánchez (1998) “el costo se define como la valoración de los recursos incurridos o sacrificados en la obtención de productos y/o servicios, que se generan en una empresa a través de un proceso productivo en un período.” (p.11)

² *Diccionario Espasa de Economía y los Negocios*, (1999), Madrid-España; © Arthur Andersen, S.A. © De esta edición: Espasa Calpe.

Por su parte, Goxens, M. y Goxens A., (2001), lo definen como:

El “valor” sacrificado para adquirir bienes o servicios, que se miden en unidades monetarias mediante la reducción de activos o al incurrir en pasivos al momento en que se obtienen los beneficios. En el momento de la adquisición, el costo en que se incurre es para lograr beneficios presentes o futuros. Cuando se utilizan estos beneficios, los costos se convierten en gasto. Un gasto se define como un costo que ha producido un beneficio y que ha expirado. Los costos no expirados que pueden dar beneficios futuros se clasifican en activos. 238.

Se entiende por costo además, la medida y valoración del consumo realizado o previsto por la aplicación racional de los factores (se entiende como factor, cada uno de los recursos económicos de los medios de producción naturales o previamente elaborados, que se utilizan en la función de transformación), para la obtención de un producto, trabajo o servicio.

Se necesita conocer la utilización productiva de los factores en su correspondiente unidades físicas. Por ejemplo, cuántos kilogramos de una determinada materia prima son necesarios para fabricar un producto, cuántas horas de mano de obra, tiempo de maquinarias, también debemos conocer cómo valorar estos consumos a través del empleo de determinados criterio.

Esto quiere decir que sólo se consideran como costo aquellos consumos o aplicaciones de factores relacionados o vinculados con la actividad productiva de la empresa. En el caso de utilizar factores, que se estimen no necesarios para la actividad productiva, estos se considerarán como pérdidas netas o despilfarro de los productos. (González, 1992). Es importante señalar el desacuerdo a este criterio, en virtud de que los factores no necesarios en la actividad productiva se deben considerar como gastos, y que el despilfarro de los productos cuando se este en condiciones anormales si se deben considerar como pérdidas netas.

Elementos del Costo

Según Polimeni (1994), los elementos del costo de un producto o sus componentes generales son los materiales directos, la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación, tal como se pueden observar en el gráfico N° 3. “Esta clasificación suministra a la gerencia la información necesaria para la medición del ingreso y la fijación del precio del producto.” (p.12)

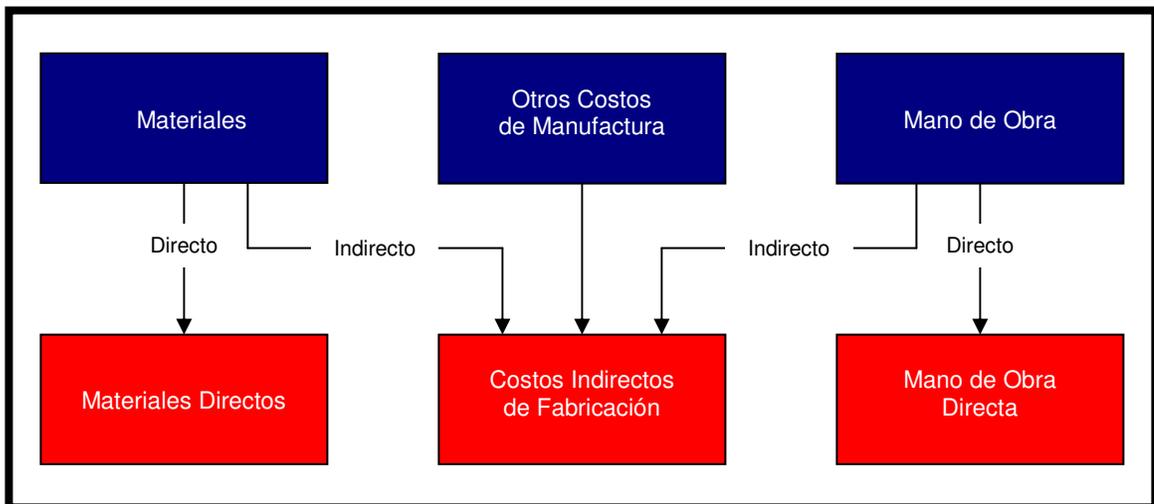


Gráfico N° 3. Elementos del Costo (Producto)

A continuación se definen los elementos del costo:

- **Materiales:** Son los principales recursos que se usan en la producción; éstos se transforman en bienes terminados con la adición de mano de obra directa y costos indirectos de fabricación. El costo de los materiales puede dividirse en materiales directos e indirectos:
 - *Materiales Directos:* son todos los que pueden identificarse en la fabricación de un producto terminado, fácilmente se asocian con éste y representan el principal costo de materiales en la elaboración del producto.

- *Materiales Indirectos:* son aquellos involucrados en la elaboración de un producto, pero no son materiales directos. Estos se incluyen como parte de los costos indirectos de fabricación.

- **Mano de Obra:** Es el esfuerzo físico o mental empleados en la fabricación de un producto. Los costos de mano de obra pueden dividirse en mano de obra directa e indirecta:
 - *Mano de Obra Directa:* Es aquella directamente involucrada en la fabricación de un producto terminado que puede asociarse con éste con facilidad y que representa un importante costo de mano de obra en la elaboración del producto.
 - *Mano de Obra Indirecta:* Es aquella involucrada en la fabricación de un producto que no se considera mano de obra directa. La mano de obra indirecta se incluye como parte de los costos indirectos de fabricación.

- **Costos Indirectos de Fabricación:** Este grupo de costos se utiliza para acumular los materiales indirectos, la mano de obra indirecta y los demás costos indirectos de fabricación que no pueden identificarse directamente con los productos específicos.

Costo de Producción

Cuando se habla de costos de elaborar un producto, se refiere a los insumos necesarios para producir una cantidad particular del mismo en un período determinado o sea que es imprescindible especificar la cantidad y el período de tiempo.

Según González y Pagliettini (2001)

En el costo de producción se deben sumar todas las asignaciones que es necesario efectuar para garantizar la continuidad de la producción. En consecuencia, un costo no involucra únicamente los gastos en efectivo que deben efectuarse para lograr el producto total, sino que también incluye otro tipo de imputaciones y retribuciones que necesariamente deben considerarse a efectos de que los factores de la producción permanezcan en la empresa; en ese caso se hace referencia concretamente a las depreciaciones y al interés del capital involucrado en la actividad. (p.47)

Puede darse el caso que, en un período determinado, el Ingreso (cantidad producida multiplicada por su precio) supere a los gastos efectuados en el mismo, pero no llegue a cubrir los demás rubros mencionados, en esas condiciones la actividad considerada no puede mantenerse en el largo plazo.

De la definición de costo de producción puede deducirse que sus tres elementos principales son:

- 1) Gastos:** estos se dividen en gastos generales y gastos especiales. Los *Gastos Generales*: son los que se realizan para el conjunto de la empresa agropecuaria, sin poder discriminar fácilmente si se dirigen a la actividad agrícola o a la pecuaria. Ejemplo, impuestos, tasas y patentes, gastos de conservación de capital, seguros, arrendamiento, combustibles y lubricantes, entre otros. Los *Gastos especiales*: son aquellos fácilmente atribuibles a la agricultura (semilla, labores culturales, fertilizantes, cosecha, sanidad vegetal flete, comercialización, etc.) y a la ganadería (inseminación artificial, sanidad animal, arreos, flete, comercialización, novillos, y otros).

- 2) **Depreciación:** cuota que al ser incluida en el costo permite mantener el capital que pierde valor a lo largo del transcurso de su vida útil, debido a razones físicas, económicas o tecnológicas. O sea que permite renovar la dotación de maquinarias y mejoras al cabo de su vida útil. Es el ítem que asegura la continuidad del capital.
- 3) **Interés:** por medio del cual se remunera el capital invertido en la explotación, para asegurarle su permanencia en la misma, ya que si no arroja una rentabilidad adecuada emigrará hacia otra actividad.

Clasificación de los Costos

Como la contabilidad de costos tiene dentro de sus objetivos, el calcular lo que cuesta producir un artículo, o lo que cuesta venderlo, o los costos que son necesarios para prestar un servicio, además de obtener la información necesaria para controlar la producción, planear las actividades de una empresa, y tomar las decisiones con base en los costos, han surgido una serie de clasificaciones de costos, a saber:

Para Neuner (1984), los costos se clasifican en concordancia con:

- 1) La naturaleza de las operaciones de fabricación.
- 2) La fecha o método de cálculo.
- 3) La función del negocio de que se trata.
- 4) Las de negocios a que se refieren.
- 5) Los aspectos económicos involucrados.

- **Clasificación de acuerdo a la naturaleza de las operaciones de fabricación.**

a) *Costos por orden de fabricación (o por órdenes específicas):* se refieren a los materiales, la mano de obra y la carga fabril necesarios para completar una orden o lote específico de productos terminados. Estos productos pueden ser fabricados para un cliente determinado o para ser llevados al almacén. En esta clase de costos se ha de fabricar una cantidad definida en una orden de fabricación específica. Todos estos costos se acumulan y contabilizan teniendo en cuenta la cantidad usada en esta orden de producción o de trabajo en particular o asignada a la misma.

b) *Costos por procesos o departamentos:* son usados por las empresas que elaboran sus productos sobre una base más o menos continua o regular. Los costos se acumulan, no base de órdenes de fabricación o tareas específicas, sino por departamentos o procesos, durante un período definido.

c) *Costos por clases:* son una variante de los costos por órdenes específicas en los cuales un número de órdenes puede ser combinado en un solo ciclo de producción, siempre que esas órdenes incluyan cierto número de artículos de tamaño o clases similares.

d) *Costos de Montaje:* representan una variante de los costos por órdenes específicas utilizadas por las empresas que fabrican o compran piezas terminadas para ser usadas en montar o armar un artículo con destino a la venta. Estos costos requieren primordialmente mano de obra y carga fabril, ya que los costos de los materiales fueron determinados cuando se fabricaron o compraron las piezas.

- **Clasificación de acuerdo a la fecha o el método de cálculo**

- a) *Costos Históricos o Postmorten:* que pueden ser por órdenes de fabricación, por procesos, de monta o de clases, determinados durante las operaciones de fabricación pero que no son accesibles hasta algún tiempo después de completarse las operaciones de fabricación.
- b) *Costos Estimados, estándares o predeterminados:* que también pueden referirse a costos por órdenes especificadse montaje, por procesos o de clases, estimados o determinados antes de comenzar las operaciones de fabricación. En otras palabras, se calculan de antemano los costos en que se incurrirá en la fabricación de un producto, bien para determinar los precios de venta o para medir la efectividad de los costos históricos.
- c) *Costos Diarios, semanales o mensuales:* se refieren esencialmente a trabajos de proceso continuo y que indican solamente el período a que se concretan los resúmenes preparados.

- **Clasificación de acuerdo con la función del negocio**

- a) *Costos de Producción o de Fabricación:* son propios de las empresas que elaboran sus productos.
- b) *Costos de Distribución:* su finalidad es calcular lo que cuesta distribuir un producto, bien sea por la misma empresa que lo elabora o por organizaciones que solo cumplen con la función de distribución.
- c) *Costos Generales o Administrativos:* Costes habituales de funcionamiento de una empresa excluyendo los costes de producción y los independientes de un nivel de actividad.

d) *Otros costos.*

▪ **Clasificación de acuerdo con las Clases del Negocios**

a) *Contabilidad de Costos para Bancos:* mediante la cual es posible determinar, por ejemplo, el costo de operar una cuenta corriente, rendir un servicio de custodia de valores o conceder un préstamo.

b) *Contabilidad de Costo para Municipalidades:* mediante la cual es posible computar el costo de la vigilancia policíaca, el servicio de protección contra incendios las escuelas y la educación, etc.

c) *Contabilidad de Costos para Tiendas al Detalle o Tiendas por Departamento:* es una forma del análisis del costo de distribución por departamentos.

d) *Contabilidad de Costos para Grandes Organizaciones de Servicios:* esta consiste principalmente en el análisis de los costos de las distintas categorías de trabajo de oficina.

▪ **Clasificación de acuerdo a los aspectos económicos**

a) *Costos Diferenciales*

b) *Costos de Oportunidad*

c) *Costos Hundidos*

d) *Costos a desembolsar (o desembolsados)*

Según Aguirre, Prieto y Escamilla (1998) los costos se clasifican de la siguiente manera:

- **Costos externos y costos internos:** Los costos externos son aquellos que proceden de la contabilidad general de la empresa o preceden de un gasto que ha surgido en el ámbito externo de la misma. Por otro lado los costos internos son aquellos calculados dentro de la contabilidad analítica

o interna de la empresa por ejemplo: El salario del empresario que lo calculamos valorando el sueldo que obtendría en el caso de prestar sus servicios fuera de la empresa.

- **Costos de actividad y subactividad:** Los costos generados tanto externa como internamente, pueden ser vinculados a la actividad propia de la empresa. Pero también pueden relacionarse con el período de desocupación productiva o subactiva.
- **Costos de los factores y costos de los productos:** Los primeros se refieren a la valoración que la contabilidad analítica da a la entrada de los materiales en el proceso de producción. En cambio el costo de los productos se refiere a la medida y valoración de los consumos o aplicaciones de los factores (tanto como costo externo como calculado) para obtener la salida del proceso de producción.
- **Costos directos e indirectos:** Entendemos por costos directos aquellos que están vinculados con la actividad del proceso de transformación de los productos. La vinculación puede ser bien a los productos o centros en que está dividida la empresa y se realiza sin aplicar método de reparto alguno. En cambio, los costos indirectos, son aquellos que se vinculan al tiempo o la período económico por la que su imputación a los productos o a los centros se realizará mediante un determinado método de reparto.
- **Costos fijos y costos variables:** Los costos variables son aquellos que cambian directamente en función de las unidades de producción o tiempo de transformación. Los costos fijos son independientes de las variaciones de la producción dentro de un periodo determinado.

- **Costos medios, diferenciales y marginales:** El costo medio de determinada producción viene dada por la relación entre el costo de la citada producción y la cantidad producida en un determinado período de tiempo. Este costo nos permite conocer en períodos sucesivos, si la empresa produce a costos crecientes, decrecientes o bien constantes. El costo diferencial es la variación sufrida por los costos de producción como efecto de la variación del volumen de producción. Es de gran utilidad para definir la política de producción y de ventas de la empresa. El costo marginal es la variación sufrida por el costo de producción por efecto de una variación muy pequeña del volumen de producción.

- **Costos estándares o históricos:** El costo estándar es un tipo de costo preestablecido, se calcula con anterioridad la producción. El costo histórico, por el contrario es aquel que se obtiene después de la realización del proceso productivo. Los costos estándares son muy eficaces para medir la eficiencia de la producción. Representan en cierto modo lo que el costo debería ser por lo que su comparación con el realmente producido nos origina una desviación, que hay que analizar y cuantificar con el objeto de tomar medidas y decisiones importantes.

Para Álvarez y Sánchez (1998) consideran que las principales clasificaciones de costos utilizados en el sector agropecuario son según: la función, el comportamiento, la identificación y el método de producción.

- **Clasificación según la Función:** Esta permite agrupar los elementos de costos de acuerdo a la división administrativa que los generó. Para que sea posible realizar esta clasificación, son necesaria dos condiciones:
 - a) Que la empresa esté organizada en divisiones administrativas. Aquí, es necesario aclarar que las divisiones administrativas son variables en su número y denominación según la empresa; es así como en una

empresa se puede encontrar entre otras las siguientes: Administración, producción, servicios, finanzas, distribución, ventas y personal.

- b) Que la empresa en su sistema contable tabule a cada división administrativa los elementos de costos que dicha división ocasione. Este sistema se denomina Centro de costos o de utilidades.

A continuación, se especifican las principales divisiones administrativas y los elementos de costos generados por cada una de ellas:

Producción: Es la dependencia o división administrativa donde se concreta la transformación de los recursos, en productos que la empresa vende. Una vez determinada en una empresa el área o división de producción es posible calcular el costo de producción de los bienes, productos o servicios generados en dicha área.

Servicios: Esta división administrativa comprende todos aquellos servicios que se prestan a la misma empresa, tales como mantenimiento de instalaciones, de máquinas, edificios y otros. Es de fundamental importancia para la empresa, pues allí se concentran los servicios de reparación, mantenimientos, instalación de nuevos equipos. Es generalmente un área de servicios técnicos para toda la empresa y debido a que externamente se pueden contratar servicios que reemplacen los de esta división, es ideal que sea un centro de costos para poder así comparar con los que son posibles adquirir externamente.

Distribución y Venta: Aquí se agrupan los costos generados por la actividad de llevar el producto desde el área de producción de la empresa hasta el consumidor, tales como propaganda, transporte, comisiones y sueldo, viáticos y gastos de viaje de los vendedores. En algunas empresas esta división puede estar integrada a la administrativa y en otras a la de producción.

Administración: Bajo esta denominación se agrupan los costos originados por el área administrativa general de la empresa. En este centro de costos se reúnen los salarios, prestaciones y bonificaciones del personal administrativo de la empresa que no haya sido incluido en los otros centros de costos.

- **Clasificación según su identificación:** De acuerdo a esta se clasifican en directos e indirectos con respecto a un producto, proceso, departamento o área particular que se deba costear:

Directos: Son los elementos de costo que se pueden identificar específicamente en su aspecto físico o su valor con un producto, función, proceso, departamento o dependencia en particular; por tanto, existirán materiales y mano de obra directa cuando para un producto o dependencia es posible registrar y cuantificar la cantidad y valor de los materiales y mano de obra requeridos específicamente por el producto o la dependencia para la cual se costea.

Indirectos: Son los recursos que no se identifican fácilmente en cantidad y valor con el área o dependencia que se esté costeando, por ejemplo:

a) *Materiales Indirectos:* constituidos por materiales o materia prima que se utiliza en forma común para varios productos sin que para ello existan estándares o criterios claros para el consumo de dicho elemento por cada producto, y por tanto se quiere conocer el costo del producto, es difícil o imposible asignarlo a un producto en especial, ya que se consumió entre varios.

b) *Mano de Obra Indirecta:* son aquellos costos que se originan en salarios, sueldos, bonificaciones y prestaciones sociales devengadas por el personal que no realiza una tarea o función específica atribuible a un producto o área en particular, pues la naturaleza de su actividad está relacionada con varios o todos los

productos y/o áreas en el período, tal es el caso de supervisores y auxiliares.

c) *Otros Costos Indirectos:* corresponden a esta categoría los elementos del costo que siendo indirecto, no son un material o materia prima ni mano de obra.

- **Clasificación según el Comportamiento:** Esta clasificación se establece según el comportamiento del recurso con respecto a la variación en los niveles de producción del producto o servicio analizado, enmarcado todo este análisis en el corto plazo económico. Según su comportamiento, los costos se pueden clasificar en fijos, variables y semifijos o semivARIABLES. Para el sector agropecuario esta clasificación ofrece mayor complejidad que para otros sectores de la economía.

Costos Fijos: Son aquellos costos que en un corto plazo económico permanecen invariables a pesar de los cambios en el nivel de producción. Los costos fijos generalmente están asociados o son causados por la infraestructura productiva (Construcciones, instalaciones, animales reproductores y productivos de trabajo y cultivos permanentes entre otros). El comportamiento de los costos fijos es diferente al de los costos variables, ya que cuando el costo fijo total permanece constante (corto plazo económico) y la producción se aumenta, el costo fijo unitario disminuye. Lo anterior se expresa más claramente mediante las ecuaciones siguientes:

$$\text{c.f.u.} = \frac{\text{C.F.T.}}{Q}$$

Donde:

c.f.u. = Costo fijo unitario (Bs./unidad)

C.F.T. = Costo fijo total (Bs./período)

Q = Unidades producidas en el tiempo o período analizado

Variables: Son aquellos costos que varían en función directa a la

variación de la producción. Se pueden determinar dos costos variables, el unitario y el total. El primero (c.v.u.) en el sector agropecuario generalmente es difícil de cuantificar y en la mayoría de los casos debe recurrirse a promedios o estándares predeterminados por la tecnología del proceso productivo o paquete tecnológico. El costo variable total (C.V.T.) se determina generalmente para lotes de productos en un tiempo dado. La relación entre ambos, se expresa en la ecuación siguiente:

$$C.V.T. = c.v.u. \times Q$$

Donde:

C.V.T. = Costo variable total (Bs./unidades producidas en el período)

c.v.u. = Costo variable unitario (Bs./unidad producida)

Q = Unidades producidas en el período

SemivARIABLES: son aquellos que contienen una parte fija y otra variable; en este caso están comprendidos ciertos salarios que contienen una base fija y otra parte variable en función de la producción generada y en ciertos servicios públicos, como el teléfono. Estos costos se denominan también costos mixtos y normalmente no son bien determinados por los analistas.

- **Clasificación según el Método de Producción:** Dependiendo del método de producción de la empresa, los costos se clasifican en Costos por Órdenes de Producción y Costos por Proceso.

Costos por Órdenes de Producción: utilizados en empresas de transformación que por medio del ensamblaje de partes logran un producto final para la venta, tales como la automotriz, muebles, etc. Aquí, también pueden agruparse las empresas que venden servicios tales como las de alquiler de maquinarias en el sector agropecuario.

Costos por Proceso: Este sistema es útil para las empresas de transformación que modifican o adicionan otros materiales o una materia

prima mediante un proceso continuo. Aquí pueden agruparse la mayoría de las empresas del sector agropecuario que requieren procesos productivos, como por ejemplo:

- Las empresas agroindustriales que usan maquinarias de proceso para transformar y adicionar sus materias primas, tales como: plantas de lácteos, cárnicos, concentrados, beneficiadores de café, trapiches paneleros y otros.
- Las empresas del sector pecuario, que utilizan diferentes máquinas para su proceso de transformación o la tecnología está diseñada por etapas, ciclos o procesos, tales como: empresas incubadoras, mataderos, empresas productivas de cerdos, de vacunos, lecherías y otras.
- Las empresas del sector agrícola de campo, que utilizan diversas máquinas para preparación de suelos, siembra, cosecha y procesos básicos de post-cosecha.

En el método de costeo por procesos, se cargan los elementos de costo que corresponden a un período dado a los procesos que en la empresa tengan lugar durante ese mismo período. Cuando al finalizar el período de estos, queden en proceso algunos elementos, éstos deben convertirse a equivalentes de productos terminados.

Sistemas

Se puede decir que un sistema, es una serie de funciones que se encaminan a obtener el resultado que se desea. Por medio del empleo de sistemas, la dirección de la empresa pudiera funcionar con mayor eficiencia, efectividad y economía.

Según Murdick (1990) define al sistema como:

Es un conjunto de elementos organizados que se encuentran en interacción, que buscan alguna meta o metas comunes, operando para ello sobre datos o información sobre energía o materia u organismos en una referencia temporal para producir como salida información o energía o materia u organismos. (p.33)

Por su parte Pozo (1996) establece que el control es fundamental en la operatividad de las empresas como un sistema conforme al principio cibernético de retroalimentación para mantener en equilibrio de interacción con el medio externo, modificar conductas determinadas, reducir las desviaciones encontradas, proteger que los planes se cumplan y distribuir racionalmente los recursos

En base a las definiciones anteriores, se puede decir que la operación de una empresa, ya sea grande o pequeña, no puede depender de los métodos de tanteo o de juicios empíricos. La administración debe mantenerse al tanto de los constantes adelantos del mercado y crear, tan eficientemente como sea posible, los medios y maneras de competir por un lugar preferente en el mercado. El uso de los sistemas ayuda a la dirección de las empresas a emplear el criterio adecuado y adquirir la eficiencia necesaria para ello.

La necesidad de un desarrollo sistemático de la eficiencia hace de los sistemas de información perfeccionar las rutinas de oficina, procedimientos de contabilidad y nuevos métodos para el mejor control de datos. Puede ser, y con frecuencia lo es, la llave para convertir en acción las más amplias políticas y necesidades administrativas (Lázzaro, 1993).

Sistema Contable

La implementación y aplicación de sistemas contables bien estructurados, en las empresas agropecuarias, servirán de gran utilidad a la

gerencia para formulación de planes y toma de decisiones, estos sistemas de contabilidad, pretenden reflejar de una manera sencilla, el manejo contable de las diferentes operaciones y/o actividades que se llevan a cabo en una unidad de producción cualquiera.

En un proceso de cualquier índole influyen factores diversos por lo cual es importante hacer un seguimiento de todas las operaciones mediante los registros, los cuales son utilizados para detectar cualquier falla y poderla corregir a tiempo, los registros deben indicar los datos sobre el rendimiento de la explotación, la cantidad vendida del producto, los gastos ocasionados, las entradas brutas, las ganancias netas y el valor del negocio al principio y al final de cada año. Estos registros o controles, identifican, miden y detectan los movimientos y uso que se le dan a los componentes, a los equipos de producción y al resultado de las operaciones.

En una empresa es importante que exista un sistema contable ajustable a las exigencias de cada empresa, y además debe ser flexible, de tal manera que pueda ser amplio o modificado a medida del crecimiento de la empresa.

Un sistema contable incluye las cuentas para registrar las operaciones de la empresa, la documentación que los apoya, los libros para efectuar los asientos y los tipos de informes que han de efectuarse, y cada cuánto tiempo se producirá. Para la elaboración es necesario tomar en cuenta factores como: la naturaleza del negocio, los tipos de operaciones efectuados y los factores de decisión, para de esta manera seleccionar los elementos del sistema que respondan a los objetivos de la empresa.

Con todo lo antes expuesto se puede decir que la contabilidad no es solamente un simple sistema de registro usado en unidades micro económicas para convertirse en un método científico de obtención, ordenación, simplificación y registro de datos que se utilizan en cualquier organización, ya sea pequeña, grande, pública o privada, también registra datos estadísticos básicos para la determinación de las cuentas nacionales,

es por ello que la contabilidad se define como:

Rama de la ciencia empresarial que estudia la manera de producir información en términos cuantitativos acerca de los resultados, costos y estructura financiera, es decir, acerca de la realidad económica pasada y presente de las unidades en que se organiza la realidad económica: empresas, organismos públicos, nación, etc.³

Sistemas de Costos

En vista de que la contabilidad de costos es una rama de la contabilidad general se hace imprescindible tratar el tema de los sistemas de costos, por lo que a continuación se tocarán algunos tópicos sobre estos sistemas.

Para Arciniega (1988), la contabilidad de costos o sistema de costo, “es el área de la contabilidad que comprende la acumulación, registro, análisis e interpretación de los costos de producción”

Neuner (1982) por su parte establece que la contabilidad de costos o sistemas de información de costos son: “... como un triángulo: tiene tres elementos, en lugar de tres lados: materiales directos, mano de obra directa y costos indirectos de fabricación. “ (p.1)

Otros autores especifican que un sistema de costos es la contabilidad administrativa más una parte de la contabilidad financiera, al grado de que la contabilidad de costos proporciona información que ayuda a cumplir los requisitos de los informes externos, constituyéndose en un sistema de de contabilidad de costos o sistema de costeo. (Horngren, Foster, Datar, 1996)

³ *Diccionario Espasa de Economía y Negocios*, (1999), Madrid-España: © Arthur Andersen, S.A. © De esta edición: Espasa Calpe

Polimeni, y otros (1994), denominan a la contabilidad de costos también como contabilidad gerencial, en vista de que la gerencia se enfrenta constantemente con una selección entre cursos alternativos de acción. Lo que hace que la información acerca de los diversos tipos de costos y sus patrones de comportamiento sean vitales para una toma de decisiones efectiva. “Puede considerarse que los datos están en un gran pool de información de contabilidad de costos, a la que se llega en forma rutinaria para propósitos de costeo de productos.” (p.12)

Existe gran variedad de costos, pero se han agrupados principalmente en series homogéneas de conformidad a la estructura de los mismos y al propósito que se pretenda alcanzar. Entre los cuales se tienen: el sistema de costos reales, sistema de costo estándar, sistema de costos directos, sistema de costos por absorción, sistema de costos por procesos y otros. A continuación se tratarán algunos de ellos.

Costos Reales

La Asociación Nacional de Contadores, también los denomina costos históricos y los define como:

El costo que se acumula durante el proceso de producción de acuerdo con los métodos usuales de costeo histórico en contraste con el costo que se determina con anticipación al proceso de producción. El término ‘reales’ no tiene ninguna implicación acerca de la exactitud con la que se miden los costos (citado por Polimeni y otros, 1994,p.394)

En un sistema de costos reales, los costos de los productos se registran sólo cuando estos incurren. Esta técnica, por lo general es aceptable para el registro de materiales directos y mano de obra directa porque pueden asignarse con facilidad a órdenes de trabajo específicas o departamentos.

En los sistemas basados en costos históricos o reales, se consideran tanto los precios reales como los costos que se han producido.

Para la empresa Didáctica Multimedia (1997) la aplicación de este sistema trae consigo una serie de aspectos negativos que se consideran importantes a la hora de aplicar este sistema de costo, como son:

- Debido a la complejidad administrativa que origina su cálculo, se obtiene con excesivo retraso, y ello puede implicar, al adoptar medidas y decisiones importantes cuando ya es demasiado tarde. La complejidad administrativa, también puede traducirse como un elevado costo en la aplicación del sistema.
- Representan una magnitud muy variable y se incluyen todas las cargas del período, lo que hace que se produzca una inflación del costo...
- Para identificar todos los gastos con el pedido, producto o pieza fabricada, se necesita mucho trabajo administrativo.

Costos Estándar

El deseo de la gerencia por contar con datos que permitan no sólo la experiencia de costos necesaria para la determinación de costos futuros sino también métodos de medición de la producción corriente, trajo como consecuencia el establecimiento de los sistemas de costos estándar o predeterminados, los que permiten a la dirección conocer antes de que comience la producción lo que los costos deben ser, de manera que la ineficiencia, el desperdicio y los errores o fallas sean descubiertos en su fuente originaria.

Los costos estándar según Polimeni y otros (1994) “son aquellos que esperan lograrse en determinado proceso de producción en condiciones normales. El costeo estándar se relaciona con el costo *por unidad* y cumple básicamente el mismo propósito de un presupuesto.” (p.394)

Los costos estándar también se conocen como costos planeados, costos pronosticados, costos programados y costos de especificaciones, y

estos representan lo que debe ser el costo unitario de un producto. Son objetivos fijados por la gerencia, que funcionan como controles para supervisar los resultados reales.

La información obtenida a través de los sistemas de costos estándares puede emplearse para llevar un mejor control de los mismo, el costeo de los inventarios, la planeación presupuestaria, el establecimiento del precio en el producto y el mantenimiento de los registros.

Cabe destacar que los costos estándares no reemplazan los costos reales, sino que se complementan entre sí. Ya que según los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, el inventario y el costo de los artículos vendidos deben mostrarse a un costo real. Por tanto, la gerencia utiliza los costos estándares para determinar la eficiencia de las operaciones comparándolas con los costos reales.

El sistema de costos estándar requiere del establecimiento de estándares en los materiales directos, en la mano de obra directa, y en los costos indirectos; a objeto de poder establecer medidas en cuanto a su precio y a su eficiencia, de tal manera de brindar información pertinente para la toma de decisiones por parte de los gerentes.

Los costos estándares son ampliamente utilizados porque representan una herramienta efectiva de control administrativo, ya que la dirección puede analizar las variaciones en los costos de los materiales y de la mano de obra en relación con la cantidad o a la eficiencia así como en base al costo del producto.

Neuner (1982), por su parte establece que los costos estándares a través del empleo de estándares o patrones reducen la labor y los gastos de oficina, los cuales han sido en los últimos años factores de restricción para el uso de la contabilidad de costos.

Costos Directos

En el presente, el complejo sistema económico, que constantemente está sufriendo cambios en los mercados, los materiales, las necesidades de mano de obra y los métodos de producción y distribución, es importante que se suministre a la dirección una información que la guíe para hacer frente a sus responsabilidades de control y planeación de costos. Los presupuestos flexibles, los estándares y el costeo directo pueden ser usados como dispositivos separados o complementarios en el logro de estos objetivos.

Este sistema de costos ha aumentado de popularidad últimamente. En ciertos países también se le denomina “costeo marginal”, y está relacionado directamente con los costos que tienden a variar directamente con el volumen de producción, por lo que se piensa que su nombre no va acorde con su uso, porque su aplicación va dirigida específicamente hacia los costos variables relacionado con la producción de un bien o servicio.

Este método de costeo es más apropiado para las necesidades de planeación, control y toma de decisiones de la gerencia, ya que la utilidad se mueve en la misma dirección del volumen de ventas, los estados de operaciones pueden comprenderse de manera más fácil por los diversos gerentes o directivos, que conforman la empresa. El costeo directo es útil en la evaluación del desempeño y suministra información oportuna para realizar importantes análisis de las relaciones costo-volumen-utilidad (Polimeni y otros, 1994)

El costeo directo podría definirse como una segregación de los costos de fabricación entre los que son fijos y aquellos que varían directamente con el volumen. (Neuner, 1982)

Los procedimientos basados en costos directos permiten la presentación de resultados que son útiles a varios niveles de dirección en el control normal del costo; en el establecimiento de una política sólida de fijación de precios si las condiciones del mercado en relación al producto son

tales como para dar a la empresa algún tipo de control sobre el precio, en guiar a la dirección en la toma de decisiones específicas en relación con los materiales, la mano de obra, el equipo y las políticas financieras.

La mayoría de los sistemas de costos, bien mediante el uso de los presupuestos flexibles o de presupuestos flexibles y estándares, pueden suministrar información para los fines del control y la planeación del costo. La principal ventaja del método de costeo directo parece estar en el hecho de que las presentaciones a la dirección de los datos para uso interno pueden ser más fácilmente preparadas y usadas por aquélla al tomar las medidas o al hacer los planes.

El control corriente de los costos requiere que éstos sean identificados dentro de áreas funcionales de responsabilidad en cuanto a sus características fijas y variables a corto plazo. Esta separación es un requisito previo y se refleja en todos los estados de costeo directo preparados para la dirección. Esta identificación de los costos ayuda al individuo inmediatamente responsable de controlarlos a descubrir los excesos y a tomar las medidas correctivas. También ayuda al personal de mayor nivel supervisor a evaluar la gestión de los individuos que son responsables ante ellos.

El método de costeo directo hace lo posible para recopilar los costos tanto de fabricación como de otra índole, de manera tal que determinen los costos variables de cada producto o línea de productos y los costos fijos por centros de costos, divisiones o de la fábrica en conjunto, cualesquiera que sean las clasificaciones apropiadas en la situación particular de una industria.

Esto procura las bases para suministrar a la dirección una información oportuna en cuanto a la contribución de cada producto a la utilidad marginal combinada. Esto es, las ventas en bolívares de los productos menos el importe de los costos variables.

No solo es de ayuda presentar la información del costo y las utilidades **reales** tratando los costos variables por separado de los costos fijos, sino que también, es útil para retratar los costos e ingresos **futuros** probables.

Algunos contadores de costos y hombres de negocios sostienen que el costeo directo tiene sus limitaciones y no genera todas las respuestas, o la mejor respuesta en ciertas situaciones y problemas de negocios. Por ejemplo, podría tomarse una medida directiva inapropiada cuando las ventas exceden sustancialmente de la producción corriente y se están reduciendo los inventarios. En tales condiciones, las ganancias del costeo directo serán sustancialmente más altas que con la contabilidad de costo de absorción ordinaria.

Aún el costo directo de una actividad dada no puede ser determinado frecuentemente a no ser que se sepa qué otras actividades van a ser realizadas al mismo tiempo. Numerosas clases de gastos son a veces fijas y a veces variables, según las condiciones. Cuando hay que adoptar decisiones de importancia se hace necesario realizar un pronóstico de los resultados a través de las operaciones completas de fabricación, con suposiciones integradas tanto en el importe como en el carácter de la producción prevista, antes de que pueda llegarse a una conclusión segura.

Esto no debilita el argumento del costeo directo. Solamente ensancha su campo y pone de manifiesto los peligros de la simplificación exagerada tanto del análisis como de las conclusiones que éste sugiere.

Algunas veces se hacen preguntas respecto de la utilidad futura del costeo directo con el aumento de la automatización y la propagación de los contratos de salario anual garantizado. Con tales cambios, la porción de costos que son fijos para la empresa aumentarán y los que son variables disminuirán. Una porción mayor de los costos en bolívares de la carga fabril relacionados con la fábrica y el equipo tenderá a convertirse en fija y una cantidad mayor de los costos de mano de obra tenderá a convertirse en fija. Este desplazamiento en las características de los costos de la empresa reducirá obviamente el radio de acción de la utilidad del costeo directo (y también de los presupuestos flexibles) para el control corriente del costo debido a que menos costos serán controlables al nivel operativo de la fábrica.

Costos por Absorción

Este sistema de costeo es conocido también como costos totales o globales. Este tipo de costeo es una forma de calcular los costos de los inventarios que quedan en producción, y desde este punto de vista “el costo de cada artículo se averigua con base en el costo de los materiales directos, mano de obra directa y los gastos generales de manufactura fijos y variables.” (Gómez B., 1991, p.6)

En este tipo de costeo se incluyen los costos y todos los gastos en la determinación del costo total de un producto o proceso, a objeto de poder encontrar un costo total en el momento en que la administración de la empresa así lo requiera

Para Álvarez y Sánchez (1998) en el sistema de costeo por absorción

El costeo de producción se obtiene sumando al costo primo (mano de obra directa + materias primas directa + otros costos directos), otros costos o gastos de producción como materiales indirectos, mano de obra indirecta y otros costos indirectos de producción (asistencia técnica, servicios públicos, mantenimiento, desinfectantes, materiales para piso o cama de animales, etc) y por tanto, debe establecer un sistema que permita asignarlos o prorratarlos en forma equitativa. Este sistema de prorrateo de los costos indirectos generalmente se hace en dos etapas:

PRIMERA ETAPA: Prorratarlos en forma equitativa a los diferentes centro costos de la empresa que hayan generado los costos.

SEGUNDA ETAPA: Prorratarlos en forma equitativa entre el total de artículos producidos en el centro de costos en un período determinado.

Para Polimeni y otros (1994) el costeo por absorción

Carga todos los costos a la producción excepto aquellos aplicables a los gastos de venta, generales y

administrativos. Por tanto, el costo de los artículos manufacturados incluye costos de depreciación de la fábrica, arriendo, seguros, impuestos a la propiedad y los demás costos indirectos de fabricación fijos además de los materiales directos, la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación variables. Parte de los costos indirectos de fabricación fijos se lleva hacia los inventarios de trabajo en proceso y de artículos terminados hasta que se termine y venda el producto. (p.523)

Costos por Procesos

Se puede decir en términos generales, que el sistema de costos por proceso es un procedimiento para la designación de costos y márgenes de los productos, consistente en acumular los costos de cada departamento o centro de producción durante un período de tiempo y distribuirlos entre todos los productos fabricados en dicho período. Se emplea en industrias en las que existe un proceso de producción continuo y se basa en la segmentación del flujo productivo en centros de producción.

Según Chacón (2000) el sistema de costos por proceso “es adecuado cuando los productos son elaborados en masa o en procesos continuos...los costos de los productos se asignan por períodos de tiempo, departamentos, centro de costos o funciones durante los cuales la materia prima sufre transformaciones continuas” (p.13).

Por su parte Polimeni y Otros (1994) establecen que el costeo por procesos es un sistema de acumulación de costos de producción por departamentos o centros de costos, en donde un departamento se considera como una división funcional primordial en una fábrica donde se realizan procesos de manufactura relacionados, y cuando en un departamento se realizan dos o más procesos se hace necesario crear centros de costos para acumular los costos de cada uno de los procesos. Los departamentos o

centros de costos son los responsables por los costos incurridos dentro de su área durante el período correspondiente.

Se puede decir también, que el sistema de costo por procesos tiene como particularidad especial el que los costos de los productos se averiguan por períodos de tiempo, durante los cuales la materia prima sufre un proceso de transformación continua, bien sea en procesos repetitivos o no para una producción relativamente homogénea, en la cual no es posible identificar los elementos de costo de cada unidad terminada, como es el caso del sistema de costos por órdenes específicas o de fabricación.

En la actualidad, producto de la avanzada tecnológica, se le está dando una gran aplicabilidad a este sistema de costo con datos estándar porque facilita más la planeación y el control de la producción.

▪ **Objetivos del Costo por Proceso:** El objetivo fundamental del costeo por proceso es calcular los costos unitarios totales para determinar el ingreso. Pero desde un punto de vista más generalizado, este sistema cumple dos objetivos fundamentales:

- 1) Averiguar, en un tiempo determinado, los costos de producción de un proceso particular que se puede realizar en un solo departamento de producción o en varios.
- 2) Ayudar a la gerencia de una empresa en el control de los costos de producción, a través de los informes que sobre cada departamento o centros de costos debe entregar el Departamento de Contabilidad, con base en los datos suministrados por esos mismos centros.

La acumulación de los costos de producción, a través de los centros de costos como área de responsabilidad definida, debe ser la más exacta posible para que los informes que se den a la gerencia sean la base de una acertada política gerencial en beneficio de la empresa.

- **Características de los Costos por Proceso:** Según Polimeni y Otros (1994) un sistema de costeo por proceso tiene las siguientes características.
 1. Los costos se acumulan por departamento o centro de costos.
 2. Cada departamento tiene su propia cuenta de inventario de trabajo en proceso en el libro mayor general. Esta cuenta se debita con los costos de procesamiento incurridos por el departamento o a artículos terminados.
 3. Las unidades equivalente se emplean para expresa el inventario de trabajo en proceso en términos de las unidades terminadas al final de un período.
 4. Los costos unitarios se determinan por departamento o centros de costos para cada período.
 5. Las unidades terminadas y sus correspondientes costos se transfieren al siguiente departamento o al inventario de artículos terminados. En el momento en que las unidades salen del último departamento de procesamiento, se acumulan los costos totales del período y pueden emplearse para determinar el costo unitario de los artículos terminados.
 6. Los costos totales y los costos unitarios para cada departamento se agregan, analizan y calculan de manera periódica mediante el uso de los informes del costo de producción por departamento.

- **Ventajas y limitaciones de un sistema de costeo por proceso:** Para Chacón (2000) existen ciertas ventajas y limitantes respecto al sistema de costeo por procesos, a saber:
 - *Ventajas:*
 1. Los costos se calculan y se registran periódicamente, por lo general, sólo al final de cada período. Esto trae consigo que los costos de producción se asignen por períodos de tiempo y la

determinación de los costos unitarios, departamentales y de la producción terminada, se simplifique a través del uso de los modelos e informes propios de la Contabilidad de costos por proceso.

2. Siempre que el producto presente características similares, es decir, sea homogéneo se hace muy fácil el cálculo de los costos promedios periódicos.
 3. Al estandarizarse los procesos, los productos del trabajo y los gastos de oficina requeridos para el control y la contabilización de los elementos del costo y su imputación a los artículos terminados, se minimiza debido a esa característica continua y repetitiva de estos sistemas de producción.
 4. La técnica de obtener costos unitarios por proceso, dividiendo el promedio de los costos de cada proceso entre la producción de ese proceso, es muy favorable ya que se determina el costo unitario de la producción acumulándose en la medida que pasa de un departamento a otro, con lo que al final tendremos que el costo unitario del último departamento del proceso representará el costo unitario de la producción terminada.
 5. Como los costos siguen al producto a través de su elaboración, deben acumularse y transferirse de un proceso a otro en la medida que el producto pasa al siguiente proceso, por siguiente se genera un costo unitario promedio acumulado de producción cuya función se orienta a la valuación del inventario de productos terminados y la determinación del costo de producción y venta.
- *Limitaciones:*
1. Los costos promedios no siempre son lo suficientemente exacto por lo que se tiende a su utilización con mucha precaución e inclusive a dudar por completo de los datos obtenidos.

2. Es más difícil el cálculo de los costos promedios cuando se fabrican diferentes productos, ya que se hace necesario prorratear los elementos del costo entre los artículos que se estén produciendo.
 3. Las inexactitudes en los cálculos de los costos unitarios, se reflejan en los valores del inventario de productos en proceso, el inventario de productos terminados y en el costo de producción y venta, especialmente cuando se necesita el grado de terminación de los productos en proceso que figuran en los inventarios iniciales y finales para la determinación de dichos costos.
 4. Cuando el sistema se utiliza sobre la base de costos históricos, comparte todos los inconvenientes de cualquier sistema de costos reales. Es decir:
 - 4.1. Se tiende a retrasar la preparación de los estados financieros debido a que los costos no se determinan sino hasta el final del período.
 - 4.2. Conduce a la gerencia cree que los costos reales son el resultado de una operación eficiente, cuando en realidad puede incluir cantidades excesivas de materiales, piezas defectuosas, mal uso de la mano de obra y tiempos improductivos.
 - 4.3. La gerencia necesita, además de los costos reales, un medio de evaluación y medición de la eficiencia con que se combinan los materiales, la mano de obra y los gastos de fábrica para obtener un producto acabado.
- **Diseño de un Sistema de Costos por Proceso:** Según Gómez B. (1991), cuando se trata de instalar un sistemas de costos por proceso en una empresa manufacturera uno de los primeros pasos que se debe dar

es elaborar una carta de flujo de trabajo, en la cual se delimiten en forma bien clara, tanto los departamentos de producción como los de servicio.

Los departamentos de producción incurrirán en los costos por materiales, mano de obra y gastos generales de manufactura que posteriormente deberán ser absorbidos por los de producción.

El paso siguiente en el diseño es la fijación de los centros de costos o áreas de responsabilidad de la producción, los cuales serán la base para efectos de control por parte de la gerencia.

En muchas empresas los departamentos de producción se constituyen en los centros de costo, pero en otras, especialmente aquellas que han alcanzado una mayor expansión de sus actividades, un solo departamento de producción puede tener a su vez dos o más centros de costos, con miras a delimitar aún más las áreas de responsabilidad en la producción.

Queda finalmente por establecer, la localización de los costos o sea la forma en que los gastos generales de los departamentos de servicio son absorbidos por los de producción, y los cuadros muy importantes en costos por procesos.

Costos Agropecuarios

La contabilidad agropecuaria especializada es un instrumento de incalculable valor para las explotaciones que buscan mejorar su rentabilidad en el tiempo, por si sola describe la situación financiera real de cada explotación para la que fue diseñada.

A los fines de este estudio, se considerará a la Contabilidad General como el tronco principal, del cual se derivará la Contabilidad Ganadera o Pecuaria, la cual define Gómez (1994) como:

...una de esas ramas, en que se divide la Contabilidad General, orientada hacia la especialización del control, análisis, interpretación y presentación, de todas y cada una de las partidas de los costos requeridos e incurridos, para el cultivo del agro y la cría de los ganados; así como de todos aquellos gastos necesarios también para su cuidado, conservación y venta. (p.1-1)

La contabilidad ganadera se considera parte de la contabilidad de costos, asimismo lo establece el mismo autor, marcando con énfasis que en la contabilidad ganadera se deben cumplir con todos los principales lineamientos de la contabilidad de costos, pero aplicada a la cría, mantenimiento y venta de animales, y al cultivo, conservación y venta de los productos agrícolas accesorios, por lo que también pudiera llamarse Contabilidad Agropecuaria.

La contabilidad ganadera no solamente ha de medir el grado de rentabilidad y eficacia con que se maneje la unidad de producción, sino también que habrá de permitir la orientación a la toma de decisiones administrativas, que conduzcan a disminuir los costos y maximizar las utilidades netas de la finca.

En virtud de que la contabilidad ganadera está basada en la contabilidad de costos se hace necesario versar sobre la temática de los sistemas de costos, de tal forma de poder establecer los elementos necesarios para la formulación del diseño un sistema de costos para fincas ganaderas de doble propósito, y específicamente para las ubicadas en el Municipio Colón del Estado Zulia.

En tal sentido, para establecer dicha estructura se tomarán en cuenta cada uno de los insumos y demás componentes relacionados con la conformación de los costos agropecuarios para determinar cuál es el costo de producción de un litro de leche y de un kilogramo de carne, específicamente en las unidades de producción de la zona.

Cabe destacar que los costos agropecuarios son una herramienta fundamental para la gerencia agropecuaria ya que proporciona información importante para la toma de decisiones, ayudándoles así a alcanzar metas como las siguientes:

1. Control absoluto de los costos.
2. Salvaguarda de los activos
3. Orientación de las inversiones
4. Alcanzar la máxima productividad posible, tanto por animal, como por cada metro cuadrado del terreno utilizado.
5. Escogencia de la mejor raza o tipo de ganado y el tamaño más rentable del rebaño.

A través del manejo de los costos agropecuarios se podrá llevar un sistema de registro completo, pero sencillo y económico de todos los costos de producción y de los gastos operativos; de manera tal que, al final de cada ejercicio económico se pueda:

1. Calcular la ganancia bruta
2. Elaborar los Estados Financieros
3. Calcular las utilidades a los trabajadores
4. Calcular el monto de los impuestos.

Dentro de los elementos que forman los costos agropecuarios, se expresarán como insumos, la mano de obra y los gastos capitalizables, los cuales deberán ser tratados bajo el principio de una contabilidad agropecuaria, que permita determinar el costo del litro de leche y del kilogramo de carne.

Elementos de los Costos Agropecuarios

Al igual que la contabilidad de costos industriales en la contabilidad ganadera, también se consideran tres elementos de costos, pero con denominaciones un tanto particulares aun cuando se manejan y tratan de la

misma manera.

En general los elementos del costo en la contabilidad ganadera son los siguientes: 1) Insumos, 2) Mano de obra y 3) Costos indirectos.

Los insumos y la mano de obra resultan fáciles de identificar con una unidad de producción; lo cual facilita su asignación, en cambio, los costos indirectos, resultan muy difíciles de asignar, a menos que se recurra a una solución salomónica.

Para Gómez (1994) los elementos del costo agropecuario se clasifican de la siguiente manera



Gráfico N° 4 Clasificación esquemática de los elementos de costos agropecuarios
Fuente: Gómez (1994)

(*) Cualquier partida, representativa de algún elemento de costo, se considera directa, siempre que con facilidad y economía, se pueden identificar, tanto su cuantía como su valor con las unidades producidas y vendidas.

(**) En cambio, se consideran elementos de costos indirectos, todas aquellas partidas que no resulten fáciles de determinar, en cuanto a su cuantía y valor, en forma práctica y económica, para asignárselas a cada unidad de producción.

Bases Legales

Es de hacer notar, que los productores agropecuarios han venido siendo favorecidos desde hace muchos años con la exención del pago de impuestos de diferentes índoles por ser considerados productores del sector primario, lo que los hacía preferentes con respecto a los demás sectores económicos que conforman al país. Pero desde el año 1999 ha cambiado la situación en lo que respecta al trato del sector agropecuario en el sector fiscal y tributario, por lo que a continuación se establecerán algunas relaciones de la legislación venezolana y el sector agropecuario.

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela

En ésta se establece, que toda persona (entendiéndose por persona a las de carácter natural o jurídico) debe coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley. Así lo dispone el artículo 133. Por lo que se pudiera deducir que el sector agropecuario tiene el deber de dar cumplimiento a dicho artículo.

La Constitución⁴ en su artículo 156, literal 25), dictamina también que será competencia del Poder Público Nacional el establecimiento de las políticas nacionales para la producción agrícola, ganadera, pesquera y forestal.

Código de Comercio de Venezuela

Por su parte el Código de Comercio establece en su artículo 200 que las empresas que se dediquen exclusivamente a la explotación agrícola o pecuaria, no podrán ser consideradas de carácter mercantil, por lo cual no

⁴ Constitución. (2000). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 5.453 (Extraordinario), Marzo 24, 2000.

quedan reguladas por dicho Código sino por disposiciones emanadas por el Código Civil, ya que las mismas no ejercen actos de comercio.

Asimismo, lo tipifica su artículo 5 cuando dice que “No son actos de comercios... Tampoco es acto de comercio la venta que el propietario, el labrador o el criador, hagan de los productos del fundo que explotan.”⁵

Código Civil de Venezuela

En vista de que las empresas dedicadas al sector agropecuario es decir, las unidades de producción, no son consideradas sociedades mercantiles sino de carácter civil, quedan reguladas por éste Código⁶, para lo cual dispone que tienen carácter jurídico y por lo tanto, capaces de obligaciones y derechos ante terceros.

En el caso de que la unidad de producción esté conformada por una sociedad quedarán implícitas en lo que establecen en sus artículos 1649 y 1651, en lo que respecta a la protocolización del contrato de sociedad de la misma y la forma de regular la sociedad respectivamente.

Código Orgánico Tributario

En éste Código le da la formalidad de contribuyente pasivos a las unidades de producción agropecuarias al hecho de establecer en su artículo 22, numeral 2), “En las personas jurídicas y en los demás entes colectivos a los cuales otras ramas jurídicas atribuyan calidad de sujeto de derecho.”, hecho este que se lo otorga la Ley de Impuesto Sobre la Renta al eliminar la exención de impuesto al sector agropecuario. Por consiguiente, y de

⁵ Código de Comercio de Venezuela. (1955). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 475 (Extraordinario), Julio 26, 1955.

⁶ Código Civil de Venezuela. (1942)

conformidad con el artículo 23 del citado Código⁷, el sector agropecuario deberá obligatoriamente pagar en carácter tributos y cumplir con los deberes formales impuesto por éste Código o por normas tributarias, como lo establecido también en el artículo 145 del mismo..

Cabe destacar que en este Código están reguladas las exenciones y exoneraciones tanto totales como parciales que podrá otorgar el Poder Ejecutivo a través de lo dispuesto en el Título II, Capítulo IX, desde el artículo 73 al 78, por lo que se pudiera dar el hecho de que el sector agropecuario pasara de un estado de exoneración parcial a un estado de exención total, tal como estaba antes de la reforma de la Ley de Impuesto Sobre la Renta de 1999.

Ley de Impuesto Sobre la Renta

Es de hacer notar, que antes de la reforma de la Ley de Impuesto Sobre la Renta en octubre de 1999⁸, el sector agropecuario estaba exento totalmente del pago de impuesto de conformidad al artículo 12 de la derogada Ley I.S.L.R., específicamente en su numeral 13, el cual expresa “Los productores agrícolas, pecuarios, pesqueros o forestales por los enriquecimientos a nivel primario.”⁹

Sin embargo, en la Ley vigente se excluyen del beneficio de la exención al sector agropecuario en vista de que en el artículo 14 de dicha Ley no se plasman como entes exentos del pago de impuesto.

Este hecho obliga al sector agropecuario a llevar en forma ordenada y ajustados a principios de contabilidad generalmente aceptados, los libros y

⁷ Código Orgánico Tributario. (2001). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 37.305 (Extraordinario), Octubre 17, 2001.

⁸ Ley de Impuesto Sobre la Renta. (1999). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 5.390 (Extraordinario), Octubre 22, 1999.

⁹ Ley de Impuesto Sobre la Renta. (1994). Gaceta Oficial de la República de Venezuela, 4.727 (Extraordinario), Mayo 27, 1994

registros y demás obligaciones que establezca la Ley de Impuesto Sobre la Renta de conformidad a su artículo 91, y las demás leyes especiales que lo determinen.

Ley de Impuesto a los Activos Empresariales

Esta ley, establece una exención de pago de impuesto al sector agropecuario al dictaminarlo en su artículo 3º, artículo este dedicado a las exenciones del impuesto, y en su numeral 3 expresa textualmente “Los productores agrícolas, pecuarios o pesqueros, por los activos invertidos en tales actividades, cuando sean realizadas a nivel primario.”¹⁰

Bases Conceptuales

Actividad: Conjunto de operaciones o tareas propias de una persona o entidad. Desde el punto de vista de la economía, comprende aquella parte de la actividad humana encaminada a la producción e intercambio de bienes y servicios.

Agotamientos: Constituyen el registro anual por desgaste o involución de los semovientes de producción (vacas y toros reproductores). Símil de la depreciación de activos conocidos en el medio contable. A diferencia de esta última, el agotamiento incorpora conceptos fisiológicos, biológicos y agroecológicos a los cálculos de las cuotas de desgaste en virtud de la condición de viva de los semovientes.

¹⁰ Ley de impuesto a los Activos Empresariales. (1993). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 4.654 (Extraordinario), Diciembre 1º, 1993.

Becerro(a): Cría del ganado vacuno, nominación técnica que se otorga a las crías desde su nacimiento y mientras dependan directamente de la leche materna. Sinónimos: orejanos, pegados, mamones. Las crías se denominan becerros desde su nacimiento y hasta el destete. Se consideran semovientes no agotables, es decir, en evolución.

Beneficio: Resultado positivo obtenido en una transacción económica cuando el costo de un bien o servicio es inferior a su precio de venta.

Beneficio Económico: Cifra que se obtiene deduciendo de los ingresos los gastos generados por la operación normal de la empresa, es decir, el costo de las ventas, los gastos antes de resultados extraordinarios, los gastos financieros y los impuestos.

Bestias: Son todos los semovientes no destinados a la producción de crías sino al trabajo en el hato, son considerados semovientes de trabajo. Ejemplo: caballos, yeguas, burros, mulas, potros, bueyes, búfalos de tiro y cualquier otro animal que cumpla funciones complementarias para el hombre.

Calentadores o Retajos: Son toros adultos no castrados pero vasectomizados, es decir, con una desviación provocada del pene. Se utilizan para detectar celos en las hembras adultas en las explotaciones de inseminación artificial. Se proveen de un collar con una bola de pintura y cuando tratan de montar una hembra (detección de celo) pintan la parte final del lomo de esta y permite al hombre saber qué vacas o novillas están en celo para inseminarlas y asegurar la preñez por inseminación. Son considerados semovientes de trabajo.

Capital de Explotación: Está constituido por el valor de la maquinaria, equipos y semovientes.

Capital Fundiario: Está compuesto por el valor de la tierra y sus mejoras, edificaciones, construcciones e instalaciones.

Capital Total Tangible (CTT): Es la suma de los valores del capital de explotación y del capital fundiario.

Carga Animal: Es la cantidad de unidad animal (U.A.) que puede sustentar una unidad de superficie durante un año.

Centro de Costos: Cuentas puentes o de tránsito, donde se acumulan los costos de producción o gastos directos de explotación antes de ser incorporados a los inventarios de ganado correspondientes. Se abren a nivel de los Activos.

Contabilidad: Rama de la ciencia empresarial que estudia la manera de producir información en términos cuantitativos acerca de los resultados, costos y estructura financiera, es decir, acerca de la realidad económica pasada y presente de las unidades en que se organiza la realidad económica: empresas, organismos públicos, nación, etc.

Costo: Precio pagado o solicitado para la adquisición de bienes o servicios. Precio o gasto de elaboración de un producto.

Costo Directo: Costo que contribuye a la producción de cualquier bien o servicio (por ejemplo: trabajo, materias primas).

Costo Estándar: Costo predeterminado basado en el importe al que deberían ascender los costos de producción de un bien o servicio en el futuro y en el caso de que, dado un volumen de actividad, se produjeran determinadas condiciones de producción consideradas como posibles y

deseables. Se distingue de los costos reales o históricos en que éstos son los incurridos en el proceso de producción.

Costo Fijo: Es el costo que para un periodo y escala de producción determinados no varía en su totalidad, sino que se hace progresivamente más pequeño por unidad de producto a medida que el volumen de producción aumenta.

Costo de Oportunidad: Mayor rentabilidad y/o valor intrínseco o menor precio que podría haber proporcionado otra alternativa de acción.

Costo de Producción: Costos devengados durante un período determinado en el proceso de transformación. Incluye la mano de obra directa, el consumo de materias primas y los gastos generales de fabricación.

Costo de Reemplazo: Precio que se debe pagar para reemplazar un activo por otro de similares características. Valoración de un activo según el precio que supondría su renovación, sin tener en cuenta la depreciación sufrida.

Costos Totales: Suma de los costos fijos, variables y semivariables de producción de un bien o servicio.

Costo Variable: Costo que se modifica en función del nivel de producción, a diferencia del costo fijo. Por ejemplo, el costo de materias primas, de mano de obra directa y de energía humana, etc.

Desgravamen: Derecho a sustraer de la renta gravable una cantidad determinada.

Equivalente Hombre: Medida de referencia equivalente a un trabajador fijo en la unidad de producción durante un año o al pago de 300 jornales de

trabajo eventuales.

Estándar: Patrón, modelo utilizado para medir la cualidad de alguna cosa o el rendimiento de algún proceso.

Exención: Dispensa total o parcial de la obligación tributaria otorgada por la ley.

Exoneración: Dispensa total o parcial del pago de impuestos otorgado por el Ejecutivo Nacional.

Formato: Forma de presentación predeterminada de caracteres, número de páginas, líneas etc.

Ganancia Neta: Contiene la remuneración de capital del empresario. Para ésta investigación es el valor de lo producido menos los costos totales.

Gestión Administrativa: Enfoque que utiliza la manipulación de un grupo o de las fuerzas de una organización, tanto tangibles como intangibles, para alcanzar los objetivos que se han definido.

Hectárea: Unidad de área generalmente utilizada en el agro venezolano, equivale a 10.000 metros cuadrados.

Insumo: Es cada uno de los bienes y servicios empleados en producción. Se clasifican en: Factoriales (Mano de obra y Capital) y no factoriales (Bienes no durables y servicios que se sumen durante el proceso productivo).

Maute(a): Cría del ganado vacuno, nominación que se otorga a las crías desde que termina la lactancia (destete) y hasta las etapas finales de su

crecimiento óseo (más o menos 350 Kgs.) . De manera que las crías se denominan mautes(as) desde el destete y hasta los 350 Kgs. aproximadamente. Igual que los becerros se consideran semovientes en evolución.

Novillo(a): Cría del ganado vacuno, nominación que se otorga a las crías desde que comienza su engorde al presentar una rata mayor que le da su crecimiento óseo y hasta que logra su peso corporal óptimo para la matanza (macho) o parto (hembra). En el caso del macho esta denominación es características de ejemplares castrados o capados (sin testículos) machos no castrados se denominan toros de engorde, pero su función en el hato es la misma: la venta para el consumo humano. Los novillos o toros de engorde se denominan así desde los 350 Kgs de peso y hasta su salida del fundo. Se consideran semovientes para la venta. En el caso de la hembra se conserva la denominación de novilla hasta que ocurra el parto, momento en el cual su denominación cambia a vaca.

Producción: Creación de un bien o servicio mediante la combinación de factores necesarios para conseguir satisfacer la necesidad creada.

Producto Bruto: Es el valor de la producción menos los insumos factoriales.

Producto Neto: Es el valor del producto bruto menos las depreciaciones.

Productividad: Para una unidad económica determinada, indicativo del uso y aprovechamiento, es decir, del rendimiento que se obtiene de cada factor de producción. Se mide mediante el cociente entre la cantidad total de producción de un bien o servicio y la cantidad de un determinado factor utilizado en su producción. El grado de productividad se traduce en competitividad dentro del mercado; así, si la productividad conseguida es muy alta, se ocupará una posición mejor que la de los competidores.

Rebaja: Derecho a sustraer directamente del impuesto a pagar una cantidad determinada.

Registro: Es el conjunto de formatos relacionados entre sí y en los cuales se puede anotar toda la información contable sobre el movimiento de una empresa, se denomina sistema simple de cuentas. Los más utilizados son: de caja o efectivo, bancos, ventas, control de anticipos recibidos, compras, gastos de fabricación, gastos de administración, gastos de venta, prestaciones sociales, registros generales, registros computarizados, registro de control operativo.

Registro computarizados: Son los llevados por empresas especializadas o particulares donde se va recopilando por medio de computadoras toda la información que se obtenga dentro de la finca para luego procesarla y sacar los resultados en cada caso, para poder obtener datos concluyentes a la producción como: eficiencia, productividad, etc.

Rentabilidad: Capacidad para producir beneficios o rentas. Relación entre el importe de determinada inversión y los beneficios obtenidos una vez deducidos comisiones e impuestos. La rentabilidad, a diferencia de magnitudes como la renta o el beneficio, se expresa siempre en términos relativos.

Rotación de Capital: Es la relación entre el valor de la producción y el capital total tangible.

Sistema: Conjunto integrado por elementos que interaccionan de forma lógica y dinámica. La influencia ejercida sobre alguno de los elementos del sistema le afectará globalmente debido a la interrelación entre los elementos, que busca la autorregulación o equilibrio del propio sistema. Si el sistema

recibe influencias del mundo exterior, se trata de un sistema abierto, en contraposición a un sistema cerrado

Sistema de Costos: Conjunto organizado de criterios y procedimientos para clasificar, acumular y asignar costos a productos, actividades, centros de costo, centros de beneficios, departamentos, etc., con el objetivo de procurar la información necesaria para la planificación, gestión y control de las actividades.

Sistema de Costos Directos: Método de costeo en el cual sólo los costos que tienden a variar con el volumen de producción se cargan como costos del producto.

Sistema de Costos Estándar: Sistema diseñado fundamentalmente para el control de costos de los procesos consistente en estimar el costo de fabricación de un producto, empleando costos de producción predeterminados científicamente, que representan los costos en que se debería incurrir con un rendimiento adecuado de los diferentes elementos de producción. Introduce el concepto de desviación, es decir, la diferencia entre un costo real y su correspondiente predeterminado, calculada en función de los parámetros a controlar.

Sistema de Costos por Procesos: Procedimiento para la designación de costos y márgenes de los productos, consistente en acumular los costos de cada departamento o centro de producción durante un período de tiempo y distribuirlos entre todos los productos fabricados en dicho período. Se emplea en industrias en las que existe un proceso de producción continuo y se basa en la segmentación del flujo productivo en centros de producción.

Sistema de Costos Reales: Por oposición al sistema de costos estándar, práctica de determinación de costos y de valoración de existencias que se

basa en los costos reales. En este sistema de costos, también denominados históricos o a posteriori, el costo de producción se registra a medida que se va realizando. En el caso de los costos directos tanto de materiales como de mano de obra, éstos se imputan directamente a los productos. El punto clave es la imputación de los costos indirectos de fabricación, los cuales no guardan una relación con el nivel de producción, lo que provoca que el costo unitario oscile de un período a otro según la variabilidad de la producción.

Sistema de Información: Es un conjunto de métodos, técnicas y procedimientos eficaces que capturan, organizan, seleccionan y examinan los datos provenientes de las transacciones y operaciones efectuadas dentro de la empresa y que posteriormente se presentan en forma de informe a la gerencia la cual es utilizada para la toma de decisiones.

Sistema de Información Agrogerencial: Es un conjunto de métodos y procedimientos que organizan y examinan todas las operaciones efectuadas en una unidad de producción agrícola, la cual permitirá a la gerencia tomar decisiones acertadas.

Superficie Total: Es el área geográfica de la unidad de producción

Superficie Utilizada: Es aquella parte de la superficie total que ha sido desarrollada en el proceso productivo. Sirve de asiento a la producción. Está directa e indirectamente dedicada al logro de productos agropecuarios. (Superficie productiva)

Superficie Cultivada: Es la parte de la superficie utilizada o productiva, de dedicada a la explotación de pastizales.

Toretos: Son mautes machos seleccionados para cumplir función de toro reproductor en el futuro, se clasifican como semovientes no agotables hasta

que alcanzan la madurez fisiológica para la reproducción y son considerados luego como toros reproductores.

Toros Reproductores: Machos destinados a la monta o reproducción. Permanecen con las vacas y novillas adultas para conseguir la preñez de estas. Se consideran semovientes de producción.

Unidad de Producción: Realización de una unidad o serie de un producto completamente acabado, antes de su ensamblaje con otro, o de la adición al mismo o de otros materiales. En el agro, área física donde se lleva a cabo el ciclo de producción, puede estar constituida por una finca, fundo, conuco, granja, o hato o por varios de estos. Cuando está constituidas por varias se considera unidad de producción única si en todas ellas se lleva a cabo un solo ciclo productivo y se consideran unidades de producción por separado si en cada una de ellas se maneja un ciclo de producción distinto. En el primer caso se requiere el manejo de una sola contabilidad y en el segundo de tantas contabilidades como unidades de producción existan.

Unidad de Tracción (U.T.): Es el equivalente a la tracción desarrollada por un caballo de tiro. Se considera que 5 caballos de fuerza del motor (H.P.) equivalen a una unidad de tracción.

Unidad Animal (U.A.): Es una unidad estándar utilizada en la administración rural que toma como base la cantidad de alimentos que consume un animal. Una vaca adulta equivale a una U.A., a los demás animales se les da el valor que corresponde según su comparación con la vaca adulta que sirve de patrón. (Ver Anexo N° 3).

Vacas: Son las hembras adultas en producción, han parido y por lo tanto pueden estar lactando, son consideradas semovientes en producción.

Valor de la Producción: Para fines de esta investigación, es el valor expresado en bolívares (Bs.) de los productos leche y carne vendidos durante el ejercicio anual analizado.