

## APROXIMACIÓN METODOLÓGICA A LA DETERMINACIÓN DE COSTES EN LA EMPRESA GANADERA

METHODOLOGICAL APPROACH CONCERNING COSTS DETERMINATION IN FARMS

Acero, R.<sup>1</sup>, A. García<sup>2</sup>, N. Ceular<sup>1</sup>, C. Artacho<sup>1</sup> y J. Martos<sup>1</sup>

<sup>1</sup>Departamento de Estadística, Investigación Operativa y Organización de Empresas. Ciencias del Trabajo. Universidad de Córdoba. C/ Adarve nº 30. 14071 Córdoba. España. E-mail: pa2accrr@uco.es

<sup>2</sup>Departamento de Producción Animal. Facultad de Veterinaria. Universidad de Córdoba. Campus Universitario de Rabanales. 14014 Córdoba. España. E-mail: pa1gamaa@uco.es

### PALABRAS CLAVE ADICIONALES

Contabilidad analítica y financiera. Coste de oportunidad.

### ADDITIONAL KEYWORDS

Costs and financial accounting. Alternative use cost.

### RESUMEN

En este trabajo se muestran las diferencias existentes entre la contabilidad financiera y analítica.

### SUMMARY

In this paper we show the differences, between the items from the management accounting and cost accounting.

### INTRODUCCIÓN

En la empresa ganadera se utilizan dos tipos de contabilidades con utilidades distintas; la financiera o de gestión y la analítica o de costes. Así la financiera es la presentación de la imagen fiel de los resultados de la empresa a través de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, y fundamenta su cálculo en el Plan General de Contabilidad

(PGC, 1990; Polanco y Ruesga, 2000 y Buxadé Carbó, 2003). Por el contrario la analítica busca conocer el modo de utilización de los recursos productivos y un resultado económico que oriente sobre la rentabilidad (Soteras, 2003).

En ganadería, no se dispone habitualmente de los datos necesarios para una contabilidad; pero sobre todo, es difícil imputar determinados gastos a cada una de las actividades lo que ha conducido a la utilización de procedimientos simplificados y a veces arbitrarios. Igualmente se ha de tener en cuenta que la rapidez de cálculo entra en contradicción con la precisión de los resultados y que, dada la posibilidad de diferentes procedimientos para estimar los costes, existirán *diferentes precios de coste para cada producto* (Chombart de Louwe, 1965). En ganadería extensiva estas dificultades se

acentúan por el considerable número de factores de variabilidad ligados a las diferencias agroclimáticas, los diversos sistemas de explotación, técnicas de gestión, etc. (Vera Ríos, 1995).

#### GASTO VERSUS COSTE

Hay una controversia entre el concepto de coste y gasto, algunos autores utilizan dichos términos como sinónimos, en tanto que otros los diferencian. Conceptualmente son distintos, así Soterias (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 Seco y Alberola López (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 de la Cruz (2000) 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; Ballesteros, 1985; Goxéns Duch, 1977). Estos conceptos son de gran aplicabilidad, así:

a) En la contabilidad financiera el criterio utilizado para valorar los gastos se fundamenta en el PGC 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 Seco y Alberola López, 2000).

b) 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).

#### PROBLEMÁTICA ESPECÍFICA DE LOS COSTES DE OPORTUNIDAD

Bajo el concepto de costes de oportunidad se recogen aquellos costes en que incurren las empresas por el hecho de realizar una determinada actividad en lugar de otras, entrando en competencia con otras empresas y explotaciones en virtud de la existencia de determinados factores escasos, como lo son el capital o la tierra (AECA, 1999). Así por ejemplo, el coste de oportunidad en relación con el capital viene reflejado por el montante de los rendimientos dejados de percibir si se hubiera destinado el propio capital a la realización de una actividad productiva diferente a la desarrollada.

Los costes de oportunidad más habituales en las explotaciones ganaderas son los siguientes: a) Coste del consumo de pastos o uso de las propias tierras. b) Coste del capital utilizado para la adquisición de los factores de producción. Este tipo de costes en ningún momento constituye un gasto, ni supone un pago, por lo que no es considerado dentro de la contabilidad financiera, aunque sí se tiene en cuenta al realizar la contabilidad analítica

## DETERMINACIÓN DE COSTES EN LA EMPRESA GANADERA

(AECA, 1999 y Acero de la Cruz *et al.*, 2003).

a. El coste del consumo de pasto propio o uso de la tierra es un coste de oportunidad cuya cuantía es equivalente a la del importe que sería preciso abonar en caso de ser arrendada. Este valor se explicita en función del importe del alquiler más frecuente en la zona dónde este ubicada la actividad ganadera concreta, vinculándose al fruto del uso dado a la tierra.

b. El coste del capital. El conjunto de costes originado por la utilización de capital en la financiación de los factores productivos invertidos en la explotación constituye el coste del capital. Este coste financiero siempre está presente, ya que si la financiación se produce con capital ajeno, se incurre en un coste explícito materializado en los intereses que hay que abonar. Si se acude al capital propio, existe un coste de oportunidad implícito que se

genera por el hecho de destinar los recursos propios a financiar las actividades productivas y detraerlos de otros usos. Para imputar el coste del capital se establece la tasa de coste de capital que se va a aplicar, existiendo diferentes criterios para su determinación (AECA, 1994 y 1999).

### LA RETRIBUCIÓN DE LA MANO DE OBRA FAMILIAR

Una de las características de las explotaciones ganaderas es su carácter familiar; por ello, el coste vinculado a la retribución del trabajo del empresario y sus familiares colaboradores reviste particular importancia, a diferencia de lo que ocurre en las empresas industriales, donde la mano de obra familiar no existe y está bien explicitada la asignación destinada a la mano de obra asalariada.

Diversos autores consideran la retribución de la mano de obra familiar

**Tabla I.** Desglose de costes en la explotación ganadera. (Costs breakdown in farms).

Contabilidad financiera	Contabilidad analítica
Grupo 6.0. Compras.	Recoge los grupos de la contabilidad financiera y el coste de oportunidad que comprende:
Grupo 6.1. Variación de existencias.	1. Coste de los pastos propios (equiparado a un arrendamiento en la zona, lucro cesante de la finca).
Grupo 6.2. Servicios exteriores.	2. Coste del capital.
Grupo 6.3. Tributos.	-Coste de capital fijo (instalaciones, animales reproductores, etc)
Grupo 6.4. Gastos de personal <sup>1</sup> .	-Coste del capital circulante (de escasa cuantía en ganadería extensiva).
Grupo 6.6. Gastos financieros.	3. Valoración económica del riesgo.
Grupo 681/682. Dotación a la amortización del inmovilizado.	-Riesgo del sector.
	-Riesgo zootécnico de la producción.
	-Riesgo financiero o del capital.

<sup>1</sup>Valor de los retiros empresariales efectivos.

como un coste de oportunidad y, por tanto, no lo incorporan en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias. En tanto que otros autores (García *et al.*, 1994) la consideran como un coste real de la explotación ganadera y por tanto, debe contabilizarse en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias. La motivación es que la familia incurre en una serie de retiros empresariales y en consecuencia su trabajo genera tanto un gasto como

un pago, por lo que debe contabilizarse como tal.

#### COSTES EN LA CONTABILIDAD ANALÍTICA Y PRESUPUESTARIA

A partir de los considerandos expuestos, así como del PGC y del SIC, se desarrolla la **tabla I**, que recoge las partidas de costes a considerar tanto en la contabilidad analítica como presupuestaria de la explotación ganadera.

#### BIBLIOGRAFÍA

- Acero de la Cruz, R., A. García Martínez y J.J. Rodríguez Alcaide. 2000. Contabilidad ganadera: teoría y prácticas. Servicio de Publicaciones de la Universidad de Córdoba. Colección: Producción y Gestión de la empresa ganadera, Nº 2.
- AECA. 1994. Principios de contabilidad de gestión. AECA.
- AECA. 1999. La contabilidad de gestión en las empresas agrarias. AECA.
- Alonso Sebastián, R. y M.T. Iruretagoyena. 1995. Valoración agraria. Conceptos, métodos y aplicaciones. Mundi-Prensa. Madrid.
- Ballesteros, E. 1985. Principios de economía de la empresa. Alianza Universal. Madrid.
- Buxadé Carbó, C. 2003. La gestión en la explotación ganadera. Zootecnia. Bases de producción Animal. Mundi-Prensa.
- Chombar de Louwe, J. 1965. Moderna gestión de las explotaciones agrícolas. Mundi-Prensa. Madrid.
- García Martínez, A., J.J. Rodríguez Alcaide, J. Martos Peinado y R. Acero de la Cruz. 1994. Análisis estratificado de costes del sector vacuno de aptitud lechera de la Campiña baja cordobesa. *Arch. Zootec.*, 43: 305-316.
- Goxéns Duch, A. 1977. Manual de cálculo de costes y contabilidad industrial. Marcombo - Boixareu, Barcelona.
- Hummel, S. 1984. Política de costes y contabilidad de costes (Fundamentos de la contabilidad de costes), ESIC, Madrid.
- Moyano López, F.J., M. Díaz López y T. Martínez Moya. 2002. Gestión técnica y económica en explotaciones ganaderas. Edit. Hélice.
- Ortega Seco, J. y A. Alberola López. 2000. Manual práctico de contabilidad de gestión. Universidad Pontificia de Comillas.
- PGC. 1990. Plan General de Contabilidad. Ministerio de Economía y Hacienda.
- Polanco, J.F. y S. Ruesga. 2000. La acuicultura. Economía y gestión de la acuicultura. Fundación Alfonso Martín Escudero. Mundi-Prensa.
- Soteras, C. 2003. Las bases de la contabilidad pecuaria. La cuenta de explotación. En La gestión en la explotación ganadera. Zootecnia. Bases de producción Animal. Mundi-Prensa.
- Vera Ríos, S. 1995. El cálculo de costes en la empresa agraria (II). Problemas inherentes a la producción animal. *Actualidad Financiera*, 3: 323-338.

*Recibido: 9-5-03. Aceptado: 11-7-03.*

*Archivos de zootecnia vol. 53, núm. 201, p. 94.*