

# **MÉTODO PARA ELEVAR LA EFICACIA DEL COSTEO EN LAS PRODUCCIONES AGRÍCOLAS NO CAÑERAS EN LAS ENTIDADES QUE EN NUESTRO PAÍS EJECUTAN LAS MISMAS**

**Lic. Héctor M. Fernández Ramírez<sup>1</sup>**

*1. FUM Luis Crespo Castro, calle 13, número 2224, entre 23/24, Jovellanos, Matanzas, Cuba.*

## **Resumen.**

El costeo de las producciones terminadas del sector agropecuario, en la rama; agricultura no cañera, se acompleja por el carácter cíclico que tienen los productos que se generan en esta rama. Los costos indirectos, unidos a los materiales y salarios directos, conforman el costo total y unitario de dichas producciones. En los sistemas de costo que se emplean en nuestro país, los costos indirectos se adjudican cada mes, a las producciones en proceso, por el sistema de costeo real "", o sea, se prorratean la totalidad de los mismos al cierre de dicho período contable. El objetivo de este documento lo constituye, contraponer al sistema de costeo expuesto anteriormente, el sistema de " costeo normal ", o sea, el prorrato de los costos indirectos basados en la " aplicación " mensual de los mismos a las producciones en proceso, a partir de una tasa prefijada en base a determinados indicadores, que traería como consecuencia, la coherente adjudicación de dicho elemento del costo, al cierre de cada período anual, anulándose el impacto negativo del procedimiento del " costeo real ".

***Palabras claves:*** *Costos indirectos de producción. Costeo real. Costeo normal. Prorrato. Aplicación*

---

## **INTRODUCCIÓN:**

La rama no cañera dentro del sector agropecuario es una de las más complejas en la economía cubana, y no tan solo por los factores climatológicos que en un determinado momento pueden provocar la destrucción de lo que con tanto esfuerzo se trata de producir. Tampoco nos referimos a los tipos de suelos en que se desarrolla la actividad, que influyen en los rendimientos por hectáreas plantadas.

El factor que abordaremos en éste documento, es el del carácter cíclico que tienen los cultivos temporales, y, como los planes de siembra, cultivo y cosecha, tienen que tener en cuenta a las estaciones del año, que acomplejan las tareas de control, al producirse (curvas) en los valores de producción en proceso en el período económico (un año).

En un sistema de costos, existen tres elementos del costo de un producto; los materiales directos, la mano de obra directa, y los costos indirectos de producción. ( Polimeri y Coautores, 2005, Horngreen, Ch., 2005) El último elemento del costo anteriormente enunciado, los costos indirectos de producción, por lo regular, tienen la característica de ser un costo fijo, o sea, se incurren en él, a lo largo de todo el período económico.

Retomando el tema de la complejidad de la contabilidad de costos de ésta rama de la economía, tenemos el hecho de que además de tenerse que determinar costos por cultivos específicos, existen un grupo de centros de costos llamados intermedios, que al determinarse, tienen que ser trasladados al costo de dichos cultivos en específico.

Podemos poner como ejemplos de costos intermedios, los siguientes;

**PREPARACION DE TIERRAS:** En que un grupo de tractores o bueyes se dedican masivamente a alistar tierras, las que al concluirse se siembran con cultivos de la estación. Ello obliga a prorratear los costos totales incurridos, entre las hectáreas que se siembran.

**RIEGO:** Esta labor requiere que se controle primariamente el costo de dicha actividad y se traslade al cultivo o cultivos que se benefician.

**VIVEROS:** Con el avance de las técnicas en la agricultura no cañera, muchas entidades utilizan casas de cultivos o casas rústicas, para sembrar en bolsas, recipientes de diversos tipos, o a cielo abierto, variados tipos de vegetales, que se trasplantan al lugar definitivo donde crecerán y se cosecharán. Por supuesto, que los costos incurridos, tienen que ser prorrateados a dichos cultivos.

Otra particularidad que tienen que enfrentar los contadores de las entidades de la rama no cañera, lo constituye el hecho de que a consecuencia del cambio climático y encontrarse Cuba en una zona tropical, se viene generalizando la utilización de las Casas de Cultivos o las Casas Rústicas, para amortiguar las altas temperaturas o las lluvias. En estas instalaciones, divididas en canteros, se siembran varios tipos de vegetales, por lo que los costos en que se incurren hacen imposible controlarlos por cada vegetal plantado. El control de los costos se hace por cada Casa de Cultivo o cada Casa Rústica, y el costo de sus producciones habría que determinarlo por el método de “Producciones Conjuntas”.

Tal como decíamos en el segundo párrafo de ésta introducción, en éste tipo de producción, como en cualquier otra, se incurren en costos que califican como indirectos de producción, por lo que se hace necesario adjudicarlos mediante un proceso de prorrateo a los Costos Directos.

En las Sedes Universitarias Municipales se utiliza como Bibliografía para la Asignatura “Contabilidad de Costos”, las de los autores; Polimeri y Coautores, y Horngreen, Ch., y una versión digital de Contabilidad de costos de un Colectivo de Autores, quienes hacen las siguientes definiciones.

**COSTOS DIRECTOS;** los costos que la gerencia es capaz de asociar con los artículos o áreas específicas.

**COSTOS INDIRECTOS;** costos que son comunes a muchos artículos y que por lo tanto no son directamente asociables a un artículo o área específica.

## DESARROLLO:

En la actualidad, las entidades que entre sus rubros de producción tienen los referidos a la rama, Agricultura no Cañera, tienen orientado prorratear los costos indirectos de producción en que incurren cada mes, a los costos directos de dicho período. Sin embargo, éste método de prorrateo en la agricultura no cañera por su carácter cíclico, hace que se desvirtúen los costos de las producciones obtenidas en el período económico (un año), ya que los costos indirectos, eminentemente de carácter fijo, están presentes en todo el período económico, y por tal motivo, deberían de afectar al costo de todas las producciones obtenidas en el período económico en igual proporción.

En un sistema de costos reales, los costos del producto se registran solamente cuando ellos se incurren. Esta técnica es aceptable por lo general para el registro de los materiales directos y la mano de obra directa ( Polimeri y Coautores, 2005, Horngreen, Ch., 2005), porque se los puede asociar fácilmente a los centros de costos directos o intermedios.

Los costos indirectos de producción, por tratarse del elemento indirecto del costo del producto, no pueden asociarse fácil o convenientemente a éstos. Como consecuencia, se suele utilizar una modificación al sistema de costos reales, denominado costeo normal. (Polimeri, y Coautores, 2005, Horngreen, C. 2005) Bajo el costeo normal, los costos se acumulan a medida que ellos se incurren, con una excepción; los costos indirectos de producción se aplican a la producción con base en producciones reales ( horas, salarios, unidades, etc.), multiplicadas por una tasa predeterminada de aplicación de costos indirectos de producción.

Los dos factores claves para determinar la tasa de aplicación, de los costos indirectos de producción correspondientes a un período son;

- 1) Los costos indirectos de producción estimados (numerador)
- 2) El nivel estimado de producción (horas, salarios, unidades, etc. , ) denominador.

Si en una entidad dedicada a cultivos no cañeros, se planifican en el período económico los siguientes resultados:

MESES:	C. INDIRECT.	SALARIOS	C. DIRECTOS	AREA:
Enero	50,000	156,434	350,000	1342 HS.
Febrero	55,000	160,344	355,000	1342 HS.
Marzo	53,000	98,944	200,000	1342 HS.
Abril	52,000	98,553	200,000	1342 HS.

Mayo	51,000	59,054	100,000	672 HS
Junio	53,000	67,658	120,000	672 HS.
Julio	50,000	74,306	140,000	672 HS.
Agosto	50,000	39,108	50,000	300 HS
Sptbre	52,000	39,108	48,000	300 HS
Octubre	50,000	29,330	25,000	100 HS
Novbre	52,000	39,890	50,000	300 HS
Dicbre	51,000	137,271	300,000	1342 HS
TOTALES:	619,000	1000,000	1938,000	

Si el Plan de costos por salarios en el período económico es de \$1000,000 y el de los costos directos por \$1938,000, pudiéramos asumir que el prorrateo de los \$619,000 por costos indirectos de producción fuese prorrateado a partir de los siguientes coeficientes:

Variante 1      Costos Indirectos : 619,000 := 0.6190  
                          Costos de Salarios    1000,000

Variante 2      Costos Indirectos: 619,000 = 0.3194  
                          Costos Directos        1938,000

Para entender plenamente lo que queremos expresar, expondremos a continuación las cifras que deberían ser prorrateadas, de acuerdo con los criterios anteriores y las confrontaremos con los actuales sistemas.

MESES:	METODO	PRORRATEO	PROPUESTO
	ACTUAL:	SALARIOS:	C. DIRECTOS
Enero	50,000	96,833	111,790

Febrero	55,000	99,253	113,387
Marzo	53,000	61,246	63,880
Abril	52,000	61,004	63,880
Mayo	51,000	36,554	31,940
Junio	53,000	41,880	38,328
Julio	50,000	45,995	44,716
Agosto	50,000	24,208	15,970
Sptbre.	52,000	24,208	15,331
Octubre	50,000	18,555	28,101
Novbre.	52,000	24,692	38,223
Dicbre.	51,000	84,972	131,532
TOTALES	619,000	619,000	619,000

De la tabla anterior se puede inferir, que los \$619,000 de costos indirectos de producción reales, al amortizarse mensualmente en sus cuantías, sobre la base tradicional, afectan indiscriminadamente a los costos en proceso de cada mes en forma igualitaria. Si observamos atentamente las tablas anteriores, apreciaremos como en varios meses del año, las hectáreas sembradas, por ejemplo, Octubre (100 Hs.), Agosto, Septiembre y Novbre (300 Hs.), y así sucesivamente, reciben igual cargo de gastos indirectos de producción que los meses en que existen picos de productos sembrados (Diciembre a Abril), meses fríos, en que se siembran los productos con bajas temperaturas y escasas lluvias, que salvo situaciones especiales se obtienen las mayores cosechas.

La contabilización de los costos indirectos de producción en base al costeo normal se efectuaría de la forma siguiente: ( Polimeri y Coautores, 2005, Horngreen, Ch. 2005)

- Los costos indirectos de producción reales se contabilizarían en una cuenta que tendría el título –Costos Indirectos de Producción-control-, y en ella, como expresamos, se acumularían durante el período económico (un año), los costos indirectos de producción reales en la medida en que se van originando.
- Mensualmente, y a partir del factor de prorateo que se decida aplicar, (costos de salarios), o (costos directos de producción), se aplicarán a los costos de producción en proceso (centros de costos directos o intermedios), utilizando para ello una cuenta reguladora de activos de naturaleza acreedora (Costos Indirectos de

Producción-aplicados), que también crecería en sus saldos hasta el final del período económico.

- Partimos de un supuesto, que se cumple inexorablemente en la planificación; la planificación es un proceso de aproximación a lo que se aspira, pero nunca será éste su resultado, por lo que al final del período económico, pueden existir las siguientes situaciones; Costos Indirectos de Producción-control \$ 655,000, Costos Indirectos de Producción-aplicados; \$649,800 ó \$ 661,000. Como apreciaremos, en el primer caso existió sub-aplicación de costos por \$5,200 y en el segundo, existió sobre-aplicación por \$ 6,000.

¿Cómo resuelve la contabilidad de costos, cualesquiera de las situaciones anteriores? (Polimeri y Coautores, 2005, Horngreen, Ch. 2005),:

- Lo primero sería en la etapa de cierre contable. Proceder al cierre de la Cuenta de Costos Indirectos de Producción-Control y la Cuenta de Costos Indirectos de Producción-Aplicados, surgiendo una nueva cuenta que podría ser de carácter deudor (Costos Indirectos de Producción-Sobre Aplicados) o de carácter acreedor (Costos Indirectos de Producción – Sub Aplicados).
- Como quiera que dentro del período económico al producirse las cosechas y venta de los producciones, se cargan los costos acumulados en las Cuentas de Producción en Proceso a la Cuenta Gastos de Producción por cada cultivo y existe al cierre del año un saldo en la Cuenta de Producción en Proceso, se procede a cargar o descargar de estas cuentas (de acuerdo a sus importes) las sobre o sub aplicaciones que existan determinadas. En el caso de los Gastos de Producción, se cierran para determinar el resultado del período económico. La Cuenta de Producción en Proceso, continúa recibiendo costos del próximo período económico, o llevando a Gastos de Producción las cosechas que terminan.

## **CONCLUSIONES:**

Indiscutiblemente, el actual sistema de prorrato de los costos indirectos de producción, no adjudica eficazmente los mismos con relación a ninguno de los indicadores que afectan a los costos de los cultivos (directos o intermedios) de cada mes.

No podemos tampoco soslayar que el actual proceso de Planificación padece de insuficiencias.

Es evidente que la gerencia de cualquier nivel de dirección necesita de la contabilidad de costos para evaluar el desempeño y tomar las decisiones más adecuadas, a partir de lo que muestran los indicadores, y la forma actual de prorrato de los costos indirectos de producción distorsionan los mismos.

Con los medios modernos de procesamiento automatizados, el método que proponemos sea aplicado, lo facilita grandemente.

La Planificación de los costos de producción es un proceso que es responsabilidad de todas las áreas de la entidad. El área económica, ordena y muestra en los formatos establecidos dicha información, pero las cuantías son de responsabilidad de las áreas que intervienen en su proyección.

La recuperación de la producción agrícola no cañera, sería incompleta sino transita por la recuperación de los sistemas de planificación, con indicadores lo más aproximadamente cercanos a las realidades de la economía del país y no a los deseos de la dirección

### **Bibliografía.**

CONTABILIDAD DE COSTOS. Conceptos y aplicaciones para la toma de decisiones empresariales. POLIMERI Y COAUTORES, Editorial Félix Varela, La Habana, 2005.

CONTABILIDAD DE COSTOS. Un enfoque de Gerencia. HORNGREEN, Charles., Editorial Félix Varela, La Habana, 2005.