

## **CAPITULO II**

### **MARCO TEÓRICO**

Posterior a la exposición del tema de estudio, es pertinente realizar una revisión de fuentes documentales relacionadas con el tema de investigación, así como definir un marco de referencia sobre el cual basar o diseñar el sistema de variables y la interpretación de los resultados obtenidos en la investigación. En el presente capítulo se presentan los antecedentes del estudio, las bases filosóficas, teóricas y las bases legales asociadas a las unidades de explotación agropecuaria y al sistema de costeo basado en actividades, como importante herramienta de la contabilidad de gestión.

#### **Antecedentes**

Han sido varios los investigadores de la ciencia contable dedicados a incursionar en la genealogía de los costos y dentro de esta gran cantidad de analistas, buena parte se ha interesado en dar una explicación lógica e interesante a la temática de los costos basados en las actividades, su objetivo ha sido demostrar la veracidad de un enfoque sustentado en que realmente son las actividades las que generan costos y no los elementos utilizados en la realización de un producto o servicio. Algunas de las investigaciones de mayor vinculación con el presente trabajo se presentan a continuación, a los fines de contribuir al logro de los objetivos del actual estudio, dada estrecha vinculación que los resultados presentan con la presente investigación.

Gómez (2004), desarrolló una investigación la cual tuvo por objetivo diseñar un sistema ABC para empresas comercializadoras y distribuidoras de productos perecederos, tomando como caso específico la empresa Jugos Mérida, C.A.; en dicha empresa los costos de comercialización y distribución aún no se habían determinado con precisión. Gómez, concluye afirmando que los sistemas ABC se han desarrollado para facilitar métodos precisos de asignación de los costos indirectos; según la

investigadora este sistema enfoca a las actividades cómo el elemento clave para el análisis del comportamiento de los costos en la organización seleccionada, relacionando los recursos con las actividades y procesos desarrollados en la empresa, mediante una serie de pasos metodológicamente establecidos por la teoría del Sistema ABC.

Igualmente Eslava (2004) desarrolló un diagnóstico del sistema de acumulación de costos utilizado por el sector ganadero bovino del Municipio Alberto Adriani del estado Mérida, en la cual concluyó que los sistemas de costos utilizados en el sector ganadero bovino no calculan adecuadamente los costos de producción, tampoco realizan cálculos adecuados para valorar los inventarios de los productos que generan (ganado en pie), los mismos son valorados al precio de mercado, razón por la cual dicho sistema de costos no reúne las condiciones necesarias para proporcionar información adecuada para la toma de decisiones. Dentro de las recomendaciones formuladas por Eslava destacan el diseño de un sistema de acumulación de costos por proceso dotado de un registro de inventario continuo capaz de acumular y reflejar los costos de producción en cada una de las fases del proceso de gestación, cría, levante y engorde, satisfaciendo las necesidades de información de la gerencia de las unidades de explotación ganadera.

También en la revisión bibliohemerográfica realizada se halló el Trabajo de Molina (2000), profesora de la Universidad de Los Andes, quien diseñó un modelo computarizado de costos basado en actividades (ABC) para uso didáctico, afirma la autora que a partir de la década de los 80' se impone fuertemente el ABC, como un instrumento destinado a solucionar todos los problemas de la empresa moderna, ya que este sistema de acumulación de costos 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 o **cost driver**, de cada una de esas actividades, adoptando el carácter de herramienta para la reducción de los costos. Molina, presenta en su trabajo seis (6) etapas para el cálculo de los costos, las cuales se adaptan dentro de la propuesta presentada en este documento, Molina, al igual que Hicks (1998), autor de la guía sobre el cual se

enfoca el presente diseño, direcciona de manera similar las etapas para el diseño del sistema ABC.

El trabajo de Molina se considera como investigación precedente por sus argumentos y afirmaciones. Cabe destacar entre sus afirmaciones que para diseñar el mapa de actividades se requiere primeramente, la identificación de las distintas actividades que integran las operaciones que se realizan en el seno de la entidad empresarial en donde se desea implantar el Sistema ABC. Para ello, es apropiado, por ejemplo, comenzar con un plano de la planta de producción, de la ubicación de las oficinas, etc., y establecer a grandes rasgos el papel que desempeña cada función o área dentro de las mismas, procedimiento que fue aplicado en la empresa AGROLASA.

Entre otras de las investigaciones consideradas como antecedente se encuentra el trabajo de Rincón (2000), quien elabora una investigación documental y la presenta como un ensayo sobre los sistemas de costos: convencionales y actuales, dirigido a estudiantes y profesores, así como también para gremios y empresas interesados en el área. El documento engloba la evolución histórica de la contabilidad de costos, hace énfasis en los aspectos generales de los sistemas convencionales de costos como preámbulo para entrar en el sistema de acumulación de costos basado en las actividades, como herramienta de gestión, para luego entrar en una disertación sobre la gerencia basada en las actividades.

Para Rincón, el ABC es el criterio más racional del cálculo de los costos de los productos para la toma de decisiones estratégicas por parte de las empresas, ya que pretende asignar los costos directos y distribuir los costos indirectos a través de las verdaderas causas que generan los costos. Así mismo, menciona Rincón que los sistemas convencionales de costos reconocen como la única causal de costos al volumen, cuando en realidad hay múltiples causales. Según la investigadora, el análisis de la cadena de valor es un marco amplio en el cual el causal de costos sirve para entender el comportamiento del costo en cada actividad. Rincón, en sus conclusiones también atribuye a las condiciones actuales vividas por las empresas, un

escenario factible para la implementación del ABC, permitiendo un mayor control y reducción de los costos.

Por ultimo, es importante señalar del trabajo de Rincón, la atención que brinda a la Gerencia Basada en las Actividades (ABM), como un concepto desarrollado a raíz de la expansión de los principios del ABC.

Se consideró de igual manera como soporte para esta investigación, el trabajo de Carrizales, Paredes y Carriles (2000), quienes realizan un estudio para evaluar los procesos tecnológicos con variables claves de funcionalidad tecnológica en ganaderías de doble propósito en la zona de Santa Bárbara, del Municipio Colón en el estado Zulia. La investigación tuvo por objeto estudiar el funcionamiento tecnológico de 12 fincas doble propósito con modalidad de indefinidos en direccionalidad hacia la producción de leche, en una etapa previa, el estudio fue realizado estructuralmente, a un conjunto de 32 fincas, ubicadas en la misma zona, los investigadores aplicaron la metodología de *Diagnóstico Rápido de Perfiles Productivos y de Funcionalidad de Patrones Tecnológicos en Sistemas de Producción con Vacunos*, la cual contempla nueve aspectos: racionalidad económica e intencionalidad productiva del agente productor - evaluación del trabajo, calidad del rebaño, recursos alimenticios, ciclo de crianza del becerro, ciclo de levante post-destete, ciclo de vacas en producción y vacas secas, salud animal, organización del ordeño y calidad de los productos leche y carne; se discurre en el contenido de esa investigación con el propósito de ahondar en los procesos pertinentes a las ganaderías de doble propósito, complementada con la información suministrada por la empresa AGROLASA. De esta forma, es decir, manejando un concepto más amplio acerca del manejo del rebaño y de los ciclos productivos de doble propósito llevados a cabo en otras unidades de producción, se construyeron las bases para la identificación de actividades y centros de costos para el diseño formulado en la presente investigación.

Otra investigación considerada como antecedente en este documento fue la elaborada por Valitutto y Linares (2004), quienes estudiaron el sistema integral de manejo de una explotación de doble propósito; esta investigación fue realizada en las áreas productivas de la Agropecuaria el Lago, S.A., empresa sujeta a la presente

investigación. Los resultados de su investigación quedaron como sustento del archivo permanente de la empresa, aportes que también sirvieron de guía en la documentación preliminar para el estudio de las actividades y la determinación de los centros de costos de la propuesta aquí presentada, la misma presentó una descripción de las unidades de producción de la empresa, el manejo general del rebaño, los programas sanitarios aplicados por la empresa, y los sistemas de alimentación suministrados al rebaño. Es esta investigación también tuvo como resultado una especie de manual de procedimientos sobre el cual se realizó la definición de buena parte de las actividades realizadas por los centro de costos de levante, inseminación o reproducción, control sanitario y el de inversión y desarrollo, en el diseño del sistema ABC planteado para AGROLASA.

De la misma manera otros tantos más han dedicado su esfuerzo y dedicación a la investigación contable en el ramo de los costos, sólo que en este caso en particular se consideraran como referencia histórica o antecedentes las antes citadas.

### **Bases Filosóficas de la Ciencia Contable**

Se viven tiempos y espacios marcados por la simultaneidad de las irrupciones científicas y las eclosiones tecnológicas, concomitantes e interactivas, no sólo en todos los campos del conocimiento, sino también en las diferentes experiencias con las que se va tejiendo la trama de la existencia humana.

El progreso de la ciencia y de la tecnología se ha mantenido desde la segunda mitad del siglo XX, en un ritmo espectacular, donde los resultados de la investigación científica y tecnológica se han convertido en elementos normales en la vida diaria. Este proceso, que algunos especialistas han calificado de revolución científica y tecnológica, no ha hecho más que empezar y si no se producen novedades importantes, seguirá siendo una de las características de la civilización del nuevo milenio. Muchos son los campos en los que se pueden centrar los avances que se prevén: las ciencias de los nuevos materiales, la robótica o la tecnología de los

alimentos serían tal vez algunos de los principales, sin duda todos repuntan al saber, a la evolución del conocimiento, a la construcción de un nuevo intelecto (Záa, 2002).

La investigación contable, según Záa, como parte del mundo económico y social que envuelve al hombre no escapa de estos procesos, pues desde sus inicios ha estado inmersa en una veloz máquina de conocimiento: la mente humana, en donde ha experimentado grandes transformaciones que la han llevado desde una disciplina meramente utilitarista a una ciencia generadora de conocimiento. Esta ha sido tocada por los revolucionarios pensamientos de diversas ciencias tales como el pragmatismo y el materialismo. Los investigadores y practicantes de esta ciencia frente a la construcción del conocimiento asumen las posiciones básicas partiendo desde el racionalismo del giro cartesiano, el cual se fundamenta en la independencia de la razón humana, es decir, no se considera verdadero lo que se aparta de ella, hasta la reacción empirista donde se toma como base única de los conocimientos humanos, la experiencia.

Para Záa, gracias a estas tendencias revolucionarias del conocimiento y al aporte de la física clásica se ha configurado la linealidad tautológica de los postulados fundamentales de la contabilidad, hasta cuando Einsten descubre una nueva realidad.

Todas estas posiciones, de acuerdo a Záa, dieron origen al positivismo de Augusto Comte para el cual todo es preciso, con certeza admite solamente el método experimental; ésto le confirió la fuerza que hoy tiene los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, proporcionó métodos y formas de operar en la contabilidad, aun cuando otorgó forma de técnica y no de ciencia. Gracias al positivismo de Comte le debemos la excesiva objetivización, la cuantificación y medición de la contabilidad. Se puede concluir entonces que la ciencia contable ha sido fiel a los paradigmas creados por el positivismo.

Frente a esta realidad, la contabilidad como ciencia tiende a transformarse de una técnica utilitarista hacia un enfoque investigativo que contribuye a la construcción del conocimiento, todos estos cambios paradigmáticos han sido más acelerados por la significativa participación y contribución de la teleinformática, la

cual ha evolucionado con una pasmosa rapidez, producto de la aplicación de la teoría de los sistemas, el avance de la microelectrónica y la utilización de chip de silicio.

La investigación contable obtiene connotación institucional al igual que la investigación en general y se convierte en un instrumento vital para el desarrollo tanto económico como humano. Cabe entonces decir que la Ciencia Contable no se ha dejado reducir u opacar por la aparición de nuevas ideologías, por el contrario ha evolucionado a la par de todas ellas, pluridisciplinándose al asumir de tales evoluciones conceptos que le permiten explicar la naturaleza de su ser, el mundo de los negocios.

### **Bases Teóricas**

Continúa este documento con la presentación y contraste de algunas teorías y enfoques definidos por analistas en el ramo de los costos y de la contabilidad de gestión, a fin de discernir el porque del ABC como herramienta estratégica en la contabilidad de gestión dentro del sector agropecuario. Específicamente, se exponen las teorías que sustentan esta investigación, se citan documentos de una variedad de autores quienes hacen referencia en sus publicaciones a las estructuras de costos tradicionalmente utilizadas y al nuevo enfoque que brinda el sistema ABC.

La explicación de las bases conceptuales sirve de sustento para la presente investigación, es decir, para analizar el contexto en el cual se desarrolla la investigación. En este caso el fundamento teórico esta relacionado con la aplicación del método ABC y su viabilidad dentro de la contabilidad del sector agropecuario. Dado que el sistema de costos ABC viene a ser una herramienta de la contabilidad de gestión, esta sección se inicia con su definición y el esclarecimiento de la implicación que este paradigma tiene en el logro del éxito empresarial; así mismo, se diserta en el tema de la contabilidad de costos, su evolución histórica, el tratamiento dentro del sector agropecuario y las competencias legales que incumben dentro del manejo de la contabilidad de costos en el sector agropecuario venezolano. Así mismo se hace mención en este capítulo acerca de la contabilidad de gestión y los fundamentos

administrativos referentes a la cadena de valor de Michael E., Porter, quien introdujo este novedoso concepto en 1985, en su libro *Competitive Advantage* (Ventaja Competitiva), como pilar que sustenta el sistema ABC.

### ***La Contabilidad***

Gómez (1987) define a la contabilidad como una “disciplina científica dedicada a clasificar y resumir, en términos monetarios las transacciones mercantiles de un negocio u organización, e interpretar sus resultados” (p.1-1); igualmente Valera (2001), la resume como el arte de registrar, clasificar, y resumir de manera significativa y en términos monetarios, transacciones de carácter financiero, y la interpretación de sus resultados. De las anteriores definiciones, se puede extraer la siguiente: la contabilidad es una ciencia, arte y técnica que mide, clasifica, presenta e interpreta los resultados de las operaciones de las organizaciones a las partes interesadas.

La contabilidad ha sido abordada desde sus inicios con una perspectiva eminentemente práctica, llegando el tecnicismo de sus métodos a lograr adelantos insospechados; poco se ha hecho por sus aspectos teóricos, de allí de considerarla como una simple técnica. Al respecto se puede afirmar que lejos de ser una técnica por incluir registro y clasificación de transacciones que se reduce a un problema de procedimiento o de método, también incluye un problema de juicio reflejado en la interpretación verdadero objeto de la contabilidad, por tanto no es sólo una técnica.

Podría llegarse al acuerdo, de que la contabilidad es definida tanto como un conjunto de conocimientos razonados que estudia los hechos de patrimonio, con objeto, finalidad propia, y una metodología definida. Por otra parte, la contabilidad puede ser vista como una técnica dado la existencia de registros y clasificaciones de los hechos patrimoniales, bajo un conjunto de reglas y anotaciones sistemáticas de las transacciones de una empresa, donde es necesario la habilidad y talento, lo cual la hace reflejar simultáneamente como un arte.

La contabilidad tiene sus orígenes hace unos 5000 ó 10000 años atrás (Zaá, 2002). Los antropólogos indican que dicho origen tuvo que ver con la invención de la escritura, con el propósito de mantener un control de los bienes, su origen se remonta desde tiempos muy antiguos, cuando el hombre se ve obligado a llevar registros y controles de sus propiedades porque su memoria no bastaba para guardar la información requerida. Se ha demostrado a través de diversos historiadores que en épocas como la egipcia o romana, se empleaban técnicas contables que se derivan del intercambio comercial.

La contabilidad de doble entrada se inició en las ciudades comerciales italianas; los libros de contabilidad mas antiguos que se conservan provienen de la ciudad de Génova, datan del año 1340, y muestran que, para aquel entonces, las técnicas contables estaban ya muy avanzadas (Zaá, 2002). El desarrollo en China de los primeros formularios de tesorería y de los ábacos, durante los primeros siglos de nuestra era, permitieron el progreso de las técnicas contables en oriente.

Para Zaá, el inicio de la literatura contable queda circunscrito a la obra del monje veneciano Luca Pacioli titulada, *La Summa de Aritmética, Geometría Proportioni et Proportionalitá*, en donde se considera el concepto de la partida doble por primera vez. A pesar de que la obra de Pacioli, más que crear, se limitaba a difundir el conocimiento de contabilidad, en sus libros se sintetizaban principios contables que han perdurado hasta nuestro días. Fray Luca Pacioli, quien en el año 1494, estableció las bases de toda la teoría contable. Entre uno de los varios méritos que tuvo este monje, estuvo el de haber explicado en forma detallada los procedimientos que se debían aplicar para el manejo de las cuentas lo cual se conoce hasta hoy como la teoría de la partida doble o teoría del cargo y del abono.

El valor de los principios establecidos por el monje Fray Luca Pacioli ha trascendido hasta nuestros días, en el sentido de que todos los negocios recurren de alguna manera al registro de sus operaciones a través de la teoría de la partida doble.

La Revolución Industrial provocó la necesidad de adoptar las técnicas contables para poder reflejar la creciente mecanización de los procesos, las operaciones típicas de la fábrica y la producción masiva de bienes y servicios. Con la aparición, a

mediados del siglo XIX, de corporaciones industriales, propiedades de accionistas anónimos, el papel de la contabilidad adquirió aun mayor importancia.

La teneduría de libros, parte esencial de cualquier sistema, ha sido informatizándose a partir de la segunda mitad del siglo XX, por lo que, cada vez más corresponde a los ordenadores o computadoras la realización de estas tareas. El uso generalizado de los equipos informáticos permitió sacar mayor provecho de la contabilidad utilizándose a menudo el término procesamiento de datos; actualmente el concepto de teneduría ha decaído en desuso.

La contabilidad como se conoce actualmente, es el producto de toda una gran cantidad de prácticas mercantiles disímiles que han exigido a través de los años, el mejorar la calidad de la información financiera en las empresas.

El propósito de la contabilidad es proporcionar información financiera sobre una entidad económica. Quienes toman las decisiones administrativas necesitan de esa información financiera de la empresa para realizar una buena planeación y control de las actividades de la organización. El papel del sistema contable de la organización es desarrollar y comunicar esta información. Para lograr estos objetivos se puede hacer uso de computadores, como también de registros manuales e informes impresos.

De acuerdo a lo expresado por Redondo (1993), la finalidad de la contabilidad es suministrar, en momentos precisos o determinados, información razonada, en base a registros técnicos, de las operaciones realizadas por un ente privado. Para obtener esta finalidad:

1. Registra, en base a sistemas y procedimientos técnicos adoptados a la diversidad de operaciones que pueda realizar un determinado ente.
2. Clasifica las operaciones registradas, como un medio para obtener su fin.
3. Resume la información obtenida, resaltando los hechos más importantes ocurridos en el patrimonio.
4. Interpreta los resúmenes con objeto de proporcionar información razonada.

La contabilidad tiene aún varias funciones, amén de proveer los componentes de los estados financieros: entre aquellas podemos destacar su contribución al desarrollo

de ideas modernas sobre administración participativa, tales como: mejores políticas de operación; la formación y mejoramiento de controles a altos niveles de la administración; delegaciones claras de autoridad; presupuestos operantes desde su iniciación hasta su administración y cumplimiento a todos los niveles de responsabilidad; conciencia del costo a través de la organización; puntos de vista más precisos sobre costos alternativos a niveles básicos de operación, y más aún, establecimiento de mejores conductos de información dentro de la organización. Sin las técnicas proporcionadas por la contabilidad para ayudar en la dirección y coordinación ordenadas de los intrincados asuntos de las empresas comerciales de hoy, puede decirse que el desarrollo y el éxito de la operación lucrativa de una empresa comercial moderna, sería casi imposible.

### ***La Contabilidad de Costos***

La contabilidad de costos esta constituida como una parte de la contabilidad de gestión, la cual genera información sobre los detalles referente a los costos de fabricación de los productos que la empresas venden; también tiene fines externos al valorar los inventarios y calcular el costo de los productos vendidos, lo cual la hace formar parte de la contabilidad financiera (Backer, Jacobsen, y Ramírez, 1997).

La contabilidad de costos, es un subsistema de la contabilidad general, a la cual le corresponde la manipulación de todos los detalles referentes a los costos de fabricación para determinar el costo unitario de los productos elaborados. La manipulación incluye, clasificación, acumulación, asignación, y control de costos (Sinisterra, 1997).

El objetivo de la contabilidad de costos es asignar el costo unitario a cada artículo, proporcionando a la vez información para medir utilidades y valorar inventarios, para reflejarse en los estado financieros (Backer et al.1997). Al determinar el costo de producir y vender cada artículo o prestar un servicio, la contabilidad de costos, según Sinisterra (1997) y Backer et al.(1997), presenta otros objetivos simultáneos:

- ✓ Proporcionar información para fundamentar la planeación y la toma de decisiones; con dicha información se elaboran presupuestos y otros estudios económicos para tomar decisiones de corto y de largo plazo - ¿Qué productos fabricar?, ¿Se debe ampliar un departamento o reemplazar una máquina?, ¿Qué precios fijar?, ¿Producir o comprar?, ¿Cuánto producir? -.
- ✓ Obtener información para el control administrativo de las operaciones y actividades de la empresa (Backer et al.1997).

Hace algunos años, la contabilidad de costos tenía sólo el propósito de costear los productos, para valorar inventarios y determinar utilidades, dejando de recopilar, analizar y presentar información sustanciosa para optimizar la productividad de la empresa. Los grandes cambios a los que ha estado sujeta la empresa ha provocado que los sistemas tradicionales se hayan quedado obsoletos, es por ello que la contabilidad de costos moderna se inserta insustituiblemente en la contabilidad de gestión (Sáez, Fernández y Gutiérrez, 2004). La contabilidad de costos, debe contribuir con el mantenimiento e incremento de utilidades, mediante la compilación detallada de los elementos del costo de cada unidad de producto, que ayude a eliminar desperdicios e ineficiencias, así como aportar información sobre los cambios de los costos de los elementos para la toma de decisiones alternativas (Gómez, 1990). En otras palabras, muchos empresarios afirman que la información de costos es un instrumento para incrementar la eficiencia de las operaciones, específicamente utilizada para: controlar costos, fijar precios y establecer políticas de operación.

Actualmente, también se maneja el término administración de costos, el cual puede ser asemejado al de la contabilidad de gestión, por cuanto incluye todas las acciones por las que los administradores procuran satisfacer a los clientes, al mismo tiempo que reducen y controlan continuamente costos.

La contabilidad de costos esta inscrita dentro de la contabilidad de gestión, pero también encuadra en la contabilidad financiera o general. El objetivo de la contabilidad de costo, de valorar todos los bienes y servicios a lo largo del proceso productivo, se sitúa dentro de la contabilidad de gestión siempre que satisfaga las exigencias de información para la planeación y el control; se sitúa también en el

ámbito de la contabilidad general o financiera siempre que valore las existencias respetando los principios de contabilidad generalmente aceptados. Además las dos ramas, se basan en el mismo banco de datos, sólo que modifican o adicionan detalles según las necesidades de los usuarios, al ser ilógico e incoachable tener un sistema de captación de datos diferente para cada fin (Backer et al.1997).

### ***La Contabilidad de Costos en la Planeación, el Control y la Toma de Decisiones***

La Contabilidad de Costos, puede facilitar el proceso administrativo, especialmente la planeación, el control y la toma de decisiones, mediante el suministro de información relacionada con la producción de forma oportuna y sistemática. La información suministrada por la contabilidad de costos – informes de costos de producción de diversas áreas – servirá para estimar la producción y sus requerimientos, y a la vez fijar patrones de comparación para controlar.

Las empresas planifican para prevenir y adaptarse a cambios externos e internos de la organización - devaluación de la moneda, incremento de las barreras arancelarias, obsolescencia de maquinarias – fijándose objetivos y programas; la planificación además facilita la comunicación y la coordinación de las operaciones, actividades y tareas programadas.

Se puede planificar acciones de corto o de largo plazo – planeación operativa y planeación estratégica- ambos tipos de planeaciones hacen uso de dos herramientas básicas, proporcionadas por la contabilidad de costos, los presupuestos y el modelo costos-volumen-utilidad. El presupuesto es la expresión cuantitativa de los planes de la organización, cuyo fin es mostrar a la gerencia su posición financiera en un período futuro; el modelo costo-volumen-utilidad, es una simulación de las variables, precio, costos y nivel de actividad, el cual analiza el comportamiento de las utilidades ante los cambios de las demás variables del modelo.

Una vez que se hayan fijado los objetivos y se pongan en práctica los programas, se debe asegurar que los recursos están siendo utilizados en función de los

objetivos planificados, de forma eficiente y efectiva. Esta acción demanda que los resultados sean medidos y comparados con los estándares fijados en la planeación. Los resultados son reportados en los informes preparados por cada uno de los centros de responsabilidad de la empresa, así se pueden detectar desviaciones y hallar las causas de las mismas -investigaciones- y tomar las medidas correctivas a tiempo (Ramírez, 1997).

La información suministrada por la contabilidad de costos es mezclada con la aportada por otras áreas – finanzas, mercadeo, recursos humanos y otras – para tomar decisiones, y fijar objetivos y estrategias.

### ***Terminología Básica de la Contabilidad de Costos***

**Costos, Gastos y Pérdidas.** El término costos suele tener muchos significados, contablemente es el valor de los recursos cedidos a cambio de algún artículo o servicio, entre éstos recursos se encuentran un desembolso de dinero o la adquisición de un compromiso (Sinisterra, 1997). Esta entrega de recursos a cambio de otros bienes y servicios se hace con la expectativa de recibir un provecho o beneficio futuro, es decir, es el precio de adquisición de un bien o servicio que ha sido diferido o que todavía no ha contribuido con la realización de un ingreso y deben presentarse contablemente como un activo (circulante, fijo, o diferido).

Los gastos, son costos que han generado beneficios o ingresos para la empresa, son costos expirados que no generaran más beneficios, y por tanto deben ser aplicados a los ingresos del período, - presentados en el estado de resultados junto con los ingresos que generaron (Backer et al.1997).

La pérdida, son costos de los cuales la empresa no ha recibido ni espera recibir beneficio o provecho alguno, son pérdidas en la participación de la empresa de las que no se ha recibido compensación; se enfrentan con los ingresos en el período que se detectan, en el estado de resultados en un renglón separado como egresos extraordinarios, después de los gastos operativos, para que la gerencia tome medidas correctivas.

Todos los desembolsos de efectivo o la adquisición de compromisos son costos en un primer momento, por ejemplo cuando se compra una maquinaria, un producto para la venta, o un material para fabricar un artículo; pero cuando la maquinaria comienza a ser utilizada se debe depreciar, dicha disminución de valor se considera un gasto porque la empresa esta obteniendo provecho o ingresos de su uso, igualmente cuando el producto comprado o fabricado es vendido el costo del mismo representa un gasto por cuanto la empresa ha obtenido ingresos; pero cuando la máquina es víctima de un siniestro – robo, incendio, y otros- que la hace ser inservible, la empresa no espera de ella ningún ingreso por tanto su valor neto (costo de adquisición menos depreciación acumulada) es una pérdida, de forma similar si el producto no puede ser vendido por caducidad u otra causa el valor del mismo se considera una pérdida.

**Elementos del Costo de Producción.** Los costos originados del proceso de transformación de las materias primas en productos terminados integran el costo del producto; en el lenguaje de la contabilidad de costos existen tres términos utilizados para clasificar los costos de producción. Los mismos, según Sáez et al. (2004), se presentan a continuación.

Los costos de materiales directos, son los costos de adquisición de los materiales que son transformados o se convierten en parte del objeto de costo, y pueden ser económicamente factibles de cuantificar o identificar en dicho objeto.

Los costo de mano de obra directa, son las compensaciones recibidas por la mano de obra que labora en la producción (manualmente u operando máquinas), y pueden ser económicamente factible de cuantificar o identificar en dicho objeto.

Los costos generales de producción o gastos de fabricación, son todos los costos de producción que se consideran como parte del objeto de costos, pero que no pueden ser medidos o identificados económicamente factible sobre dicho objeto. Son costos inventariables que incluyen costos de materiales indirectos, de mano de obra indirecta y otros propios de la fábrica como energía eléctrica, alquileres, servicio de mantenimiento suministros de fábrica y otros.

## ***Los Sistemas de Costos***

Un sistema de costos viene a ser el conjunto de procedimientos y técnicas que permitan suministrar toda la información acerca del costo consumido en la producción y venta de un bien o servicio en determinado período, Chacón (2000), se refiere a este conjunto de procedimientos como las herramientas de las cuales se ha servido la contabilidad para la clasificación de las industrias de acuerdo con sus métodos de producción, logrando así agruparlos de forma tal que se conciben dos grandes sistemas de acumulación de costos: el sistema de costos por órdenes específicas y el sistema de costos por procesos. De esta clasificación macro se desarrollaron otros sistemas de costos como: el sistema de costos predeterminados, el sistema de costos directo o variable y el sistema de costos por absorción. El sistema de costos predeterminados lo conforman a su vez dos sistemas como son el sistema de costos estimados y el sistema de costos estándar. Estos sistemas que no sólo proporcionan información acerca de la asignación y acumulación de costos, valuación de inventarios y medición de utilidades, sino que también proporcionan información útil para una planificación de calidad y un óptimo control de las operaciones, dando como resultado una efectiva toma de decisiones.

Luego del surgimiento de los todos sistemas mencionados las necesidades industriales y contables se han incrementado, a la luz de nuevas estrategias que permiten una planificación más efectiva para la administración de los costos, lo que dio como resultado el surgimiento de un nuevo sistema de costos donde la asignación de los costos indirectos de fabricación a los productos u objetos de costos se realiza de acuerdo a las actividades que integran el proceso productivo, es así como surge el sistema de costos basados en actividades (ABC) (Hicks, 1998).

Para una mejor comprensión de los sistemas de costos referidos, Chacón (2000) presenta una definición clara y precisa de lo que implica cada uno de ellos.

***Sistema de Acumulación de Costos por Órdenes Específicas.*** Este sistema es aplicado en aquellas empresas donde el proceso productivo está dirigido a la

fabricación de productos atendiendo órdenes de producción, pedidos específicos de sus clientes o para satisfacer órdenes internas. En este sistema los elementos del costo (materiales, mano de obra y gastos de fábrica) son acumulados por lotes (órdenes de trabajo), donde se conoce previamente el número de unidades a producir así como las características de cada lote, los cuales son distintas. Se aplica en los procesos productivos intermitentes, es decir, donde se suspende la producción de acuerdo a una debida planificación, para la fabricación de productos distintos o heterogéneos. El objeto de costos de este sistema esta conformado por las diversas órdenes de trabajo, las cuales debes ser separadas físicamente para realizar un seguimiento y asignación de costos adecuado a cada una de dichas órdenes.

***Sistema de Acumulación de Costos por Proceso.*** Este sistema esta dirigido a aquellas empresas cuyo proceso productivo es continuo las cuales realizan una producción en masa y homogénea para cubrir una demanda esperada. En este sistema los elementos del costo son asignados por períodos de tiempo, departamentos, centros de costos o funciones durante los cuales la materia prima sufre transformaciones continuas sin posibilidad de detener la producción, bien sea en procesos repetitivos o no para una producción relativamente homogénea en la cual no es posible identificar los elementos del costo de cada unidad terminada. En este sistema, al igual que el sistema de acumulación de costos por órdenes específicas, los tres elementos del costo son reales siempre que se trabaje en el marco de un sistema de costos real; sin embargo, también admite la aplicación de costos indirectos a partir de una base predeterminada, cuando se trabaje en el marco del sistema de costos normal.

***Sistema de Costos Predeterminados.*** Este sistema se refiere a los que registran y acumulan costos definidos a través de pronósticos o proyecciones a corto, mediano o largo plazo, planificadas con base a experiencias o métodos científicos, las cuales permiten a la gerencia tener un conocimiento sobre el comportamiento de los costos de producción antes de iniciar el proceso de fabricación. Cabe destacar que estos costos se pueden utilizar tanto en el sistema por órdenes específicas como en el sistema de costos por proceso.

***Sistema de Costos Estimados o Presupuestados.*** Se refiere al procedimiento de contabilidad cuyo objetivo es estimar los costos de material, mano de obra y los gastos de fábrica, con el fin de incluirlos en los registros contables, hacer comparaciones con los costos reales y determinar variaciones en relación con las estimaciones.

***Sistema de Costos Estándar.*** Se refiere al procedimiento contable cuyo objetivo es comparar los resultados obtenidos con los previstos, planificados estos últimos en costos estándar, presupuestos de operación y análisis de variaciones, según sus causas, procesos y elementos de costo. Los costos estándar se refieren a la cantidad que debe costar un producto, actividad o proceso para un período determinado, considerando para ello algunas condiciones de eficiencia, económicas y productividad entre otros factores.

***Sistema de Costo Directo o Variable.*** Este sistema lo define Chacón (2000) como el método que supone considerar los costos variables en el control administrativo de los costos, cargándolos a los inventarios de productos en proceso y productos terminados, mientras que los costos fijos (depreciaciones, seguros, alquileres, o impuestos) deben considerarse como costos del período en el que se incurren, de la misma manera en que son considerados los gastos de administración y venta.

***Sistema de Costo por Absorción.*** Este método se fundamenta en el hecho de considerar tanto los costos fijos como variables como costos del producto. A medida que se van produciendo los elementos del costo son capitalizados a los productos, como si fuesen una esponja absorbente, convirtiéndolos en el costo de fabricación de ese producto.

***Sistema de Costos Basados en Actividades.*** En lo que respecta a éste método se tiene la definición hecha por Brimson, (1998) quien se refiere a la gestión de los costos a través de la división de la empresa en actividades, según éste autor las actividades describen el quehacer de la empresa, explica que la función principal de una actividad es convertir recursos en salidas por lo que afirma, que las actividades describen la forma de consumir las salidas de los procesos en el tiempo. “La

contabilidad por actividades identifica las actividades que se ejecutan en una organización y determina su costo y su rendimiento" (p. 26).

Este sistema de costos, se presenta como una herramienta útil para el análisis del costo y seguimiento de las actividades realizadas en la empresa, ellas representan un factor determinante para el desarrollo y resultado final de la gestión empresarial. Este sistema asigna y distribuye los diferentes costos indirectos de acuerdo al número y tipo de actividad, identificando su origen, no sólo con fines de producción sino también de distribución y venta.

El cálculo de los costos a través del sistema ABC se ha desarrollado como una solución a los problemas propios de la aplicación de métodos tradicionales de contabilidad de costos en las empresas. En tanto que su denominación es relativamente nueva y sus conceptos se encuentran todavía en una fase de evolución, existen diversas definiciones en la determinación de los costos a través de las actividades.

En la determinación de los costos a través del sistema ABC, los sistemas están diseñados de forma que cualquiera de los costos que no pueden ser atribuidos directamente a un producto fluyan dentro de las actividades que los originan, de forma que el costo de cada actividad fluya entonces al o los productos que dan origen a tales actividades con arreglo a su consumo respectivo de tal actividad.

En el sistema ABC las actividades son definidas como aquellos grupos de procesos o procedimientos relacionados entre sí, que en conjunto satisfacen una determinada necesidad de trabajo de la empresa, esta necesidad de trabajo vendría a ser el objetivo de costo, el cual se define como el elemento o ítem final para el cual se desea una acumulación de costos. Pueden existir dos tipos de objeto de costos, uno final y otro temporal, un objeto de costos final acumula costos para transferir fuera de la empresa, mientras que un objeto de costos provisional o temporal acumula costos para reciclar dentro de la empresa.

Así como se mencionó, dentro de todo sistema ABC se necesita reconocer el inductor de costo o mecanismo para imputar el costo a la actividad. El inductor de costos es un factor utilizado para medir cómo un costo es incurrido y/o cómo imputar

mejor dicho costo a las actividades o a los productos. De igual forma en el tratamiento del ABC, los centros de costos constituyen el nivel mas bajo de detalle por el cual los costos son acumulados y distribuidos. Pueden comprender la única actividad o un grupo de actividades. Teniendo en cuenta la aspiración del rigor y no de la exactitud, muchas actividades pueden ser agrupadas para mantener a un mínimo el análisis de datos y el mantenimiento de registros en detalle, al mismo tiempo que se gana un mayor grado de rigurosidad en términos prácticos.

### ***La Contabilidad de Gestión***

Tal como se indicó, el enfoque moderno de la contabilidad de gestión es un sistema a través del cual se pueden medir factores cualitativos que los sistemas tradicionales no habían considerado; claro está, que tal enfoque no aparta a la contabilidad de su objetivo básico de identificar, medir, registrar y comunicar la información económica de una organización o empresa; ya que de la misma manera se pretende suministrar a los gestores la información necesaria y pertinente que les permita evaluar la situación de la organización. La diferencia radica en que la contabilidad de gestión utiliza mayor información, que la contabilidad de costos tradicional, considerando variables adicionales como variables cualitativas, cifras proyectadas e históricas, actividades realizadas, entre otras.

Los sistemas de contabilidad de costos tradicionales han venido en decrecimiento, obviando la medición de parámetros importantes para la toma de decisiones, sobre todo en los momentos actuales donde el tema de la competitividad avasalla el entorno de las organizaciones, tal como lo señala Sáez et al. (2004, p. xix), “la contabilidad de costos debe adaptarse, ampliarse, completarse e integrarse en la Contabilidad de Gestión”, como sendero a seguir para atender las nuevas necesidades del proceso decisorio empresarial, el cual se torna cada día más amplio y complejo.

Este proceso decisorio económico-financiero debe tener en cuenta la cultura empresarial en todos los niveles de la estructura organizativa; vista entonces la contabilidad de gestión como un instrumento que a partir de la información obtenida de los elementos del costos, se dedica a la elaboración y comunicación de información oportuna y relevante, pertinente para la toma de decisiones operativas, tácticas y estratégicas de la empresa. Afirman Sáez et al. (2004), que la contabilidad de gestión sirve de “base para la planificación y el control de las actuaciones generales” (p. xix).

Es así como esta revolución en la cultura de las empresas para una acertada toma de decisiones abrió las puertas al florecimiento de la contabilidad de gestión, y al reestablecimiento de muchos elementos olvidados de la contabilidad de costos. Entre los muchos cambios que deben enfrentar las empresas, es la gestión eficiente de los costos, quizás la decisión más importante.

Es probable que las razones del reposo de la gestión de los costos en la historia de muchas empresas descansen en la dificultad y complejidad en la implantación de un sistema eficiente y amigable; en la poca formación profesional y académica que tienen las personas involucradas con el sistema, e incluso en la elevada inversión para el desarrollo satisfactorio del sistema, o simplemente en el uso meramente contable y práctico sobre el cual se ha basado el satisfacer de la información financiera.

La información requerida por la empresa se puede encontrar en el conjunto de operaciones diarias, expresada de una forma clara en la contabilidad de costos, de la cual se desprende la evaluación de la gestión administrativa y gerencial convirtiéndose en una herramienta fundamental para la consolidación de las empresas. Para suministrar información comprensible, útil y comparable, esta debe basarse en los ingresos y costos históricos necesarios para el costeo de productos, así como en los ingresos y los costos proyectados para la toma de decisiones.

Con las nuevas tendencias, la contabilidad de costos cuenta con mayores herramientas a través de las cuales puede manejar la información, tales como los elementos utilizados en la elaboración de un producto, el volumen, la capacidad para asociarlos, el departamento donde se incurrieron y las actividades realizadas y así

determinar el período de imputación, su relación con la planificación preestablecida, el control y la toma de decisiones y todo producto del avance de la tecnología y a la imperante necesidad de poseer mayor información por parte de los gestores en la toma de decisiones, sin embargo aun está recesiva la decisión de muchos en enfrentar los problemas de competitividad a través del uso efectivo de la información de costos.

Para Sáez et al., a medida que la contabilidad de costos ha impuesto objetivos de planificación y control de costos, su delimitación de la contabilidad de gestión ha sido cada vez más problemática; para éstos mismo autores, ello se debe al hecho de que la contabilidad de gestión ha ampliado con creces el campo de actuación de la contabilidad de costos tradicional, aunque su florecimiento se lo debe a la contabilidad de costos tradicional según algunas de las más generalizadas interpretaciones de la evolución de la contabilidad de gestión.

También los autores Sáez et al. consideran que de la contabilidad de gestión se postulan tres corrientes distintas, la restrictiva<sup>1</sup>, la integradora<sup>2</sup> y la renovadora<sup>3</sup>. Posturas que han dado paso a innumerables cambios y procesos de construcción de conocimiento en la ciencia contable. Frente a los actuales procesos de cambio la necesidad de información de las empresas, para una adecuada toma de decisiones, también han comenzado a cambiar, “por lo que sistemas tradicionalmente utilizados por la Contabilidad de Costos, son insuficientes en muchos casos, para satisfacer estas nuevas exigencias” (p. 5).

Es así como, en el transcurso de los últimos años, el enfoque de la contabilidad de gestión se ha incursionado con nuevas técnicas capaces de transmitir la información demandada por las nuevas organizaciones, para una adecuada toma de decisiones; entre esas técnicas Sáez et al. (p.5), señalan las siguientes:

---

<sup>1</sup> “Los defensores de estas corrientes consideran que Contabilidad de Gestión y Contabilidad de Costos son dos ramas distintas de la ciencia contable, por que los objetivos que les asignan a cada una de ellas son distintos” (Sáez et al. 2004, p. 3)

<sup>2</sup> “Esta corriente es la más seguida en la actualidad, y viene a considerar que Contabilidad de Costos y Contabilidad de Gestión son una misma rama de la contabilidad, que puede recibir cualquiera de las dos anteriores denominaciones” (Sáez et al. 2004, p. 3)

<sup>3</sup> “contempla la separación de la Contabilidad de Costos y de la Contabilidad de Gestión, ampara en los objetivos a los que cada una de ellas debe servir” (Sáez et al. 2004, p. 3)

- “Nuevos sistemas de medida y control (Just-in-Time).
- Sistemas de gestión ABM (Activity Based Management; Gestión Basada en la Actividad), dentro se contempla el sistema de costos basado en actividades (ABC).
- Gestión de los Costos de Calidad.
- Contabilidad de dirección estratégica
- Gestión del conocimiento”

### ***El Sistema de Costos Basado en Actividades***

El sistema de acumulación de costos que se presenta en este documento está diseñado bajo el modelo propuesto por Douglas Hicks, en su obra “El sistema de costos basado en las actividades (ABC)”. Hicks (1998), presenta un enfoque alternativo del sistema ABC, expone una guía para su implantación en pequeñas y medianas empresas (PYMES); según su enfoque la definición del sistema en letras mayúsculas se refiere a los procesos de grandes empresas, es por ese motivo que en su trabajo se refiere a su enfoque como un ‘sistema abc’, tal diferencia la hace para referirse a un sistema orientado a las PYMES.

El autor del modelo afirma, que su propuesta así como los novedosos aportes brindados por el ABC, se basan en los conceptos desarrollados en el Proyecto Internacional de Fabricación Asistida por Ordenador, patrocinado por compañías internacionales como General Dynamics, McDonnell Douglas, Westinghouse, TRW, Allison Gas Turbine División de General Motors, Hughes Aircraft, Lockheed y con el respaldo de seis grandes firmas de contabilidad.

El trabajo de Hicks se divide en tres partes, en la primera aborda algunos de los problemas de carácter general relativos al sistema ABC en las PYMES y la necesidad de estas empresas en adoptar el sistema ABC. Entre otros puntos destaca la exposición de una serie de factores claves que identifican los problemas de los

sistemas de costos, motivos por los cuales deben ser revisados, ajustados e incluso modificados; esta primera parte la concluye con la determinación de los costos basados en las actividades como alternativa en la solución de problemas en la contabilidad de Costos. La segunda parte, esta dedicada a la implantación del sistema del ABC, delimita los pasos para establecer el sistema, describe el cómo desarrollar un patrón de flujo de costos efectivo, y así sucesivamente dedica un capítulo para cada paso a seguir en la implantación del ABC, siendo este el motor a través del cual fluye la presente investigación. Por último, el autor presenta en su trabajo una ilustración de cómo el modelo ABC, puede ser utilizado para mejorar la toma de decisiones, por otro lado dedica una sección a la explicación de cómo una organización puede desarrollar estimaciones de costos y evaluar estrategias de fijación de precios para programas multianuales. Para Hicks, el enfoque de la contabilidad de costos basado en las actividades no es una opción para las empresas que anhelan ser competitivas, es una necesidad, para él un aspecto crítico de cualquier empresa que pretenda mantener o mejorar su posición competitiva radica en tener un conocimiento riguroso de los costos del proceso y del producto, afirma que mas que la exactitud del sistema la importancia esta en la rigurosidad con que se traten los costos.

### ***Pasos para Diseñar un Sistema ABC***

Una vez que una empresa ha establecido la necesidad de proceder a mejorar la calidad de su sistema de información de costos y ha decidido que el enfoque basado en las actividades es el medio más apropiado para conseguir dicho fin, la compañía debe seguir los pasos necesarios para poner en marcha un sistema ABC efectivo. Estos pasos se resumen en los siguientes (Hicks, 1998, p. 53):

1. Identificar y definir las actividades relevantes.
2. Organizar las actividades por centros de costos.
3. Identificar los componentes de costos principales.
4. Determinar las relaciones entre actividades y costos

5. Identificar los inductores de costos para asignar los costos a las actividades y las actividades a los productos.
6. Establecer la estructura del flujo de costos.
7. Seleccionar herramientas apropiadas para realizar la estructura del flujo de costos.
8. Planificar el modelo de acumulación de costos.
9. Reunir los datos necesarios para dirigir el modelo de acumulación de costos.
10. Establecer el modelo de acumulación de costos para simular el flujo de costos y la estructura de costos de la empresa y desarrollar las tarifas de costos.

Por otro lado, para el autor, el desarrollo de un sistema de costos debe estar precedido de la definición de una estructura de costos adecuada, por cuanto una estructura de este tipo bien diseñada es un factor clave para la eficacia del sistema ABC.

Todos los costos sujetos al análisis del flujo de costos se encuentran dentro de una de las siguientes categorías: sueldos y salarios, cargas sociales o costos de asignación específica. Estos costos o insumos fluyen a lo largo de una estructura de costo en donde se ubican los centros, según la naturaleza de la empresa. Hicks, presenta una clasificación de estos centros de costos dividiéndolos en cuatro categorías: centros de actividades de servicios, centros de actividades de apoyo de operaciones, centros de actividades administrativas y centros de actividades operativas. Los centros de servicios son negocios dentro del negocio, pues los servicios de estos centros generalmente son realizados para otros centros, en consecuencia sus costos pueden ser imputados a los centros usuarios de los servicios o a los objetos de costos, tomando en cuenta el tiempo y los materiales utilizados. Los centros de actividades de apoyo de operaciones son aquellos centros que soportan las actividades de operaciones directas. Los centros de actividades administrativas de apoyo es donde se desarrollan las actividades relativas a la administración y dirección de la empresa. Por lo general esta categoría incluye actividades como

dirección general, contabilidad y finanzas, recursos humanos, procesos de datos, marketing y ventas. Las actividades operativas están compuestas por aquellas actividades de centros que no son de servicios que procesan directamente los bienes o servicios ofrecidos por la empresa.

### *La Cadena de Valor*

En 1985 Porter, de la Escuela de Negocios de Harvard, introdujo el concepto del análisis de la cadena de valor en su libro *Competitive Advantage* (Ventaja Competitiva). Al presentar sus ideas, Porter (1985) le dio crédito al trabajo que Mckinsey & Co. había hecho al comienzo de la década del los 80's sobre el concepto de los sistemas empresariales. Mckinsey consideraba que una empresa era una serie de funciones (mercadeo, producción, recursos humanos, investigación y desarrollo, etc.) y que la manera de entenderla era analizando el desempeño de cada una de esas funciones con relación a las ejecutadas por la competencia.

Con relación al trabajo de Mckinsey, la sugerencia de Porter fue que había que ir más allá del análisis de un nivel funcional tan amplio y que era necesario descomponer cada función en las actividades individuales que la constituían, como paso clave para distinguir entre los diferentes tipos de actividades y sus relaciones entre sí.

El punto de partida del concepto del análisis de la cadena de valor lo desarrolla Porter; él identificaba dos fuentes separadas y fundamentales de ventaja competitiva: el liderazgo en costo bajo y la diferenciación. Porter enfocó su nuevo concepto, argumentando que el liderazgo en costo bajo o la diferenciación dependía de todas aquellas actividades discretas que desarrolla una empresa y que separándolas en grupos estratégicamente relevantes la gerencia podría estar en capacidad de comprender el comportamiento de los costos, así como también identificar fuentes existentes o potenciales de diferenciación.

La cadena de valor según Porter, es esencialmente una forma de análisis de la actividad de una organización mediante la cual se descompone una empresa en sus partes, buscando identificar fuentes de ventaja competitiva en aquellas actividades

generadoras de valor. Esa ventaja competitiva se logra cuando la empresa desarrolla e integra las actividades de su cadena de valor de forma menos costosa y mejor diferenciada que sus rivales. Por consiguiente, la cadena de valor de una organización está conformada por todas sus actividades generadoras de valor agregado y por los márgenes que éstas aportan.

Una cadena de valor genérica está constituida por tres elementos básicos: las actividades primarias<sup>4</sup>, las actividades de soporte a las actividades primarias<sup>5</sup>, y el Margen<sup>6</sup>. El análisis de la cadena de valor es una herramienta gerencial para identificar fuentes de ventaja competitiva. El propósito es identificar aquellas actividades que pudieran aportarle una ventaja competitiva potencial. Poder aprovechar esas oportunidades dependerá de la capacidad de la empresa para desarrollar a lo largo de la cadena de valor y mejor que sus competidores, aquellas actividades competitivas cruciales.

Según Porter, existen tres tipos de actividad: las directas<sup>7</sup>, las cuales varían de acuerdo al tipo de empresa y son por ejemplo las operaciones de la fuerza de ventas, el diseño de productos, la publicidad, el ensamblaje de piezas, etc.; las indirectas<sup>8</sup>, tales como las de mantenimiento y las de contabilidad y por último las de aseguramiento de la calidad, para el desempeño de todas las actividades de la empresa.

---

<sup>4</sup> “son aquellas que tienen que ver con el desarrollo del producto, su producción, las de logística y comercialización y los servicios de post-venta” (Anon., s.f.)

<sup>5</sup> “son las administración de los recursos humanos, las de compras de bienes y servicios, las de desarrollo tecnológico (...) las de infraestructura empresarial” (Anon., s.f.)

<sup>6</sup> “es la diferencia entre el *valor* total y los costos totales incurridos por la empresa para desempeñar las actividades generadoras de valor” (Anon., s.f.)

<sup>7</sup> “son las que están comprometidas en la creación de valor para el comprador” (Anon., s.f.)

<sup>8</sup> “son aquellas que le permiten funcionar de manera continua a las actividades directas” (Anon., s.f.).

### *El Sistema de Costos ABC y la Cadena de Valor*

Para Rincón (2000) el sistema ABC se apoya en la teoría de la cadena de valor Porter, ya que su diseño se enfoca en un conjunto de actividades interrelacionadas que van desde la búsqueda del proveedor hasta el consumidor final, controlando así los costos, definiendo alianzas con los proveedores y fortaleciendo los lazos con los clientes. Por su parte, el análisis de la cadena de valor maneja causales múltiples de costos, y cada actividad de valor tiene un conjunto exclusivo de causales de costos.

Bajo este enfoque, los recursos que se consumen en la ejecución de las actividades desde los inputs en la búsqueda, identificación y selección de los proveedores, hasta los outputs con la satisfacción del cliente, se consideran como parte del costo de los productos, incluyendo de esta manera tanto los gastos de ventas como de administración. Tal como se mencionó en párrafos anteriores, la autora afirma que los propulsores de la cadena de valor sustentan que los sistemas convencionales de costos se reconoce como la única causal de costos al volumen, cuando en realidad hay múltiples causales; y el análisis de la cadena de valor es un marco amplio en el que el concepto de causal de costos sirve para entender el comportamiento del costo en cada actividad de la cadena de valores, además presenta una clasificación sencilla de estas causales en dos categorías: causales estructurales y causales de ejecución.

A las causales estructurales de costos le atribuye cinco opciones estratégicas para las empresas, que causan posición de costos en el largo plazo, tales como la escala<sup>9</sup>, la extensión<sup>10</sup>, la experiencia<sup>11</sup>, la tecnología<sup>12</sup>, la complejidad<sup>13</sup>.

En lo referente a las causales de ejecución, son decisivas para establecer la posición de costos a corto plazo, pues se relacionan con la habilidad para ejecutar con

---

<sup>9</sup> “cuantía de la inversión que se va a realizar en las áreas de fabricación, investigación y desarrollo, y recursos de marketing” (Rincón, 2000, p 26)

<sup>10</sup> “grado de integración vertical” (Rincón, 2000, p 26)

<sup>11</sup> “numero de veces que en el pasado la empresa ha realizado lo que hasta ahora esta haciendo de nuevo” (Rincón, 2000, p 26)

<sup>12</sup> “métodos tecnológicos utilizados en cada etapa de la cadena de cada empresa” (Rincón, 2000, p 26)

<sup>13</sup> “aptitud de la línea de productos o servicios que se ofrecerá a los clientes” (Rincón, 2000, p 26)

éxito las actividades; dichas causales se derivan del compromiso del grupo de trabajo<sup>14</sup>, de la gerencia de calidad total<sup>15</sup>, de la utilización de la capacidad, la eficiencia en la distribución de la planta, la configuración del producto y el aprovechamiento de lazos existentes con los proveedores y/o clientes a través de la cadena de valor de la empresa.

### ***Contabilidad Ganadera***

Hasta ahora se ha abordado a la contabilidad desde una óptica macro; sin embargo, dependiendo de la naturaleza de las operaciones mercantiles que realiza la empresa los procedimientos contables sufren modificaciones en el tratamiento de las cuentas; no obstante los mismos son realizados de acuerdo a los principios de contabilidad generalmente aceptados. Estos principios contables de aceptación general y la técnica de registro contable difieren en varios aspectos de la metodología para registrar y analizar datos en empresas del sector agrícola y ganadero, esta discrepancia nace de la necesidad de tomar decisiones oportunas sobre la marcha de las operaciones que permitan a los analistas emitir el juicio correcto de la operación que realizan las empresas de este sector no sólo a la hora de planificar una inversión, sino también en lo referente a las competencias tributarias.

En este sentido, Mendoza, (2001) presenta cinco diferencias relevantes que convergen entre la contabilidad ganadera y la contabilidad general:

1.- La clasificación contable de los inventarios de semovientes generalmente esta unificada en un nivel de cuentas de mayor, cuando realmente esta dispersa en tres, distribuida entre el activo circulante (ganado que será vendido en menos de un año), el activo fijo (Hembras de producción, hembras preñadas y machos reproductores) y otros activos (ganado menor a 350 Kg. no agotable).

2.- El agotamiento (depreciación) de los semovientes (activos fijos) y el método aplicado para su cálculo generalmente se efectúa en base a la vida útil promedio,

---

<sup>14</sup> “la fuerza de trabajo se compromete con el mejoramiento continuo” (Rincón, 2000, p 27).

<sup>15</sup> “creencias y logros relativos a la calidad del producto y del proceso” (Rincón, 2000, p 27).

estimada según los partos que logra un semoviente hembra, dado que el factor determinante que lo identifica como activo productivo es la reproducción y no su permanencia.

3.- El costo de producción de la carne comienza desde que la hembra se seca para entrar en maternidad y termina cuando la cría sale de la finca. De manera que el ciclo lo marca la vida de la cría no el ejercicio económico. Y por esta razón los becerros nacidos tienen un valor acumulado que se debe registrar y deben ser logrados por técnicas de centralización de costos por lotes de ganado.

4.- La valoración de los inventarios nacidos en finca puede realizarse a valor de reemplazo en el mercado, si se quiere mantener un balance sincero con valores referenciales reales. Periódicamente este valor debe ser actualizado según su valor por peso y/o genética en contrapartida con un superávit de capital en caso de animales para producción y en contrapartida al costo de ventas en caso de animales para la venta, y para la presentación de Estados Financieros ajustados por inflación excluirlos por presentar un valor acorde con el mercado por reemplazo, utilizando el método mixto contenida en la Declaración de Principios Contables N° 10 (DPC-10).

5.- El control constante de los ingresos diferidos o utilidades no realizadas y su oportuna conversión en ingresos nominales, con el objeto de no adelantar utilidades así como el pago de impuestos, ni diferirlo más de lo necesario. Cada vez que sale un lote de animales de la finca debe realizarse el acumulado en utilidad diferida desde que el animal nace hasta su salida (venta o traslado), convirtiendo así ese incremento en un ingreso gravable.

De igual manera Mendoza (2001) expone que la contabilidad general aplicada en la explotación de semovientes no refleja resultados reales y objetivos, por lo tanto no es factible ni para la toma de decisiones ni para el control interno, en tanto dificultaría la medición de la gestión administrativa y por ende bloquea conocer con certeza el resultado financiero anual de la producción. Esta situación trae como consecuencia nefasta una base errada en la generación de la información tributaria.

### *La Actividad Ganadera*

La actividad ganadera comprende la crianza de animales para utilizarlos en la explotación de ganaderías de engorde y/o para producir productos susceptibles de ser inventariados en forma separada del animal que los genera, tales como: huevos, leche etc. Esta actividad puede dividirse en ganadería mayor, compuesta por bovinos y equinos y ganadería menor formada por porcinos, aves, caprinos y ovinos. Las empresas ganaderas se dedican a la cría y ceba del ganado. La superficie dedicada a la actividad ganadera recibe el nombre de explotación ganadera (Angarita, 1997).

De acuerdo a su extensión las explotaciones ganaderas se clasifican en, unidad de explotación ganadera pequeña (explotación una extensión menor a 200 hectáreas), unidad de explotación ganadera mediana (explotación con una extensión mayor a 200 hectáreas y menor a 600 hectáreas), unidad de explotación ganadera grande (explotación con una extensión mayor a 600 hectáreas). Una hectárea es la unidad de área generalmente utilizada en el agro venezolano, equivale a 10.000 metros cuadrados (Mendoza, 2000). El terreno de la explotación ganadera esta dividido en potreros, los cuales se utilizaran para el cultivo de forraje para el ganado y para la siembra de frutos para el consumo del personal del hato. El potrero esta sujeto al agotamiento, el cual se irá cargando mediante prorrateo a los rebaños que pastan en el potrero, durante el tiempo que en él pasten. (Gómez, 1989).

El ganado o semoviente es el producto que se dedica a producir una explotación ganadera, con el objeto de comercializarlo o hacer uso del mismo. El ganado debe considerarse como un producto en proceso, hasta que ocurra su venta, fallecimiento, robo, se destine para el consumo interno o se asigne a la reproducción. (Gómez, 1989). El inventario de semovientes esta formado por todos aquellos animales que se tienen para la venta durante el año (Angarita, 1997).

La ganadería bovina representa la mayor proporción de la actividad ganadera en Venezuela, comprende la cría y ceba o engorde de becerros, mautes, novillos, vacas y toros; las explotaciones de ganadería bovina se especializan en tres áreas de producción, indicadas por Angarita, 1997), como

- Ganadería de cría.
- Ganadería de ceba.
- Ganadería de leche.

En la ganadería de cría la actividad principal es levantar los animales, a través de cada una de las etapas biológicas. El inventario de animales reproductivos, vacas y toros, constituyen activos fijos, mientras que los novillos, mautes y becerros se consideran activos circulantes, por cuanto éstos animales están en proceso de levante (crecimiento) o disponibles para la venta, si la unidad se dedica a la comercialización de animales biológicamente jóvenes. Por ello, el sistema de producción básico de la ganadería de carne, se basa en la producción de becerros los que pueden ser vendidos a la edad del destete que oscila entre los seis y ocho meses (Angarita, 1997).

Por otra parte, la ganadería de re cría se basa en la producción de animales puros, machos y hembras, que servirán para mejorar genéticamente los rebaños comerciales (Herrera, 1985).

Este autor destaca que, la ganadería de levante es también conocida como sistema vaca-maute, este sistema de producción se caracteriza por producir animales ya aptos directamente para ser cebados o engordados en las fincas dedicadas a ello. Los animales son producidos en la misma finca y son vendidos cuando alcanzan pesos superiores a los 300 Kg. Aproximadamente.

Según Herrera, lo que diferencia el sistema de producción de levante del sistema de re cría, es el mayor tiempo que permanecen los animales nacidos en la finca, consumiendo por tanto una mayor cantidad de recursos; esta situación demanda a la finca mejores pastos, mayor suplencia de agua y salarios de trabajadores, aunque el tamaño físico de las explotaciones sea menor.

La ganadería de ceba o engorde se caracteriza por ser un sistema que requiere capital circulante, más que de capital fijo, dado que se basa en la compra de animales en un peso de 12 arrobas (peso equivalente a 25 Kilogramos) y engordarlos hasta llegar a un peso aproximado de 16 arrobas, para su posterior venta al matadero, en este caso los semovientes constituyen un activo circulante. Si bien es necesario la

existencia de una estructura física como asiento, la operación de engorde dependerá más de los animales a engordar y del régimen de alimentación a que son sometidos que al tamaño de la explotación, y a la calidad de sus instalaciones. Desde el punto de vista del capital invertido, es el sistema de producción mas rentable, pero presenta limitaciones, pues exige que los lotes de animales a cebar sean lo más homogéneo posible, tanto en el peso como en el mestizaje y edad, para que los beneficios expresados en ganancias de peso diario puedan garantizar máximos ingresos. . (Herrera, 1985)

En ganadería de leche la actividad principal es la producción de leche, para ello, cuenta con un rebaño de vacas, de las cuales entre un 60% a un 70% están en ordeño, el resto en cría y en descarte. La ganadería de doble propósito esta dedicada a la cría, y engorde del ganado para venderlo, y adicionalmente a la producción y venta de leche. (Angarita, 1997).

La clasificación del ganado de acuerdo a la fase del proceso de producción en que se encuentre, según Gómez (1989) y Mendoza (2000) son los siguientes:

**Beceros orejanos.** Representan los semovientes recién nacidos, no han sido destetados ni marcados, deben registrarse por los costos de crianza que se han acumulado desde el ultimo destete y marcaje de becerros hasta la fecha actual de los nacimientos que se contabilizan. A tales becerros orejanos se les seguirá cargando el costos de crianza mensual tanto suyos como los que originan los productores mensualmente hasta el momento de su destete y transferencia a la siguiente categoría de becerros marcados, después del destete los costos de crianza se van acumulando hasta el nacimiento de la próxima cosecha, para cargar el total de los becerritos que nazcan, y así se repite el ciclo cada año. Se consideran semovientes no agotables es decir en evolución.

**Beceros marcados.** Son los becerros destetados y que se les ha colocado el sello de la explotación ganadera, cargando con los costos que han acumulado los becerros orejanos, y adicionalmente con los nuevos costos que originen en su nueva clasificación hasta su próxima reclasificación en novillo aproximadamente al año de

nacidos; su periodo comprende desde 4 hasta los 10 meses y el peso entre 6 y 8 arrobas.

**Mautes o mautas.** Son semovientes entre los 8 y 18 meses, y entre las 12 y 14 arrobas. Los mautes acumulan los costos de los becerros marcados y se le adicionan los costos que generen en su nueva fase hasta que se les reclasifique como novillos. Es la denominación que se otorga a las crías que terminan la lactancia (destete) hasta las etapas finales de su crecimiento óseo (más o menos 350 kgs). Igual que los becerros se consideran semovientes en evolución.

**Novillos o novillas.** Es la clasificación que recibe el semoviente aproximadamente entre los 18 meses a 30 meses y entre las 15 arrobas y 17 arrobas desde que comienza su engorde a presentar una rata mayor que la de su crecimiento óseo y hasta que logra su peso corporal óptimo para la matanza (macho) o parto (hembra). Los novillos y novillas cargaran con los costos acumulados de los becerros marcados hasta que pasa a esta nueva categoría y con los costos adicionales que generen hasta su nueva reclasificación. Las novillas por lo general, suelen destinarse a la procreación, a menos que resulten inútiles para la misma, en cuyo caso se suelen sacrificar para el consumo. En el caso del macho esta denominación es característica de ejemplares sin testículos, reciben el nombre de toros de engorde, destinados a 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. En el caso de la hembra se conserva la denominación de novilla hasta que ocurre el parto, momento en el cual cambia su denominación a vaca.

**Toros reproductores.** Esta categoría marca la meta final de los vacunos machos, también se les suele denominar, reproductores machos. Se les considera en esta categoría cuando tienen un lapso mayor de 30 meses de haber nacido y un peso mayor a 17 arrobas. El costo de producción es el que ha acumulado el semoviente desde su engendro hasta llegar a la fase actual. Una vez transferidos a esta categoría, no se le siguen acumulando costos, sino que los costos que originen se cargaran acumulativamente en una cuenta denominada costos de crianza, para que a su debido tiempo se transfiera el saldo de esta cuenta en su totalidad, a los becerritos que

engendren tales toros, en su dedicación exclusiva de la procreación hasta el destete y así sucesivamente.

**Vacas.** Son semovientes reproductoras hembras, deben poseer más de 30 meses de haber nacido y un peso mayor a 17 arrobas. Su costo de producción viene representado por los costos acumulados desde su engendro hasta la fase actual. Una vez transferidos a esta categoría, no se le siguen acumulando costos, sino que se cargaran acumulativamente a los costos de crianza, para que a su debido tiempo se transfiera, a los becerritos que nazcan hasta el momento del destete y luego se continuaran acumulando en esa misma cuenta a los becerritos que nazcan en la siguiente cosecha. Son las hembras adultas en producción han parido y por lo tanto pueden estar lactando. El periodo de lactancia o de ordeño, es cuando se ordeñan las vacas y parte de su leche es comercializada, es vendida a alguna planta pasteurizadora, o procesada para obtener subproductos: queso mantequilla, nata, entre otros.

**Toretos.** Mautes seleccionados para cumplir la función de 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. Los reproductores están sujetos a la depreciación, en un periodo de vida útil de 5 o 6 años, según el clima, raza y dedicación. Las vacas suelen depreciarse en unos 5 o 6 años considerando sus respectivos valores de salvamento. Los cargos por depreciación se acumulan en la cuenta costos de crianza hasta que nazcan los becerritos y después se transfieren a los becerritos hasta el momento del destete, después se vuelve a repetir el ciclo.

**Calentadores o retajos.** Toros adultos no castrados pero vasectomizados, es decir con una desviación provocada de sus genitales. 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 operador saber que hembras están en celos para inseminarlas y asegurar su preñez; éstos son considerados semovientes de trabajo.

**Bestias.** Son los semovientes no destinados a la producción de crías sino al trabajo en el hato, son semovientes de trabajo. Ejemplo: caballos, yeguas, burros, mulas, potros, bueyes, búfalos de tiro y cualquier animal que cumpla funciones complementarias para el hombre (Mendoza, 2000).

### *La Contabilidad de Costos en el Sector Ganadero*

Así, desde una lógica racional se puede reconocer que el sistema de contabilidad general se basa en premisas que impiden determinar el incremento en el precio de un animal a medida que va evolucionando, todo en virtud de llevar un control oportuno en el manejo de los costos, desconociendo el encareciendo del producto para su venta a medida que avanza su desarrollo biológico y su rotación e incorporación en los inventarios. Mendoza (2001), le suma a esta debilidad de la contabilidad general el hecho de no poder imputar los costos de producción al ganado que se vende, ya que los animales permanecen en ocasiones entre los 24 y hasta 40 meses en el fundo, y con sólo los gastos operativos de los 12 meses del ejercicio económico es imposible descifrar la renta bruta o neta de esa operación; es decir los ingresos que se obtienen en un año, son ingresos que han tenido costos durante 2, 3 o 4 años, luego los costos que se restan a esos ingresos, que son sólo de 12 meses, no corresponden a los ingresos que se liquidan, por tanto no se estaría cumpliendo con los principios contables de aceptación general.

Como solución para esta problemática Mendoza, propone un sistema de costos por procesos, donde obteniendo un valor unitario de los semovientes a medida que van evolucionando en los inventarios, haga posible el traslado al costo promedio del animal al inventario siguiente. Este sistema de costos tiene por objeto acumular todos los gastos operativos posibles (costos de producción) en cuentas que permitan inventariar esos costos y reflejar la inversión en los inventarios de semovientes, para posteriormente imputarlos en la venta.

En la ganadería de bovinos se realizan 4 procesos invariables y fundamentales que van desde la cría hasta la salida del animal de la finca; tales procesos conllevan a

manejar el rebaño en 4 segmentos, no significa que deben haber 4 lotes de ganado, por el contrario pueden haber varios lotes de ganado sólo que estarían ubicados dentro de uno de estos procesos.

Lo importante acá no sería sólo la ubicación del ganado en los lotes o segmentos, sino el implementar un mecanismo que impute a cada proceso exactamente lo que corresponde de la inversión en insumos, materia prima, mano de obra, mantenimientos, etc. Por otro lado, el problema no concluye allí, ya que haría falta un indicador o generador de costo razonable, en tanto que sería ilusorio suponer que las facturas sean detalladas por el personal responsable de la administración del hatu, una alternativa racional, según Mendoza, es proceder de acuerdo al criterio de estandarización del peso corporal vivo contenido en la Unidad Animal Bovina (U.A.B), la cual se refiere al equivalente del peso corporal del vientre adulto de cualquier especie doméstica, en el caso de los vacunos por ejemplo vendría a ser 450 Kg., ya que este es el peso de la vaca adulta apta para la reproducción. Este criterio sirve para definir el peso corporal del resto del rebaño en su equivalente a la UAB; así, un novillo o novilla que oscilan entre los 300 y 400 Kg. equivale al 75% del peso de la vaca, el maute o mauta de 200 Kg. equivale al 50% del peso de su madre y las crías sin destetar aproximadamente un 25%, ya que pesan unos 100 kilogramos en promedio

De acuerdo a este criterio a través de las U.A.B se puede determinar la carga corporal del rebaño para poder imputar costos a cada lote con base a ella ya que es en función de su peso, que todos los animales demandan medicinas, alimentos, sales minerales, pastos, forrajes, melaza, insumos en general, y en esa misma medida afectan el suelo que explotan. Por lo tanto, los cálculos que se hagan mirando hacia la U.A.B, tendrán más de un 90% de exactitud.

Continuando el tema de la imputación de costos en la producción agropecuaria, Mendoza plantea el sistema de costos por proceso como factible en el caso de la ceba y engorde de semovientes, es decir, en la producción de ganado en pie; sostiene el autor que en el proceso producción de leche cruda es imposible determinar los costos, argumenta que esta debe ser tratada como un ingreso aislado,

ordinario, contabilizado cada vez que entre en caja, y debe ser vista como un factor de incremento de la utilidad bruta y nada más. Según su análisis la leche no es un factor de imputación de costos, ni un producto determinante en la explotación. El producto principal es la cría, la cual siempre existirá, es decir, sin la cría no hay leche, en cambio aunque no exista leche siempre hay cría; por ello Mendoza (2001) indica que la leche es un producto accidental.

Desde una lógica simple se puede asumir que los partos son los que determinan la existencia de un producto en proceso; la leche puede ser obtenida si sobra de la madre, es decir, no es consumida por la cría y transformada después en carne por la cría misma; por lo tanto, si es obtenida mediante el ordeño, debe ser considerada un ingreso aislado que aumenta la renta bruta y nada más. Por esta razón, el costo de un litro de leche, por esta razón, no se puede calcular bajo ninguna circunstancia lógica.

### ***Explotaciones de doble propósito***

Partiendo de que la leche es un accidente en la producción ganadera, y que el producto protagónico es la carne, Mendoza (2000a), argumenta que es imposible prorratear los costos para imputar algunos a la leche, ya que dicho producto es obtenido mientras la cría está lactando, otras veces se obtiene cuando la cría está en el vientre por nacimientos anteriores, y todo lo que se invierte en ese período es común e inseparable físicamente (costo conjunto) para la obtención de todos los productos; afirma que cualquier proporción de costos que se determine para ser asignado a uno u otro producto es mera invención e implica, pues ello implica la incorporación de valores subjetivos (%) a los registros financieros, por tanto sólo se imputan como costos los incurridos en la producción de carne.

No obstante, en las explotaciones de doble propósito existen costos que exclusivamente pertenecen al proceso de ordeño, en los cuales se incurre sólo por el hecho de obtener la leche, por lo tanto deberían afectar a la leche únicamente, tales costos deberían ser reflejados en las cuentas nominales del Estado de Ganancias y Perdidas, tal es el caso de los sueldos y salarios a los ordeñadores.

La presente investigación se basa en una opción adicional a la propuesta en los planteamientos de Mendoza (2001), ya que él hace referencia realmente sólo a las ganaderías extensivas muy comunes en los Llanos venezolanos, y que en su mayoría no producen leche para la venta sino que se especializan en la cría del animal desde una perspectiva genética, importante para la reproducción y extensión de otras ganaderías, o simplemente para el logro de animales para la venta a matadero. Por tal motivo esta investigación además de considerar a las empresas ganaderas dedicadas a la cría, comunes en los llanos venezolanos, enfoca su atención a las empresas del sector dedicadas a la producción de leche, específicamente a aquellas forjadas en la explotación de doble propósito, cuyo producto protagónico no es sólo la cría sino también la producción de leche.

En estos tipos de empresas si se siguen los planteamientos de Mendoza la determinación de la renta real se vería afectada significativamente, ya que los costos incurridos en la producción láctea no se estarían considerando, puesto que se trataría a la leche como un accidente, enorme accidente si es mayor la producción de leche que la de carne, en consecuencia se estaría obteniendo una renta producto de la explotación de la leche muy elevada sin disminución por concepto de costos, ya por consiguiente con una renta gravable muy onerosa.

Según el Ministerio de Agricultura y Cria (1993), actualmente Ministerio para el Poder Popular de Tierras, (citado en Valitutto y Linares, 2004) el sistema de producción dual, mixto o de doble propósito en Venezuela controla una fracción muy importante del rebaño ganadero y de las áreas de pastizales. Según este organismo el sistema de explotación dual contribuye cerca de un 70% en la producción láctea mientras que en la producción de carne vacuna contribuye en un 50%.

A razón de lo expuesto se diseña una estructura de costos basado en las actividades, bajo esta concepción se reconoce un proceso claramente definido en un conjunto de actividades que ocurren en secuencia, información base para definir la imputación de los costos prorrateados en la producción de doble propósito, definiendo a través de inductores del costo cuales corresponden a la carne y cuales a la leche.

## **Marco Institucional**

### ***Reseña histórica de Agropecuaria el Lago, S.A.***

Agropecuaria “El Lago”, S.A. (AGROLASA); fue constituida por el Sr. Carlos José Rumbos Guerrero el 23 de octubre de 1979 en la ciudad de Valera, estado Trujillo. Inscrita ante el Juzgado Segundo de Primera Instancia en lo Civil y Mercantil de la Circunscripción Judicial del Estado Trujillo en fecha 25 de octubre de 1979, bajo el N° 159, folios 379 al 383, Tomo 46. Su domicilio fiscal tiene como dirección de residencia El Edificio Borgonovo, planta alta casa de las bomba, ubicado en la Av. Bolívar Sector la Plata en la ciudad de Valera Estado Trujillo; la explotación agropecuaria se realiza en la finca Miraflores ubicada en el Km. 9 de la vía Mene grande sector la línea, San Lorenzo del Municipio Baralt Edo. Zulia. Tiene como objeto la explotación de la actividad agropecuaria, esta empresa inicia con un capital suscrito y pagado de Un millón de bolívares Bs. 1.000.000,00, hoy el progreso y posicionamiento en el mercado ha permitido que cuente con un nuevo capital de ciento cincuenta millones de bolívares Bs. 150.000.000,00; gracias a su crecimiento e incorporación de nuevos socios (Valitutto y Linares, 2004).

Es una empresa cuya principal actividad se centra en el mejoramiento genético del ganado bovino, con la finalidad de producir animales, con un alto nivel de rendimiento en la producción de leche, adaptándolos a las condiciones climáticas de la zona, cuya rusticidad ha permitido producir animales de doble propósito (leche y carne). En tal sentido se ha desarrollado un programa de inseminación artificial, con semen traído de Brasil, de la raza Gyr lechero, el programa de inseminación es controlado por un veterinario y dos inseminadores de ocupación fija en la finca, para mestizar animales los cuales son llevados a alcanzar a través de este programa mayor pureza en la raza, para lograr un factor de producción (vacas mestizas) con mayor rendimiento en la obtención de leche en las condiciones ambientales propias del

clima tropical (temperatura ambiental y humedad relativa altas, inundaciones y ectoparásitos, etc.).

Actualmente el rebaño se ubica en los 6.000 animales aproximadamente, de los cuales están en ordeño 1503 vacas con un promedio diario de 5.0 lts/vaca y una producción de 7.500 litros al día. Las hembras permanecen en la finca hasta llegar a adultas y luego son ingresadas al programa reproductivo; los machos son engordados hasta alcanzar un peso de 500 Kg. para ser enviados a matadero, con los cuales se ha obtenido rendimientos sobre 56% en canal. Los ingresos que se obtienen por ceba, son reinvertidos para cumplir con el plan de inversiones para el desarrollo de la finca.

AGROLASA es una empresa que está en constante crecimiento no sólo financiero sino como organización, se dirige a un éxito empresarial inminente gracias al capital humano con el que cuenta. Es por ello que busca incursionar en la adopción de nuevos paradigmas que la posicionen en un mercado competitivo, apta para enfrentar las adversidades de una globalización galopante, pero que a pesar de las vicisitudes presentes sus herramientas financieras y contables le darán la fuerza para sobrepasar las adversidades del mercado.

### **Bases Legales**

En el sector primario son varios los instrumentos legales que tienen repercusión en la realización de sus operaciones, con mayor peso se encuentran los instrumentos que gerencian el Régimen Tributario de las Empresas Agropecuarias Venezolanas, actualmente tales instrumentos son: Ley de Impuesto sobre la Renta (ISLR) (1999), Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) (2000), el Decreto de Exoneración de ISLR # 838 (2001) y las Normas Internacionales de Contabilidad, específicamente la NIC # 41 (sf.). En Venezuela el sector viene contribuyendo con las cargas públicas desde el mismo momento que nace la Reforma Tributaria general en Venezuela con la Publicación del Nuevo Código Orgánico Tributario de 1994, la creación de la Ley del IVA en 1993 y la entrada en escena de la Ley del Impuesto al Activo Empresarial en 1993, hoy ya excluido del régimen tributario; además de las

distintas modificaciones a la Ley de ISLR desde 1991 en adelante.(1994,1995 y 1999), así como sus respectivos reglamentos y reformas.

### ***Impuesto al Valor Agregado***

En Venezuela el sector agropecuario paga impuestos, a través de la Ley Impuesto a las Ventas –IVA-. Esta Ley que obliga a todos los venezolanos a soportar el impuesto a través de los créditos fiscales no recuperables. Los bienes producidos a nivel primario están exentos de IVA, pero en un esquema ilusorio que resulta en una exención falsa ya que el productor debe pagar impuestos al consumo cada vez que compra insumos y está imposibilitado de recuperarlos ya que no puede facturar el IVA en los productos que vende puesto que su actividad se encuentra ‘exenta’ del Impuesto en el artículo 18 de la Ley.(2000). Según estudios realizados por Mendoza (2001) desde el año 1995 hasta 1998, en 96 fincas que ocupan 128.000 hectáreas, ese impuesto o tasa aplicada de IVA en las facturas sólo logra incrementar el costo del producto y ha representado en ese período más del 23% de la utilidad neta de esos fundos. Es decir ya el productor viene dejando el 23% de sus utilidades en las arcas públicas desde hace más de 7 años. Muchos de ellos aún creen que nunca han pagado impuestos en los últimos 30 años.

Este impuesto a las ventas ha afectado más al ganadero que al agricultor, ya que el ganadero utiliza una serie de insumos útiles para muchos fines que están gravados con el IVA, en cambio el agricultor utiliza más bienes exentos que gravados. En el caso del ganadero, éste sólo se libra del IVA en alimentos concentrados, sal, minerales, melaza, mano de obra, fertilizantes y algunas medicinas; sin embargo, se encuentran gravados todos los demás insumos que utiliza, para mencionar algunos, medicinas preventivas, baños de ganado, aperos de bestias, materiales de construcción, herbicidas, insecticidas, pesticidas, matamalezas, equipos menores, repuestos de vehículos, repuestos de maquinaria, mangueras, herramientas, insumos para la construcción o reparación de cercas, vehículos de trabajo, servicios

técnicos, telefonía, radiocomunicación, honorarios profesionales, asesorías técnicas, innumerables activos necesarios para la producción de la renta.

El impuesto a las ventas o IVA se paga por la capacidad de consumo del contribuyente no por su capacidad de contribuir, el productor venezolano tiene exagerada capacidad de consumo ya que permanentemente tiene que reinvertir en el fundo para permanecer en el negocio, pero seguramente no tiene la capacidad contributiva para entregar ese 15% de créditos fiscales sin compensar. Recuérdese que el Valor Agregado con que opera el sector primario en Venezuela es muy bajo, tiene activos muy costosos para producir una utilidad muy baja, de allí que su rentabilidad también sea baja. Por ello el productor puede no tener la capacidad económica de desprenderse de ese 15% aún teniendo la capacidad de gasto.

### ***El Impuesto Sobre La Renta***

En el caso del Impuesto Sobre La Renta ISLR ha existido un beneficio fiscal permanente durante los últimos 30 años, la actividad primaria siempre ha estado exenta o exonerada desde entonces. Mendoza (2001) comenta que a pesar de que el Estado de alguna manera ha querido gravar al sector eliminando las exenciones en las reformas a la ley de ILSR, estableció exoneraciones e incluso en una oportunidad (1995) restituyó una exención al agro con 18 meses de retroactividad (algo nunca visto en la historia tributaria del país), dejando la reforma sin efecto; todo para evitar que el sector fuera gravado. Al fin y al cabo el ISLR es sobre la renta, si hay renta hay impuesto, si no hay renta no hay impuesto. Es un tributo que presiona al contribuyente sólo si tiene utilidades, es un impuesto directo y progresivo, porque grava la capacidad de contribuir y no la capacidad de gasto o el patrimonio como en el caso del IVA.

En cuanto al ISLR debe quedar claro que ha sido eliminada la exención a la actividad primaria en la nueva ley, la cual rige a todo evento al sector primario a partir de los ejercicios fiscales que inicien después de su entrada en vigencia, es decir, que inicien después del 22-10-99. Esta ley contiene áreas de cuidado como las

retenciones de ISLR, el ajuste por inflación, el gravamen al capital, el régimen de transparencia fiscal internacional y el régimen de los precios de transferencia.

Para la actividad primaria que se considera una actividad no mercantil el ajuste por inflación no es obligatorio, es optativo. Ahora sólo se pueden aprovechar las pérdidas fiscales sólo por 1 año, de manera que pierde atractivo el régimen a nivel del sujeto pasivo del impuesto y al ser opcional para la actividad primaria entonces puede que quede fuera de la escena contable de la mayoría de las fincas.

En lo referente a las retenciones que es un deber formal que tiene muchos años vigente, resalta y preocupa la retención a las comisiones mercantiles de 5% (caso de las medianerías con ganado ajeno) y la retención del 34% a la mano de obra no residente, que en algunas zonas del territorio venezolano afecta al 95% de la nómina de trabajadores. De acuerdo al capítulo del gravamen al capital existe la obligación en la nueva ley de gravar los dividendos decretados y pagados, con la particularidad de que ahora es la empresa el agente de retención obligado a retener y enterar el 34% flat de lo pagado por dividendos en la parte proporcional no gravada en la renta de la empresa en ese ejercicio, y establece que las cuentas por cobrar a accionistas se consideran dividendos pagados por el saldo que cierre en el balance y la empresa igualmente está obligada a efectuar la retención. Este gravamen a los dividendos surtirá efecto sólo sobre rentas no exentas ni exoneradas, de manera que los empresarios que perciban dividendos de fincas que han solicitado el beneficio de exoneración y éste sea otorgado, no tributarán por sus dividendos.

### ***Decreto 838: Beneficio de exoneración del ISLR***

El Decreto 838 define claramente hasta que punto las actividades agrícolas, pecuarias, pesqueras, acuícolas, piscícolas y forestales se consideran primarias a los efectos del cumplimiento de dicho decreto. De allí puede planificarse la separación jurídica y contable de la actividad a nivel primario, porque no sólo está en juego el beneficio de exoneración sino también el tipo de actividad.

Afortunadamente para algunas empresas agrícolas y pecuarias existe el beneficio de exoneración que se puede solicitar voluntariamente, este beneficio está tipificado con mucho detalle en el Decreto # 838 del 31-5-2000 y en la Resolución # 665 del 14-12-2001. Allí se puede conocer todos los requisitos necesarios para solicitarlo y los requisitos necesarios para mantenerlo. Es un beneficio que puede ser útil para algunas empresas o productores agrícolas y pecuarios, sobre todo para aquellos que se encuentran en medio de producciones estabilizadas con un flujo de caja constante y utilidades permanentes, donde ya el ciclo productivo establece una característica de crecimiento sostenible del fundo.

Por el contrario para productores que se encuentran en período pre-operativo, o en momentos difíciles de su ciclo productivo donde no se esperan beneficios importantes, o están desarrollando o por desarrollar una obra de infraestructura sujeta a rebaja comunal, no es conveniente solicitar el beneficio de exoneración ya que no habrá impuestos a pagar importantes o no existirá del todo el impuesto calculado (caso de las pérdidas), en consecuencia no será conveniente su solicitud debido a que no hay nada o hay muy poco que exonerar.

Es importante señalar que el beneficio de exoneración sólo será otorgado a la actividad primaria, por lo tanto las empresas que transformen sus productos primarios en productos preparados, curados, despostados, cocidos, madurados, empacados, y cualquier transformación que implique un proceso secundario, complementario o agroindustrial no podrá gozar del beneficio de exoneración. Salvo que separe sus procesos en personas distintas, caso en el cual el beneficio será otorgado a la persona que venda los productos vivos, o en estado natural.

### ***La Ley Orgánica del Trabajo***

En lo que respecta a la Ley Orgánica del Trabajo (1997), en su artículo 27 establece que sólo se permitirá una pequeña cuota de trabajadores extranjeros en las empresas domiciliadas en Venezuela, el cual no excederá de un 20%, pudiendo permitirse incrementos en casos especiales. Esto obviamente no fue pensado en el

sector agrario, ya que en algunas zonas de Venezuela el 90% de los trabajadores es extranjero y no existe en esas zonas la posibilidad de sustituirlo por venezolanos porque no conviven juntos y además son menos productivos que el extranjero, que generalmente entrega todo su esfuerzo por su débil condición de no nacional para sobresalir y permanecer en el trabajo. En las fronteras con Colombia, por ejemplo, la zona sur y sur-oeste del Zulia, el Estado Táchira el sur del Estado Apure, el Estado Mérida y el oeste de Trujillo existe una tendencia a contratar exclusivamente mano de obra de Colombia y en su mayoría los fundos tienen el 99% de su personal extranjero.

Esto de alguna manera se convierte en un problema nacional porque en esas regiones se produce el 75% de la leche y la carne del país, el 35% de los pollos y el 90% de las hortalizas. Se trata entonces de un problema social y de un tema de seguridad alimentaria, por lo tanto genera una connotación distinta a lo que pudiera ser un problema limitado a ciertas regiones.

Por otro lado, esta misma ley estable una serie de cargas sociales que deben ser canceladas por los patronos y que de acuerdo a la metodología de costos que se pretende desarrollar tales cargas sociales son prorrateadas en los diferentes centros de costos según el flujo de consumo de los costos indirectos.

### ***Las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC)***

Estas normas han sido producto de grandes estudios y esfuerzos de diferentes entidades educativas, financieras y profesionales del área contable a nivel mundial, para estandarizar la información financiera presentada en los estados financieros. Las NIC, como se le conoce popularmente, son un conjunto de normas o leyes que establecen la información que deben presentarse en los estados financieros y la forma en que esa información debe aparecer (Anón., sf.). Las NIC no son leyes físicas o naturales que esperaban su descubrimiento, sino más bien normas que el hombre, de acuerdo a sus experiencias comerciales, ha considerado importantes para la presentación de la información financiera.

Son normas de alta calidad, orientadas al inversor, cuyo objetivo es reflejar la esencia económica de las operaciones del negocio, y presentar una imagen fiel de la situación financiera de una empresa. Las NIC, son emitidas por el International Accounting Standards Board (anterior International Accounting Standards Committee) (ibid). Hasta la fecha, se han emitido 41 normas, de las que 34 están en vigor en la actualidad, junto con 30 interpretaciones.

Todo empieza en los Estados Unidos de América, cuando nace el Consejo de Principios de Contabilidad (Accounting Principles Board – APB), este consejo emitió los primeros enunciados que guiaron la forma de presentar la información financiera. Pero fue desplazado en virtud de encontrarse constituido por profesionales que trabajaban en bancos, industrias, compañías públicas y privadas, su participación en la elaboración de las normas fue considerada como una forma de beneficiar las entidades donde laboraban.

Al paso de los años las actividades comerciales se han venido internacionalizando y así mismo la información contable, es decir un empresario con su negocio en América, estaba haciendo negocios con un colega japonés. Esta situación empezó a repercutir en la forma en que las personas de diferentes países veían los estados financieros, es con esta problemática que surgen las normas internacionales de contabilidad, siendo su principal objetivo la uniformidad en la presentación de las informaciones en los estados financieros, sin importar la nacionalidad de quien los estuviera leyendo e interpretando (Anón., s.f.).

El éxito de las NIC está dado porque las normas se han adaptado a las necesidades de los países, sin intervenir en las normas internas de cada uno de ellos.

El Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standard Committee - I.A.S.C) fue fundado en junio de 1973 como resultado de un acuerdo por los cuerpos de la contabilidad de Australia, Canadá, Francia, Alemania, Japón, México, los Países Bajos, el Reino Unido, Irlanda y los Estados Unidos, constituyendo así, ellos mismos el comité de IASC en aquella época. Las actividades profesionales internacionales de los cuerpos de la contabilidad fueron organizadas bajo la Federación Internacional de los Contables (IFAC) en 1977.

En el año 2001, los administradores del I.A.S.C anuncian a miembros del comité internacional la necesidad de que la legislación de la Comisión de las Comunidades Europeas, los miembros del Consejo Consultivo de IASB requirieran el uso de estándares de contabilidad en un período no más allá del año 2005; es así, como los administradores traen la nueva estructura el 1 de abril de 2001, y son los miembros del IASB los que asumen la responsabilidad de fijar los estándares de contabilidad.

### *La NIC 41*

La Norma Internacional de Contabilidad 41: Agricultura (NIC 41) está contenida en los párrafos 1 al 59 y en el Apéndice A de la publicación. Todos los párrafos tienen igual valor normativo, si bien la norma conserva el formato IASC que tenía cuando fue adoptada por el IASB. La NIC 41 debe ser entendida en el contexto de su objetivo y los fundamentos de las conclusiones, del prólogo a las normas internacionales de información financiera y del marco conceptual para la preparación y presentación de los estados financieros. En los mismos se suministran las bases para seleccionar y aplicar las políticas contables que no cuenten con directrices específicas. El objetivo de esta norma es prescribir el tratamiento contable, la presentación en los estados financieros y la información a revelar en relación con la actividad agrícola.

Según la norma, la leche es un producto agrícola de activos biológicos como el ganado lechero, esta norma debe aplicarse para la contabilización de lo siguiente, siempre que se encuentre relacionado con la actividad agrícola:

- (a) activos biológicos;
- (b) productos agrícolas en el punto de su cosecha o recolección; y
- (c) subvenciones del gobierno comprendidas en los párrafos 34 y 35 del protocolo.

En el caso del sector agropecuario la NIC 41 establece el tratamiento contable, la presentación en los estados financieros y la información a revelar relacionados con la actividad. La actividad es la gestión, por parte de una empresa, de la

transformación biológica de animales vivos o plantas (activos biológicos) ya sea para su venta, para generar productos agrícolas o para obtener activos biológicos adicionales. La NIC 41 establece, entre otras cosas, el tratamiento contable de los activos biológicos a lo largo del período de crecimiento, degradación, producción y procreación, así como la valoración inicial de los productos agrícolas en el punto de su cosecha o recolección.

La norma se aplica a los productos agrícolas, que son los productos obtenidos de los activos biológicos de la empresa, pero sólo hasta el punto de su cosecha o recolección. A partir de ese momento se aplican las NIC N° 2, referidas a los inventarios, pues las NIC 41 no trata el almacenamiento de los productos agrícolas tras la cosecha o recolección; por ejemplo, el que tiene lugar con las uvas para su transformación en vino por parte del viticultor que las ha cultivado. Aunque tal procesamiento pueda constituir una extensión lógica y natural de la actividad agrícola, y los eventos que tienen lugar guardan alguna similitud con la transformación biológica; es decir, tales procesamientos no están incluidos en la definición de actividad agrícola manejada por esta norma.

La norma también exige la valoración de estos activos biológicos agrícolas, según su valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, a partir del reconocimiento inicial tras la obtención de la cosecha, salvo cuando este valor razonable no pueda ser determinado de forma fiable se procede a su reconocimiento inicial. De esta manera el valor razonable de los activos biológicos agrícolas puede determinarse de forma fiable. No obstante, esto puede contradecirse en el momento del reconocimiento inicial, solamente en el caso de los activos biológicos para los que no estén disponibles precios o valores fijados por el mercado, siempre que para los mismos se haya determinado claramente que no son fiables otras estimaciones.

En tal caso, la NIC 41 exige que la empresa valore estos activos biológicos según su costo menos la amortización acumulada y las pérdidas acumuladas por deterioro del valor. Una vez que el valor razonable de tales activos pueda calcularse valorarse con fiabilidad, la empresa debe valorar dichos activos según su valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta. En todos los casos, en el

punto de cosecha o recolección, la empresa debe valorar los productos agrícolas según su valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta.

Esta norma exige que los cambios en el valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, de los activos biológicos, sean incluidos como parte de la ganancia o pérdida neta del ejercicio en que tales cambios tienen lugar. En la actividad agrícola, el cambio en los atributos físicos de un animal o una planta vivos aumenta o disminuye directamente los beneficios económicos para la empresa. En el modelo de contabilidad de costos históricos basado en las transacciones realizadas, una empresa que tenga una plantación forestal puede no contabilizar renta alguna hasta la primera cosecha o recolección y posterior venta del producto, tal vez 30 años después del momento de la plantación. Al contrario, el modelo contable que reconoce y valora el crecimiento biológico utilizando valores razonables corrientes, informa de los cambios del valor razonable a lo largo del ejercicio que transcurre desde la plantación hasta la recolección.

La vigencia de esta norma inicia para los estados financieros que abarquen ejercicios cuyo comienzo sea a partir del 1 de enero de 2003, así mismo recomiendan los expertos su aplicación con anterioridad a esa fecha.

### **Operacionalización de Variables**

A partir de los objetivos de investigación formulados y con fundamento en las bases teóricas expuestas, se presenta el siguiente mapa de variables que orientaron la búsqueda de información para el alcance de los objetivos de investigación planteados.