



UNIVERSIDAD CENTRAL "MARTA ABREU" DE LAS VILLAS
VERITATE SOLA NOBIS IMPONETUR VIRILISTOGA. 1948

Facultad de Ciencias Económicas
Departamento de Contabilidad y Finanzas.

Maestría en Contabilidad Gerencial

(TESIS EN OPCIÓN AL TÍTULO ACADÉMICO DE MASTER EN CONTABILIDAD GERENCIAL)

*Título: Propuesta de un Material de estudio complementario
de la asignatura "Costos Agropecuarios" de la carrera de
Contabilidad y Finanzas.*

Autor: Víctor A. Nazco Ibarra.

Tutor: Dr. Ovidio Zumaquero Posada

Curso 2012 - 2013

PENSAMIENTO

*"... Es necesario elaborar todo
un sistema de análisis de costo
que premie sistemáticamente y
castigue con igual perseverancia
los triunfos y las derrotas en la
lucha por rebajarlos"*

Che

che
por siempre

DEDICATORIA

A LA FAMILIA TODA

- ✓ Al recuerdo de mi Abuela Nena.
- ✓ A mi madre, siempre conmigo.
- ✓ A mi esposa, amiga y compañera de toda la vida, en las buenas y las malas.
- ✓ A mi hermano por permitirnos disfrutar sus hijos como nuestros.
- ✓ A Andy, por dejarme quererlo siempre.
- ✓ A Víctor Víctor, tal y como es.
- ✓ A Lauren Beatriz, nuestra princesita, por ser la alegría de estos difíciles tiempos para todos.
- ✓ A la familia de Taguayabón, en especial a René.
- ✓ A Dania, Pepe, Betty, Serafín, Virginia y Jorge, por la unión de las familias.
- ✓ A Raquel, Armando y la familia cienfueguera, por mantenerse unidos a nosotros.
- ✓ A Spiros por su ayuda y cariño demostrado.
- ✓ A los que debían estar y no están.
- ✓ A todos (as) las que me han dado apoyo, cariño y comprensión.
- ✓ A los que no me quieren,,,,,,ellos se lo pierden.

AGRADECIMIENTO

Debe hacerse en cada momento,
Lo que en cada momento hay que hacer.

José Martí

... .. A los que me han aceptado como soy.

... .. A los que creyendo hacerme mal me han permitido crecerme y seguir a pesar de.

A los que me han alentado ante cada empeño con la sencilla expresión de, tú si puedes, gracias por creerm e.

A Clara mi esposa que siempre ha insistido, impulsado y ayudado ante cada intento, tarea, reto que he asumido, gracias.

A los que hicieron posible que me incluyera, ya en el umbral de la tercera edad, en la V edición de la maestría en contabilidad gerencial, en la cual me reencontré conmigo, encontrando maravillosas personas, muchas de ellas ya de mis afectos definitivos. Gracias por permitirme ser otro, mejor, en lo profesional y lo social. A Odalys y Zorayda por su insistencia y apoyo para que yo no abandonara.

A los que aún recuerdo con alegría de mi estancia por la URSS, por la agricultura, por cultura y por Grecia.

A Marili, por creer en mí y ayudarme a encontrar la luz en el túnel de la maestría cuando más lo necesité. A Nazco (el bueno), aunque sin ser familia, ejemplo a seguir y amigo de "causas difíciles", siempre alentándome en mi empeño, A Patricia por su atención y consejos, a todos los demás, gracias.

A Zumaquero, el tutor, el amigo de siempre, por su aliento y confianza, gracias.

A Averoff, aunque no pudimos, gracias por el intento y por tenerme en cuenta.

A la ANEC por asumirme cuando lo necesité, gracias a Elio por abrirme las puertas, a Iván por dejarme estar y habernos identificado, a Magnolia, la eterna compañera, a los demás todos, gracias.

A los amigos y compañeros del Minagric en Villa Clara, en especial a Manolito (sub delegación económica), que sin reservas nos entregó cuanto sabe y nos ayudó cuanto pudo, a Rolando (porcino), A Ivey y Gustavo (avícola)

A los que por falta de espacio puedo no mencionar, pero que saben que están en mí de una forma u otra.

Resumen

Esta investigación surge por la necesidad de actualización del soporte material de la asignatura "Costos Agropecuarios", en la carrera de Contabilidad y Finanzas. Para dar solución al problema científico se plantea como objetivo general de la investigación, proponer un material de estudio complementario actualizado, para la asignatura antes mencionada de manera que se eleve la calidad de la docencia.

En el desarrollo de este estudio se han utilizado, sobre una base dialéctica, los métodos de análisis, síntesis y deducción. Como técnicas de búsqueda de información se emplearon la revisión de documentos y la entrevista a especialistas del Minagric.

El material complementario se estructura en dos capítulos que conforman los apuntes teóricos sobre el tema y el componente práctico que se deriva de lo anterior. Posee además un glosario de términos relacionados con la economía agropecuaria y un set de ejercicios que le permita al docente la preparación de los estudiantes y la ejercitación de los contenidos sobre el cálculo del costo de las producciones agropecuarias. Finalmente se arriban a conclusiones y recomendaciones derivadas de la investigación realizada.

Summary

This investigation arises for the necessity of upgrade of the material support of the subject "Agricultural Costs", in the career of Accounting and Finances. To give solution to the scientific problem he/she thinks about as general objective of the investigation, to propose an up-to-date complementary pamphlet, for the subject before mentioned so that the quality of the professional's formation rises.

In the development of this study they have been used, on a dialectical base, the analysis methods, synthesis and deduction. As technical of search of information the revision of documents and the interview were used specialists of the Minagric.

The complementary pamphlet is structured in two chapters that conform the theoretical notes on the topic and the practical component that he/she is derived of the above-mentioned. It also possesses a glossary of terms related with the agricultural economy and a Sep of exercises that it allows to the educational one the preparation of the students and the consolidation of the contents on the calculation of the cost of the agricultural productions. Finally they are arrived to conclusions and derived recommendations of the carried out investigation.

INDICE

I N D I C E	P Á G I N A
INTRODUCCIÓN.	1
CAPÍTULO I.	7
Fundamentación teórica de la contabilidad de costos y los costos agropecuarios	
1.1 Particularidades del sector agrícola.	8
1.2 La contabilidad de costo agropecuaria: Costos agropecuarios.	12
1.3 Generalidades para el cálculo de los costos de las producciones agropecuarias.	25
1.4 La asignatura de costos agropecuarios, programa y material de estudio.	31
CAPÍTULO II.	36
Propuesta de material de estudio complementario para la asignatura "Costos Agropecuarios".	
2.1 Asignatura "Costos Agropecuarios". Material complementario para su estudio.	38
2.2 Fuentes bibliográficas y la legislación actualizada con que cuenta el Minagric en la provincia.	43
2.3 Ejercitación práctica.	58
Conclusiones.	72
Recomendaciones.	73
Bibliografía.	74
Anexos.	

Introducción.

“Todo lo que hagamos va dirigido a la preservación y desarrollo en Cuba de una sociedad socialista sustentable y próspera, única garantía de la independencia y soberanía nacional”. (General de ejército Raúl Castro Ruz, X período ordinario de la Asamblea Nacional del Poder Popular, 13 de Diciembre 2012.)

En consecuencia con ello, en los Lineamientos de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución aprobados en el VI Congreso del Partido Comunista de Cuba, se observa la importancia de la búsqueda a la solución de los principales problemas sobre la gestión económica del país, lo que vemos expresado, entre otros, en los siguientes lineamientos:

No.1 El sistema de planificación socialista continuará siendo la vía principal para la dirección de la economía nacional, y a su vez deberá transformarse en sus aspectos metodológicos y organizativos, para dar cabida a las nuevas formas de gestión y de dirección de la economía nacional.

No.4 Los cambios estructurales, funcionales, organizativos y económicos del sistema empresarial, las unidades presupuestadas y la administración estatal en general, se realizarán programadamente, con orden y disciplina, sobre la base de la política aprobada, lo que impone un proceso de capacitación en todas las estructuras que facilite su realización.

No.8 El incremento de facultades a las empresas irá asociado a la elevación de la responsabilidad sobre el control de los recursos materiales y financieros que manejan.

No.43 Un sostenido incremento de la eficiencia económica que permita lograr la disminución progresiva de los niveles de apoyo que se otorgan por el Estado.

No.61 El sistema de precios deberá ser objeto de una revisión integral que posibilite medir correctamente los hechos económicos, estimular la eficiencia, el incremento de las exportaciones y la sustitución de importaciones, eliminar subsidios y gratuidades indebidas.

No.141 Actualizar los programas de formación e investigación de las universidades en función de las nuevas tecnologías, e incrementar la matrícula en carreras tecnológicas y de ciencias básicas afines.

Por ello dentro del proceso de implementación de los lineamientos cobra vital importancia la educación intelectual, la científico-técnica y la moral, aspectos que han permanecido conjugados en el proceso formativo que se desarrolla en las universidades cubanas, toda vez que se convierte en objetivo principal, la formación con calidad de los profesionales que tiendan a la sostenibilidad del desarrollo eficiente de la gestión empresarial.

Según Horruitiner Silva (2007), la universidad cubana actual se caracteriza por tres cualidades o rasgos: una "universidad científica, tecnológica y humanista". La investigación científica está presente de manera esencial en todos los currículos, desde los primeros años de estudio, los profesores y estudiantes se vinculan a tareas científicas como parte de su quehacer cotidiano.

El desarrollo tecnológico constituye un pilar fundamental del quehacer universitario en Cuba. Una amplia red de carreras de ese perfil responde a las prioridades no sólo en la esfera industrial, sino también en la agropecuaria y de servicios garantizando la formación de los profesionales necesarios para asegurar la introducción de nuevos avances tecnológicos. Ello ha sido posible por la estrecha vinculación de las universidades con empresas, industrias, instalaciones productivas y de servicios, a partir de convenios de colaboración para vincular a esas instituciones con las universidades en acciones de mutuo beneficio y donde participan activamente los estudiantes como parte de su formación.

Hoy la visión de la formación en las universidades rebasa lo instructivo, lo meramente cognitivo y centra su atención fundamental en el hombre, en el desarrollo pleno de su personalidad; por lo tanto, los aspectos significativos, conscientes, de compromiso social, devienen la prioridad principal. La universidad toda debe vivir un clima de influencias de tal tipo, abarcando no sólo a profesores y estudiantes sino a toda la comunidad universitaria, con un enfoque integral para esta labor.

El proceso de formación de los graduados universitarios cubanos se ha caracterizado por su constante perfeccionamiento, que encuentra su expresión concreta en los planes de estudio desde el A hasta el D, implantados a partir del año 1978 hasta la actualidad. Sin embargo, se constata que, incluso los graduados del Plan de Estudios D, no cuentan con el nivel de desarrollo de algunas cualidades relacionadas con su desempeño profesional y competencias vinculadas al trabajo de carácter integrador.

Es por ello que para lograr un verdadero perfil del profesional, en la formación de los estudiantes del año terminal de la carrera de Contabilidad y Finanzas en la asignatura de "Costos Agropecuarios" debemos garantizarlo mediante la integración en mayor medida de la formación, la investigación y la extensión universitaria como procesos sustantivos de la universidad.

A tono con estas pretensiones, las universidades trabajan intensamente con el fin de lograr la formación profesional requerida en estos tiempos; condicionando que la instrucción y la educación se fusionen para favorecer el alcance de las nuevas metas, de las nuevas cualidades de formación profesional y de formación ciudadana.

Como parte del proceso de cambio a realizar en nuestro país está la formación y capacitación de profesionales capaces de gestionar de forma productiva y eficaz los procesos dentro de una empresa teniendo en cuenta los cambios y transformaciones que se han venido presentando a nivel mundial, así como las nuevas exigencias del mercado. En este propósito, son las universidades las encargadas de transmitir los conocimientos y sus formas de gestión, manteniéndolos en constante dinamismo, por lo que la introducción de este enfoque constituye una oportunidad y una necesidad en su alta responsabilidad formadora y en la preparación de escenarios para aplicar los métodos y técnicas apropiadas al contexto y a los objetivos de las empresas cubanas.

No se concibe hoy en la actualización del nuevo modelo económico de la revolución cubana ninguna acción que no lleve implícita el necesario análisis de factibilidad económica y de los costos, como herramienta de planificación,

evaluación y cálculo de los procesos productivos. Es por ello que todo esfuerzo que se haga en la formación de nuevos economistas y contadores es totalmente necesario y sustentable, al convertirse estos profesionales en actores básicos imprescindibles para el logro de los objetivos del perfeccionamiento del modelo económico.

Estos argumentos reafirman la necesidad de la inclusión de la contabilidad de costos dentro del plan de estudios del economista y del contador, para la formación de profesionales capaces de dar respuesta a las exigencias planteadas por el VI Congreso del PCC, por ello actualizar y complementar constantemente la bibliografía de la asignatura "Costos Agropecuarios", tiene que ser una de las prioridades de la carrera.

Como resultante de la investigación se constató que existe una tesis de graduación de la carrera en el año 2012, que propone el programa de la asignatura "Costos agropecuarios" y un material complementario de apoyo, como material bibliográfico de la asignatura antes mencionada, lo que a criterio del autor no es suficiente para la profundización de los conocimientos por parte de los estudiantes.

El estudio del programa de la asignatura, así como el soporte teórico-práctico que sustentan el mismo, la legislación actualizada con que cuenta el Minagric en la provincia y el criterio de especialistas de dicho organismo muestran carencias en la preparación sobre costos agropecuarios con que arriban los estudiantes de la carrera de Contabilidad, al incorporarse a las entidades productivas. A criterio del autor en cierta medida esto está motivado porque los profesores de la asignatura Costos Agropecuarios, no cuentan con todas las herramientas necesarias para lograr la formación de un profesional que disponga del nivel de actualización necesario, para enfrentar los retos de la contabilidad de costos agropecuarios y sus particularidades dentro del sistema de trabajo de las áreas contables de las entidades del Minagric.

Por esto la necesaria actualización de la base material de estudios para el proceso de aprendizaje de los estudiantes de la asignatura "Costos Agropecuarios", constituye la **situación problémica** de la presente investigación.

A partir de esta necesidad surge el **problema científico** ¿Cómo contribuir a la actualización del material docente de la asignatura optativa “Costos Agropecuarios”, que se imparte en la carrera de Contabilidad y Finanzas, de manera que se eleve la calidad de la docencia?

Para dar solución al problema científico se plantea como objetivo general de la investigación, proponer un material de estudio actualizado, para la asignatura “Costos Agropecuarios” que se imparte en la carrera de Contabilidad y Finanzas de manera que se eleve la calidad de la docencia.

Como **objetivos específicos** se definen:

1. Determinar los fundamentos teóricos metodológicos del tema de investigación, relacionado con la contabilidad de costos y los costos agropecuarios.
2. Analizar el programa y el material docente existente como soporte bibliográfico de la asignatura “Costos Agropecuarios” de la carrera Contabilidad y Finanzas.
3. Elaborar un material de estudio complementario actualizado para el estudio de la asignatura “Costos Agropecuarios” de la carrera de Contabilidad y Finanzas de manera que se eleve la calidad de la docencia.

Se plantea como **hipótesis** de esta investigación, que si se cuenta con un material de estudio actualizado, como complemento para el estudio de la asignatura “Costos Agropecuarios” que se imparte en la carrera de Contabilidad y Finanzas, entonces se contribuirá a la elevación de la calidad de la docencia.

En el desarrollo de este estudio se han utilizado, sobre una base dialéctica, los métodos de análisis, síntesis y deducción. Como técnicas de búsqueda de información se emplearon la revisión de documentos y la consulta a especialistas del Minagric y la Universidad Central “Marta Abreu” de Las Villas.

En tal sentido, la novedad de la investigación se enmarca en la propuesta de un material de estudio complementario para el estudio de la asignatura “Costos Agropecuarios” que se imparte en la carrera de Contabilidad y Finanzas estructurado en dos capítulos que conforman los apuntes teóricos sobre el tema y el componente práctico que se deriva de lo anterior. Posee además un glosario de términos relacionados con la economía agropecuaria y un set de ejercicios que le

permita al docente la preparación de los estudiantes la ejercitación de los contenidos sobre el cálculo del costo de las producciones agropecuarias.

Los contenidos que se presentan en el folleto complementario responden a las necesidades de los estudiantes para el estudio y la consolidación, de los conocimientos de la asignatura "Costos Agropecuarios" que se imparte en la carrera de Contabilidad y Finanzas, el cual posee un ordenamiento lógico y jerárquico, transita de lo general a lo particular, asegura entre sus componentes la interdependencia que vincula los conocimientos adquiridos con cada aspecto de los tratados y expuestos en el material.

La tesis para su desarrollo cuenta con la siguiente estructura:

Capítulo I. Fundamentación teórica de la contabilidad de costos y los costos agropecuarios.

Capítulo II. Propuesta de material de estudio complementario para la asignatura "Costos Agropecuarios".

Cuenta además con un cuerpo de conclusiones y recomendaciones, derivado de la investigación realizada, así como de la bibliografía consultada y los anexos correspondientes.

Capítulo I: Fundamentación teórica de la contabilidad de costos y los costos agropecuarios.

La Contabilidad de Costos, suministra la información analítica relativa a los costos de los productos y servicios generados por la empresa, la cual se fundamenta en hechos reales o históricos y sirve de apoyo para la confección de los presupuestos y el cálculo de los costos estándar y desviaciones, así como para facilitar a los usuarios de la misma, el diagnóstico y la toma de decisiones.

Con el desarrollo de este primer capítulo, se realiza un recorrido por toda el área contable de los costos, para luego de concluido el mismo, tener elementos bases que faciliten la comprensión de los posteriores temas tratados.

El perfeccionamiento constante de los métodos de determinación del costo de los productos, constituye una necesidad insoslayable en el mundo empresarial actual. En Cuba esta situación se trata constantemente, buscándose tantas alternativas como surjan, buscando la mayor calidad y veracidad de la documentación primaria a través de una mayor y mejor preparación del personal, tanto profesional como directivo y por consiguiente hacer más confiables y eficientes los sistemas de costo de las producciones y que sirvan de herramienta de trabajo para la toma de decisiones.

Es imprescindible abordar en este capítulo las peculiaridades del sector agropecuario como escenario donde se planificarán, determinarán y evaluarán los Costos agropecuarios.

Por ello en este capítulo se realizará una selección de los principales aspectos teóricos de la Contabilidad de costos para adentrarse en el conocimiento específico de los "costos agropecuarios".

1.1 Particularidades del sector agrícola. La producción agropecuaria y sus elementos.

A diferencia de otras ramas de la economía en esta el medio principal e insustituible de producción es la tierra. En este sector el suelo sirve de medio nutritivo para cultivar las plantas y a su vez la agricultura proporciona alimentos para los animales.

En comparación con otros medios de producción, la tierra posee toda una serie de características que se deben tomar en consideración en la gestión económica como son:

- ✓ Mientras los demás medios de producción son productos del trabajo del hombre y poseen valor, la tierra, tomada en su forma original, como el don de la naturaleza, no posee valor. Es decir en su producción no se ha gastado trabajo humano.
- ✓ La tierra es un medio de producción insustituible, mientras otros recursos pueden ser sustituidos por nuevos y más perfectos, la tierra no puede ser sustituida por ningún otro medio.
- ✓ La tierra como medio de producción, puede servir de objeto e instrumento de trabajo. La tierra puede ser a la vez objeto de trabajo, cuando el hombre ejerce su influencia sobre ella e instrumento de trabajo cuando el hombre utiliza las propiedades del suelo y ejerce su influencia sobre las plantas para obtener los recursos necesarios.
- ✓ La tierra se caracteriza por su ubicación permanente, por tanto su utilización está indisolublemente ligada con las condiciones naturales y climáticas de cada una, así como el carácter por temporadas de la producción.

La tierra como medio de producción fundamental posee una propiedad específica; si se le utiliza correctamente, lejos de desgastarse físicamente se mejora, lo cual contribuye a la elevación del nivel de cosecha. La fertilidad es la propiedad más importante del suelo. Se distinguen tres tipos de fertilidad: la natural, artificial y económica.

La fertilidad natural: comprende la calidad y propiedades del suelo creadas por la propia naturaleza, así como su capacidad de satisfacer las necesidades de las plantas y asegurar el rendimiento de los productos.

La fertilidad artificial: es el producto de la aplicación de la tecnología al cultivo de la tierra.

La fertilidad económica: es la fertilidad real existente en la tierra, la cual comprende la fertilidad natural y la artificial.

El período de trabajo no se corresponde con el tiempo de producción del producto, determinado en principio por las condiciones naturales del crecimiento y desarrollo de las plantas y los animales no coincide con el periodo de trabajo, es decir, el periodo durante el cual el material primario está sometido a la acción del trabajo. De ahí surge la necesidad de la realización de las actividades económicamente fundamentales para lograr la vinculación racional de las ramas, la utilización de los recursos laborales, medios de producción, así como la correcta organización del trabajo.

Los medios de producción de esta rama son organismos vivos, los animales y plantas se desarrollan sobre la base de leyes biológicas, incluso en el proceso formador del suelo desempeñan un importante papel los microorganismos que también se desarrollan sobre esta base. Esto condiciona la especificidad de la producción, la técnica y la tecnología. Por lo que para influir con eficacia sobre la reproducción de animales y plantas, es necesario tener en cuenta no solo el factor económico organizativo, sino también los provenientes de la naturaleza.

En la agricultura el tiempo de producción se forma de dos periodos: el tiempo en el que el proceso de producción se realiza bajo la influencia directa del trabajo humano y el tiempo en que transcurre bajo la acción de los factores naturales. Esta falta de coincidencia entre el periodo de trabajo y el de producción conduce a su temporalidad, que ejerce gran influencia sobre la economía y organización de la producción agrícola como la distribución y el empleo de la mano de obra de producción y su circulación. Ejemplo, en la producción pecuaria esto es más notable, ya que toda la masa animal no realiza su ciclo reproductivo a un mismo

tiempo. Y cuando se acomete la siembra de pastos no es necesario contratar fuerza de trabajo eventual.

Una importante peculiaridad de este sector consiste en que su producto acabado participa directamente en el proceso posterior de producción. Parte de los cultivos quedan para semillas, cierta cantidad de ganado sirve para la regeneración y ampliación del rebaño. Por esta razón no toda la producción obtenida puede ser consumida y debe tenerse conocimiento de las leyes biológicas y los factores naturales que influyen en el crecimiento, ya que en algunos casos, estos productos deben ser almacenados manteniendo sus características biológicas.

En la agricultura las máquinas se mueven, mientras que los objetos de trabajo: tierra y plantas, se encuentran en el mismo lugar. Además si se tiene en cuenta la dispersión espacial de la producción agropecuaria se verá el gran volumen de gastos que se requerirá para la traslación de las máquinas y el transporte de los productos obtenidos. Ejemplo, en la recolección y conservación de los pastos, el trabajo de las empacadoras, las cosechadoras.

La producción en el sector agropecuario, posee algunas características que hacen necesaria su comprensión para la posterior planificación, determinación y control de los costos agropecuario, la misma comprende el valor de los bienes y servicios creados en cada una de las ramas que integran el sector agropecuario, es decir:

$$\text{Producción Agropecuaria} = \text{PTA} + \text{AA} + \text{PP}$$

Dónde:

PTA: Producción terminada agropecuaria

AA: Valor de las acumulaciones agropecuarias.

PP: Valor de la producción en proceso.

La producción terminada agropecuaria comprende los productos terminados obtenidos en la agricultura y la ganadería.

Por tanto:

$$\text{La PTA} = \Sigma (S * R * P y C) + (Q * R1 * P y C)$$

Dónde:

S: Superficie cultivada

R: Rendimiento del cultivo

R1: Rendimiento medio del ganado

P: Precio unitario.

C: Costo unitario.

Q: Número de cabezas de ganado.

La producción en proceso es típica de los cultivos temporales incluye los gastos comprendidos durante el ciclo productivo hasta que se obtenga el producto terminado.

Las acumulaciones agropecuarias, en la rama agrícola (agricultura cañera y no cañera) se determinan por los gastos incurridos en el fomento, mantenimiento y rehabilitación de plantaciones permanentes así como el valor de los gastos de desmonte y otras actividades agrícolas.

En la ganadería las acumulaciones agropecuarias incluyen el cambio neto en el valor del ganado en desarrollo productivo y el valor del ganado básico vendido, entregado o pasado a medio básico (reproductoras de trabajo y en explotación económica, vacas.)

La contabilidad agropecuaria es el punto de partida para obtener la información confiable sobre el entorno que involucra al proceso de la producción, estableciendo adecuados controles y reuniendo una adecuada información que sirva a éste para la toma de decisiones. Todo sector agropecuario debe hacer uso de la contabilidad, cualquiera que sea la importancia de su explotación, ya que así obtendrá una mayor comprensión del resultado económico y a la vez tiene un mejor conocimiento para determinar si debe seguir en su cultivo actual, diversificarlo, combinarlo o arrendar la tierra.

La contabilidad agropecuaria se aplica también a otros fines tales como obtener información necesaria y correcta para cumplir con los requisitos del pago del impuesto de la renta; ayudar al finquero a planificar el mejoramiento de la infraestructura de su finca, con lo que éste tendrá mayor conocimiento sobre la gestión empresarial y la rentabilidad del negocio, de acuerdo a los beneficios obtenidos en la explotación. Asimismo, obtiene la información necesaria para hacer comparaciones entre períodos y determinar si ha habido errores que en el futuro pueden ser corregidos de acuerdo a las experiencias vividas, brindar la

información necesaria para reunir los requisitos solicitados por los entes financieros para el trámite de créditos.

La administración en una empresa agropecuaria busca respuestas a problemáticas como: ¿Qué producir? ¿Cómo producir? ¿Cuándo producir? Para tener un panorama respecto a esas tres interrogantes los empresarios necesitan de información correcta y oportuna, de cómo se están moviendo los mercados internos y externos para proyectarse sobre qué se va a producir y a que costos.

El administrador obtiene esta información a través del sistema de contabilidad agropecuaria, la que pone a disposición del empresario para que se tomen las decisiones más acertadas y oportunas.

Debido a que en la agricultura los cambios en el mercado son frecuentes, el productor debe contar con técnicas de investigación y proyecciones que le faciliten hacer con frecuencia, modificaciones en los procesos de producción. El conocer cuáles son los propios costos de producción, la proyección y diversificación de nuevos cultivos, le ayuda a tomar mejores decisiones a la hora de determinar que les es más rentable producir.

La aplicación de técnicas de contabilidad a las actividades agropecuarias plantea una serie de situaciones específicas debido a las características de cada cultivo, de cada ganadería, en fin de cada tipo de actividad económica, que obligan a una preparación adecuada en el manejo de las técnicas contables.

1.2 La Contabilidad de Costos. Los costos y sus particularidades en el sector agropecuario.

Fernández Pirla, (1970) considera que la Contabilidad ha nacido de la práctica. En su origen fue meramente empírica y respondía a la necesidad del registro. Sólo más tarde, y a medida que la necesidad elemental generadora va siendo satisfecha, se inicia el proceso de investigación de principios y causas, caracterizador de la ciencia, sometiéndose a sistematización el contenido material poseído.

Para Cañivano Leandro, (1975) se refiere a que la contabilidad es una ciencia de naturaleza económica, cuyo objeto es el conocimiento pasado, presente y futuro

de la realidad económica en términos cuantitativos a todos sus niveles organizativos, mediante métodos específicos apoyados en bases suficientemente contrastadas, a fin de elaborar una información que cubra las necesidades financieras externas y las de planificación y control internas.

De las apreciaciones de estos autores se infiere que las dos ramas más importantes de la Contabilidad lo constituyen; La Contabilidad Financiera junto con la Contabilidad de Gestión, surgidas ambas de la necesidad de especialización y cumplimiento de fines claramente definidos.

La Contabilidad Financiera se interesa principalmente en los Estados Financieros para uso externo por parte de los inversionistas, acreedores, analistas financieros, agencias gubernamentales y otros grupos interesados.

La Contabilidad de Gestión es una parte de la contabilidad que tiene por objeto la captación, medición, registro, valoración y control de la circulación interna de valores de la empresa, con el objeto de suministrar información para la toma de decisiones sobre la producción, formación interna de precio de costo y sobre la política de precios de ventas y análisis de los resultados, mediante el contraste con la información que revela el mercado de factores y productos, basándose en las leyes técnicas de producción, las leyes sociales de organización y las leyes económicas de mercado. La contabilidad de gestión no solo abarca la toma de decisiones interna de la empresa, sino que también es utilizada para el análisis externo de la empresa acerca de su comportamiento con respecto al entorno competitivo.

La Contabilidad de costos es una rama de la contabilidad de gestión que se relaciona fundamentalmente con la acumulación y el análisis de la información de costos para uso interno por parte de los gerentes, en la valuación de inventarios, la planeación, el control y la toma de decisiones. Es además la que sintetiza y registra los costos de los centros fabriles, de servicios y comerciales de una empresa, con el fin de que puedan medirse, controlarse e interpretarse los resultados de cada uno de ellos, a través de la obtención de costos unitarios y totales en progresivos grados de análisis y correlación.

En términos generales se define el costo como los recursos sacrificados o perdidos para alcanzar un objetivo específico. (Charles T. Hongren y George Foster. 1992)

Los principales objetivos de la contabilidad de costo, son:

- ✓ Evaluar la eficiencia en cuanto al uso de los recursos materiales, financieros y de la fuerza de trabajo, que se emplean en la actividad.
- ✓ Servir de base para la determinación de los precios de los productos o servicios.
- ✓ Facilitar la valoración de posibles decisiones a tomar, que permitan la selección de aquella variante, que brinde el mayor beneficio con el mínimo de gastos.
- ✓ Analizar los gastos y su comportamiento, con respecto a las normas establecidas para la producción en cuestión.
- ✓ Analizar la posibilidad de reducción de gastos.
- ✓ Analizar los costos de cada subdivisión estructural de la empresa, a partir de los presupuestos de gastos que se elaboren para ella.

El conjunto de todos los gastos debidamente clasificados sirve de base para determinar el costo de producción agropecuaria, punto de partida para la valoración cuantitativa del trabajo de las entidades productivas.

Existen diferentes conceptualizaciones de costos de producción:

Costo de producción es el equivalente monetario de los bienes aplicados o consumidos en el proceso de producción. (Scheineder, 1962).

Costo es el consumo valorado en dinero de bienes y servicios para la producción que constituye el objetivo de la empresa. (Petersen, 1958).

Representa la suma de todos los gastos originados en la utilización de los bienes materiales (materias primas, mano de obra, depreciación y amortización de bienes, patentes, gastos diversos) de una industria en la elaboración de sus productos. (Nuevo Diccionario de Economía, 2001).

Se define como la suma de los gastos de trabajo vivo y pretérito incurridos en la atención y realización de la producción, expresados en términos monetarios. (Roossie, 1987).

Constituye la expresión monetaria de los gastos de la empresa en los bienes de producción consumidos y el pago del trabajo. Este representa parte de los gastos sociales y muestra cuanto le cuesta a la empresa la producción y venta de los productos. (González, 1984).

El autor se afilia al último de los conceptos esbozado por González, (1984), no obstante a ello, en todos se aprecian rasgos distintivos del concepto, analizados por los especialistas desde diferentes aristas.

Para el cálculo del costo en el contexto empresarial cubano, existen técnicas de valoración que están debidamente delineadas en las metodologías establecidas.

En los lineamientos ramales del costo aprobados, se establecen pautas para el cálculo del costo, en la Resolución Conjunta de la Junta Central de Planificación, el Comité Estatal de Finanzas, el Comité Estatal de Precios y el Comité Estatal de Estadísticas, del 18/02/89, Modificada por la Resolución No. 25, Ministerio de Finanzas y Precios, de 23/06/1997, se tienen en cuenta los siguientes elementos:

- Determinación del Costos Unitario Real de la Producción
- Técnicas de Valoración de los Costos de Producción:

- √ Costos Reales.

- √ Costos predeterminados

- √ Costos estimados.

- √ Costo estándar.

El cálculo del costo se efectúa utilizando las agrupaciones de gastos conceptuados dentro de las partidas establecidas que requiera la empresa y viabilicen la determinación de los costos unitarios y de los indicadores fundamentales del costo, a nivel de cada área de responsabilidad.

Teniendo en cuenta las condiciones organizativas y posibilidades objetivas de las empresas, las técnicas de valoración de los costos de producción que pueda aplicarse se dividen en, técnicas basadas en la utilización de los costos reales y las técnicas basadas en el uso de costos predeterminados.

Los costos reales son técnicas presuponen el registro de los gastos y cálculo de los costos en la cuantía en que realmente tuvieron lugar, limitando las posibilidades de un análisis comparativo al no contar con una base normativa

adecuada. Se aplican sólo en los casos que no sea posible determinar el costo mediante estimado o estándares.

Los costos predeterminados, como puede apreciarse en las definiciones conceptuales, son aquéllos que se calculan antes de comenzar el proceso de producción de un artículo o de prestación de un servicio; y según sean las bases que se utilicen para su cálculo, se dividen en Costos estimados y Costos estándar. Cualquiera de estos tipos de costos predeterminados puede operarse en base a órdenes de producción, de procesos continuos, o de cualquiera de sus derivaciones.

El objeto de los costos estimados es conocer de forma aproximada cual puede ser el costo de producción, sirviendo de base para la valoración de las existencias en proceso y la producción terminada, entregada y realizada.

El costo estimado indica lo que podría costar un artículo o grupo de artículos con un grado de aproximación relativo, ante la inexistencia de normas que permitan calcularlo con absoluto rigor. El costo real debe compararse con el estimado y ajustarse contra el primero.

Las comparaciones se efectúan como sigue:

✓ Por totales, o sea costo total real contra costo total estimado, referidos al mismo período.

✓ Por partidas de costo, es decir comparando el costo real de cada partida, de un período determinado, con los costos estimados respectivos.

✓ La comparación de los costos reales de departamentos, fábricas, establecimientos, brigadas, etc., con sus costos estimados, referidos al mismo período, puede hacerse por cualquiera de las formas mencionadas en los dos incisos anteriores, o combinándolas.

En general el análisis debe ser lo más profundo posible, ya que tiene por objeto determinar las variaciones entre lo real y lo estimado, y estudiar el porqué de las diferencias, a fin de hacer las correcciones y ajustes, que incluso pueden dar lugar a modificar las bases que sirvieron para la determinación del costo estimado. En otros casos, dichas variaciones y su estudio obligan a efectuar ciertos ajustes al control interno, de localizarse fallas en el mismo.

El costo estándar constituye la técnica más avanzada de los costos predeterminados. Para su establecimiento se requiere una rigurosa base normativa en los aspectos metodológicos y organizativos, así como una confiabilidad y exactitud en los datos que se utilicen para su cálculo.

El costo estándar presupone la utilización de parámetros de medición que permitan determinar si las desviaciones con respecto al costo planificado son debidas, fundamentalmente, a problemas tecnológicos, de organización o auténticos despilfarros de recursos.

Representa el "costo objetivo" de la empresa, es decir lo que debe costar un producto o grupo homogéneo de productos, por lo que permite el análisis preciso de la eficiencia alcanzada en la actividad productiva.

Cuando aún las condiciones organizativas y la calidad de las normas que exige el costo estándar no han sido logradas, se utiliza el costo normado, el cual permite una determinada precisión, al contar con una base normativa menos rigurosa y condiciones organizativas aceptables.

Al tener el costo normado una menor precisión de las normas aplicadas y del rigor en el cálculo de éstas, surge la necesidad de distribuir a los centros de costo productivos o de aplicar a los productos finales, las diferencias o desviaciones del costo real, producto de su peso o significación; mientras que en el costo estándar estas desviaciones son muy pequeñas y no se distribuyen a los centros de costo productivos ni a los productos finales, afectándose directamente el resultado del período.

Es decir, que el costo normado es una etapa intermedia o escalón anterior al costo estándar, debiendo ser este último el objetivo, en materia de costo a alcanzar por todas las empresas del país.

La comparación de los costos reales con los costos estándar puede hacerse como sigue:

- Por totales, o sea costo total real contra costo total estándar, referido al mismo período.
- Por partidas de costo, es decir, comparando el costo real de cada partida, de un período determinado, con los costos estándar respectivos.

- La comparación de los costos reales de departamentos, fábricas, establecimientos, brigadas, etc., con sus costos estándar, referidos al mismo período, puede hacerse por cualquiera de las formas mencionadas en los dos incisos anteriores, o combinándolas.

El análisis debe ser lo más profundo posible, ya que tiene por finalidad conocer las desviaciones entre lo real y lo previsto, con el objetivo de estudiarlas y precisarlas y consecuentemente tomar las decisiones que resulten pertinentes.

Teniendo en cuenta las características actuales de las empresas y sus condiciones organizativas y bases normativas, el tránsito del costo planificado basado en cálculos estimados hacia una planificación con el uso del estándar, requiere primero aplicar el costo normado, etapa en la cual deben asegurarse, entre otras, las siguientes condiciones:

- Variaciones no significativas de los precios de materias primas y materiales y de los gastos por aplicación de los sistemas salariales.
- Mayor precisión y calidad en las normas de consumo material y de salarios.
- Establecimiento de Presupuestos de Gastos por áreas de responsabilidad.
- Calidad y precisión en los registros y datos que permitan el cálculo y análisis del costo.
- Mayor calidad en los esquemas tecnológicos que aseguren una explotación más eficaz de las maquinarias y equipos.
- Mayor disciplina y adiestramiento de los obreros.
- Utilización del costo como herramienta de dirección.

Todo proceso productivo, consta de varias etapas, a través de las cuales, los componentes que intervienen en el mismo sufren sucesivas transformaciones y adiciones o incorporaciones provenientes de otros departamentos productivos. A los efectos de mantener un control económico de estos procesos, es necesario que los productos o servicios que pasan de un departamento a otro, lo hagan con sus costos unitarios directos correctamente calculados.

En esencia, deben cumplirse los siguientes requisitos:

- Cálculo y utilización de la producción equivalente en la asignación de costos a los distintos productos, cuando proceda.

- Determinación de los costos unitarios por partidas de costo.

El cálculo del costo unitario debe hacerse por cada uno de los surtidos elaborados. En aquellas empresas con una amplia nomenclatura de surtidos o cuando las diferencias existentes entre éstos no originen variaciones substanciales en los costos, pueden constituirse niveles agregados y calcularlos a este nivel, o calcular sistemáticamente los correspondientes a los surtidos de mayor peso y los de los restantes, cada cierto tiempo, lo cual se precisará en los Lineamientos Ramales.

La agrupación con vistas al cálculo del costo unitario puede hacerse por genéricos, subgenéricos, familias de productos, u otra agrupación similar, en dependencia de las características de cada proceso productivo y de los productos que se elaboren o servicios que se presten.

Siempre deberá utilizarse el mismo criterio de agregación, tanto para la planificación como para el registro y cálculo del costo real.

En el desarrollo de su actividad económica productiva las entidades agropecuarias incurren en gastos de bienes materiales, laborales y otros gastos monetarios. Estos gastos se expresan en forma de materias primas, materiales, combustibles, energía, pago del trabajo a los obreros, en el valor del desgaste de los bienes de capital que participan en el proceso de producción y otros pagos por servicios recibidos y prestaciones sociales.

El conjunto de todos los gastos debidamente clasificados sirve de base para determinar el costo de producción agropecuaria, punto de partida para la valoración cuantitativa del trabajo de las entidades productivas.

Por ello se hace imprescindible exponer uno de los conceptos que expresa. El costo constituye la expresión monetaria de los gastos de la empresa en los bienes de producción consumidos y el pago del trabajo. Este representa parte de los gastos sociales y muestra cuanto le cuesta a la empresa la producción y venta de los productos. (González, 1984).

Existen diferencias cuantitativas y cualitativas entre las categorías "valor" y "costo". Desde el punto de vista cualitativo, el valor refleja los gastos de trabajo vivo y pretérito socialmente necesarios por unidad de producción y el costo

representa los gastos de trabajo individual incurridos en las entidades productivas. En el orden cuantitativo el costo de producción se diferencia del valor porque en el primero NO se incluyen la ganancia y el impuesto de circulación. O sea:

Valor de los bienes = $C + V + M$

Dónde:

C: valor de los bienes de capital consumidos (gastos de trabajo pretérito o materializado)

V: gastos de salario de la fuerza de trabajo (gastos de trabajo vivo)

M: representa los nuevos valores creados.

C+V: representa el costo de producción de la entidad(es)

También existen diferencias entre los conceptos "gastos" y "costos". Todo costo representa determinada suma de gastos de recursos productivos, pero existen diferentes gastos que no se incluyen en el costo de producción, entre estos se encuentran:

Gastos para medidas encaminadas a luchar contra las enfermedades infecciosas del ganado y las aves de corral, para los diagnósticos de las enfermedades del ganado y el tratamiento profiláctico de los animales contra las enfermedades parasitarias.

Gastos para medidas contra la erosión, creación de cortinas forestales protectoras, construcción de estanques y depósitos de agua, etc.

Gastos financieros como pago de intereses bancarios, multas, indemnizaciones, etc.

Gastos derivados de la adquisición, transporte y montaje de equipos básicos.

Debe quedar claro que si al "costo de la producción" se le añaden los "gastos" relacionados con la entrega y realización de la producción se obtiene el "costo total de la producción" en la entidad dada.

En lo anterior se observa la ratificación de uno de los conceptos de gastos-costo al referirse a estos como la suma de todos los gastos originados en la utilización de los bienes materiales (materias primas, mano de obra, depreciación y amortización de bienes, patentes, gastos diversos) de una industria en la elaboración de sus productos. (Nuevo Diccionario de Economía, 2001).

La importancia del costo de producción agropecuaria entre otras cuestiones se manifiesta en los siguientes aspectos.

- ✓ Se utiliza como base para la fijación de precios.
- ✓ Para medir los gastos de trabajos acorde con el nivel de desarrollo de la producción.
- ✓ Para comparar los gastos con los resultados en la actividad económica productiva de la unidad productiva.

El costo constituye quizás el indicador más importante de las unidades productivas no solo para medir los gastos para obtener producción sino por encontrarse relacionado y en el centro de toda una serie de elementos como el control, la toma de decisiones, el cálculo económico, los precios, la ganancia, la rentabilidad.

Se define el costo como la expresión en dinero de todos los insumos que intervienen en la producción de un producto determinado (proceso productivo). Por insumos, se entiende al conjunto de bienes y servicios requeridos para llevar adelante el proceso productivo.

Los bienes y servicios necesarios para producir, son los factores de producción que intervienen en un proceso productivo determinados. Los factores de producción son: tierra, trabajo y capital. Cualquiera de ellos pueden ser utilizados para obtener un determinado producto y su uso debe ser retribuido.

Por lo tanto, el costo está constituido por la suma de los valores monetarios de los bienes y servicios insumidos en un proceso productivo. Más adelante, en este material didáctico, se profundizará el concepto de costo al ver los componentes básicos del mismo.

Manrique y Sáez (1984) indican que el cálculo de costes de producción en la empresa agraria presenta especiales dificultades relacionadas con las características peculiares de la producción pecuaria, tales como: las derivadas de las interrelaciones entre las actividades, de la superposición de ciclos productivos diferentes o de la sensibilidad a las variaciones anuales.

Una de las definiciones más ilustrativas del costo de producción la formula Marcelo Foulón (1963): "es la expresión en dinero de todo lo que debemos hacer

para atraer y mantener a los factores de la producción hacia una actividad determinada". Estos factores, en la actividad agropecuaria, son: tierra, capital, trabajo y gerenciamiento.

Otros conceptos que ilustran el costo de la producción son los siguientes;

"Costo es la suma de los valores de los bienes y servicios insumidos en un proceso productivo" (R. Frank).

"Costo es la suma valorizada en moneda de todos los insumos utilizados en la obtención de una determinada cantidad de producto en un período determinado de tiempo" (A. Francia).

"Costo es la valorización económica de todos los insumos utilizados en la obtención de un producto agropecuario, en un período de tiempo determinado" (Administración Rural, F.C.A.-U.N.C.).

Definido el costo, es necesario ahora determinar la composición de los factores de la producción. Dado que la mano de obra no presenta dificultades en su identificación, trataremos en el punto siguiente el factor de producción capital, incluyendo la tierra.

Toda empresa agropecuaria necesita el recurso financiero para adquirir los insumos y medios de producción, tales como semillas, herbicidas, fertilizantes, insecticidas, animales y el alimento de éstos, maquinaria y equipo, instalaciones y construcciones, mano de obra contratada.

Para la determinación de los costos se establecen diferentes clasificaciones de gastos, la clasificación tradicional plantea tres elementos:

Materiales Directos (MAD): Son los materiales, materias primas, insumos o partes y piezas que es necesario utilizar para generar el producto final. Aquí se pueden incluir ítems tales como fertilizantes, semillas, pesticidas, productos veterinarios, alimentos, entre otros.

Mano de Obra Directa (MOD): Es la mano de obra que se ocupa directamente en el proceso productivo. Aquí se puede encontrar mano de obra utilizada en labores tales como preparación de suelos, siembra, raleo, poda, cosecha, alimentación y ordeño.

Costos Indirectos: Se refiere a materiales, mano de obra u otros costos que son necesarios para generar el producto final, durante el proceso productivo, pero que no están incorporados en el producto final, o que resulta difícil y engorroso asignarlos directamente como materiales directos o como mano de obra directa.

El costo de producción contempla la retribución a todos éstos factores, de modo que los mismos continúen en la actividad a través del tiempo. Frank R. (1985) define al costo de producción como la suma de los valores de los bienes y servicios insumidos en un proceso productivo y estos valores se expresan a través de gastos, amortizaciones e intereses:

$$\text{Costo} = \text{Gastos} + \text{Amortizaciones} + \text{Intereses}$$

Gastos: insumos y servicios utilizados en el proceso productivo.

Amortizaciones: compensación por la pérdida de valor por desgaste u obsolescencia de los bienes durables.

Intereses: costo de oportunidad de los capitales inmovilizados en la actividad.

El enfoque que orienta este cálculo es económico, por lo tanto al costo explícito o pagado es necesario incorporarle el costo implícito o costo de oportunidad. Este último surge como consecuencia de una decisión económica tomada (que se supone que es racional), la cual involucra el costo por no haber utilizado esos recursos en otra actividad económica alternativa (Villanova I. y Justo A., 2003).

En la determinación de los costos de producción en la explotación ganadera los autores presentan diferentes criterios cuando de coste y gasto se trata, algunos autores utilizan dichos términos como sinónimos, en tanto que otros los diferencian. Conceptualmente son distintos, así Soteras (2003) indica que los costes son consumos, transformaciones necesarios para producir el producto; en tanto que el gasto se produce cuando la explotación adquiere el factor. Más clarificadora es la apreciación de Ortega y Alberola (2000) "El momento en el que el gasto entra a formar parte del proceso de explotación de la empresa es un dato básico para distinguir el gasto del coste. Primero se gasta y luego se consume..."

Acero (2001) incorpora la aplicación práctica de este concepto en la explotación ganadera, al indicar que el "coste", en concepto estricto, debe llevar incorporado la nota de la oportunidad, es decir, debe contemplar la mejor alternativa que se ha

abandonado (si la hubiera). Diversos autores indican que a aquellos costes que no toman en consideración este tema se les ha denominado tradicionalmente como costes explícitos, costes contables o costes desembolsados. (Hummel *et al.*, 1984); (Ballester, 1985); (Goxéns, 1977). Estos conceptos son de gran aplicabilidad así:

En la contabilidad financiera el criterio utilizado para valorar los gastos se fundamenta en el Plan General de Contabilidad (1990) haciendo coincidir en el tiempo (un ejercicio económico) el momento de la compra y del consumo. Por tanto se utiliza indistintamente el término gasto y coste, haciendo referencia a los costes contables y sin contemplar el valor de oportunidad (Ortega y Alberola, 2000).

En la contabilidad analítica se utiliza el criterio de coste implícito al proceso de producción y en consecuencia incorpora los anteriores así como el coste de oportunidad (Moyano *et al.*, 2002), (Sierra, 2002)

Los costos de las empresas agropecuarias, de acuerdo a su naturaleza, se pueden agrupar según sus:

Relaciones con la tierra. Costo por agotamiento o arrendamiento, cuando no se es dueño; la carga financiera y el costo de oportunidad, cuando se ha invertido capital propio.

Remuneraciones al trabajo. Jornales de obreros permanentes o temporales, valor de la mano de obra brindada por éstos y su familia.

Medios de producción duraderos. Lo constituyen la maquinaria y el equipo de trabajo, así como las instalaciones y construcciones.

Medios de producción consumidos. Semillas, herbicidas, fertilizantes, insecticidas y fungicidas.

Servicios contratados externamente. Lo componen la molienda y mezcla de granos, el transporte de granos y animales y los servicios mecanizados.

Gastos de operación. Están dados por los gastos por concepto de electricidad y comunicaciones (teléfono, radio, localizador), combustible y lubricantes, así como materiales por reacondicionamiento de caminos.

Es de suma importancia distinguir o hacer una separación de lo que son gastos y

costos. Los costos son los recursos utilizados directamente en el proceso de producción, mientras que los gastos son desembolsos que pueden aplicarse a uno o más períodos de producción y aún pueden darse, no habiendo producción.

1.3 generalidades para el cálculo de los costos de las producciones agropecuarias.

La metodología para el cálculo de los costos de producción en las empresas agrícolas o ganaderas difiere una de la otra, dependiendo de la clase de producto de que se trate.

Para efectos de ese cálculo, se pueden agrupar las diferentes actividades agropecuarias en cuatro grandes grupos:

1. Cultivos anuales.
2. Cultivos permanentes.
3. Ganadería.
4. Otras actividades pecuarias.

Teniendo en cuenta que el costo deberá determinarse mensualmente, los insumos se contabilizarán en las cuentas de gastos en el momento de determinar los costos, los gastos deberán cargarse a los centros de costos directamente y utilizar los centros de costos indirectos solamente en aquellos casos que no puede definir el gasto o a que centro de costo afecta, el cálculo de los gastos de animales en vaquerías se determina después de haber realizado el costo agrícola, debido a que pueden haber producciones insumidas, pastos, forrajes etc. que afectan a todos los animales en vaquería.

El orden lógico para la determinación del costo será el siguiente:

- Costo agrícola.
- Acumulación en vaquería.
- Costo de leche.
- Costo de ganadería.
- Costo Industrial.

Las producciones equivalentes se harán teniendo en cuenta el rendimiento del área de acuerdo al tiempo que se demora la cosecha y el que ha transcurrido hasta el momento, el porcentaje de terminación que presenta.

Para determinar la sobrevaloración de la masa ganadera se hará por inventario final de la misma teniendo en cuenta los pesos y precios aprobados.

Es imprescindible mantener un estricto control del registro de producción y su destino para la determinación de los costos.

Los costos de los cultivos en la agricultura tienen sus especificidades en función de su ciclo vegetativo.

Los cultivos anuales son los que se siembran y se cosechan dentro de un mismo año. Los costos en estos cultivos se clasifican en costos monetarios y costos imputados.

Los costos monetarios representan gastos en efectivo del agricultor y pueden ser, semillas, fertilizantes, insecticidas, salarios, administración, intereses (en el caso de capital ajeno) y renta de la Tierra (en el caso de arrendamiento).

Los costos imputados no representan desembolsos en efectivo y que pueden ser costos diferidos (depreciaciones de capital fijo) o costos estimados, de acuerdo a cálculos matemáticos.

Los cultivos permanentes son aquellos que no agotan su vida productiva en el primer año de cosecha, sino que duran por varios años. Una característica importante de estos cultivos es que antes de recoger su primera cosecha, habrá transcurrido un período significativo en el cual es necesario que el empresario realice una gran inversión, sin percibir ingreso alguno.

En esta actividad, dentro de las diferentes etapas está una específica que es la de preparación de la semilla para la siembra, cuantificándose gastos por adquisición o producción de semilla, preparación del área de siembra, deshierbar, fertilizar, previsión o control de plagas hasta que el producto sea trasplantado o sembrado, luego de cuya acción y hasta su desarrollo normal para iniciar el ciclo de producción debe dársele un mantenimiento semejante al indicado, en un lapso que va de uno a cuatro años; según el tipo de cultivo de que se trate. Algunos ejemplos de cultivos permanentes son: Café, Caña de Azúcar, Plátano, Cacao,

Cítricos, Frutales entre otros.

Los costos pecuarios tienen una relación directa con los agrícolas ya que los animales se alimentan de forrajes y productos de la agricultura y se aprovecha el servicio, fuerza y tracción de los animales. Se puede decir que los tipos de ganados sujetos a explotación son:

1. Vacuno o bovino.
2. Equino-Asnal- Mular.
3. Porcino.
4. Ovino.
5. Caprino.
6. Avícola

Como formas de explotación del ganado bovino se tienen:

1. Ganado para carne.
2. Ganado reproductor.
3. Ganado de lidia (rodeo)
4. Ganado lechero.
5. Animales de trabajo.

Para cada tipo existen características y problemas peculiares para el registro, control y valuación, por lo que la actividad ganadera podría dividirse en tres grupos:

Producción de leche. El sector que se dedica a la producción de leche en escala comercial en la que es indispensable la rotación de potreros. Por lo que se requiere una superficie mínima para desarrollar esa actividad, que va de acuerdo con el tipo de ganado y las condiciones climáticas de las zonas donde se desarrolla la explotación de la actividad lechera. Una vez establecida la superficie óptima, el cálculo de los costos de producción se efectúa basándose en la explotación en su conjunto y no basándose en las hectáreas o manzanas, como en el caso de los cultivos permanentes. En vista de que en la producción de leche existen fases de incremento y de plena producción, los gastos se pueden agrupar en fijos y variables.

Crianza de ganado. En esta etapa se incluyen los mismos costos de producción

que se aplican a la actividad lechera, con la diferencia de que en los primeros años los costos superan a los ingresos, ese período se considera la fase de establecimiento y los gastos se distribuyen entre los años, conforme el método utilizando para los cultivos permanentes.

Engorde de ganado. El cálculo de los costos de producción serán los mismos empleados en la explotación lechera, excepto la depreciación por toros reproductores y la inseminación artificial, ya que todos los animales serán comprados a tierna edad y durante la explotación no habrá reproducción. El valor de la compra de los animales y transporte se incluirá en los costos variables.

El cálculo de costos de producción puede ser usado en otras ganaderías, como avicultura, porcicultura, apicultura y otras, propias a desarrollar en este tipo de sector.

La producción porcina ha sido organizada en dos sentidos: uno abarca la obtención de animales reproductores, ya sean genéticos o de producción de carne, y el otro constituye la producción de carne, en este último mediante la utilización de los sementales genéticos y las reproductoras obtenida de los centros multiplicadores. Estas producciones, a su vez, se dividen en las tres fases de desarrollo: inicial, intermedio y final. En función de esa estructura organizativa se determinan los costos de las producciones.

En la ganadería avícola, el proceso de producción se desarrolla en dos líneas: la ligera, que tiene como fin la producción de huevos para el consumo, y la pesada, que tiene el objetivo de la producción de carne de aves. Ambas líneas comprenden las especialidades de genética (en las cuales se obtienen las razas puras de forma integral, así como los huevos fértiles que se envían a la planta de incubación) y comercial (que abarca la producción obtenida en establecimientos especializados como granjas de inicio y desarrollo de reemplazo de reproductores, plantas de incubación, granjas de gallinas ponedoras, pollos de engorde, mataderos avícolas, plantas de harina de desperdicios de aves, entre otros; así como la distribución y venta de la producción).

Existen otras ganaderías aunque el tratamiento es similar a los descritos anteriormente, es bueno tener claro que hay sus especificidades que a continuación se describen;

La cría y desarrollo en la ganadería cunícola, ovino, caprino y équidos se llevan a cabo a través de las distintas categorías por las que transitan estos animales, pero siempre atendiendo a la edad de los mismos, lográndose como objetivo obtener el producto carne y los animales de reemplazo.

El proceso de producción en la ganadería caprina se inicia con la gestación de la cabra, cuyo objetivo fundamental abarca la obtención de una cría y un potencial de leche, que la cabra entrega en forma diaria por un período de tiempo determinado. Al parir la cabra, tanto el animal nacido como la producción de leche se separan totalmente y sobre esta base, se obtiene el costo individualmente, como productos diferentes.

El costo de producción en la ganadería cunícola, ovino, caprino y équido comprende los gastos derivados de las reproductoras en todo su período de gestación, de los sementales, los incurridos en el período de parto y el cuidado de las crías hasta que son separadas de las madres y concluye en la fase de su desarrollo final según sea su destino, ya sea para ser comercializado como carne o para la obtención de reproductores.

Los animales genéticos en estas especies, excepto apícola, se controlan en cabezas y los que se desechan en kilogramos. Los animales genéticos que se transfieren a no genéticos (animales de carne) se valoran por el peso y precio aprobado para cada categoría o grupo de categorías receptoras.

Por su parte, la producción en la lombricultura se obtiene a través de la transformación de los residuales sólidos orgánicos por medio de la lombriz de tierra. Esta técnica permite aprovechar toda la materia de las basuras orgánicas (estiércol animal, residuos orgánicos, industriales y lodos de las plantas de tratamiento residuales); obteniéndose finalmente abono orgánico (humus), proteína a partir de la lombriz de tierra para la alimentación animal, así como un control efectivo y económico de los contaminantes sólidos orgánicos.

Entre las características fundamentales que se presentan en la producción de la lombricultura se encuentran: establecimientos de pie de cría, el desarrollo de pies de cría en las canoas, la siembra de lombrices en canteros, el regadío y alimentación, así como la cosecha en los canteros.

En el caso de la ganadería apícola, su función fundamental consiste en la explotación de la flora melífera, de la cual se obtienen los productos: miel, cera, propóleos, polen, jalea, veneno de abejas, abejas reinas, colmenas y miel beneficiada.

En función de los factores que intervienen en la determinación del costo, hay una serie de operaciones de registro que siempre deben realizarse en cada período contable entre los cuales están los inventarios al comienzo y al final de cada período, anotación de las operaciones realizadas durante el período, preparación de los estados financieros (Balance General y Estado de Resultados).

Evidentemente, los registros contables que se llevan pueden ser clasificados en concordancia con las operaciones anotadas en cada uno de ellos. Seguidamente se da la clasificación de los registros mínimos que de acuerdo con la actividad a que se dedique la empresa, necesarios para una adecuada información para control y toma de decisiones.

Como ejemplo en la ganadería de carne, se hace necesario llevar, por lo menos, los siguientes registros,

Movimiento de animales: existencia anterior (al inicio del periodo contable) clasificada por edades y sexos: altas (entradas por nacimientos, por compra o por cambios de edades; bajas (salidas) por muerte, por venta o por cambio de edades; existencia al fin del periodo clasificado por edades y sexos.

Registro de animales: identificación; historia clínica (vacunaciones, enfermedades, montas, partos, etc.)

Control de peso de los animales: peso al inicio del período, peso al final del período, diferencia entre ambos períodos.

Control de alimentos de los animales: cantidad y costo de concentrados, etc.

Registro de ingresos y gastos: concepto y fecha de los ingresos; concepto y fecha de los gastos.

Las necesidades mínimas de estos registros son:

Movimiento de animales: Existencia al comienzo del período clasificado por edades; altas por nacimientos compras o cambios de edades; bajas por muerte, ventas o cambio de edades.

Registro de animales: Historia de los servicios, informe de reproducción, producción de leche (diario, semanal, mensual, etc.), historia clínica.

Control de alimentos: cantidad y costo de concentrados, melazas, etc.

Registro de ingresos y gastos: Fecha y cantidad de leche vendida y su precio; detalle de otros ingresos con indicación de fecha y concepto; información sobre los gastos, detallando fecha, concepto y monto.

Hasta aquí un resumen de los aspectos teóricos que permiten tener los elementos principales en la comprensión de la contabilidad de costos y las características propias de la determinación de los costos agropecuarios, que encontrarán con mayor amplitud y detalles en el material complementario de la asignatura.

1.4 La asignatura “Costos Agropecuarios”. Programa y material de estudio.

La construcción del socialismo en Cuba determina que las bases metodológicas para la dirección de la economía se encuentren en el Marxismo Leninismo. La economía agrícola, como parte de la economía nacional asume sus criterios generales y como parte de ella.

Por ello entre otros aspectos la problemática de la preparación de los profesionales de la contabilidad es un tema no solo actual si no de vital importancia en los retos que asumen ellos como futuros trabajadores de las áreas económicas y contables en el sistema de trabajo del sistema de la agricultura, en el proceso de implementación del nuevo modelo económico cubano aprobado en el sexto congreso del partido comunista de Cuba. Son numerosas las investigaciones que tratan esta problemática debido a que es un tema multifactorial e interdisciplinario, pero existen aún muchas aristas no resueltas debido a la complejidad del sector agropecuario y en ocasiones a la no diversidad de los materiales docentes utilizados que no permiten una correcta inserción en la vida laboral y profesional.

La asignatura optativa “Costos Agropecuarios” está sustentada por un programa analítico elaborado en el 2012 como resultado de un trabajo de investigación de culminación de estudios de Licenciatura en Contabilidad y Finanzas de la Universidad Central de Las Villas. Diplomante: Ana Margarita Castro Leal, con la asesoría de las MSc. Yoana Fonseca Hernández y MSc Georgina María Gálvez.

El programa tiene como objetivos educativos:

Contribuir a que los estudiantes sean capaces de:

- Interpretar de forma dialéctica y materialista los procesos de costo de las actividades de producción agropecuaria, mediante una autopreparación político-ideológica y científico-técnica, que les permita desempeñarse como profesionales económicos del sector agropecuario.
- Adquirir convicciones y aptitudes que estimulen el desarrollo de su personalidad y ética profesional, respondiendo a las necesidades del país.
- Desarrollar competencias que les permitan adquirir, procesar y expresar correctamente la información recibida, de modo tal que a partir del trabajo en los diferentes colectivos se propicie el establecimiento de adecuadas relaciones interpersonales donde existan sentimientos de respeto y solidaridad.

Objetivos instructivos:

Que los estudiantes sean capaces de:

- Valorar la importancia del costo agropecuario en las entidades agrícolas para la planificación, control y análisis de los costos de producción.
- Determinar los costos de producciones agropecuarias y el registro de los mismos a través de ejercicios con datos de las empresas del territorio.

Explicar la importancia del análisis de los costos para la toma de decisiones, así como la relación de los costos con la ganancia y la rentabilidad.

El programa tiene un plan temático con 46 horas totales para fijar los objetivos diseñados para cada uno de los tres temas diseñados en el mismo, entre esos objetivos se encuentran:

Tema I: Tema I: Organización de los Costos Agropecuarios.

Objetivos: El estudiante debe ser capaz de:

- Valorar la importancia y necesidad del costo agropecuario para las entidades agropecuarias como herramienta para la planificación, control y análisis de los costos de producción.

Sistema de conocimientos:

Necesidad e importancia del Costo Agropecuario. Particularidades. Aspectos a tener en cuenta en la implantación del sistema del Costo Agropecuario. Definiciones y conceptos. Clasificación de los costos. Características de los sistemas de costos en relación con los procesos productivos. Estructura de las entidades agropecuarias. Disposiciones normativas generales: importancia de su correcta aplicación. Clasificador de gastos. Uso y contenido.

Habilidades:

- Identificar los costos agropecuarios por su importancia y particularidades entre los costos de la economía nacional.
- Conocer los centros de costos en que se encuentran estructuradas las unidades agropecuarias.

Tema II: Los costos en las actividades productivas del sector agropecuario.

Objetivos: El estudiante debe ser capaz de:

- Calcular los costos agropecuarios en las diferentes actividades productivas del sector agropecuario.
- Elaborar la ficha de costo como base para la formación de precios en el sector

Contenido:

Relación de los costos con las actividades productivas. Determinación y ajuste de la producción de plantaciones agrícolas, pecuarias, conjuntas y de servicios auxiliares: ejemplos ilustrativos de cada una de ellas. La ficha de costo como elemento del costo planificado. Importancia del costo agropecuario en la formación de precios. Repercusión en la actualización del nuevo modelo económico.

Habilidades:

- Calcular los costos de producción agrícola en sus diferentes actividades.
- Confeccionar las fichas de costos de las diferentes producciones agrícolas como base para la determinación de sus precios.

Tema III: Análisis económico financiero de los costos para la toma de decisiones.

Objetivos: El estudiante debe ser capaz de:

- Realizar el análisis económico financiero de los costos para la toma de decisiones, así como la relación de los costos con la ganancia y la rentabilidad.

Contenido:

Análisis del costo agropecuario y su papel en la toma de decisiones. Proceso de toma de decisiones. Caso práctico de análisis económico. Interpretación. Los factores de la producción agraria. Indicadores para evaluar su utilización y eficiencia. Incidencias de los costos agropecuarios en la actualización del nuevo modelo económico.

Habilidades:

- Analizar las variaciones de los costos agropecuarios en función del cálculo de los indicadores.
- Determinar qué decisión tomar en función de lograr eficiencia y competitividad.

Según las indicaciones metodológicas y de organización de la asignatura se plantea en el programa:

La asignatura dota a los estudiantes de los conocimientos básicos y generales del costo agropecuario, los que servirán para su futuro trabajo como profesionales.

El programa de la asignatura comprende tres temas en los cuales se presenta la organización del costo agropecuario, la presencia de estos en las actividades productivas del sector así como la determinación del sistema de costo a aplicar y análisis económico financiero de los costos para la toma de decisiones.

La asignatura se vinculará a las características de la carrera con el uso de ejemplos, aplicaciones prácticas de entidades agropecuarias del territorio que garanticen precisión y claridad en los temas que se expliquen.

Las clases se desarrollarán utilizando métodos productivos de enseñanza, que promuevan la participación a través de dinámicas grupales tales como: conferencia, conferencia-discusión, discusiones de casos e incidentes y otros.

Además, se dedicará una parte del fondo horario de la asignatura al trabajo independiente de los estudiantes en la búsqueda y análisis de información en centros de documentación o en redes informáticas y visitas a empresas agropecuarias.

El profesor deberá vincular la asignatura con las recibidas anteriormente, logrando así la interdisciplinaridad entre los contenidos y además utilizar los Lineamientos para el perfeccionamiento de la Política Económica y Social del país ofreciendo intencionalidad al Trabajo Político Ideológico.

Los medios de enseñanza a utilizar serán, fundamentalmente, la pizarra, medios computarizados, textos auxiliares y materiales complementarios.

Se desarrollará en el estudiante la capacidad de análisis y discusión de diferentes situaciones concretas, tanto de forma individual como grupal.

Se deberá dar una ligera explicación de la asignatura costos agropecuarios, sus particularidades e importancia desde el punto de vista político, social y económico.

Los contenidos que se imparten deberán ser integrados de forma tal que el estudiante conozca la determinación y el análisis económico financiero del costo como instrumento de la gestión agropecuaria para la toma de decisiones de esta rama.

El sistema evaluativo de los estudiantes está concebido de la siguiente manera:

De acuerdo a lo establecido sobre el sistema de evaluación de la asignatura se hace necesario estimular la sistematicidad en el estudio y el autoaprendizaje de los estudiantes, de manera que se pueda evaluar la adquisición del conocimiento y la eficacia del aprendizaje, mediante:

1. Evaluaciones sistemáticas que se realizarán a través de seminarios, talleres, preguntas orales y escritas.
 2. Pruebas Parciales (2 TCP).
 3. Examen Final (EF)
 4. Trabajos extraclases sobre temáticas seleccionadas por el profesor.
- Compilación de información actualizada de Internet. Solución de casos de estudio definidos por el profesor.

Como material bibliográfico complementario de la asignatura "Costos Agropecuarios" existe un material elaborado por las propias autoras del programa y que constituye la fuente principal de preparación de las clases y también como herramienta de consulta de los estudiantes.

Capítulo II Propuesta de material de estudio complementario para la asignatura “Costos Agropecuarios”.

“EL ÚNICO DEBER QUE TENEMOS CON LA HISTORIA ES EL DE ESCRIBIRLA DE NUEVO.”

O S C A R W I L D E .

El presente capítulo aborda una síntesis del contenido del material de estudio propuesto para la asignatura “Costos Agropecuarios” que se imparte en la carrera de Contabilidad y Finanzas, las características del material como resultado científico y el proceder seguido para su elaboración.

El material de estudio es considerado por el autor como un material docente complementario que resume o compendia lo más sustancial de la materia de que se trate, de fácil manejo para los estudiantes y su contenido está en función de que pueda ser utilizado y asimilado por los usuarios a los cuales se destina el mismo y permite adiestrarse o profundizar en los fundamentos teóricos y prácticos de la materia abordada.

La elaboración de un material, en este caso con fines docentes, es un proceso creador que requiere poner en juego el talento y hasta la imaginación de los autores y consultantes. El material debe elaborarse a partir de los objetivos y los contenidos de la asignatura, esto es importante en el logro de evitar un divorcio entre las metas trazadas por los especialistas que diseñan los programas de las asignaturas y el contenido del material.

El material de estudio debe servir de ayuda a la ejercitación, el repaso y la profundización de los conocimientos adquiridos, debe mostrar el contenido de tal forma que se estimule la lectura y el estudio en forma amena, comprensible y agradable, convirtiéndose en un medio eficaz para la preparación de los estudiantes, siendo una vía directa de actualización del contenido de la asignatura. En el material de estudio, se especifican todas y cada uno de los aspectos teórico-prácticos que se necesitan dentro del contenido de cualquier aspecto de la especialidad, su importancia viene implícita en el contenido, ya que al ser un

documento de consulta para estudiantes, profesores y profesionales en general, constituye una fuente directa de estudio sobre la materia y los aspectos necesarios en el estudio de casos.

Se considera que el material de estudio constituye una herramienta de consulta, donde la información puede y debe actualizarse y/o complementarse de acuerdo a las necesidades crecientes del conocimiento en la contabilidad de costos, así como los cambios que se susciten en las materias de las que tributen a la misma. Los materiales de estudio son directos en el orden práctico compendiándose todo lo que pueda permitir que el uso sea expedito y viable para todos los usuarios, cumple con diferentes funciones tales como:

Función informativa-comunicativa: Inherente a la transmisión de información mediante texto, materiales y ejercicios que se exponen, con una aceptable calidad del material docente y su elevado rigor científico.

Función transformadora: Se logra a través de la transmisión de conocimientos científicos a profesores y estudiantes, que a partir de la accesibilidad a los contenidos desarrolle la aspiración transformadora de búsqueda de los conocimientos de la actividad. En el material se plasman los contenidos relacionados con la asignatura "Costos agropecuarios" de forma accesible y asequible. A partir de la información los estudiantes van a la búsqueda de nuevas herramientas.

Función educativa y desarrolladora: Se define como la vinculación del carácter científico del contenido de la materia y el conocimiento práctico de la esfera de la economía y la producción. Se diseña a partir de las necesidades de la asignatura y potencia su desarrollo. Su función educativa está dirigida a lograr cambios positivos en los estudiantes de contabilidad en el tratamiento de situaciones en la dirección del proceso productivo.

Las fuentes consultadas sobre el contenido evidencian que existe bibliografía relacionada con el tema, algunos editados hace años y otros más actuales, los cuales fueron utilizados para la conformación del material de estudios como complemento a la asignatura "Costos Agropecuarios".

2.1 Asignatura “Costos Agropecuarios”. Material complementario para su estudio.

La experiencia de trabajo acumulada por el autor en la agricultura y el aporte decisivo de profesores del claustro de la facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Central “Marta Abreu” de Las Villas, así como compañeros de mucha experiencia y competencia en la Contabilidad de costos de la delegación de la agricultura, las empresas Porcina y Avícola en Villa Clara permitieron asumir la preparación de este material de estudio complementario para la asignatura optativa “Costos Agropecuarios” en la carrera de Contabilidad y Finanzas, para lo que se tuvieron en cuenta las carencias existentes en los estudiantes.

El desarrollo de la tesis del autor y el consiguiente proceso de investigación, llevado a cabo, brindaron la información requerida que permitió la confección del material de estudio, constituyendo el mismo, un documento complementario al proceso docente de la asignatura “Costos Agropecuarios” que permite la autopreparación de los estudiantes en la actualización teórica y la aplicación de estudios de casos con vivencias prácticas, con elementos reales de la producción agropecuaria.

La concepción del material de estudio pretende dar una solución científica que promueve la calidad en la labor de formación de los estudiantes en la culminación de la carrera de contabilidad teniendo en cuenta los requerimientos abordados de la realidad educativa, no se aportarán modificaciones al programa de la asignatura, solo se ofrecerán complementos a las condiciones particulares de la asignatura Costos Agropecuarios.

Los contenidos que se presentan en el material de estudio, responden a las necesidades de los estudiantes, el contenido posee un ordenamiento lógico y jerárquico, transita de lo general a lo particular, asegura entre sus componentes la interdependencia que vincula los conocimientos adquiridos con cada aspecto de los tratados y expuestos en el material.

En este sentido se relacionan los aspectos teóricos fundamentales actualizados mediante monografías y trabajos localizados a partir de accesos a sitios y páginas web que tratan de este tema.

Para la realización del material de estudio complementario, se tuvo en cuenta un proceder que abarca los siguientes pasos:

Primero: Estudio de las fuentes bibliográficas y la legislación actualizada con que cuenta el Minagric en la provincia para determinar los fundamentos de los elementos teóricos y prácticos que sustentan los ejemplos que conforman el contenido del material complementario.

Segundo: Estudio del programa de la asignatura optativa "Costos Agropecuarias" y el material docente elaborado como soporte material del mismo en el año 2012, como resultado de un proceso de investigación para la culminación de estudios de Licenciatura en Contabilidad y Finanzas de la Universidad Central "Marta Abreu" de Las Villas de la diplomante Ana Margarita Castro Leal, con la asesoría de las Msc. Yoana Fonseca Hernández y Msc. Georgina María Gálvez. Tercero. Análisis del criterio de especialistas del Minagric sobre la preparación que presentan los estudiantes de la carrera de Contabilidad y Finanzas, sobre costos agropecuarios cuando arriban a las entidades productivas.

Cuarto: Diseño del material de estudio complementario para la asignatura (optativa) de "Costos Agropecuarios" un set de ejercicios dirigido a la preparación de los estudiantes de los años terminales de la carrera de Contabilidad y Finanzas.

Para la elaboración del material de estudio, resultó de vital importancia el análisis del programa de la asignatura optativa "Costos Agropecuarias" y el material docente elaborado como soporte material del mismo en el año 2012.

El material de estudio en su concepción tiene correspondencia con los objetivos que aparecen en el programa analítico de la asignatura tanto los educativos como instructivos. Los contenidos que se abordan y aparecen resumidos en el epígrafe anterior responden al sistema de conocimientos que se propone en el programa, y que a juicio del autor debían ser actualizados dentro de ellos:

Tema I: Organización de los Costos Agropecuarios. Necesidad e importancia del Costo Agropecuario. Particularidades. Aspectos a tener en cuenta en la implantación del sistema del Costo Agropecuario. Definiciones y conceptos. Clasificación de los costos. Características de los sistemas de costos en relación

con los procesos productivos. Estructura de las entidades agropecuarias. Disposiciones normativas generales: importancia de su correcta aplicación. Clasificador de gastos. Uso y contenido.

Tema II: Los costos en las actividades productivas del sector agropecuario. Relación de los costos con las actividades productivas. Determinación y ajuste de la producción de plantaciones agrícolas, pecuarias, conjuntas y de servicios auxiliares: ejemplos ilustrativos de cada una de ellas. La ficha de costo como elemento del costo planificado. Importancia del costo agropecuario en la formación de precios. Repercusión en la actualización del nuevo modelo económico.

Tema III: Análisis económico financiero de los costos para la toma de decisiones. Análisis del costo agropecuario y su papel en la toma de decisiones. Proceso de toma de decisiones. Caso práctico de análisis económico. Interpretación. Los factores de la producción agraria. Indicadores para evaluar su utilización y eficiencia. Incidencias de los costos agropecuarios en la actualización del nuevo modelo económico.

Se incorporan otros contenidos necesarios para el desempeño de los estudiantes como futuros profesionales para la determinación del costo agrícola, dentro de ellos:

Las cartas tecnológicas como elemento indispensable en la planificación determinación y evaluación del costo agrícola por cultivo atendiendo a las diferentes condiciones de utilización de los recursos humanos y materiales, así como las características técnicas del lugar y el cultivo a evaluar.

El costo en la ganadería vacuna, a partir de la profundización del movimiento de rebaño como elemento inicial y principal en la determinación y posterior ajuste de las variaciones en peso y precio de la masa.

El costo en la ganadería porcina, partiendo de las características propias de este tipo de producción.

El costo en la ganadería avícola, teniendo en cuenta lo peculiar de esta rama sobre todo en la producción de huevo.

Determinación de los costos conjuntos, un aspecto poco tratado y que aporta en producciones cooperadas tanto en cultivos agrícolas como en producciones derivadas de la ganadería.

El costo por actividad (ABC).

Además de haber profundizado en el resto de los aspectos tratados en el material docente anexo al programa de la asignatura.

Al analizar la bibliografía que se propone en el programa de la asignatura "Costos Agropecuarios" se consideró por el autor incorporar textos editados con posterioridad y que tienen mayor actualización. Estos aparecen en los anexos.

Independientemente de los ejercicios prácticos que aparecen en el material docente anexo al programa de asignatura "Costos Agropecuarios" se consideró por el autor la posibilidad de su actualización para un mayor acercamiento a las condiciones concretas que encontrarán los estudiantes al transitar como futuros profesionales de las entidades agropecuarias.

En el material de estudio, unido a los fundamentos teóricos se presenta un glosario de términos relacionados con la economía agropecuaria debido a que estos conceptos son afines a un sector específico de la economía, por lo que se encuentran dispersos en diferentes textos y no son de fácil localización para los estudiantes.

El set de ejercicios para la ejercitación complementa los contenidos tratados en el orden teórico, todos ellos se relacionan con los distintos métodos de la determinación del costo agropecuario.

Para constatar la preparación que presentan los estudiantes de la carrera de Contabilidad y Finanzas, sobre costos agropecuarios cuando arriban a las entidades productivas, se realizó una entrevista a especialistas del Minagric.

Los especialistas consideran que los estudiantes presentan carencias relacionadas con:

Características propias del sector agropecuario.

El dominio para el trabajo con las cartas tecnológicas y fichas de costo.

Las peculiaridades del movimiento de rebaño.

En general requieren de una preparación más intencionada en los aspectos teóricos prácticos que le permitan acceder con un mejor desempeño en la planificación, determinación y evaluación de los costos agropecuarios.

Lo anteriormente expuesto, ratifica la validez del Diseño del material de estudio complementario para la asignatura (optativa) de "Costos Agropecuarios" expuesto como anexo a este trabajo de tesis.(Anexo 3)

Definitivamente el autor propone la siguiente estructura de material de estudio:

Capítulo I: El sector agropecuario

Contenidos.

Particularidades en el sector agropecuario

Los costos en el sector agropecuario.

Clasificación de los costos y los gastos.

Principales definiciones conceptuales de los costos de la producción agropecuaria.

El costo de la producción agropecuaria.

Métodos para la determinación del costo de producción.

Capítulo II. Los costos en las actividades productivas del sector.

Contenidos.

El costo agrícola. Utilización de la carta tecnológica. Ficha de costo

El costo pecuario.

El costo en la ganadería vacuna.

El costo en la ganadería porcina.

El costo en la ganadería avícola.

Determinación de los costos conjuntos.

Costo conjunto agrícola.

Costo conjunto pecuario.

Cálculo de los costos utilizando el método estándar.

Determinación del costo real y ajuste de las producciones.

El costo por actividad (ABC).

Análisis de los estados financieros.

Los precios.

Además el autor anexa al material de estudio complementario a la asignatura "Costos Agropecuarios" un glosario de términos relacionados con la economía agropecuaria y un set de ejercicios para la ejercitación de los contenidos.

2.2 Fuentes bibliográficas y la legislación actualizada con que cuenta el Minagric en la provincia.

El estudio de las diversas fuentes bibliográficas consultadas, permitió determinar los fundamentos de los elementos teóricos y prácticos que sustentan los ejemplos que conforman el contenido del material de estudio complementario.

Una selección de la bibliografía consultada por el autor se ubica en forma digital en un anexo al material de estudio.

Dentro de los apuntes teóricos se encuentran los relacionados con las particularidades en el sector agropecuario. Se hace referencia a la tierra, como medio de producción, que posee la particularidad de ser a la vez, objeto y medio de trabajo.

Como medio de trabajo, no se desgasta si se le utiliza y controla correctamente; además, como recurso natural no posee valor de cambio, aunque es vehículo para la creación de nuevos valores de uso. Por tanto, el trabajo invertido en su preparación no aumenta su valor, sino que forma parte del costo de la producción en ella obtenida.

Se analizan los aspectos fundamentales que conforman el sector agropecuario que son; la tierra que constituye el factor principal de la producción, los organismos vivos, los que están sujetos a cambios debido a sus peculiaridades biológicas y naturales; el carácter cíclico y estacional de la producción; el tiempo de producción que no coincide con el período de trabajo, una parte del producto final se destina para próximos períodos y la existencia de varias formas de propiedad.

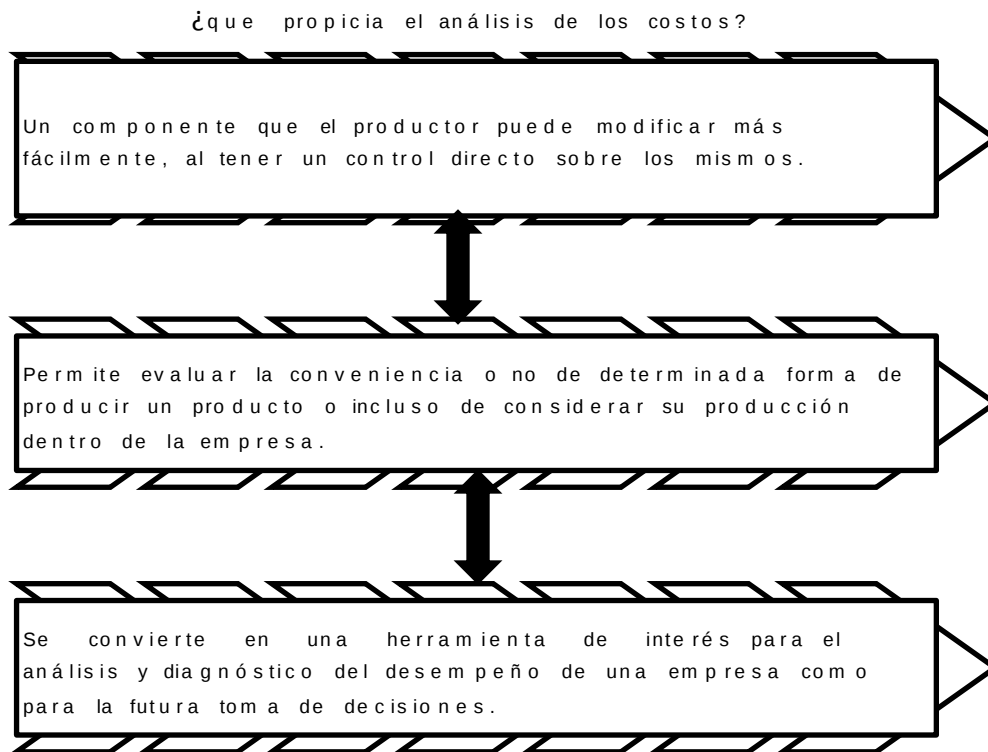
Se presenta la estructura productiva del sector agropecuario en el país, entre las cuales se encuentran las siguientes:

- ✓ Agricultura cañera: que incluye la caña de azúcar y sus subproductos.

- ✓ Agricultura no cañera: que comprende una gama amplia de productos de la tierra, por ejemplo, cereales, leguminosas, hortalizas, tubérculos y raíces, frutas, tabaco, café, cacao, fibras, pastos, etc.
- ✓ Ganadería: que se desglosa en cuatro subramas, o sea, vacuna, porcina, avícola y otras.
- ✓ Servicios agropecuarios: que incluye cinco subramas, como son; maquinaria agrícola, aviación agrícola, inseminación artificial, veterinaria y otros servicios. Como otro aspecto teórico en el material de estudio, se hace un análisis de contabilidad de costos en el sector agropecuario, ofreciendo información sobre la contabilidad agropecuaria como sistema de información financiera, la que cumple tres funciones: acumula, mide y comunica los datos económicos y financieros. De ahí, que la información contable que se refleja primero en las cuentas y luego en informes financieros, deben ser oportunos, relevantes y confiables.

En el epígrafe se hace referencia al costo agropecuario que constituye un elemento fundamental para la administración de los recursos de que dispone cualquier empresa, el costo de producir permite conocer la adecuada utilización y control mediante el cumplimiento de los planes con la tecnología aplicada, la calidad de la producción obtenida y sus rendimientos, que son factores que derivan en la reducción del costo unitario. El análisis del costo mide la eficiencia de los recursos invertidos, además de la conjugación de cada uno de los elementos que conforman el costo de producción, acorde a los rendimientos productivos obtenidos con la producción total.

Se expone la importancia que reviste el análisis de los costos, como fundamento a lo que se ejercitará.



Se precisa para mejor comprensión que en el sector agropecuario siempre se debe tener en cuenta que toda acción de planificar, determinar, evaluar y calcular los costos lleva implícita una especial atención a las características del proceso productivo, el que se define como la organización racional de personas, insumos, equipos y técnicas en tareas específicas realizadas con el objetivo de producir un resultado final determinado (un producto). Comprende el lapso de tiempo transcurrido desde que comienza la primera tarea para generar un producto hasta que el mismo es obtenido con el fin para el que fue producido.

El proceso productivo de los cultivos agrícolas se divide fundamentalmente en cuatro fases: preparación de tierras, siembra, atenciones culturales y cosecha.

Se hace énfasis en los términos actividad y proceso productivo, ya que se utilizan como sinónimos, en términos generales, se puede decir que las actividades se distinguen entre sí porque sus productos finales son diferentes.

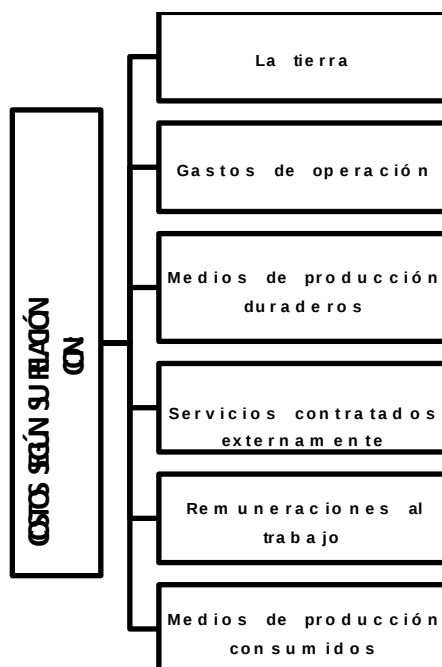
Por lo tanto, en actividades agrícolas no existen mayores problemas para definir el período para el cálculo de los costos, pues se debe considerar el lapso de tiempo completo desde que se realiza la primera labor hasta que se cosecha. En cambio,

en las actividades ganaderas no se puede utilizar el mismo criterio. Se debe determinar un período de tiempo acotado, que es generalmente un año y se lo denomina ejercicio productivo.

Producto de las características de la actividad agropecuaria hay que hablar de "El ciclo de producción" que en una empresa agrícola comprende una serie de fases que se inician con la preparación de los suelos y finalizan con la cosecha del cultivo y la comercialización del producto.

En el material de estudio, se aborda como uno de los aspectos principales en la vinculación teoría práctica, los conceptos y la clasificación de los costos y los gastos, donde existen criterios diversos de autores, por tanto es usual que se encuentre en las distintas fuentes bibliográficas distintas definiciones, pero todos coinciden en lo fundamental en cuanto a los costos para el sector agropecuario es por ello que se pone en el material un resumen de lo que se considera más abarcador.

Se presenta un gráfico donde se agrupan los costos de las empresas agropecuarias, según su nivel de relación.



Al hablar de costos se hace necesario precisar la clasificación de los gastos por elementos, los que se agregan para facilitar el análisis por su naturaleza económica, estén o no asociadas a una producción o servicios. Registrándose

tanto los incurridos durante el proceso productivo, en la administración y dirección de la empresa, en la distribución y venta de la producción terminada, como los de las actividades ajenas a las fundamentales de la entidad, entre las que se encuentran los gastos de comedores y servicios no industriales, entre otros.

Luego de haber esbozado sobre las características del sector y los conceptos de costo y gasto se comienza a profundizar en el costo de la producción agropecuaria.

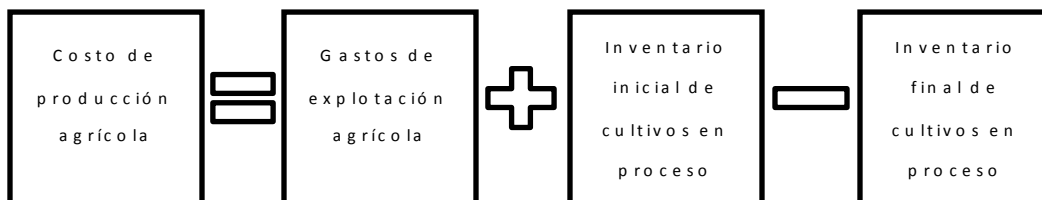
Se precisa que el conjunto de todos los gastos debidamente clasificados sirve de base para determinar el costo de producción agropecuaria, como punto de partida para la valoración cuantitativa del trabajo de las entidades productivas.

El costo constituye una importante herramienta de dirección, ya que el mismo permite analizar el comportamiento de los gastos asociados a una producción o actividad determinada, así como valorar las posibles decisiones a tomar en cuanto a la producción o actividad que permitan maximizar las utilidades con el mínimo de gastos. Además el análisis comparativo del comportamiento del costo permite realizar análisis de mercado en cuanto al comportamiento del precio de los productos.

Se particulariza por la importancia en la utilización del costo como herramienta de dirección en el sector agropecuario significándose en el material cada una de ellas.

Un contenido de gran valor en el material lo constituye lo planteado por Manjarrés (2003), al expresar que los costos de producción agrícola son todas aquellas erogaciones que realiza la empresa en el uso de los recursos o factores de producción con el fin de obtener un producto determinado.

Así que, los costos totales de un cultivo comprende todos los desembolsos incurridos desde la preparación de suelos hasta la cosecha, esto es:



Fuente: (Duque, H. 1993, p. 68).

Una de las cuestiones más importantes relativas al costo de producción o de servicio lo constituye el análisis del costo con sus diferentes técnicas, que se utilizan en dependencia de la disyuntiva planteada.

Las curvas de costos unitarios se usan, principalmente, para la determinación de precios y producción óptima. Los costos unitarios se derivan de los costos totales y requieren la misma información. Facilitan una interpretación más clara del comportamiento de los precios y de la producción.

Hasta este momento el costo de producción agrícola comprende la sumatoria de costos y gastos en un área de producción, pero la determinación del costo unitario consiste en establecer que parte de este se recupera por cada producto y para eso es necesario fijar el rendimiento agrícola.

$$\text{Costo unitario} = \frac{\text{Costo total por área.}}{\text{Rendimiento del cultivo}}$$

Una vez conocidos los costos operativos, se habla de los costos directos para lo que se necesita sumarle los gastos originados por la implantación, protección, cosecha y comercialización.

Al analizar una propuesta técnica a realizar, se conocen los insumos intervinientes y las cantidades de éstos por hectárea, conociendo el valor unitario de cada insumo, sólo resta multiplicarlos, obteniendo, de este modo, el costo directo por hectárea.

El servicio de cosecha se incluirá en el costo, en función a lo que se paga por hectárea.

El concepto de costos totales es importante en el análisis de producción y precios en el corto plazo. Se distinguen tres tipos de costos totales: costo fijo total; costo variable total y costo total.

Se puntualizan los métodos de evaluación de los costos, que son, costeo real, costeo normal, costeo estándar, costeo por actividades, costeo variable y costeo absorbente.

Se hace una descripción de las características de los cultivos agrícolas y cómo se determina el costo para cada uno de ellos, enfatizándose en la clasificación de los cultivos temporales y permanentes, tomando en consideración su duración y fructificación. Los primeros tienen un proceso productivo enmarcado en un período de tiempo no mayor de un año y fructifican una sola vez. En cuanto a los segundos, son los que generalmente dicho proceso productivo dura más de un año y fructifican más de una vez. Es por lo anterior que existen diferencias en determinación del costo para cada tipo de cultivo.

Se explica además que existen productos agrícolas (arroz, cítricos y frutales henequén, kenaf) que una vez cosechados, posteriormente requieren de un proceso productivo de beneficio o transformación en instalaciones especializadas a fin de quedar aptos para el consumo o para elevar sus cualidades estéticas y lograr que perduren en óptimas condiciones durante un período de tiempo mayor.

Después de hacer un recorrido por las distintas clasificaciones de los costos agrícolas y repasar los principales conceptos que no se pueden dejar de utilizar en las distintas valoraciones para su determinación; se incluyó como un aspecto de medular importancia, poco encontrado en las reseñas bibliográficas de la asignatura "Costos Agropecuarios" el instrumento o herramienta "imprescindible" para el cálculo o determinación de los costos por cultivo denominado "carta tecnológica". Se explica que de este importante documento se deriva en forma directa lo que llamamos "ficha de costo" ya que en la elaboración de la carta tecnológica se llega como resultante a la propia ficha de costos.

Hay que partir del concepto que este documento de vital importancia en la planificación y posterior control del proceso tecnológico de cada cultivo involucra especialistas de la producción, los recursos humanos y la contabilidad, sin cuya relación es imposible lograr la definición total de la tecnología.

Como puede deducirse de lo explicado anteriormente, podemos asumir que, la ficha de costo es de hecho una resultante de la elaboración de la carta tecnológica en toda su expresión y poder dominarla es sin dudas tener una herramienta segura para la determinación y posterior control de los costos agrícolas.

Se muestra el modelo oficial diseñado para la confección de la carta tecnológica, se pone además un ejemplo de un cultivo específico con todos sus cálculos, llegando incluso a la determinación del costo utilizando la ficha, la que recoge los datos necesarios para determinar el costo unitario planificado de un producto o la realización de un trabajo, con la utilización racional de los recursos materiales, y humanos teniendo en cuenta el comportamiento histórico, siendo necesario que en su confección participen todos los que de una forma u otra pueden aportar elementos técnicos, económicos y ambientales que hagan posible la mayor exactitud de la misma. Dichas fichas se mantiene inalterables mientras no cambien las bases sobre las cuales se confeccionaron, utilizándose para su confección la carta tecnológica, las normas técnicas, las normas de consumo.

Es importante acotar que se debe conocer el ciclo productivo de las plantaciones, ya sean temporales o permanentes, ya que estos pueden coincidir o no con los períodos naturales (trimestre, semestre, año, por tanto es necesario conocer la fecha de comienzo y terminación de cada fase tecnológica de los cultivos, lo cual están debidamente identificados en los manuales agrotécnicos del Minagric. Después de realizar una panorámica del costo agrícola, se expresan los fundamentos del costo en la ganadería para cada una de sus ramas.

Si en los cultivos agrícolas definimos como el principal instrumento o herramienta para la determinación del costo de la producción a la carta tecnológica, en la ganadería tendremos que referirnos al movimiento de rebaño.

El movimiento de rebaño a diferencia de la carta tecnológica se trabaja con diferentes categorías de rebaño, lo cual hace no uniforme su valoración ya que son diferentes sus pesos y la valoración del costo entonces estaría influenciada por dichas diferencias, ello implica buscar un "indicador unificador de los pesos" y que en lo sucesivo identificaremos como **U.G.M.** (Unidades de ganado mayor).

Para mayor comprensión se hace imprescindible saber que 1 UGM es igual a 500.00Kgs.

Los principales aspectos que se derivan del movimiento de rebaño se expresan en el material, estos son:

EXISTENCIA INICIAL

(+) ALTAS TOTALES

DE ELLAS:

- NACIMIENTOS
- CAMBIO DE CATEGORÍA
- COMPRAS

(-) BAJAS TOTALES

DE ELLAS:

- MUERTES
- CAMBIO DE CATEGORÍA
- VENTAS
- OTRAS

EXISTENCIA FINAL

VALORACIÓN DE LA MASA GANADERA VACUNA.

Se representa la valoración de la masa ganadera, en este caso de la Vacuna en una granja que cuenta con varias vaquerías ello es importante ya que uniforma mediante la expresión en valores cada una de las categorías del rebaño.

Se hace un resumen valorado en el material, dejando explícito que se confecciona uno para cada una de las unidades o vaquerías con que cuenta la entidad.

Se explica que a partir del resumen confeccionado se procede a calcular la determinación y ajuste del costo real de la producción ganadera, que también se hace por cada vaquería de las que conforman la granja.

El autor consideró pertinente hacer una valoración teórica práctica para la ganadería porcina y avícola, donde se expone las peculiaridades que conforman dichas producciones, elaborando un ejercicio práctico completo de la determinación del costo y los ajustes en peso y precio de cada una de ellas.

Se exponen con claridad las características de cada una de estas producciones.

Al igual que en la ganadería vacuna la determinación del costo se identifica por cada una de las fases productivas y que son:

Desarrollo Inicial (o cría).

Desarrollo Intermedio.

Desarrollo Final.

Para poder establecer una correcta determinación del costo de la producción porcina se hace imprescindible conocer las características de la estructura productiva de la producción porcina que está conformada por:

Centros integrales.

Centros de cría

Centro Multiplicador.

Centros de ceba.

Plantas de Pienso.

Todos los datos para fijar el costo parten de identificar por cada una de las categorías productivas, Crías, Lechonas, Lechones, Cochinitas, Cochinitos, Desecho genético, Reproductores, Precebas, Cebas, Mamones y Reproductoras.

En la avicultura también existen peculiaridades que significan evaluar categorías de su rebaño diferentes a las de las restantes ramas, entre ellas están:

Inicio de reemplazo.

Reemplazo de reproductoras.

Pie de cría.

Aves de reemplazo.

Aves reproductoras.

El Sistema de Costo ha contemplado toda esta estructura de la producción, creando los centros de costo que permitan controlar los gastos de cada uno de ellos, de manera que luego puedan formar los costos de los productos finales que obtienen estas empresas, ya sea cargando directa o indirectamente a los mismos, los gastos incurridos en la producción.

La ficha de costo es el modelo que se utiliza para recoger los gastos necesarios para el cálculo del costo planificado unitario de un producto o la realización de un servicio, en base a la tecnología aplicable en un período determinado, con la utilización racional de los recursos materiales y humanos en función de esa producción a realizar. Por lo que es necesario que en su cálculo participen todos los que de una forma u otra pueden aportar elementos técnicos o económicos, que hagan posible la mayor exactitud de ese costo.

Este cálculo en las empresas avícolas se realiza en el programa CospAvi donde se refleja todo lo referente al costo de producción de huevos de las granjas ponedoras de la rama Avícola que actualmente están vigentes. Todo está además al sistema versat sarasola y se articula perfectamente según las exigencias actuales.

El autor hace referencia a otros métodos para la determinación del costo en diferentes situaciones de los productos principales y las producciones complementarias que se pueden evaluar y que no son practicados, en las entidades agropecuarias, entre los cuales tenemos, los costos conjuntos, por ello se entiende, el costo acumulado en uno o más procesos a los que se somete a una materia prima común que genera más de un producto que no es posible identificar antes de la terminación del proceso. Se llama punto de separación al punto en el que es posible identificar los productos principales que surgen de un proceso de producción conjunta coproductos.

En algunos procesos de producción conjunta surgen, además de los coproductos, subproductos. Un subproducto es aquel que surge como consecuencia del proceso de producción conjunta sin ser una parte deseada del proceso debido a que presenta una capacidad significativamente inferior de generar ingresos en comparación con la de un coproducto.

En la producción agrícola, la producción conjunta se origina en la siembra de cultivos intercalados en una misma área de tierra donde al producirse la cosecha de los mismos, se obtiene más de un producto. Se aplica en aquellas producciones agrícolas que registran pequeñas áreas de cultivo en que prácticamente es imposible determinar los gastos que le corresponden a cada cultivo; en producciones que aunque se clasifiquen como fundamentales, sus costos son poco significativos; así como en aquellas producciones que clasifican como no fundamentales y se controlan en centros de costo agregados. Tales es el caso de las producciones de huertos, de algunas viandas y hortalizas. Si por razones biológicas, las producciones no son obtenidas en el mismo período, el cálculo del costo se efectúa cuando finaliza la cosecha del último cultivo, es decir, de aquel que posee el ciclo de producción más extenso.

Las producciones conjuntas están también representadas, en la ganadería vacuna y caprina, con las producciones de carne y leche. Estas producciones surgen como resultado del desarrollo biológico de la vaca o cabra, que por sus condiciones naturales es un animal reproductor que puede salir gestado y cuando pare, se obtienen dos productos: la cría (carne) y la producción de leche. En este caso, el costo conjunto abarca el período transcurrido desde el nacimiento de la cría hasta el destete de la misma, momento en que se traslada para otra área de responsabilidad o explotación.

Constituye también producción conjunta en la avicultura, los productos que se obtienen de las ocas normales y de las ocas de embuche; en la lombricultura, los productos humus y las lombrices; mientras que en la apicultura, la producción conjunta de miel, crea y propóleos, la cual ocurre durante el mismo proceso productivo.

El método que se aplica para determinar el costo de las producciones conjuntas es el método de valor de entrega, que consiste en distribuir los costos conjuntos tomando como base los precios de ventas en las producciones conjuntas. Tradicionalmente se han utilizado dos métodos para la asignación de costos conjuntos:

- ✓ Método de unidades físicas.
- ✓ Método valor relativo de ventas.

Se aborda otro método, costos estándar, que se utiliza por lo general en procesos fabriles o de producción industrial de productos agropecuarios y aunque se torna complicado, es muy eficiente, en su determinación hay que tener bien en cuenta los inventarios de productos a incorporar en la producción, las variaciones de precios de los productos, así como la cantidad e importe de los materiales y materias primas utilizados, la utilización de fuerza de trabajo y los cambios de tarifas y categorías ocupacionales de la misma, al final se arriban a conclusiones de si son favorables o desfavorables las variaciones obtenidas en la determinación del costo, lo que permite corregir los parámetros en la búsqueda de una mayor eficiencia.

Para ejemplificar el proceso de determinación de los costos estándares, se utilizó una fábrica de conservas varias correspondiente a una empresa agrícola en el material de estudio complementario propuesto para la asignatura “costos agropecuarios”.

Por la importancia que reviste en la actualidad para la toma de decisiones en la confección del nuevo modelo económico cubano y la participación de los cuadros y dirigentes cubanos, se aborda en el material de estudio el análisis financiero que propicie enjuiciar las causas y los efectos de la gestión de la empresa, punto de partida para tomar numerosas decisiones en el proceso de administrar los eventos de la entidad, de manera que sean consecuentes con las tendencias de comportamiento en el futuro y que puedan predecir su situación económica y financiera (capacidad de obtener utilidades y capacidad de pago).

La contabilidad tiene la misión de suministrar datos a la dirección de la empresa para poder realizar el proceso de planeación, administración y gestión, además de la información a todos los usuarios, tanto internos como externos, la información contable es, por tanto, un instrumento poderoso de la administración. El uso inteligente de esta información probablemente solo pueda lograrse si los encargados de tomar decisiones en el negocio comprenden los aspectos esenciales del proceso contable, que termina con un producto final, los estados financieros y el análisis de dichos estados, que permite conocer la realidad que subyace tras esa información.

Analizar significa estudiar, examinar, observar el comportamiento de un suceso. Para lograrlo con veracidad y exactitud es necesario ser profundos, lo que implica no limitar el análisis al todo, ya que además de ser superficial, puede conducir al analista a conclusiones erróneas.

Muchas empresas que enfrentan crisis, frecuentemente se justifican con causas externas, entre las cuales se podrían mencionar: una escasa demanda, falta de financiamiento, insolvencia de clientes, regulaciones y restricciones, entre otras. Sin lugar a dudas, la negativa evolución de aspectos externos afecta la marcha de cualquier organización.

No obstante, también se han de tener en cuenta los factores internos sobre los cuales las empresas pueden accionar para solucionar o tratar de disminuir tales crisis, por lo tanto, no todos los males vienen de afuera.

El análisis contribuye a fundamentar decisiones inteligentes. Estas decisiones abarcan un amplio abanico, donde se incluyen, soluciones operativas, elaboración de planes, preparación de programas de acción, diseño de políticas y establecimiento de objetivos.

Se precisa que el análisis puede ser según convenga, o complementarlos todos de la siguiente manera, utilizándose los siguientes análisis, análisis vertical de los resultados del periodo, análisis horizontal de los resultados comparados con periodos anteriores o contra el plan, análisis de la variación del capital de trabajo, análisis de los resultados, o estados de pérdidas o ganancias, análisis de las razones financieras.

El informe debe ser ameno, fácil de interpretar y aunque su presentación debe ser lo más simplificada posible, al mismo tiempo debe ser clara y significativa, por ello es importante fijar los conocimientos esenciales de estas técnicas, por todos los que decidan emprender las mismas, con el objetivo de poner en manos de los decisores los elementos imprescindibles que permitan la correcta toma de decisiones para mejorar la eficiencia empresarial.

La situación de los precios en el contexto actual cubano reviste una trascendental importancia en los preceptos de nación sustentable abordados en los lineamientos de la política económica y social del partido y la revolución, por ello el autor expone aspectos referidos a las principales interioridades de su determinación y la importancia de los costos agropecuarios en la necesaria y posible formación de precios de los productos. Se fija uno de los conceptos que aparecen en la literatura y es el de Sandroni (2001) cuando plantea que el precio en sentido amplio, expresa la relación de cambio de un bien por otro. En sentido más usual y restringido, representa la cantidad de dinero que se da a cambio de determinado bien, constituyendo por tanto la expresión monetaria del valor de un bien o servicio. El precio es la forma monetaria del valor de las mercancías y la

manifestación de la ley del valor. Lenin 26 señalaba "el valor es la ley de los precios es decir la expresión generalizada del fenómeno precio".

$$P = C + V + M$$

$$M = P - (C + V)$$

Dónde:

P = precio

C = valor de los bienes de capital consumidos

V = gastos de salario (trabajo vivo)

M = nuevo valor creado

C + V = costo de producción de la entidad

Por tanto el precio es la expresión monetaria del valor de los bienes o mercancías, pues expresa los gastos de trabajo socialmente necesario para su producción representados por (C+V) y las relaciones con respecto a la distribución de los ingresos o nuevos valores creados (M).

Uno de los temas más polémicos y sensibles para la economía de cualquier país, del cual no está exento el nuestro, que aplica políticas sociales favorables a las amplias masas, lo constituye el control que puede ejercer sobre los precios agropecuarios, ya que ellos están en forma casi directa involucrados en la alimentación de la población y su calidad de vida.

Si a esto le añadimos que el escenario es bien complejo en Cuba debido a las limitaciones de recursos financieros para la importación de insumos y alimentos, entonces podemos asegurar que se hace realmente complicado, pretender buscar una solución simple al respecto por quienes tienen que decidir, en el eterno dilema de lo que tengo, lo que puedo y lo que necesito.

La determinación del costo de la producción agrícola es el paso inicial y básico en la planificación de los precios, se requiere posteriormente evaluar un conjunto de aspectos imprescindibles para la determinación del precio de acopio de cada producto, el costo de producción que se debe asumir para la planificación del precio agrícola, se reconoce socialmente para este objetivo, por tanto demanda la evaluación de un conjunto de aspectos intrínsecos a los procesos productivos agrícolas como son; la calidad de la tierra, las épocas de cosecha, la distancia a

los mercados y otros exógenos como la necesidad de estimular determinadas producciones por su importancia para la economía nacional.

2.3 Ejercitación Práctica.

Como ratificación de la importancia de la vinculación necesaria entre los conceptos teóricos y el desarrollo de los pasos a seguir en la planificación, determinación y control de los costos de la producción agropecuaria los profesores y estudiantes encontrarán en el material de estudio ejercicios de planificación y determinación del costo en las distintas ramas de la agricultura y los diferentes métodos existentes.

En este capítulo solo trataremos de forma resumida los de mayor incidencia en las cuestiones de mayor actualidad incluidas en el material de estudio.

El imprescindible conocimiento y dominio del trabajo con las cartas tecnológicas para la correcta planificación de los presupuestos de cada cultivo, así como su verdadera determinación motivó al autor a tratar en el material con amplitud este aspecto, exponiéndose un ejemplo del cultivo papa para semilla básica con un rendimiento previsto de 5070 Qqs/Cab.

Se trabajaron los tres bloques con que cuenta la carta tecnológica, (Labores, Fuerza de trabajo y Consumo material), hasta llegar a la ficha de costo como resultante de esta, el resultado de este ejercicio se detalla a continuación:

A partir de la información obtenida de la Ficha de Costo Real, podremos conocer y analizar cómo se determina el Costo Total de un producto agrícola en este caso la Papa semilla básica.

a) Gastos Directos.		78682.35
De ellos:	Materias primas y materiales.	54126.62
	Gastos F. de trabajo.	10763.02
	Energía.	1381.37
	Depreciación.	2136.27
	Otros.	10275.07
b) Gastos Indirectos.		1347.80
c) Total Gastos Directos e Indirectos (a + b).		80030.15

Nota: En el caso del cultivo de la papa se realizaron ajustes a la ficha de costo que generaron aumentos y disminuciones de gastos durante la campaña del mismo por tanto deben ser reflejados cuando se conforma el Costo Total de Producción.

d) Costo de Producción (C + Otros aumentos – Otras Disminuciones)	83999.44
e) Gastos de Distribución y Ventas	526.33
f) Gastos Generales y de Admón.	3565.25
Costo Total de Producción (d + e + f)	83999.44

Como en la ficha de costo se dispone de la información relacionada con la producción total obtenida del cultivo de papa, Producción Total 5070 Quintales podemos determinar el COSTO UNITARIO incurrido en esa producción de Papa.

Ejemplo:

$$\text{Costo Unitario} = \frac{\text{Costo Total de Producción (pesos)}}{\text{Producción Total Obtenida (U Físcas)}}$$

$$\text{Costo Unitario} = \frac{\$ 83999.44}{5070 \text{ Quintales}} = 16.57 \text{ pesos por Quintal de papa}$$

Esto significa que para obtener un Quintal de papa para semilla se gasta en su producción 16.57 pesos.

Si tomamos un precio de acopio para un Quintal de papa es aproximadamente \$18.22 podemos realizar el siguiente análisis:

$$a) \text{Ganancia} = \text{Precio de Acopio} - \text{Costo Unitario}$$

$$\text{Ganancia} = \$18.22 - \$16.57 = \$ 1.65 / \text{Quintal}$$

$$b) \text{Rentabilidad} = \frac{\text{Ganancia}}{\text{Costo Unitario}} \times 100$$

$$\text{Rentabilidad} = \frac{\$1.65}{\$16.57} \times 100 = 9.95\%$$

El proceso de determinación de los costos a partir de la carta tecnológica es trabajoso y voluminoso, pero totalmente imprescindible, a favor de ello en la actualidad podemos decir que existen experiencias suficientes a partir de la utilización de las bondades de los cálculos electrónicos que facilitan a partir de los elementos primarios de la tecnología y de las características de cada entidad y cultivo todo el proceso una vía segura y menos complicada de su proceso.

De igual magnitud en la importancia pero con diferentes matices se trabajó el costo de la ganadería vacuna a través del movimiento de rebaño que es la base en la determinación de las diferencias entre los cálculos de peso y precio de la masa ganadera, hasta llegar a la determinación de los volúmenes de producción y la determinación del costo y proceder a los ajustes por desviaciones de precios previstos y obtenidos.

Igual de voluminoso el proceso se expone completo en el material de estudio para ejercitación por los estudiantes, aquí solo expondremos el resumen de los cálculos y ajustes contables.

Los datos determinados a través del movimiento de rebaño son los siguientes:

cabezas	Peso promedio kg	Peso total kg	U M	Precio calculo	im porte
84	3740.5	16040		4.71763	\$75675.60

Una vez en nuestro poder este resumen confeccionado procedemos entonces a calcular la determinación y ajuste del costo real de la producción ganadera, que también se hace por cada vaquería de las que conforman la granja.

Fila	Conceptos	Kg.	Importe
1	Saldo al inicio del año		\$ 54737.01
2	Gastos del período		4277.70
3	Compras		
4	Transferencias básico a desarrollo		
5	Menos: (6+7)		
6	Muerte de animales		
7	Transferencias desarrollo a básico		
8	Total gastos (1+2+3+4)-5		\$ 59014.71
9	Unidades producciones totales (10+11+12)	17639.5	
10	Ventas a terceros	1599.5	
11	Insumos en comedores		
12	Inventario final en proceso (9-10-11)	16040.0	
13	Costo x Kg. de carne producida (8/9)		3.3455999

A partir de estos cálculos se procede a la determinación de los valores de la producción y el costo de la misma.

fila	conceptos	total	702	810	850
14	Peso (Kg.)	17639.5	16040.0	1599.5	
15	Costo real (13x14)	59014.71	53663.42	5351.29	
16	Saldo según libros	59014.71	49470.53	9544.18	
17	Diferencia ajustar		4192.89	(4192.89)	

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
	- 1 -			
	702-produccion animal		4192.89	
	810-costo de venta			4192.89
	Contabilizando el ajuste al costo del Ganado vacuno.			

Inventario final =	16040 x 4.71763	\$75670.79
Saldo final cuenta 702		53363.42
Diferencia		22307.37

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
	702-producción animal		\$22307.37	
	810-costo de venta			\$22307.37
	Contabilizando la diferencia entre el saldo real y el precio de venta.			

Igual es el procedimiento, con las características específicas de cada rama, se desarrollaron ejercicios de determinación de costos para la producción porcina y avícola, que están con los detalles necesarios en el material de estudio anexo.

Un aspecto abordado con detalle por considerar se no estar tratado con frecuencia ni en la bibliografía existente, ni en la práctica de los procedimientos de las entidades agropecuarias es el referido a los "Costos Conjuntos".

Ponemos en este capítulo el referido a la determinación en la ganadería con el siguiente ejemplo:

Ante variadas y disímiles situaciones, para ejercitar tomaremos una situación hipotética en una empresa ganadera dedicada a la producción de Leche y que tiene además un combinado de productos lácteos varios.

La Empresa elabora dos productos, Mantequilla y yogurt, los cuales llevan leche en su elaboración.

Durante un mes del año actual se incurrió en costos de \$1 815 000, (\$1 050 000 de materia prima y el resto en costos de conversión), generándose una producción de 1 100 000 libras de Mantequilla y 550 000 litros de yogurt. En el mes 1 se inició el proceso de 1 500 000 litros de leche. Existían, además 300 000 litros en el inventario inicial de productos en proceso con un grado de avance de 70% , (225 000 pesos de materiales y 126 000 pesos de costos de conversión). El inventario final era de 1 50 000 litros con 60% de avance.

La Empresa, aplica el método PEPS para calcular la producción terminada. En este caso se considerará que en el proceso no existen desperdicios de unidades.

El cálculo del costo unitario de las unidades terminadas a costo conjunto es el siguiente:

➤ Unidades físicas

Mantequilla	
Unidades iniciadas	1 500 000
+ Inventario inicial	300 000
= Unidades disponibles	1 800 000
- Inventario final	(150 000)
= Unidades transferidas	1 650 000

➤ Unidades equivalente

		Costo de Conversión
Unidades transferidas	1 650 000	1 650 000
+ Inventario final (60%)	150 000	90 000
= Total de unidades equivalentes	1 800 000	1 740 000
- Inventario inicial (70%)	300 000	210 000
= Unidades equivalentes producidas	1 500 000	1530000

➤ **Asignación de costos**

			Costo conversión		TOTAL
	Unidades Físicas	Costo	Unidades Físicas	Costo	
Unidades equivalentes Producidas	1500000	\$ 1050000	1530000	\$ 765000	\$1815000
+ Inventario inicial	300 000	225000	210000	126000	351000
= Total de unidades Equivalentes	1800000	1275000	1740000	89100	2166000
- Inventario final	(150000)	(105000)	(90000)	(45000)	(150000)
= Unidades terminadas	1650000	1170000	1650000	846000	2016000

Coproducto	Producción	Porcentaje	Costo a asignar	Costo asignado	Costo unitario
Mantequilla	1100000	67%	\$ 2016000	\$ 1344000	\$ 1.22
Yogurt	550000	33%	2016000	672000	1.22
	1650000	100%			

Aunque no pondremos el ejemplo de cómo son sus cálculos es necesario se haga énfasis el otro método existente utilizado para asignar los costos conjuntos, que es el método de valor relativo de ventas. Cuando se aplica este método los costos conjuntos son asignados de acuerdo con la capacidad de cada coproducto para generar ingresos. En este método se calcula la capacidad de cada coproducto para generar ingresos y en base a ello se asigna el costo conjunto. Se multiplica este por la razón de prorrateo de cada coproducto y se obtiene la cantidad de costos asignados. Los costos asignados de acuerdo al método de valor relativo de ventas a los coproductos son diferentes entre sí, lo cual soluciona parte de la problemática ocasionada por el método de unidades físicas. Sin embargo, este método no deja de ser injusto, pues ocasiona que los márgenes de contribución de los coproductos sean iguales en todos los casos.

Otro de los ejercicios abordados en el material de estudio, poco usual en la impartición docente al estudiante, ya que el mayor volumen de ejercitación siempre va dirigido a los costos de las producciones directas, es el de la determinación de los costos por el método estándar en producciones fabriles de productos agrícolas.

Para ejemplificar el proceso de determinación de los costos estándares, utilizaremos una fábrica de conservas varias correspondiente a una empresa agrícola.

Asumimos entonces que en la fábrica, que procesa frutas y vegetales, se utiliza un sistema de costos por procesos estándar para evaluar su desempeño Durante un mes del año que se analiza, produjo 30 000 latas de pulpa de tomate sin quedar inventarios finales de producción. Los costos estándar por lata procesada en el departamento de entrega de la producción se presentan en el siguiente cuadro.

El encargado de producción recabó los siguientes datos del mes.

Fueron transferidos del departamento productivo anterior 31 800 kilogramos de pulpa de tomate con un costo total de \$ 71 5 500 pesos.

Las latas de 1 Kg. fueron compradas en lotes de mil unidades a un precio unitario de 780 pesos, en el mes fueron utilizadas 30 300 latas, de las cuales 3 000 fueron compradas en ese mes.

Estándares de producción

Pulpa de Tomate

Costos primos

Materiales	Cantidad	Costo estándar unitario	Total
Pulpa de tomate	1 kilogramo	\$22.50	\$22.50
Lata de 1 Kg.	1 Lata	0.75	0.75
Caja de cartón	1 caja	2.25	2.25
Total materiales			25.50
Mano de obra	5 min/caja	9.00/hora	0.75
Tiempo			
Total mano de obra			0.75
Total costo primo			26.25

También se compraron 37 500 cajas de cartón a 1.80 pesos cada una, de las cuales 30 000 fueron utilizadas.

Se trabajaron 2 550 horas pagadas a un promedio de 10 pesos cada una.

Al comparar los resultados reales con los que se habían presupuestado se encontraron diferencias, las cuales son causadas por cambios de precios y por la cantidad de materiales utilizados. A continuación se presentará el cálculo de las variaciones en materias primas y en mano de obra.

En el mes de noviembre se calculó la variación del precio de materiales en el momento de la compra, pues la fábrica costea sus inventarios al costo estándar. El monto total de la variación se calcula a continuación.

Variación en precio de materiales.

Producto	Precio estándar	Precio real	Diferencia	Cantidad real	Variación	Variación comparada
	1	2	3 = 1 - 2	4	5 = 4 * 3	
Pulpa de Tomate	22.50	22.50	0.00	31800.00	0.00	Favorable
Lata de 1 Kg.	0.75	0.78	0.03	3000.00	90.00	Desfavorable
Caja de cartón	2.25	1.80	0.45	37500.00	16875.00	Favorable
Variación Total					16785.00	Favorable

El análisis de las variaciones de precio de materias primas revela que las cajas fueron compradas a un precio inferior al que se había presupuestado, mientras que las bolsas fueron compradas a un precio mayor.

La otra variación relacionada con los materiales es la variación de cantidad de materiales. Esta variación puede ser calculada durante o al final del período a analizar, en este caso el mes y se obtiene al comparar la cantidad estándar de materiales con la cantidad de materiales realmente consumida, valorada al costo estándar.

Variación en cantidad de materiales

Producto	Cantidad aplicada	Cantidad real	Diferencia	Precio estándar	Variación	Variación comparada
	1	2	3 = 1 - 2	4	5 = 4 x 3	
Pulpa de Tomate	30000	31800	1800	22.50	40500.00	Desfavorable
Lata de 1 Kg.	30000	30800	800	0.75	600.00	Desfavorable
Caja de cartón	30000	30000	0	2.25	0.00	Favorable
Variación Total					16785.00	Desfavorable

En este caso no hubo variación en el consumo de cajas de cartón, pues se utilizó la cantidad presupuestada. Sin embargo, se encontraron diferencias desfavorables en el consumo de latas de 1 Kg. y la pulpa al ser embazadas.

Relacionadas con la mano de obra directa, se calculan las variaciones de tarifa y eficiencia. La variación de tarifa experimentada por la fábrica de conservas en el mes se obtiene al comparar la tarifa estándar de materiales con la tarifa realmente pagada multiplicada por la cantidad de horas reales trabajadas de la siguiente forma:

Variación de tarifa de mano de obreros.

Tarifa estándar	Tarifa real	Diferencia	Horas reales trabajadas	Variación	Variación comparada
1	2	3 = 1 - 2	4	5 = 4 x 3	
9.00	10.00	1.00	2550	2250	Desfavorable

En este caso la tarifa estándar resulto ser más baja que la tarifa real pagada, lo cual pudo haber sido causado por una mezcla distinta de trabajadores, pues estos cobran más a medida que suben de categoría con base en criterios como la antigüedad, capacitación, entre otros.

Pueden existir diversas causas que provoquen el movimiento de esta variación, entre los cuales señalaremos:

Utilización de trabajadores de mayor nivel salarial;

Trabajo de horas extras para poder cumplir con la producción;

Pago de días feriados, entre otros.

La otra variación relacionada con la mano de obra es ocasionada por la eficiencia con la que se realizaron las operaciones de producción.

Variación de tarifa de mano de obra.

Horas aplicadas	Horas reales trabajadas	Diferencia	Tarifa estándar	Variación	Variación comparada
1	2	3 = 1 - 2	4	5 = 4 x 3	
2 500	2 550	50	9.00	4 50.00	Desfavorable

Las 2 500 horas aplicadas se obtienen de multiplicar 5 minutos por 30 000 cajas dividido entre 60 minutos por hora.

Una vez que se han calculado todas las variaciones, es necesario realizar un reporte para análisis y evaluación del desempeño.

Reporte de desempeño según variaciones.

Cantidad Materiales	Aplicado	Real	Diferencia	Variación comparada
Cantidad de materiales				
Pulpa de Tomate	675000	715500	(40500)	Desfavorable
Latas de 1 Kg.	22500	22725	(225)	Desfavorable
Cajas	67500	67500	0	Favorable
Variaciones			(40725)	Desfavorable
Precio de materiales				
Pulpa de Tomate	715500	715500	0	Favorable
Latas de 1 Kg.	2250	2340	(90)	Desfavorable
Cajas	84375	67500	16875	Favorable
Variaciones			16785	Favorable

Variación de mano de obra				
Eficiencia de mano de obra				
Horas a tarifa estándar	22500	22950	(450)	Desfavorable
Tarifa de mano de obra				
Tarifa a horas reales	22950	25500	(2550)	Desfavorable
Variación total de mano de obra			(3000)	Desfavorable

En el material de estudio es tratado también el proceso de determinación y ajuste del costo real, en esta ocasión con un ejemplo de la producción del cultivo Yuca y que exponemos a continuación:

En el contenido teórico de la asignatura y atendiendo a las características propias del proceso de producción agrícola vimos que las producciones agrícolas son susceptibles de evaluar el costo real de las mismas en relación a su resultado productivo, en cultivos que transfieren su ciclo vegetativo de un período a otro.

Para la determinación del costo real, es necesario confeccionar el Modelo # 1 Hoja de Determinación y Ajuste del Costo de las Producciones Agrícolas.

Como ejemplo ilustrativo a continuación explicamos la forma de determinación y ajuste del costo de la producción de Yuca con los datos siguientes de la empresa.

DATOS:

Saldo en proceso al inicio del año-----\$ 5 300.00

Gastos contabilizados en el período----- 5 800.00

TOTAL GASTOS ----- 11 100.00

El costo estimado a precio de venta----- \$ 12.00 /quintal.

Cálculo del valor de la producción de Yuca.

CONCEPTOS	UNIDADES (Q Q S.)	IMPORTE (PESOS)
Unidades almacenadas	50	\$ 600.00
Unidades vendidas	200	2400.00
Unidades insumidas comedores	190	2280.00
Unidades insumidas en la alimentación animal	60	720.00
Unidades estimadas por cosechar	240	5100.00
TOTALES	740	\$ 11100.00

Hoja de determinación y ajuste del costo de las producciones agrícolas

FILA	CONCEPTOS	IMPORTE
1	Saldo Inicial	\$ 5300.00
2	Gastos período	5800.00
3	Pérdidas que no afectan al costo	0.00
4	TOTAL DE GASTOS (1+2-3)	\$ 11100.00
5	Unidades cosechadas y pendientes de cosecha (6 a 10)	740
6	Unidades almacenadas	50
7	Unidades vendidas	200
8	Unidades insumidas en comedores	190
9	Unidades para la alimentación animal	60
10	Unidades pendientes a cosechar	240
11	COSTO POR UNIDAD (4/5)-Pesos/Quintal	15.00
12	Costos total producción terminada y en proceso. (13 a 17)	\$ 11100.00
13	Costo de las almacenadas (11x 6)	750.00
14	Costo de las vendidas (11x 7)	3000.00
15	Costo de las insumidas en comedores (11 x 8)	2850.00
16	Costo de las insumidas en alimentación animal (11 x 9)	900.00
17	Costo de la producción en proceso (11 x 10)	3600.00
18	SalDOS según libros (19 a la 22)	\$ 11100.00
19	SalDOS de las almacenadas (Fila 6 x Precio Venta)	600.00

20	Saldo de las ventas (Fila 7 x Precio Venta)	2400.00
21	Saldo de las insumidas comedores (Fila 8 x Precio Venta)	2280.00
22	Saldo de las insumidas en alimentación animal (Fila 9 x Precio Venta)	720.00
23	Saldo de la producción proceso (Fila 18-Fila 19 a 22)	\$ 5100.00
	AJUSTE DE LAS CUENTAS	
24	Saldo en almacén (13- 19)	150.00
25	Costo de las ventas (14-20)	600.00
26	Exceso costo actividad autoconsumo (15-21)	570.00
27	Saldo proceso (17-23)	(1500.00)

Debido a los diferentes destinos que pueden tener los productos agrícolas, es aconsejable efectuar los análisis del costo tomando la producción terminada, sea esta mercantil o no.

Para el ajuste al costo de las producciones agrícolas es necesario obtener del jefe de producción el dato de las producciones estimadas para recolectar, de acuerdo a las áreas en existencia al final del mes, conciliadas con las reportadas para Estadística.

Conclusiones

- El proyecto asumido de actualización del material complementario a la asignatura "Costos Agropecuario" es viable, a la luz de las exigencias del modelo económico cubano, reflejadas en los lineamientos de la política económica y social del partido y la Revolución, aprobados en el VI Congreso del PCC.
- El análisis del programa de la asignatura optativa "Costos Agropecuarias" y el material docente elaborado como soporte material del mismo en el año 2012, permitió al autor considerar la posibilidad de la actualización del contenido de acuerdo a las necesidades crecientes del conocimiento en las diferentes esferas de la ciencia y la técnica y un mayor acercamiento a las condiciones concretas que encontrarán los estudiantes al transitar como futuros profesionales de las entidades agropecuarias.
- El material de estudio complementario elaborado consta de dos capítulos donde se integran aspectos teóricos y prácticos, un glosario de términos relacionados con la economía agropecuaria y un set de ejercicios para la ejercitación de los contenidos, que hace del mismo una herramienta de trabajo para los profesores, de la asignatura "Costos Agropecuarios" y de estudio y consulta a los estudiantes de la carrera de Contabilidad y Finanzas, lográndose con ello mejores posibilidades de formación de los profesionales, para su necesario tránsito hacia la esfera de la producción.

Recomendaciones

- Incluir el material de estudio complementario como soporte material para la asignatura "Costos Agropecuarios" que se imparte en la carrera de Contabilidad y Finanzas.
- Proponer en las sucesivas ediciones de la maestría de Contabilidad Gerencial que se sistematice a través de un proyecto de tesis en opción al título de master la continuidad de la actualización de los materiales complementarios ya existentes sobre costos agropecuarios.
- Establecer coordinaciones de trabajo conjunto de la facultad de Economía con los especialistas mejor capacitados de la Subdelegación económica del Minagric en la provincia, así como los contadores y económicos de las principales entidades agropecuarias del territorio, que permita la actualización sistemática de las legislaciones y procedimientos referidos a costos agropecuarios.
- Proyectar en coordinación con la ANEC talleres, diplomados y otras acciones científicas de las secciones de base de las entidades del Minagric y la Universidad que permitan intercambios actualizados de la contabilidad de los costos de la producción agropecuaria.

BIBLIOGRAFÍA:

1. Álvarez, E. (2003), Cuba: La coyuntura económica en el año 2002 y perspectivas para el 2003, Instituto nacional de investigaciones económicas, mimeo, La Habana.
2. Arce, Hugo S., (1997): Administración, gestión y control de empresas agropecuarias, ediciones macchi, Buenos Aires.
3. Blanco Dopico I. (1998): "Contabilidad de Costes: análisis y control", Ediciones Pirámide, Madrid.
4. BOTTARO, YARDIN, y RODRÍGUEZ JAUREGUI. "El comportamiento de los costos y la gestión de la empresa". Apuntes de la cátedra de Contabilidad de Costos. Facultad de Ciencias Económicas U.N.L. Año 2002.
5. Carolina Silva y Enrique Villamil. La trazabilidad y los costos agropecuarios. Edición especial XII Congreso Abril 2012.
6. Castillo A., Cuspineda O., Hernández R., Ricard M., "Costo I": (1985) Empresa de producción y Servicios del MES, La Habana.
7. Castro Leal A.M., Fonseca Hernández Y. y Gálvez G.M. Programa Analítico de la asignatura optativa Costo Agropecuario. (2012).
8. Clavijo Navarro, Pablo (1998). Tecnología agrícola básica. Universidad de la Salle. Colombia
9. Cpcecf, Comisión de Actuación Profesional en Empresas Agropecuarias, 1992: valuación, exposición y gestión en empresas agropecuarias buenos aires.
10. Cpcecf, (julio 2000): "lineamientos para la elaboración de información sobre costos en la empresa agropecuaria.
11. Cpcecf, (octubre 2002): "la empresa agropecuaria-novedades en las normas contables – costos y gestión
12. Cuspineda O. y colectivo de autores, (1988): "Principios para la Planificación, registro y cálculo del costo de producción", ENPES, La Habana.
13. Duque de Araujo, Haydee (1993). Fundamentos de contabilidad para empresas agropecuarias. Universidad de los Andes. Facultad de Ciencias

Económicas y Sociales. Departamento de Contabilidad y Finanzas. Mérida, Venezuela.

14. Estructuras de costos producción Agrícola. Informe ejecutivo. Oficina Estatal de Información para el Desarrollo Rural Sustentable (OEIDRUS) Noviembre.
15. Fellner Alejandra. Pequeño productor agrícola: Informe de costos y aplicación del tablero de control. Buenos Aires, Argentina. 2004.
16. Fernández Pirla, José María. (1970) "Teoría económica de la contabilidad / J. M. Fernández Pirla. -- Madrid: Ediciones I.C.E., 1970. p.7.
17. Frank R., Caplan G.M., y Donatti A.F. Manual de Costos de producción agropecuaria, Vademecum Frutícola Argentino, Volumen IV, Buenos Aires 1968.
18. Friedman, M (2008): "teoría de los precios"; alianza editorial, Madrid; pág. 18.
19. García Colín, Juan (2001). Contabilidad de Costos. Segunda Edición. Editorial Mc-Graw-Hill. México.
20. General de ejército Raúl Castro Ruz, X período ordinario de la Asamblea Nacional del Poder Popular, 13 de Diciembre 2012
21. González, M.- Pagliettini L., (2001): "los costos agrarios y sus aplicaciones.
22. Gonzales Morales A. y Gallardo López Teresita. Metodología investigación educativa. 2007.
23. Gutierrez Pérez Control de precios en cuba. Utopías y realidades. 2011.
24. Iglesias Sánchez José I., (1995) "Los costes conjuntos y comunes en la Empresa", Diario Cinco Días, 30 de Mayo de 1995.
25. Hamdan Virginia. Conceptos básicos de costos agropecuarios (material didáctico No.2).
26. Hamdan Virginia. Clasificación de costos agropecuarios (material didáctico No.3).
27. Hamdan Virginia. Medidas de resultado económicas y financieras de las actividades (material didáctico No.4).
28. Horrutiner Silva P. (2006). La universidad cubana: el modelo de formación. La Habana Editorial Félix varela.

29. Horruitinier Silva P. (2007) Introducción del libro la universidad cubana: El modelo de formación.
30. Horngren Charles T (1996). La Contabilidad de Costos en la Dirección de Empresas. Ediciones. Revolucionaria. Instituto Cubano del Libro. 1969 y Universidad de la Habana 1996.
31. Horngren, Foster, (1991) "Contabilidad de Costos: Un enfoque gerencial", Prentice Hall, sexta edición, México, 1991.
32. Introducción a la economía agrícola (apuntes para un libro de texto). Dr. Camilo Recompensa Joseph. Lic. Lydia Angarica Ferrer. 2001
33. Joimen y Estévez (1987). Contabilidad de Costos Agropecuarios. Ediciones ENPES. MES, La Habana, 1987.
34. Lineamientos de la política económica y social del partido y la revolución. VI Congreso del Partido Comunista de Cuba. 18 de abril de 2011.
35. Mallo Carlos y otros.: "Contabilidad de costos y estratégica de gestión" prentice hall (madrid-españa).
36. Mayo Carlos. Temas de costos basados en actividad (ABC).
37. Martínez Ferrario E. Costos para gestión agropecuaria, propuesta de análisis estratégico de costos.
38. Modelo de determinación de Precios Agrícolas. Antonio Narváez Bueno.
39. Molina de Paredes, Olga Rosa. Universidad de Los Andes. Mérida-Venezuela.
40. Muguercia Muguercia R y Ruiz Balcells, (1990): "Costo", Centro Nacional de Superación Bancaria, Ciudad de la Habana.
41. Narvaez Liceras A. Gestión estratégica de costos basado en actividades.
42. Narváez Bueno A. Modelo de determinación de los precios agrícolas.
43. Osorio Oscar M.. Facultad Los costos y las decisiones en agricultura una actividad olvidada. de Ciencias Económicas. Universidad de Buenos Aires.
44. Perderson, H .W (1958) "Los Costos y la política de precios, Madrid: Editorial Aguilar, 2da Edición 1958.
45. Pequeño productor agrícola: informe de costos y aplicación del tablero de control. Cra. y MBA Alejandra Fellner. . Noviembre de 2004.

46. Polimeni Ralph, Fabozzi, Adelberg, "Contabilidad de Costos: conceptos y aplicaciones para la toma de dediciones gerenciales, Mc Graw Hill, 3ra. Edición, Colombia, 1994.
47. Quintero de Contreras, María Estella. Universidad de Los Andes. Mérida - Venezuela.
48. Recompenza Joseph C. y Angaríca Ferrer Lidya. Introducción a la economía agropecuaria (apuntes para un libro de texto). Universidad agraria de la Habana.
49. Resolución económica del v congreso del PCC. ciudad de la Habana, 1997.
50. Roberto Rudi E. La actividad agropecuaria. 2003.
51. Roberto Rudi E. La rotación en la actividad agropecuaria. 2003
52. Sáez Torrecilla, Fernández, Gutiérrez, Contabilidad de Costes y Contabilidad de Gestión, Vol. 1, Mc. Graw Hill, Madrid, 1994.
53. Schneider, Erich - Contabilidad Industrial/E. Schneider-Madrid: Editorial Aguilar -1962
54. Torres Salinas, Aldo S. (2002): Contabilidad de costos. Análisis para la toma de decisiones. Segunda edición.
55. Vacarezza D. J.. Ing. Teoría de Costos. Facultad de Ciencias Veterinarias, UBA. 2002.
56. Zaviaikov A.G (1978). Los Precios y su Formación en la URSS.. Editorial Ciencias Sociales. La Habana Cuba.
57. Watson B.R. y otros autores. Determinación de costos de producción de establecimientos agropecuarios. 2008.

Anexo 1

Programa Analítico de la asignatura optativa Costo Agropecuario

I. Datos Generales

Ministerio de Educación Superior.

Universidad Central Martha Abreu de las Villas.

Facultad de Ciencias Económicas.

Especialidad: Licenciatura en Contabilidad y Finanzas.

Plan de Estudio D

Disciplina: Costo

Programa de la asignatura: Costo Agropecuario (optativa)

Curso: Presencial Año Académico: 4to

Semestre: primero

Horas totales: 46 horas

II. Objetivos Generales

Objetivos educativos:

Contribuir a que los estudiantes sean capaces de:

- Interpretar de forma dialéctica y materialista los procesos de costo de las actividades de producción agropecuaria, mediante una autopreparación político-ideológica y científico-técnica, que les permita desempeñarse como profesionales económicos del sector agropecuario.
- Adquirir convicciones y aptitudes que estimulen el desarrollo de su personalidad y ética profesional, respondiendo a las necesidades del país.
- Desarrollar competencias que les permitan adquirir, procesar y expresar correctamente la información recibida, de modo tal que a partir del trabajo en los diferentes colectivos se propicie el establecimiento de adecuadas relaciones interpersonales donde existan sentimientos de respeto y solidaridad.

Objetivos instructivos:

Que los estudiantes sean capaces de:

- Valorar la importancia del costo agropecuario en las entidades agrícolas para la planificación, control y análisis de los costos de producción.

- Determinar los costos de producciones agropecuarias y el registro de los mismos a través de ejercicios con datos de las empresas del territorio.
- Explicar la importancia del análisis de los costos para la toma de decisiones, así como la relación de los costos con la ganancia y la rentabilidad.

Plan temático

Tema	C	CP	E	S	T	Total
I	6	-	2	2		10
II	10	11	2			23
III	4	5	-	2	2	13
Total	20	16	4	4	2	46

III. Sistemas de conocimientos, objetivos y habilidades por temas

Tema I: Organización de los Costos Agropecuarios.

Objetivos: El estudiante debe ser capaz de:

- Valorar la importancia y necesidad del costo agropecuario para las entidades agropecuarias como herramienta para la planificación, control y análisis de los costos de producción.

Sistema de conocimientos:

Necesidad e importancia del Costo Agropecuario. Particularidades. Aspectos a tener en cuenta en la implantación del sistema del Costo Agropecuario. Definiciones y conceptos. Clasificación de los costos. Características de los sistemas de costos en relación con los procesos productivos. Estructura de las entidades agropecuarias. Disposiciones normativas generales: importancia de su correcta aplicación. Clasificador de gastos. Uso y contenido.

Habilidades:

- Identificar los costos agropecuarios por su importancia y particularidades entre los costos de la economía nacional.
- Conocer los centros de costos en que se encuentran estructuradas las unidades agropecuarias

Tema II: Los costos en las actividades productivas del sector agropecuario.

Objetivos: El estudiante debe ser capaz de:

- Calcular los costos agropecuarios en las diferentes actividades productivas del sector agropecuario.
- Elaborar la ficha de costo como base para la formación de precios en el sector

Contenido:

Relación de los costos con las actividades productivas. Determinación y ajuste de la producción de plantaciones agrícolas, pecuarias, conjuntas y de servicios auxiliares: ejemplos ilustrativos de cada una de ellas. La ficha de costo como elemento del costo planificado. Importancia del costo agropecuario en la formación de precios. Repercusión en la actualización del nuevo modelo económico.

Habilidades:

- Calcular los costos de producción agrícola en sus diferentes actividades.
- Confeccionar las fichas de costos de las diferentes producciones agrícolas como base para la determinación de sus precios.

Tema III: Análisis económico financiero de los costos para la toma de decisiones.

Objetivos: El estudiante debe ser capaz de:

- Realizar el análisis económico financiero de los costos para la toma de decisiones, así como la relación de los costos con la ganancia y la rentabilidad.

Contenido:

Análisis del costo agropecuario y su papel en la toma de decisiones. Proceso de toma de decisiones. Caso práctico de análisis económico. Interpretación. Los factores de la producción agraria. Indicadores para evaluar su utilización y eficiencia. Incidencias de los costos agropecuarios en la actualización del nuevo modelo económico.

Habilidades:

- Analizar las variaciones de los costos agropecuarios en función del cálculo de los indicadores.
- Determinar qué decisión tomar en función de lograr eficiencia y competitividad.

IV. Indicadores metodológicos y de organización

La asignatura dota a los estudiantes de los conocimientos básicos y generales del costo agropecuario, los que servirán para su futuro trabajo como profesionales.

El programa de la asignatura comprende tres temas en los cuales se presenta la organización del costo agropecuario, la presencia de estos en las actividades productivas del sector así como la determinación del sistema de costo a aplicar y análisis económico financiero de los costos para la toma de decisiones.

La asignatura se vinculará a las características de la carrera con el uso de ejemplos, aplicaciones prácticas de entidades agropecuarias del territorio que garanticen precisión y claridad en los temas que se expliquen.

Las clases se desarrollarán utilizando métodos productivos de enseñanza, que promuevan la participación a través de dinámicas grupales tales como: conferencia, conferencia-discusión, discusiones de casos e incidentes y otros. Además, se dedicará una parte del fondo horario de la asignatura al trabajo independiente de los estudiantes en la búsqueda y análisis de información en centros de documentación o en redes informáticas y visitas a empresas agropecuarias.

El profesor deberá vincular la asignatura con las recibidas anteriormente, logrando así la interdisciplinaridad entre los contenidos y además utilizar los Lineamientos para el perfeccionamiento de la Política Económica y Social del país ofreciendo intencionalidad al Trabajo Político Ideológico.

Los medios de enseñanza a utilizar serán, fundamentalmente, la pizarra, medios computarizados, textos auxiliares y materiales complementarios.

Se desarrollará en el estudiante la capacidad de análisis y discusión de diferentes situaciones concretas, tanto de forma individual como grupal.

Se deberá dar una ligera explicación de la asignatura costos agropecuarios, sus particularidades e importancia desde el punto de vista político, social y económico.

Los contenidos que se imparten deberán ser integrados de forma tal que el estudiante conozca la determinación y el análisis económico financiero del costo como instrumento de la gestión agropecuaria para la toma de decisiones de esta rama.

En el Tema I se deberá explicar la importancia del costo agropecuario, sus características así como definiciones y clasificaciones de costos, además, se deben enunciar los centros de costos contables del Ministerio de la Agricultura según Manual de Procedimiento.

En el Tema II Se explicará el procedimiento de cálculo de los costos para las actividades de producción agropecuaria teniendo en cuenta los centros de costo enunciados en el tema I.

En el tema III el profesor analizará los costos agropecuarios y su papel en la toma de decisiones.

V. Sistema de evaluación

De acuerdo a lo establecido sobre el sistema de evaluación de la asignatura se hace necesario estimular la sistematicidad en el estudio y el autoaprendizaje de los estudiantes, de manera que se pueda evaluar la adquisición del conocimiento y la eficacia del aprendizaje, mediante:

1. Evaluaciones sistemáticas que se realizarán a través de seminarios, talleres, preguntas orales y escritas.
2. Pruebas Parciales (2 TCP).
3. Examen Final (EF)
4. Trabajos extraclases sobre temáticas seleccionadas por el profesor.

Compilación de información actualizada de Internet. Solución de casos de estudio definidos por el profesor.

VI. Bibliografía

Textos básicos

Sistema de Costos para el Ministerio de la Agricultura., 1988

Manual de Contabilidad General, Costo y Control Interno para productores agropecuarios, segunda parte, autores Lic. Sergio Pausa Artiles, Lic. Sonia de la C. López Laza, Julio 2004.

Textos complementarios

Conferencia y clases prácticas sobre Costos Agropecuarios.

Materiales en la red de Facultad de Ciencias Económicas.

Elaborado por:

Este programa se ha elaborado como resultado de un proceso de investigación para la culminación de estudios de Licenciatura en Contabilidad y Finanzas de la Universidad Central de Las Villas. Diplomante: Ana Margarita Castro Leal, con la asesoría de las M sC. Yoana Fonseca Hernández y M sC Georgina María Gálvez.

A n e x o 2

E n t r e v i s t a a e s p e c i a l i s t a s d e l M I N A G R I C

O b j e t i v o . C o n s t a t a r e l c r i t e r i o d e l o s e s p e c i a l i s t a s s o b r e c ó m o e s l a p r e p a r a c i ó n c o n q u e l l e g a n l o s e s t u d i a n t e s d e l a c a r r e r a C o n t a b i l i d a d y F i n a n z a s a l a s p r á c t i c a s p r e p r o f e s i o n a l e s y s u u b i c a c i ó n l a b o r a l e n e l s i s t e m a d e M I N A G R I C

A s p e c t o s a p r e g u n t a r

- D o m i n i o d e l a s c a r a c t e r í s t i c a s p r o p i a s d e l s e c t o r a g r o p e c u a r i o .
- D o m i n i o d e l t r a b a j o c o n l a s c a r t a s t e c n o l ó g i c a s y f i c h a s d e c o s t o .
- D o m i n i o d e l a s p e c u l i a r i d a d e s d e l m o v i m i e n t o d e r e b a ñ o .
- P o s e e n l a a u t o n o m í a n e c e s a r i a p a r a i n s e r t a r s e e n e l p r o c e s o d e d e t e r m i n a c i ó n d e l o s c o s t o s .

E n g e n e r a l r e q u i e r e n d e u n a p r e p a r a c i ó n m á s i n t e n c i o n a d a e n l o s a s p e c t o s t e ó r i c o s p r á c t i c o s q u e l e p e r m i t a n a c c e d e r c o n u n m e j o r d e s e m p e ñ o e n l a p l a n i f i c a c i ó n , d e t e r m i n a c i ó n y e v a l u a c i ó n d e l o s c o s t o s a g r o p e c u a r i o s .