

Revista de Ciencias Sociales



Gestión de costos de producción en ganadería bovina del Municipio Valmore Rodríguez, Zulia-Venezuela*

Meleán Romero, Rosana**
Ferrer, María Alejandra***

Resumen

Se analiza la gestión de costos de producción en ganadería bovina doble propósito del municipio Valmore Rodríguez, estado Zulia. Se recurrió al conocimiento científico asumiendo concepciones sistémicas, enmarcadas en el paradigma cuantitativo. Desde la perspectiva teórico-documental, se discutieron documentos especializados; esto permitió diseñar un instrumento de recolección de información, aplicado en 36 unidades de producción. Los procesos de producción desarrollados no se encuentran documentados y presentan los siguientes resultados por etapas desarrolladas en las unidades estudiadas: Gestación (33%), crianza (72%) y ordeño (92%), no se realiza la actividad de levante; de ellos derivan productos como leche (36%), carne (5%) y ambos (58%); no existen registros contables de operaciones productivas (97%), ni se disponen de sistemas de acumulación de costos, ni de estructuras de costo (100%). Concluyendo que no se lleva a cabo una gestión de costos de manera formal, los costos de producción no se contabilizan, como consecuencia de la falta de registros productivos y contables, siendo evidente la inexistencia de sistemas de acumulación y estructuras de costos que permitan tomar decisiones básicas sobre factores productivos y su incorporación o mantenimiento en las unidades de producción; es decir no son gestionados de manera formal.

Palabras clave: Gestión de costos; costos de producción; sistema de acumulación de costos; procesos de producción; ganadería bovina.

* Resultado del proyecto de investigación financiado por el Consejo de Desarrollo Científico, Humanístico y Tecnológico (CONDES), intitulado: "Costos de producción en la ganadería bovina doble propósito, Estado Zulia -Venezuela", adscrito al Centro de Estudios de la Empresa de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad del Zulia.

** Doctora en Ciencias Sociales, mención Gerencia. Magíster en Gerencia de Empresas, mención Gerencia Industrial. Licenciada en Administración. Profesora Titular e Investigadora del Centro de Estudios de la Empresa de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad del Zulia, Maracaibo, Venezuela. Directora de la Revista Venezolana de Gerencia. E-mail: melean_rosana@fces.luz.edu.ve Scopus Author ID: 22954427400 ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-8779-738X>

*** Doctora en Finanzas. Magíster en Gerencia de Empresas, mención Gerencia Financiera. Licenciada en Contaduría Pública. Profesora Titular e Investigadora de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad del Zulia, Venezuela. E-mail: maferrer@gmail.com

Production cost management in bovine livestock of the Municipality Valmore Rodríguez, Zulia-Venezuela

Abstract

The management of production costs in double-purpose cattle farming of the Valmore Rodríguez municipality, Zulia state, is analyzed. Scientific knowledge was used assuming systemic conceptions, framed in the quantitative paradigm. From the theoretical-documentary perspective, specialized documents were discussed; This allowed the design of an information collection instrument, applied in 36 production units. The production processes developed are not documented and present the following results by stages developed in the units studied: Gestation (33%), aging (72%) and milking (92%), the lifting activity is not performed; from them come out products such as milk (36%), meat (5%) and both (58%) derive; There are no accounting records of productive operations (97%), neither cost accumulation systems are or cost structures (100%) available. Concluding that is not carried out a formal cost management, production costs are not accounted, as a consequence of the lack of productive and accounting records, the lack of accumulation systems and cost structures that allow to make basics decisions about productive factors and their incorporation or maintenance in the production units; that is, they are not formally managed.

Keywords: Cost management; production costs; cost accumulation system; production processes; cattle farming.

Introducción

La actividad ganadera como parte del sector agroalimentario, se considera estratégica a nivel mundial. Provee productos básicos (leche y carne) destinados a la satisfacción de necesidades básicas de la población, por lo que no se cuestiona su importancia dentro de la economía global (Meleán y Rodríguez, 2013).

En este sector se desarrollan sistemas de producción catalogados de complejos, entre otras razones por la dependencia del cambio climático, encadenamientos productivos con otros sectores económicos, amplio potencial para reducir la pobreza, limitación de los recursos naturales y agrícolas, alto grado de heterogeneidad, particularidades biológicas y naturales de los seres vivos, alta volatilidad del precio de los alimentos, entre otros (Diouf, Båge y Bertini, 2002; Mendoza, 2007a; Velasco y Padrón, 2011; Organización de las Naciones Unidas para la Alimentación y la Agricultura [FAO], 2012; Gutiérrez y Villalobos, 2014). Estas razones hacen que el desarrollo de actividades de producción

de manera competitiva y con altos índices de eficiencia y productividad, se convierta en un desafío para el sector, especialmente en países en vías de desarrollo.

A pesar de las complejidades y desafíos presentes, se estiman grandes oportunidades de crecimiento para los próximos años, pues según plantea la FAO (2017), la producción agrícola creció más del triple entre 1969 y 2015, debido en parte a las tecnologías de la Revolución Verde que mejoraron la productividad, y a la expansión significativa del uso de la tierra, el agua y otros recursos naturales para fines agrícolas. Sobre esta afirmación, la FAO estima que para cubrir la demanda en 2050, la agricultura tendrá que producir casi un 50% más de alimentos, forraje y biocombustible de los que producía en 2012.

Todo ello representa una oportunidad latente para los países con potencialidades relacionadas con el desarrollo de la actividad ganadera: Disponibilidad de grandes superficies de tierras aptas⁽¹⁾ y recursos para el desempeño pleno de estas operaciones. De acuerdo con Bittan (2015), América Latina

con sus extensas áreas con siembras de pastos, clima favorable y un uso racional de insumos, cuenta con los recursos necesarios para ser un importante productor pecuario, contribuyendo con ello a garantizar la seguridad alimentaria regional y mundial.

La región latinoamericana sigue siendo la mayor exportadora de carne bovina a nivel mundial (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico [OCDE] y FAO, 2014); y a pesar de constituir solo un 13,5% de la población mundial, produce un poco más del 23% de la carne bovina y de búfalo que se consume en el mundo (FAO, 2015). De acuerdo con la OCDE y FAO (2014), se prevé que el continente americano reforzará su posición como región de exportación dominante, tanto en valor como en volumen.

En el caso de Venezuela, durante todo el siglo XX y lo que ha transcurrido del siglo XXI, diferentes gobiernos desde las políticas implementadas, han buscado fortalecer la infraestructura productiva del país, propiciar la transferencia tecnológica, valorando la experiencia de otros países competitivos en este sector; sin embargo, retrasos en la implementación de prácticas innovadoras, tecnológicas y de infraestructura, impiden el crecimiento potencial del sector ganadero (Meleán y Rodríguez, 2013).

Lo anterior, no solo acontece en el nivel productivo de las organizaciones agrícola, también a nivel de gestión organizacional. El uso eficiente de los factores productivos es una necesidad, pues en un país donde las restricciones en el ámbito económico, e incluso a nivel de producción son evidentes, todo empresario o productor, que busca un desarrollo sustentable de sus operaciones productivas, debe asumir desde un plano consciente, la realidad en la cual opera. Las restricciones existentes, limitan los niveles de producción; a nivel de los mercados, la volatilidad de los precios, el bajo nivel adquisitivo de la población, suman mayores restricciones en el desarrollo pleno de las actividades desarrolladas.

Por estas razones, un aspecto a considerar, es la gestión de los costos de

producción, y en general de los sistemas de producción desarrollados. En el primer caso, es importante la consideración del costo objetivo de los productos elaborados y a partir de su precisión, y en un segundo plano, encaminar acciones para propiciar un uso racional de los factores productivos, ambos aspectos esenciales para permanecer en este sector productivo de la economía agroalimentaria del país.

Si bien se reconoce la importancia de la gestión de costos en el país y en las organizaciones, ésta adquiere mayor relevancia en la actualidad⁽²⁾, como consecuencia de regulaciones establecidas por parte del ejecutivo nacional venezolano a partir del año 2011, año en que se emite el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Costos y Precios Justos (Presidencia de la República Bolivariana de Venezuela, 2011), con el fin de establecer mecanismos de administración y control, que garanticen el acceso de la población a bienes y servicios, en un entorno donde el incremento de los precios de los productos se encuentra en constante ascenso, a causa de la inflación que ha caracterizado la economía venezolana.

En este primer intento por establecer controles en los costos y las ganancias de las empresas, se sientan las bases para que, en años posteriores, se dicten nuevos decretos, leyes y regulaciones para la determinación de precios justos de bienes y servicios, mediante el análisis de las estructuras de costos, la fijación del porcentaje máximo de ganancia así como la fiscalización efectiva de la actividad económica y comercial. Estos documentos se tornan insuficientes ante la compleja situación que atraviesa el país y la realidad imperante en organizaciones del sector agrícola, caracterizada por grandes complejidades al igual que situaciones particulares en los últimos tiempos.

Debe destacarse, que a pesar de que el sector disfruta de bajos niveles de exigencias legales así como tributarias, y se ve beneficiado por subsidios, precios regulados de los insumos empleados y exoneración del pago del impuesto sobre la renta (Presidencia

de la República Bolivariana de Venezuela, 2000), un alto porcentaje de los productores entrevistados, alegan que el costo real del litro de leche y del kilo de carne, supera el precio fijado por el gobierno para estos productos básicos.

En función de los planteamientos anteriores, el objetivo de la presente investigación consiste en analizar la gestión de los costos de producción en unidades de producción ganadera de la región zuliana-Venezuela, específicamente en el municipio Valmore Rodríguez, considerando aspectos centrales como los procesos de producción, sistemas de acumulación de costos y elementos de los costos de producción.

Desde la perspectiva metodológica, se recurrió al conocimiento científico asumiendo concepciones sistémicas, enmarcadas en el paradigma cuantitativo para responder al objeto de conocimiento en estudio. En primera instancia, se realiza una revisión teórico-documental sobre la gestión de los costos de producción; lo cual dio pie al diseño de un instrumento de recolección de información, tipo cuestionario, sometido a la validación de expertos, mediante la técnica del *focus group*, es decir, se discutieron cada uno de los *ítems* diseñados para determinar pertinencia y validez, contando para ello, con la opinión de expertos de diferentes áreas del conocimiento.

En lo que respecta a la selección de las unidades de producción a estudiar, la investigación se delimita en el municipio Valmore Rodríguez, por ser una zona que requiere de apoyo y del desarrollo de investigaciones que redunden en el bienestar de su sector productivo, y dentro de ellos el sector ganadero, constituido en su mayoría por pequeños y medianos productores.

Se realizaron contactos iniciales con Asociación de Productores, Alcaldía del municipio (Gerencia de Desarrollo Social), Instituto Municipal de Desarrollo Agrícola, Pecuario, Pesquero, Forestal, Agroindustrial y Afines del municipio (IMDAVAR), entre otros actores clave de la zona, con el propósito de ubicar información estratégica a considerar. La cuantificación de los productores se realizó

a partir de una base de datos de la zona⁽³⁾, la cual dispone de 581 unidades de producción, ubicadas en las diferentes parroquias del municipio Valmore Rodríguez: Dr. Raúl Cuenca, Rafael Urdaneta y La Victoria. Se realizó un acercamiento a una cantidad específica de las fincas ganaderas, en función de criterios previamente definidos.

Se calculó una muestra, asumiendo el muestreo aleatorio estratificado con afijación proporcional; este tipo de muestreo, “alcanza su mayor eficiencia en la medida en que los estratos sean lo más homogéneo posible en su interior y, a la vez, lo más heterogéneo posible entre ellos” (Parra, 2006, p.59). Posteriormente, fue estimada la participación relativa de las unidades de producción (fincas por parroquias) en función de la totalidad de la población, quedando la muestra (*n*) constituida por 36 fincas, distribuidas por parroquias.

Los datos obtenidos, de encuestas y entrevistas semi estructuradas realizadas en los años 2014 y 2015, fueron organizados, clasificados y registrados en una base de datos, y luego dispuestos en matrices diseñadas para facilitar su análisis, interpretación y discusión. Los hallazgos correspondientes fueron interpretados con extremo rigor, asumiendo la objetividad y rigurosidad como guías en el proceso de análisis. La idea no radica en tener resultados definitivos sobre el tema que ocupa en esta investigación, pero sí construir datos cuantitativos con extrema solidez, que se conviertan en sustento inicial para consolidar información que aporte a la realidad científico-social de este sector estratégico para la nación.

1. Breve caracterización del sector ganadero de la región zuliana

En el Zulia, existen un número representativo de unidades de producción o fincas dedicadas al desarrollo de esta actividad. Sin embargo, los niveles de especialización y tecnificación no han sido paralelos a la antigüedad del sector, situación que ha sido demostrada por Urdaneta, Peña, Rincón, Romero y Rendón-Ortín (2008) y Bustillo

(2011), al afirmar sobre las pocas formalidades existentes en los procesos desarrollados, tanto para garantizar un aprovisionamiento de insumos básicos, como para el desarrollo de procesos de producción esenciales en este sector.

Particularmente, el municipio Valmore Rodríguez de la región zuliana, a nivel de la ganadería bovina, presenta características de bosque seco y muy seco tropical (Velasco y Padrón, 2011), destacando entre sus principales actividades: a) petrolera; b) industrial (poco representativa); c) comercial (establecimientos destinados básicamente a la venta de alimentos, bebidas, repuestos de vehículos, quincallas, jugueterías, entre otros); y d) agrícola, actividad que complementa las anteriores, al existir tierras fértiles en la que se han logrado cultivos como sorgo, maíz, yuca, plátano, entre otros como el limón, la auyama y la parchita (Corporación de Desarrollo de la Región Zuliana [Corpozulia], 2011).

La actividad pecuaria, se muestra en una escala baja dentro del municipio; sin embargo, a nivel del Estado es uno de los mejores productores en los renglones de bovinos, porcinos, aves, huevos de consumo y leche, siendo los lugares con mayor desarrollo pecuario las inmediaciones del embalse de Pueblo Viejo, el Corozo y Sabana de Machango.

La actividad de ganadería bovina de la región estudiada, ha sido beneficiada por importantes proyectos de desarrollo agroindustrial emprendidos por el gobierno nacional, instituciones comunitarias del municipio e instituciones educativas de la región; sin embargo, solo un 19% de las unidades seleccionadas como parte de la muestra, plantea haber celebrado contratos con el gobierno para mejoras en la producción. El municipio cuenta con una Red de Innovación Socio Productiva (RISP) de ganadería de doble propósito (Ministerio del Poder Popular para Educación Universitaria, Ciencia y Tecnología [MPPEUCT], 2016), no obstante, los principales beneficiarios han sido los grandes productores de la zona.

En el año 2015, los créditos otorgados

por instituciones públicas y privadas como por ejemplo el Fondo para el Desarrollo Agrario Socialista (FONDAS) y el Banco Agrícola, entre otros organismos, beneficiaron solamente 12 productores de la muestra seleccionada, lo que equivale a un 33%. Algunos otros productores, indicaron haber realizado gestiones para la adquisición de créditos, sin embargo, no lograron materializarlos. Las razones de este comportamiento podrían estar asociadas a la burocracia y la cantidad de requisitos exigidos por dichas entidades financiadoras y los pocos recaudos disponibles por los pequeños productores. Quienes resultaron beneficiados con créditos, pudieron financiar nuevas inversiones, básicamente destinadas a siembra de nuevos cultivos, creación de pozos para el consumo de agua de la finca, cercado de sus potreros, entre otros.

Prevalecen en el sector, algunos otros elementos representativos tanto a nivel externo como interno que conllevan a reflexionar sobre el desarrollo de las actividades con estructuras poco formales, articulaciones insuficientes, industrias fragmentadas y desarticulación a nivel interno, siendo el comportamiento de sus sistemas productivos influenciados por actores relacionados a ellas.

2. Gestión de los costos de producción en la ganadería bovina del municipio Valmore Rodríguez

Para Rodríguez, Chávez, Rodríguez y Chirinos (2007) “la gestión de costos exige mayor profundidad que la determinación del costo; a la vez que se centra en tomar las mejores decisiones para alcanzar los objetivos trazados sobre procesos y actividades organizacionales” (p.458). Incluye, además conceptos de estrategias, administración y mercadeo, siendo mucho más global y completa (Ruschanoff, 2007).

Según Cárdenas (2006), exige tres aspectos esenciales: a) proveer información resultante de costos de los artículos

manufacturados o de los servicios prestados; b) proporcionar información relacionada con la planeación y el control; y c) presentar información para una adecuada toma de decisión gerencial. Para ello, es fundamental el conocimiento adecuado de los costos de las materias primas y los de conversión (mano de obra y costos indirectos de fabricación); siendo además necesario, para fines de rentabilidad y estrategia, la consideración de aquellos relacionados con el diseño, la administración, la comercialización y la distribución del producto.

La gestión de costos propicia una combinación de procesos y herramientas gerenciales con las propias de la contabilidad de costos, con el fin de encaminar a las organizaciones a tomar decisiones apoyadas en datos reales, con la capacidad de afrontar escenarios cada vez más exigentes y competitivos; para ello se deberá disponer de sistemas de administración de costos, contentivos de métodos formales desarrollados para la planeación y el control de las actividades generadoras de costos en una organización (Barfield, Raiborn y Kinney, 2005). En todo caso, el objetivo central es ofrecer información útil para la toma de decisiones económicas a través del empleo de los procesos de planificación y control de gestión (Mallo, Kaplan, Meljem y Jiménez, 2000; Chacón, Bustos y Rojas, 2006), con especial énfasis en información relativa a costos.

En ese sentido, para efectos de la investigación, se asume la gestión de costos como un área gerencial de la organización que desarrolla procesos de planificación y control (Gayle, 1999; Mallo, et al., 2000; Hansen y Mowen, 2007; Cárdenas, 2006; Chacón, et al., 2006; Horngren, Sundem y Stratton, 2006; Chacón, 2007) de erogaciones o desembolsos que producirán beneficios futuros en la organización -erogaciones capitalizables⁽⁴⁾ (Pabón, 2010)- y se constituyen en recursos sacrificados para alcanzar objetivos específicos (Polimeni, Adelberg, Fabozzi y Kole, 1994; García, 2001; Hansen y Mowen, 2007; Sinisterra, 2007; Horngren, Datar y Foster, 2007) y guiar el proceso de toma de

decisiones económicas-gerenciales, apostando a la eficiencia, eficacia (Rincón, 2000) y rentabilidad organizacional.

Todo ello exige el estudio de los sistemas de acumulación de costos empleados y los elementos de los costos de producción (materiales, mano de obra y costos indirectos), apoyado en Gayle (1999), Mallo, et al. (2000), Rincón (2000), Hansen y Mowen (2003; 2007), Molina (2012), Barfield (2005), Rodríguez, et al. (2007), Chacón (2007), Baldini y Casari (2008a y 2008b), así como Castro (2010), entre otros. En función de ello, se precisan los siguientes elementos para la medición de la gestión de costos de producción: a) proceso de producción, b) sistemas de acumulación de costos y c) costos de producción (ver Cuadro 1).

2.1. Proceso de producción: Etapas y productos básicos

En cuanto al análisis de la gestión de costos de producción, es necesario en primera instancia abordar el proceso de producción. Este se torna fundamental por ser donde se incurren los costos; es decir, en cada una de las etapas que lo conforma se desarrollan actividades y estas consumen recursos, que una vez cuantificados se traducen en costos, asociados de manera directa e indirecta en otros casos, a las transformaciones requeridas para obtener los bienes y/o servicios característicos de los sistemas estudiados.

A nivel de los procesos de producción, se identificaron etapas que requieren el empleo de recursos humanos, materiales, tecnológicos y de infraestructura, entre otros, necesarios para la ejecución de las actividades y para el logro de las transformaciones requeridas, en este caso de orden fisiológico. Esto se puede corroborar al asumir de acuerdo con Meleán y Moreno (2011) que:

El semoviente como ser vivo evoluciona y asciende en las diferentes fases de su proceso de crecimiento, incrementando su valor, asociado de forma directa a las transformaciones que se van

Cuadro 1
Gestión de costos de producción: Elementos esenciales para su medición

	Aspectos básicos	Elementos de medición
Gestión de costos de producción	Proceso de producción	<ul style="list-style-type: none"> • Etapas • Productos derivados
	Sistemas de acumulación de costos	<ul style="list-style-type: none"> • Por órdenes de trabajo • Por proceso • Híbrido • Costeo basado en actividades (CBA)
	Costos de producción	<ul style="list-style-type: none"> • Materiales directos • Mano de obra directa • Costos indirectos de producción

Fuente: Elaboración propia, 2019 a partir de Gayle (1999); Mallo, et al. (2000); Chase, Aquilano y Jacobs (2000); Rincón (2000); Hansen y Mowen (2003); Molina (2012); Barfield (2005); Fernández, Avella y Fernández (2006); Rodríguez, et al. (2007); Galia (2007); Baldini y Casari (2008a; 2008b); Castro (2010); Krajewski, Ritzman y Malhotra (2013).

obteniendo a medida que avanza en su ciclo biológico de desarrollo (becerro-becerra, maute-mauta, novillo-novilla, vaca-toro). (p.57)

Al indagar sobre el proceso de producción en las 36 unidades productivas estudiadas, el mismo no estaba documentado, ni se disponía de información organizada y ordenada sobre él. Por ello, en aras de iniciar el proceso de documentación, se asumió la perspectiva teórica planteada por Meleán y Moreno (2011), Mendoza (2011), Parra y Prado (2012), así como Moreno y Bonomie (2013). A partir de los autores referenciados, se asumen cinco fases, asociadas con el ciclo biológico del semoviente: a) reproducción, b) gestación, c) crianza, d) levante, y e) producción-ordeño o servicio del animal; a estas fases se agrega según Mendoza (2011), una fase de prenatal y una de engorde posterior al levante, obviando la fase de ordeño; agregando, Meleán y Moreno (2011), el desarrollo paralelo de tres etapas o fases de apoyo a las que se corresponden el ciclo biológico del semoviente: Alimentación, sanidad animal y manejo zootécnico.

Estas fases o etapas del proceso, según los resultados obtenidos, se presentan de la siguiente forma: a) reproducción (100%) de las unidades; b) gestación es desarrollado en el 33% de las unidades estudiadas; c) crianza

en el 72%; d) el proceso de levante no era desarrollado por las unidades estudiadas; y e) el ordeño estaba presente en el 92% de las fincas.

Las etapas anteriores obedecen al ciclo biológico del semoviente y se complementan con etapas de apoyo, consideradas transversales en el desarrollo de labores productivas. Estas requieren, al igual que las anteriores, recursos y esfuerzos significativos para su ejecución de manera adecuada en las unidades de producción que decidan mantenerlas como parte de sus operaciones productivas.

Con respecto a las etapas identificadas como apoyo, se tiene la alimentación, en la cual se considera el alimento ofrecido al rebaño, por etapa de crecimiento (ciclo biológico); básicamente estaba representado por pastos, suplementos y alimentos concentrados. La alimentación mediante pastos o pastizales, prevalece en todas las unidades y se ofrece al semoviente en todas sus edades. Existen mosaicos de pastos en un 61% de las unidades estudiadas; estos combinan pasto guinea (64%), bermuda (42%), alemán (25%), brizantha (25%) y toledo (11%). También se ofrecen mezclas suplementarias para el semoviente, que resultan de la combinación de melaza (69%), sales minerales (64%), urea (53%), otros (11%), y alimento concentrado

en un 39% de las unidades estudiadas, este dirigido básicamente a las vacas en ordeño. Ello tiene la finalidad de ofrecer al rebaño una alimentación acorde con su desarrollo biológico.

Con respecto a la etapa de sanidad animal, se maneja un plan sanitario en un 78% de las unidades estudiadas, el restante 22% realiza estas actividades sin la programación debida. Se desarrollan programas de sanidad animal apoyados en organismos como el Instituto Nacional de Salud Agrícola Integral (INSAI), quien provee vacunas y algunos medicamentos para la prevención de enfermedades así como el manejo zootécnico y fitosanitario en las unidades de producción.

Finalmente, el manejo zootécnico se realiza en un 67% de la muestra estudiada, realizando actividades de herraje y descorné en un 39% y 37% de las unidades respectivamente, tatuado (34%) y procesos de tatuado solo en un 20 % de las unidades de producción.

2.2. Sistemas de acumulación de costos

La literatura contable sobre costos es amplia (Gayle, 1999; Polimeni, Fabozzi y Adelberg, 2006; Horngren, et al., 2007); sin embargo, cuando se estudia la variable en un sector tan complejo como la ganadería bovina de doble propósito (Mendoza, 2007a; 2007b), ésta se reduce y deja de aportar respuestas eficaces al sector que se aborda. En función de ello, es imprescindible combinar la literatura contable con algunas características propias de la actividad ganadera con la finalidad de diseñar sistemas de costeo que sean sencillos y útiles a la vez.

Los sistemas de acumulación de costos representan una herramienta útil mediante la acumulación, análisis y suministro de información veraz y concisa relacionada con los costos de las actividades de producción, destinadas a la generación de bienes o servicios (Pabón, 2010). Se concentran en registrar, clasificar, acumular, analizar e interpretar las erogaciones, de tal forma que le permita a la dirección conocer el costo unitario de

cada proceso, producto, actividad y cualquier objeto de costos (Gayle, 1999; Morillo, 2002; Barfield, et al., 2005; Polimeni, et al., 2006; Morillo y Pulido, 2006; Horngren, et al., 2007; Hansen y Mowen, 2007; Pabón, 2010; Castro, 2010; Molina, 2012).

De acuerdo con la modalidad del proceso productivo desarrollado, estos sistemas pueden clasificarse por órdenes de trabajo, por proceso, costeo híbrido o por operaciones (una combinación de los anteriores). Adicional a los sistemas tradicionales existe el sistema de Costeo Basado en las Actividades (CBA, por sus siglas en inglés).

Al indagar sobre los sistemas de costeo empleados, los resultados indican que en el 100% de las unidades de producción estudiadas, no se implementan sistemas de acumulación, esto sin duda impide registrar, clasificar, acumular, analizar e interpretar las erogaciones, así como también direccionar y conocer el costo unitario de cada proceso, producto, actividad y cualquier objeto de costos (Gayle, 1999; Morillo, 2002; Barfield, et al, 2005; Polimeni et al, 2006; Horngren, 2007; Hansen y Mowen, 2007; Castro, 2010; Pabón, 2010; Molina, 2012).

Indagando sobre registros contables en las unidades de producción, un 33% de los productores-gerentes alegaron que no llevan ningún tipo de registro de sus operaciones. Un 44% planteó que disponían de registros productivos vinculados con la producción diaria de leche y las ventas de ganado, y solo un 3%, es decir una unidad de producción, realizaba intentos por organizar la información desde una perspectiva contable. En un 19% se combina el empleo de registros productivos y contables.

En las unidades de producción en las que se disponía de registros, la forma de llevarlos resultó ser manual. Es decir, la tecnología básica, empleada, estaba representada por una libreta, sin formatos específicos que facilitara la posterior toma de decisiones con base en los datos recopilados. Solo en una unidad de producción (3%) esta labor se apoyaba en un computador, empleando hojas de cálculos que ofrece *Microsoft Office Excel*.

Entre otras razones, estos hallazgos pueden deberse a la flexibilidad que en materia tributaria disfruta el sector, así como la inversión en tiempo y disciplina requerida para organizar, registrar, clasificar así como analizar la información asociada a las actividades y procesos desarrollados. Según plantea Contreras (2005), muchos productores piensan que los registros contables solamente ofrecen datos para el pago de impuestos, y dentro del contexto agropecuario venezolano se sienten desmotivados a realizarlos, porque la actividad ganadera históricamente ha estado exenta del Impuesto sobre la Renta (ISLR).

Para Acero, García, Ceular, Artacho y Martos (2004), Nava, Urdaneta y Casanova (2008), Díaz, García y Porcell (2008), Meleán y Moreno (2011), y Pinto (2011), no disponer de datos necesarios para una contabilidad, es un comportamiento característico en unidades de producción ganaderas con pequeños rebaños. Esta situación dificulta la determinación del costo de los productos y sobre todo imputar determinados gastos a cada una de las actividades. Gran cantidad de unidades emplea procedimientos simplificados y a veces arbitrarios (Acero, et al, 2004).

Con respecto a los métodos de costeo, el comportamiento es similar al de los sistemas de costeo, en un 100% de las unidades estudiadas no son aplicados (costeo real, normal, estimado y estándar), situación que incide en el desarrollo eficiente de la gestión de los mismos, pues al no tener conocimiento sobre estos métodos, no podrán asumirse herramientas para un mejor tratamiento de los costos, específicamente los indirectos.

En este sentido, los resultados permiten inferir, que al no disponer de información organizada desde la perspectiva de los costos, se limita el proceso de determinación de costos unitarios de producir un litro de leche o un kilo de carne.

2.3. Costos de producción: Elementos

Los costos de producción se encuentran indudablemente relacionados con el proceso

productivo. Según plantean Rodríguez, et al. (2007), todo proceso productivo debe ser cuantificado a través de los costos de producción. En las unidades estudiadas, al no disponer de una contabilidad tradicional, ni mucho menos de una de costos, se optó por indagar sobre los recursos incorporados en los procesos desarrollados, para luego, realizando las asociaciones pertinentes, comenzar a identificar los costos de las actividades productivas, como parte de los costos de producción de las unidades estudiadas.

Los costos identificados, partiendo de las encuestas y entrevistas realizadas, así como los derivados de un proceso de observación directa no participante en cada una de las unidades que conforman la muestra, fueron asociados con materia prima (insumos), mano de obra que desarrolla y apoya operaciones de producción realizadas en las fincas, y con costos indirectos de producción. Ello permitió identificar los elementos básicos de los costos de producción (Gayle, 1999; Rincón, 2000; García, 2001; Hansen y Mowen, 2003 y 2007; Sinisterra, 2007; Garrison, Noreen y Brewer, 2007; Horngren, et al., 2007; Pabón, 2010): Materiales directos, la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación; componentes fundamentales para la determinación del costo total de un producto o servicio.

En este caso particular, al considerar los costos de las materias primas, materiales o insumos, existen dos aspectos a tomar en cuenta: a) los costos por concepto de aprovisionamiento (costos de pedir), y b) el precio de mercado de los insumos o materiales requeridos en el proceso de producción o el costo de los productos fabricados en la unidad de producción, entre ellos, pastos, alimentos u otros. Ambos conforman el costo de materiales que será distribuido de acuerdo a los requerimientos de cada etapa del proceso de producción.

En lo que respecta a la mano de obra directa, esta representa el esfuerzo laboral que aportan los trabajadores al proceso productivo, sea por acción manual u operando una máquina, el cual se puede rastrear de forma directa,

debido a que es fácil determinar y cuantificar el tiempo trabajado en cada producto o lote de productos (Rincón, 2000). Para el autor, la mano de obra, es la que transforma la materia prima (materiales directos) en otro producto tangible. Se imputa directamente al producto.

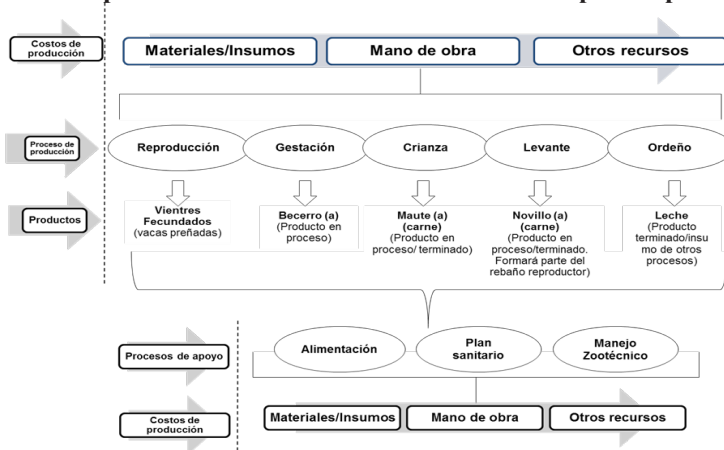
Finalmente, los costos indirectos de producción, representan la variedad de costos utilizados para acumular los materiales indirectos, la mano de obra indirecta y los demás costos indirectos de fabricación, que no pueden identificarse plena y directamente con los productos específicos (Backer, Jacobsen y Ramírez, 2000; Polimeni, et al., 2006; Hansen y Mowen, 2007).

En este sentido, son costos de producción distintos de los materiales directos y de la mano de obra directa, y están identificados como: a) costos de los materiales indirectos, utilizados en las operaciones de fabricación, y aunque algunas veces pasan a formar parte del producto, su consumo no puede ser identificado de una manera precisa con las órdenes de producción o su valor es ínfimo con respecto al costo total del producto; b) los costos de mano de obra indirecta, que no se relacionan

de manera específica con el producto obtenido, por lo tanto no se cargan de manera directa a dicho producto y; c) otros costos indirectos como son: Servicios públicos, reparaciones de las maquinarias, depreciación de maquinarias, seguro de la fábrica, alquiler de la fábrica, impuestos de la fábrica, entre otros. Los costos indirectos de fabricación no se cargan de manera directa a los productos, sino a través de diversos criterios de imputación, basados en las características específicas de las empresas.

En las unidades de producción estudiadas, los costos de producir no son identificados, organizados y clasificados por quienes fungen de gerentes, situación que se complejiza al no disponer de registros productivos (56%), ni contables en un 97% de las unidades estudiadas. En función de ello, en el Diagrama 1, partiendo del estudio realizado, se precisan los elementos del costo que se consumen en cada fase del proceso de producción, y que son necesarios para obtener los objetos de costos o productos derivados de cada etapa del proceso. También se precisan las etapas de apoyo o soporte que respaldan el ciclo biológico descrito.

Diagrama 1
Costos de producción: Elementos asociados a las etapas del proceso



Fuente: Elaboración propia, 2019.

Conclusiones

El desarrollo del rubro ganadero, específicamente la ganadería bovina, se ha deteriorado de manera gradual, y lejos de satisfacer la demanda de la nación, se presencia cada vez más el abandono del campo, con la consecuente pérdida en la producción de rubros básicos que satisfacen necesidades elementales de la población.

Los procesos de producción, de los cuales deriva la información requerida para el análisis y gestión de los costos de producción, no se encuentran documentados de manera formal; es la experiencia del productor-gerente la que guía las actividades a desarrollar y las decisiones tomadas en estos sistemas ganaderos, cuya orientación es a la obtención de leche y carne, con mayor intención del producto leche.

Los costos de producción no se contabilizan, como consecuencia de la falta de registros productivos y contables, siendo evidente la inexistencia de sistemas de acumulación y metodologías de costo específicos, así como de estructura de costos que permitan tomar decisiones básicas sobre el eficiente uso de materiales, mano de obra y otros recursos indirectos asociados a la producción ganadera.

Lo anterior, con implicaciones directas en la gestión organizacional; al no disponer de información precisa y concreta, el gerente o líder de la unidad de producción, apoya sus decisiones en la experiencia, o en información que de manera informal procede de los mercados o de otros medios. El hecho de trabajar con sistemas de información de costos, exigirá, para quienes lo decidan, el diseño, desarrollo e implementación de sistemas contables ajustados a los requerimientos y exigencias del sector en el cual se inserta la empresa.

Por ello, se debe apostar a la consolidación y sustentabilidad no sólo de las actividades productivas, sino también del área administrativa y contable, donde la sistematización de procesos y actividades se constituye en base, así como el soporte para

el diseño de plataformas administrativas, que arrojen información oportuna para la toma de decisiones organizacionales. Solo de esta forma, se comenzarán a idear mecanismos de medición y control en etapas clave de estos sistemas agroproductivos tan importantes para la región y el país.

Notas

- ¹ El potencial de las tierras aptas que todavía no están explotadas se concentrará básicamente en unos pocos países de América Latina (Brasil, Argentina, Colombia y Bolivia) y el África Subsahariana (República Democrática del Congo, Angola, y Sudán) (Ochoa, 2013).
- ² Desde al año 2015 en Venezuela se han acelerado los niveles de inflación, siendo las más alta del mundo y de la historia del país, llegando al mes de abril del 2019 (en relación a abril 2018) a un 282.972,81% de inflación acumulada según datos de Banco Central de Venezuela (BCV, 2019).
- ³ Base de datos actualizada en la zona (2008), y utilizada por el Instituto Nacional de Salud Agrícola Integral (INSAI).
- ⁴ Con respecto a los planteamientos de Pabón (2010), debe destacarse que no todas las erogaciones en las que se incurren pueden ser capitalizables.

Referencias bibliográficas

- Acero, R., García, A., Ceular, N., Artacho, C., y Martos, J. (2004). Aproximación metodológica a la determinación de costes en la empresa ganadera. *Archivos de Zootecnia*, 53(201), 91-94.
- Backer, M., Jacobsen, L., y Ramírez, D. N. (2000). *Contabilidad de costos. Un enfoque administrativo para la toma*

- de decisiones. México D.F.: Editorial McGraw Hill Interamericana.
- Baldini, R., y Casari, M. (2008a). Los modelos de costeo y la gestión empresarial – Primera parte. *Invenio*, 11(20), 73-89.
- Baldini, R., y Casari, M. (2008b). Los modelos de costeo y la gestión empresarial – Segunda parte. *Invenio*, 11(21), 99-113.
- Banco Central de Venezuela - BCV (2019). *Banco Central de Venezuela publicó cifras de inflación*. Recuperado de <https://www.finanzasdigital.com/2019/05/banco-central-de-venezuela-publico-cifras-de-inflacion-abril-de-2019-3378-acumulada-de-1-04697-y-anual-de-282-97281/>
- Barfield, J. T., Raiborn, C. A., y Kinney, M. R. (2005). *Contabilidad de costos: Tradiciones e innovaciones*. 5ta edición. México D.F.: International Thomson.
- Bittan, M. (27 de octubre de 2015). Apuntes sobre ganadería y cría en Venezuela. *El mundo*. Economía y negocios. Recuperado de <http://www.elmundo.com.ve/firmas/moises-bittan/apuntes-sobre-ganaderia-y-cria-en-venezuela.aspx>
- Bustillo, L. (2011). La articulación de la ganadería doble propósito como un agronegocio. En J. M. Rodríguez y A. Basalo (Eds.), *Innovación y tecnología en la ganadería de doble propósito* (pp. 111-119). Maracaibo, Venezuela: Ediciones Astro Data S.A.
- Cárdenas, R. A. (2006). *Administración de costos: Métodos modernos de costos y manufactura*. México: Editorial McGraw Hill.
- Castro, J. J. (2010). Sistemas de costeo y objeto de costo producto en supermercados. *Actualidad Contable FACES*, 13(21), 17-33.
- Chacón, G. (2007). La contabilidad de costos, los sistemas de control de gestión y la rentabilidad de la empresa. *Actualidad Contable FACES*, 10(15), 29-45.
- Chacón, G., Bustos, C., y Rojas, E. S. (2006). Los procesos de producción y la contabilidad de costos. *Actualidad Contable FACES*, 9(12), 16-26.
- Chase, R. B., Aquilano, N., y Jacobs, F. R. (2000). *Administración de producción y operaciones: Manufactura y servicios*. Bogotá, Colombia: Editorial McGraw Hill.
- Corporación de Desarrollo de la Región Zuliana - Corpozulia (2011). *Municipio Valmore Rodríguez*. Recuperado de <http://www.corpozulia.gob.ve/archivos/VALMORE%20RODRIGUEZ%202010-2011.pdf>
- Díaz, H. B., García, R. G., y Porcell, N. (2008). Las PyMES: costos en la cadena de abastecimiento. *Revista Escuela de Administración de Negocios*, (63), 5-21.
- Diouf, J., Båge, L., y Bertini, C. (2002). *La reducción de la pobreza y el hambre: La función fundamental de la financiación de la alimentación, la agricultura y el desarrollo rural*. Roma, Italia: FAO, FIDA y Programa Mundial de Alimentos (PMA). Recuperado de <https://www.ifad.org/documents/10180/e2ea736a-a302-4962-bdc8-a8a8b8398270>
- Fernández, E., Avella, L., y Fernández, M. (2006). *Estrategia de producción*. Madrid, España: McGraw Hill Interamericana S.A.
- García, J. (2001). *Contabilidad de costos*. 2da Edición. México D.F.: McGraw – Hill Interamericana S.A.
- Garrison, R., Noreen, E., y Brewer, P. (2007). *Contabilidad administrativa*. México: Editorial McGraw-Hill.

- Gayle, L. (1999). *Contabilidad y administración de costos*. 6ta edición. México: McGraw – Hill.
- Gutiérrez, W., y Villalobos, Y. (2014). Perspectiva de crecimiento en los sistemas de ganadería doble propósito en Venezuela, ante un escenario de una demanda mundial creciente de leche y carne. En C. González, N. Madrid, y E. Soto (Eds.), *Logros y desafíos de la ganadería bovina doble propósito*. Maracaibo, Venezuela: Ediciones Astro Data S.A.
- Hansen, D., y Mowen, M. (2003). *Administración de costos. Contabilidad y control*. 3era Edición. México D.F.: Cengage Learning Editores, S. A.
- Hansen, D., y Mowen, M. (2007). *Administración de costos. Contabilidad y control*. 5ta Edición. México D.F.: Cengage Learning Editores, S. A.
- Horngren, C., Datar, S., y Foster, G. (2007). *Contabilidad de costos. Un enfoque gerencial*. México D.F.: Editorial Pearson Prentice Hall.
- Horngren, C., Sundem, G., y Stratton, W. (2006). *Contabilidad administrativa*. México: Pearson Educación.
- Krajewski, L. J., Ritzman, L. P., y Malhotra, M. K. (2013). *Administración de operaciones. Procesos y cadena de suministro*. México: Pearson Educación.
- Mallo, C., Kaplan, R., Meljem, S., y Jiménez, C. (2000). *Contabilidad de costos y estratégica de gestión*. Madrid, España: Prentice Hall.
- Meleán, R., y Rodríguez, G. (2013). Diagnóstico del sector agroalimentario venezolano: Un análisis desde la perspectiva de la competitividad sistémica. *Telos*, 15(3), 459-482.
- Meleán, R., y Moreno, R. (2011). Propuesta para la determinación de los costos de producción en la ganadería bovina de doble propósito. En C. González-Stagnaro, N. Madrid-Bury y E. Soto-Belloso, (Eds.), *Innovación & tecnología en la ganadería de doble propósito* (pp. 55-63). Maracaibo, Venezuela: Ediciones Astro Data S.A.
- Mendoza, G. (2007a). *Contabilidad pecuaria y costos ganaderos. La contabilidad como sistema adaptado para clasificar los hechos económicos de un negocio ganadero*. San Cristóbal, Venezuela: Librería y Galería Sin Limite.
- Mendoza, G. (2007b). Propuesta para el registro de costos en la contabilidad de bovinos a pastoreo. *Curso intensivo: Manejo de costos en la contabilidad ganadera de bovinos a pastoreo*. Agroinformática, C.A. Recuperado de <https://es.slideshare.net/AgroinformaticaNet/contabilidad-de-costos-en-bovinos-a-pastoreo-1>
- Mendoza, G. (2011). Calidad contable en los resultados fiscales de la empresa ganadera venezolana. En: C. González-Stagnaro, N. Madrid-Bury y E. Soto-Belloso (Eds), *Innovación & tecnología en la ganadería de doble propósito* (pp. 55-63). Maracaibo, Venezuela: Ediciones Astro Data S.A.
- Ministerio del Poder Popular para Educación Universitaria, Ciencia y Tecnología - MPPEUCT (2016). *Redes socialista de innovación productiva. Unidad Territorial Miranda*. Recuperado de <http://www.fundacitemiranda.gob.ve/consultas/Rsip.php>
- Molina, O. (2012). El sistema de acumulación de costos. Su importancia y pertinencia en el sector agrícola merideño. *Actualidad Contable FACES*, 15(24), 42-53.
- Moreno, R., y Bonomie, M. (2013). Sistema de costeo en la ganadería bovina de

- doble propósito: una aproximación teórica. *Memorias del VI Congreso Internacional de Gerencia en América Latina* (pp. 126-150). Universidad del Zulia, Maracaibo, Venezuela.
- Morillo, M. (2002). Diseño de sistemas de costeo: Fundamentos teóricos. *Actualidad Contable FACES*, 5(5), 7-22.
- Morillo, M. C., y Pulido, D. Y. (2006). Diseño de un sistema de acumulación de costos para la micro, pequeña y mediana industria panadera. *Revista de Ciencias Sociales (Ve)*, XII(2), 278-296.
- Nava, M., Urdaneta, F., y Casanova, A. (2008). Gerencia y productividad en sistemas ganaderos de doble propósito. *Revista Venezolana de Gerencia*, 13(43), 468-491.
- Organización de las Naciones Unidas para la Alimentación y la Agricultura - FAO (2012). *Price volatility from a global perspective. Technical background document for the high-level event on: "Food price volatility and the role of speculation"*. Roma, Italia: FAO headquarters.
- Organización de las Naciones Unidas para la Alimentación y la Agricultura - FAO (2015). *Visión general del sector acuícola nacional. Venezuela*. Departamento de Pesca y Acuicultura. Recuperado de http://www.fao.org/fishery/countrysector/naso_venezuela/es#tcN700C5
- Organización de las Naciones Unidas para la Alimentación y la Agricultura - FAO (2017). *El futuro de la alimentación y la agricultura. Tendencias y desafíos*. Recuperado de www.fao.org/3/a-i6583e.pdf
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico - OCDE y Organización de las Naciones Unidas para la Alimentación y la Agricultura - FAO (2014). *Perspectivas agrícolas 2013-2023*. Recuperado de <http://www.fao.org/3/a-i3818s.pdf>
- Pabón, H. (2010). *Fundamentos de costos*. Bogotá, Colombia: Editorial Alfaomega Colombiana.
- Parra, J. (2006). *Guía de muestreo*. Maracaibo, Venezuela: Universidad del Zulia.
- Parra, M., y Prado, M. (2012). *Asignación de costos del proceso productivo de leche en las fincas ganaderas del municipio Jesús Enrique Lossada del estado Zulia* (Tesis de pregrado). Universidad Rafael Urdaneta, Maracaibo, Venezuela.
- Polimeni, R. S., Adelberg, A. H., Fabozzi, F. J., y Kole, M. A. (1994). *Contabilidad de costos. Conceptos y aplicaciones para la toma de decisiones gerenciales*. Bogotá, Colombia: Editorial McGraw - Hill Interamericana S.A.
- Polimeni, R. S., Fabozzi, F. J., y Adelberg, A. H. (2006). *Contabilidad de costos. Conceptos y aplicaciones para la toma de decisiones gerenciales*. Bogotá, Colombia: Editorial McGraw-Hill Interamericana S.A.
- Presidencia de la República Bolivariana de Venezuela (2000). *Decreto No. 838. Gaceta Oficial No. 36.995 de Fecha 18/07/2000*. Recuperado de http://www.ucv.ve/fileadmin/user_upload/auditoria_interna/Archivos/Material_de_Descarga/Decreto_No_838_-_36.995.pdf
- Presidencia de la República Bolivariana de Venezuela (2011). *Decreto No. 8.331, mediante el cual se dicta el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Costos y Precios Justos*. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela No. 39.715 de fecha 18 de julio de 2011. Recuperado de <http://www.juris-line.com.ve/data/docs/989>

[pdf](#)

- Rincón, H. (2000). *Sistemas de costos: Convencional y actual*. Mérida, Venezuela: Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de los Andes.
- Rodríguez, G., Chávez, J., Rodríguez, B., y Chirinos, A. (2007). Gestión de costos de producción en el sector metalmecánico de la región zuliana. *Revista de Ciencias Sociales (Ve)*, XIII(3), 455-467.
- Ruschanoff, F. (2007). La gestión de costos en la nueva economía. *Gestiopolis*. Recuperado de <http://www.gestiopolis.com/canales/gerencial/articulos/21/gescosne.htm>
- Sinisterra, G. (2007). *Contabilidad de costos*. 2da edición. Bogotá, Colombia: Ecoe Ediciones.
- Urdaneta, F., Peña, M., Rincón, R., Romero, J., y Rendón-Ortín, M. (2008). Gestión y tecnología en sistemas ganaderos de doble propósito (Taurus-Indicus). *Revista Científica*, XVIII(6), 715-724.
- Velasco, J., y Padrón, S. (2011). El éxito ganadero mediante el uso de una herramienta contable. En C. González-Stagnaro, N. Madrid-Bury y E. Soto-Belloso (Eds), *Innovación & tecnología en la ganadería de doble propósito*. Maracaibo, Venezuela: Ediciones Astro Data S.A.