

CAPÍTULO I

EL PROBLEMA

Planteamiento

Parte de los efectos de la globalización en los mercados internacionales es la consecutiva presencia de novedosas herramientas gerenciales, tecnológicas y de información, dando continuos giros a los escenarios donde las organizaciones se debaten en un proceso de supervivencia. Es así como los sistemas de información se ven afectados por la obsolescencia, dejando de proporcionar información útil. Conviene que los gerentes de hoy logren determinar las debilidades o restricciones presentes en su sistema de información, su incidencia en el proceso productivo, en las unidades de la organización, y sobre todo su repercusión en el costo de los bienes o servicios ofertados, a ésto se refiere Romero (1998), apuntando que se trata de detalles cualitativos y cuantitativos.

En momentos de alta competitividad con la presencia de fuertes procesos de globalización, se hace necesario el uso de nuevas herramientas para determinar el costo de los bienes o servicios ofertados por las organizaciones, motivo por el cual la información que brinda la Contabilidad de Costos ha tomado un papel protagónico como base fundamental en la toma de decisiones; aparecen nuevos enfoques, que permiten gerenciar los costos de manera eficaz y productiva, tal es el caso de la *Gerencia Estratégica de Costos* (GEC), alineada en el análisis de los costos sobre la base de mecanismos estratégicos argumentados razonablemente, que permiten tomar decisiones enfocadas a mantener ventajas competitivas sostenibles.

Visto de esta manera el panorama empresarial, es oportuno decir que el motor de la economía actual es la información veraz y objetiva. Los pilares de la vieja actividad económica cedieron ante el advenimiento de compañías de alta tecnología y de sistemas de información más eficientes, por lo que las estructuras contables

tradicionales se han vuelto obsoletas ante la imperativa necesidad de medir y valorar con mayor eficacia los procesos de rentabilidad.

Gerenciar costos en los escenarios cambiantes da lugar a la “combinación de tres temas fundamentales, cada uno de los cuales se tomó de las publicaciones de gerencia estratégica: análisis de la cadena de valores, análisis de posicionamiento estratégico y análisis de causales de costos” (Sank y Gonvidarajan, 1998, p.15), combinación que proporciona un estudio muy diferente de los costos, a los que tradicionalmente se efectúan.

También entre los modelos o paradigmas que enfrentan las organizaciones actuales se encuentra la contabilidad de gestión y dentro de ella el control de gestión, según Castello (1991), ésta propone un modelo integrado de control de gestión como un conjunto de procesos que parten de las principales áreas claves dentro del sistema organizacional con el fin de diseñar indicadores y estándares basados en los planes y programas estratégicos formulados por la organización. Tales indicadores cuantitativos y cualitativos son medidos a través de índices confiables de desempeño, gestionados por cuadros de mando que garantizan un monitoreo efectivo para el cumplimiento de los objetivos del sistema.

La tendencia moderna orientada a la utilización de la contabilidad de gestión o dirección, se atribuye al control y la reducción de costos. Al respecto las técnicas de gestión, son los procedimientos utilizados para el uso óptimo de los recursos (Osorio, 1998), dado que la función de costeo es la de administrar costos y buscar mejoras continuas en la empresa (Ramírez, 1997); es decir son criterios enmarcados dentro de la contabilidad de gestión y la administración de costos, los cuales identifican las actividades innecesarias, para disminuir costos producidos por las ineficiencias, e incrementar a la vez la calidad, tanto en las actividades de producción como en las de comercialización. Estas herramientas son adoptadas por las empresas que desean alcanzar y mantener ventajas competitivas a partir de la reducción de costos y de diferenciación (Ramírez, 1997). Algunas de las herramientas de la contabilidad de gestión son: Justo a Tiempo, Costo por Objetivo, Teoría del Valor y la Cadena de

Valor, Costeo Basado en Actividades, Administración Basada en Actividades, Calidad Total, y otras (Osorio, 1998).

Respecto al Costeo Basado en Actividades (ABC), el mismo es un instrumento destinado a solucionar algunos de los problemas de la empresa moderna, pues fundamenta su análisis mirando hacia el mediano y largo plazo, y considera como objetivo de análisis las distintas actividades que realiza la empresa, profundizando su estudio en los impulsores de costos de cada una de esas actividades, adoptando el carácter de herramienta para la reducción de los costos, el cual surgió a partir de la década de los 80', y que ha contribuido con el logro de mejores niveles de rentabilidad y competitividad en las organizaciones, gracias a los avances logrados por dicho sistema en materia de asignación y cálculo de los costos de producción.

En materia del cálculo de los costos de producción, específicamente, en el sector agropecuario surgen grandes polémicas en ¿cómo imputar los costos al producto final?, y cuando la producción ganadera es de doble propósito ¿qué producto ocasiona los costos?, y ¿qué procesos o actividades los demanda?; ello se debe a que en el caso particular de los costos en ganaderías de doble propósito¹ según la opinión de expertos como Mendoza (2001), su prorrateo entre la leche y la carne es improcedente, pues bajo una perspectiva lógica simple la leche existirá si existe una cría y aún más si la cría en su proceso de crecimiento durante la lactancia deja leche para el ordeño. Este criterio sostiene que los insumos, o los costos de producción conjunta, son realmente consumidos por la cría que está en el vientre o por la cría que esta en lactancia, mas no se define claramente un consumo de recursos o costos para la obtención de la leche, ya que esta última también es consumida por el becerro y transformada en carne. Este criterio es definitivamente aceptable y sencillo para aquellas empresas cuyo objeto de costo protagónico sea la carne, en procesos de ceba y engorde, mas no en el caso de la leche la cual es obtenida a través de procesos distintos como lo es el ordeño.

¹ Se entiende por ganadería de doble propósito, aquella producción ganadera de donde se genere leche y carne, los cuales pueden ser considerados por la contabilidad de costos como productos conjuntos.

Por el contrario, en casos de ganadería de doble propósito, el asumir una posición pasiva ante esta problemática, con un cálculo inadecuado de costos al producto leche, es aceptar impuestos sobre la base de utilidades indebidamente calculadas en este producto, sin objetar en base a una visión distinta del prorrateo de los costos; dado que si se imputan la mayoría de costos de producción a los procesos cuyos productos permanecen en proceso por varios periodos (inventariados como ganado en ceba o engorde) sin generar ingresos, se estaría generando una renta gravable en materia de impuesto sobre la renta poco razonable, ya que se estarían considerando grandes ingresos obtenidos periódicamente por la venta de leche a la cual no se le imputa costo alguno. A la anterior situación de costeo y cálculo de utilidades, se le adiciona el caso del ganado hembra, en las cuales se invierten una gran cantidad de recursos durante toda su vida y pasan a formar parte del proceso productivo como activos fijos, es decir, son capitalizados, aunque generan a su vez costos de depreciación durante su etapa reproductiva. Por ello, se afirma que el cálculo inadecuado de costos en los casos de producción ganadera de doble propósito ocasiona a los productores fuertes erogaciones en la cancelación de impuestos por rentas calculadas sobre una base muy poco razonable.

Es decir, si se acepta este planteamiento como valedero, sensato y definitivo se estaría aceptando la venta de la leche como un ingreso aislado, el cual no es contrastado con costos. Lo anterior es una grave situación para aquellas explotaciones de doble propósito cuyo principal sustento, y por tanto gran porcentaje en costos, se relaciona más con la obtención de la leche; pues su renta líquida es calculada incorrectamente, la determinación de las cargas tributarias tampoco serían calculadas con base cierta, ya que la mayor parte de los costos generados en la obtención de la leche no se consideran.

Caso contrario sucede, si se maneja un sistema de costos basado en las actividades (ABC) y no por procesos, ya que las actividades serían las que imputarían los costos al objetivo de costo, es decir, se le asignarían correctamente costos a la leche y a la producción de carne de acuerdo a la cantidad de actividades que demande

actividades concernientes al ordeño están claramente definidas y a través de ellas los costos pueden ser imputados, tal vez no con la exactitud que se quiere pero sí con la rigurosidad que amerita. Siempre ha existido polémica sobre la arbitrariedad con que algunos métodos de la contabilidad de costos imputan costos indirectos² a los productos, por lo que es pertinente un sistema de asignación de costos adecuado a las necesidades específicas de la empresa, donde la imputación de los indirectos sea mucho más rigurosa, a la vez que actúe en la planificación y control de costos.

Tal como se planteó, la localización de los mercados y las exigencias de los clientes obligan a las organizaciones a disponer de la información necesaria para hacer frente a las decisiones coyunturales, siendo éste sistema una herramienta que permite la asignación y distribución de los diferentes costos indirectos de acuerdo a las actividades realizadas, identificando el origen del costo por actividad; no sólo para la producción sino también para la distribución y venta, contribuyendo en la toma de decisiones sobre líneas de productos, segmentos de mercado y relaciones con los clientes. Además el ABC, como herramienta de la contabilidad de gestión, contribuye a la mejora continua dentro de la organización no sólo en cuanto al proceso de determinación de costos sino del proceso productivo, de comercialización y distribución de los productos.

Según Horngren, citado por Rincón (2000, p. 60) “en los Estados Unidos el 36% de las Empresas encuestadas utilizan ABC y que de esas, el 25% lo usan para reemplazar el sistema actual de contabilidad de costos, y las otras para análisis fuera de su sistema de contabilidad”. Así mismo Horngren sostiene, que de una encuesta aplicada a las empresas canadienses el 14% de las entrevistadas habían implantado el sistema ABC, mientras que un 76% de las encuestadas confirmó que era un sistema complementario; sostuvo que los problemas más frecuentes presentes en las empresas Canadienses, en el diseño e implantación del ABC fueron: dificultades en la definición de las actividades, dificultades en la selección y medición de los

² Es importante señalar que en la contabilidad ganadera tradicional gran cantidad de los costos de producción son considerados indirectos (mano de obra, costos de mantenimiento, depreciaciones de instalaciones) respecto a los objetos de costos (inventarios de ganado y leche)

impulsores costos y por ultimo menciona las dificultades para vender el costo ABC a los empleados de la firma.

Para Rincón (2000) en Venezuela, la difusión y aplicación del sistema ABC es muy reciente y su implantación en las empresas podría hacerse en paralelo al sistema que la empresa maneje al momento de implantarlo; según su opinión, el ABC se implementaría en primer lugar como un sistema de gestión independiente, más que como un sustituto del sistema actual, el cual seguiría siendo aceptable para los auditores y para terceros.

Ciertamente, las herramientas de la contabilidad de gestión, tal como lo propone Royero (2006), incluyendo el ABC, maneja una serie de factores críticos de éxito para cada área clave del negocio, así como una lista de indicadores que miden el alcance de los objetivos organizacionales y, sin duda alguna, un eficiente manejo de los recursos y de costos. La presente investigación tiene origen precisamente en este contexto de avance y revolución en la gestión empresarial, el cual ha sido experimentado por una del sin número grupo de empresas que mueven la orbe de las organizaciones en Venezuela y en el mundo entero, y surge la necesidad de hallar una herramienta útil en la administración de los costos en empresas dedicadas a la producción pecuaria de doble propósito, herramienta que a través del manejo de un conocimiento epistémico y funcional logre contribuir a la optimización de recursos, a la mejora en la selección de los cursos de acción y en fin al logro de los objetivos de la empresa, además de canalizar y permitir un cálculo razonable de su costo de producción.

Producto de las dificultades para el diseño e implantación mencionadas para el ABC, como la dificultad en la definición de actividades, en la selección y medición de los impulsores costos, y su estudio minucioso, en la presente investigación se tomó como caso el estudio de Agropecuaria el Lago, S.A. (AGROLASA); es decir, la decisión de tomar el sistema de costos ABC como herramienta útil en la determinación razonable de los costos de producción para empresas ganaderas de doble de propósito, en el caso específico de AGROLASA, surgió en función de la necesidad de la empresa y en virtud de la complejidad y detalle que presenta el

sistema ABC, el cual debe ser diseñado y adaptado a una realidad específica, considerando, lo afirmado por Michael Porter (1985), que cada organización tiene su propia cadena de valor.

AGROLASA, es una empresa ganadera de doble propósito dedicada a la producción de leche cruda y ganado en pie, considerado este rubro ganadero como prioritario y elemental en la alimentación de la población. Siendo pionera en el ramo, AGROLASA ha desarrollado técnicas altamente especializadas en el tratamiento genético de las especies bovinas con las que desarrolla su proceso productivo a través de novedosos métodos zootécnicos; sin embargo, esta empresa no sólo se ha interesado en irrumpir en el campo de las ciencias naturales, actualmente se sirve de los conocimientos de las ciencias sociales en el ámbito de la economía, la contabilidad y la administración a fin de encaminar la organización a un éxito ineludible en pro del colectivo.

Una empresa de este tipo, logra brindar a la sociedad venezolana y del mundo, productos alimenticios vitales para su supervivencia, estos productos son de primera necesidad en la cesta básica alimentaria del ser humano, es por ello que su competitividad en el mercado actualmente se encuentra en óptimo funcionamiento como organización, y avanza a una velocidad galopante gracias a la aplicación de metodologías que la conllevan a la construcción de conocimiento científico (M. Rumbos, [Gerente de Planificación y Asesora de Negocios de AGROLASA] entrevista personal, Septiembre 23, 2005).

Ciertamente, AGROLASA con el objetivo de satisfacer las necesidades de los consumidores con productos de calidad e incrementar el bienestar socioeconómico de la región, se sirve de la utilización de los conocimientos más recientes y de la aplicación de tecnologías más modernas en las diversas áreas de la empresa, busca propiciar la investigación y el mejoramiento de técnicas actuales para la creación de tecnología nacional, investigando las necesidades del mercado para la obtención de productos competitivos. Es así, como ha logrado iniciar hoy la implementación del modelo de control de gestión, no obstante, para poder desarrollar un efectivo control

de gestión³ amerita una formulación expedita de un sistema de costos que sirva de herramienta útil para el análisis de los costos y el seguimiento de las actividades, al representar estas un factor relevante para el desarrollo y resultado final de la gestión empresarial. Es decir, AGROLASA, al igual que cualquier otra unidad de explotación ganadera de doble propósito, en su afán por desarrollar y mantener ventajas competitivas en el mercado, necesita determinar acertadamente los costos de sus productos, lo cual sólo puede ser posible mediante la reestructuración del procedimiento de cálculo del costo de producción a través de un sistema ABC.

A partir de lo anterior surgió la siguiente interrogante de investigación:

¿Cómo diseñar un sistema de costos basado en actividades (ABC) para la empresa Agropecuaria el Lago, S.A. (AGROLASA)?

Objetivo General

Diseñar un modelo de contabilidad de costos basado en las actividades para empresas agropecuarias de doble propósito, específicamente para la Agropecuaria el Lago, S.A., que contribuya al expedito cálculo de sus costos y a la mejora continua de la organización en condiciones superiores a los sistemas de costos convencionales utilizados.

Objetivos Específicos

- Describir el proceso productivo de la Agropecuaria el Lago, S.A.
- Identificar las actividades realizadas por la Agropecuaria el Lago, S.A., en su proceso productivo.
- Describir el sistema de contabilidad de costos actual de la Agropecuaria el lago, S.A., y su estructura de costos según su proceso productivo.

³ El modelo de control de gestión es un conjunto de estrategias focalizadas a diversas áreas claves del negocio, tales como: producción, servicios, compras, RRHH y contabilidad entre otras, para lograr así una amplia perspectiva de la situación de la organización

- Identificar la relación existente entre los costos y las actividades desarrolladas por la Agropecuaria el lago, S.A., mediante los inductores de costos.
- Identificar los objetos de costos de la Agropecuaria el Lago, S.A., de acuerdo a sus necesidades de control y toma de decisiones.
- Identificar la relación existente entre las actividades y los objetos de costos de la Agropecuaria el lago, S.A., mediante los inductores o impulsores de actividades.
- Plantear el proceso de cálculo del costo total de producción de los diversos rubros pecuarios producidos por la Agropecuaria el Lago, S.A., bajo el sistema ABC.

Justificación

Dentro del mundo de los negocios el cálculo de los costos para las empresas es de suma importancia, de allí lo radical de diseñar un modelo que le brinde información precisa a la empresa sobre la cual la toma de decisiones las conduzcan al éxito, tales modelos son los que en realidad determinan la viabilidad del negocio, pues a través de ellos se puede fijar el grado de productividad y eficacia en la utilización de los recursos. Es por esta razón que un modelo de costos no puede basarse solamente en asignar los costos sobre un factor determinado, a la larga ello puede ser insignificante o poco representativo de lo que en realidad simboliza para la empresa; a causa de esto los modelos de costos tradicionalmente aplicados en los últimos tiempos han perdido validez, ya que la eficiencia productiva no se remite únicamente a la maximización de la producción y a la minimización de los costos, un modelo de este tipo debe aplicarse a la formación de la cadena de valor de la empresa, distribuyendo los costos de la manera menos arbitraria posible (Hicks, 1998).

La anterior situación, justifica en parte el diseño de un sistema ABC como un modelo que pretende establecer un conjunto de acciones para la creación de valor empresarial y no sólo un modelo de cálculo de costos por actividades; según Hicks, (1998), el ABC se constituye un instrumento fundamental de análisis

y reflexión estratégica tanto de la organización como del lanzamiento y explotación de nuevos productos, por lo que su campo de actuación se extiende desde la concepción, producción e incluso diseño de cada producto hasta su explotación definitiva.

Esta investigación, también, pretende dar solución a inquietudes y debilidades que la organización AGROLASA enfrenta actualmente como demandante de información necesaria hacia su posicionamiento internacional. Es decir, AGROLASA presenta urgentes necesidades de mejorar la imputación de los costos en ganaderías de doble propósito, por las consecuencias fiscales expuestas, lo cual ha sido ampliamente discutido por la alta gerencia de AGROLASA y encargados de la toma de decisiones en la materia. Es por ello que la presente investigación ha sido aprobada y apoyada por sus representantes a través de la formulación de los objetivos de investigación antes señalados.

En otro orden de ideas, el sector agropecuario es un sector amenazado continuamente por los métodos y procedimientos contables; en su concepción genérica los métodos de la contabilidad ganadera tienden a una contabilidad general y direccionada a operaciones mercantiles de índole comercial, industrial y de transformación que se aparta de la naturaleza de las operaciones del sector agropecuario primario, lo cual amerita el diseño de sistemas o de procedimientos contables adaptados a sus propias realidades.

Por lo anterior, esta investigación posee *valor teórico*, pues permitirá a quienes consulten el manuscrito conocer una guía teórica para el diseño de un sistema de costos para empresas agropecuarias, especialmente dirigido al sector agropecuario con producción de doble propósito, lo que constituye un pequeño aporte al actual material bibliográfico y hemerográfico de la contabilidad de costos, que facilitaría y difundiría la comprensión, elaboración y uso del sistema ABC, en el desarrollo del proceso de enseñanza aprendizaje de la contabilidad de costos.

Igualmente posee *valor metodológico e implicaciones prácticas*, por cuanto los resultados de esta investigación podrían ser utilizados como guía por organizaciones públicas y privadas del medio agropecuario de la región, que

constantemente buscan los medio más idóneos para optimizar sus proceso productivo y de costos. También porque contribuirá a la solución de los problemas concretos, mencionados en la Agropecuaria el Lago, S.A.

También conviene acotar que esta investigación forma parte de las líneas de investigación del Postgrado en Ciencias Contables y de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales, de la Universidad de los Andes.

Delimitación

Tal como se indicó en el presente documento, ésta investigación se delimita principalmente al campo de la contabilidad de costos y de la contabilidad de gestión en la empresa Agropecuaria el Lago, S.A., la cual tiene como naturaleza del negocio la producción agropecuaria de doble propósito, la leche cruda y el ganado en pie. Específicamente, se delimita al estudio de un sistema de costo basado en las actividades para la mencionada sociedad mercantil, la cual tiene como domicilio fiscal la ciudad de Valera, específicamente en la Av. Bolívar, Sector la Plata, cuya explotación pecuaria se realiza en la vía de Mene Grande en el Estado Zulia.