
ISSN 1514-0555

**EL TRATAMIENTO DE LOS COSTOS SEGÚN LAS DISCIPLINAS
INTERVINIENTES: EL CASO DE LOS COSTOS AGROPECUARIOS¹**

Ingrid G. Villanova²
Alicia M. Justo³

**Documento de Trabajo N° 27
Agosto, 2003**

Usted podrá consultar este documento en nuestra página de Internet www1.inta.gov.ar/ies

¹ Este trabajo fue aceptado para su presentación en el VIII Congreso del IIC (Instituto Internacional de Costos) y I Congreso de AURCO (Asociación Uruguaya de Costos): “Nuevos desafíos de la gestión empresarial ante un mundo globalizado y competitivo”, Punta del Este – Uruguay, noviembre 2003.

² Contadora Pública Nacional / Becaria I.E.S. email: ivillanova@correo.inta.gov.ar

³ Ing. Agrónoma - MSc. Economía Agraria / Investigadora I.E.S. , INTA. email: amjusto@coreo.inta.gov.ar

Palabras claves: metodología, cálculo, estimaciones, costos, agropecuarios

Tema del trabajo: Gestión de costos e indicadores integrales de gestión en el sector agropecuario.

Resumen

Las estimaciones de costos fluctúan debido a que el abordaje que hace cada disciplina orienta al estudio de los mismos de acuerdo al recorte que hace cada especialidad. Como resultado, en su ámbito de actuación, cada profesional de acuerdo a su formación aplica distintas metodologías en el sector que le compete, originando una división conceptual-práctica entre disciplinas. Partiendo de esta realidad, el trabajo tiene como objetivos en una primera parte, explicitar las diferencias entre los marcos conceptuales y metodológicos de la Economía y Contabilidad ya que se considera que estas ciencias son las que brindan el contexto para una teoría y práctica general de costos aplicable a cualquier sector, cualquiera sea el profesional interviniente.

El fin es lograr un mayor entendimiento entre los profesionales involucrados de las distintas disciplinas brindando un marco teórico común que sirva para corregir y mejorar las estimaciones de costos agropecuarios para luego sí en trabajos posteriores poder lograr un enfoque interdisciplinario para el abordaje de los mismos.

La segunda parte analiza el tratamiento actual de los costos agropecuarios en nuestro país, la metodología empleada y los rasgos particulares que posee con respecto a las disciplinas tradicionales.

Los enfoques disímiles aplicados al sector de producción primaria y, básicamente al sector de producción industrial son los que han motivado este trabajo que en vistas de ser la temática objeto de estudio compartida y abarcada por distintas profesiones y ciencias, la interdisciplina se convierte en una necesidad evidente.

I. Introducción

Existen diversos enfoques con relación a la temática del estudio de costos en general originados en: el abordaje que hace cada disciplina, el tema de costos objeto de estudio y el ámbito de actuación profesional; todos factores desencadenantes de una división conceptual- práctica. El primer factor, el abordaje según la disciplina, orienta al estudio de costos de acuerdo al interés o recorte que hace cada especialidad, desencadenándose como resultado, el segundo factor de diferenciación. Este es el tema objeto de estudio que, pese a ser más amplio, es acotado según los aspectos que la disciplina considera relevantes. El tercer y último factor se manifiesta en el ámbito de actuación, donde cada profesional, de acuerdo a su formación aplica distintas metodologías en el sector que le compete actuar. Esto se evidencia claramente en la bibliografía consultada y es a partir de ella que se vislumbra la necesidad de aunar criterios entre disciplinas para lograr un entendimiento común a partir de los conceptos más básicos, como la conceptualización del costo por ejemplo. El trabajo consta de dos partes: la primera tiene como objetivo explicitar las diferencias entre los marcos conceptuales y metodológicos de la Economía y Contabilidad ya que se considera que estas disciplinas son las que brindan el contexto para una teoría y práctica general de costos aplicable a cualquier sector, cualquiera sea el profesional interviniente. El objetivo de esta primera parte es lograr un mayor entendimiento entre los profesionales involucrados de las distintas disciplinas, brindando un marco teórico común que sirva para corregir y mejorar las estimaciones de costos agropecuarios para luego sí poder lograr (en trabajos posteriores) un enfoque interdisciplinario para el abordaje de los mismos.

La segunda parte analiza el tratamiento actual de los costos agropecuarios en nuestro país, la metodología empleada y los rasgos particulares que posee con respecto a las disciplinas tradicionales. Los enfoques disímiles aplicados al sector de producción primaria y, básicamente al sector de producción industrial son los que han motivado este trabajo que en vistas de ser la temática objeto de estudio compartida y abarcada por distintas profesiones y ciencias, la interdisciplina se convierte en una necesidad evidente ¹. Se establecen diferencias conceptuales y prácticas - teniendo en cuenta los aspectos específicos de los costos agropecuarios- con el fin de brindar instrumentos de análisis que sirvan para la confección de una información de costos unificada en metodología, comparable y útil para la toma de decisiones en la gestión agropecuaria. Se consideran las similitudes y disimilitudes en el tratamiento multidisciplinario y se evalúa la posibilidad de aplicación de conceptos teóricos y herramientas prácticas todavía no abordadas en el sector agropecuario.

II. Marco conceptual de los costos

II.1 Medición física y económica

Podemos enunciar dos tipos de mediciones o momentos en la estimación de un costo:

- 1- una medición física o material
- 2- una medición monetaria o económica

Llamamos medición física o material a la cuantificación física de los recursos utilizados en un proceso según determinada unidad de medición (metros, kilómetros, cm³, unidades, días,

¹ El tratamiento diferente de los costos agropecuarios según las profesiones no se ha dado solamente a nivel local: en EEUU, por ejemplo, también se ha planteado la problemática, notándose las diferencias metodológicas según las distintas disciplinas (agronomía, economía, contabilidad, administración, etc). USDA, ERS. Commodity costs and returns estimation handbook. Iowa, 2000.

horas, etc.). Con lo cual existe un costo que denominaremos costo material o físico, que se origina en un sacrificio o esfuerzo físico o temporal. Este no implica necesariamente la existencia de bienes tangibles. El sacrificio temporal, por ejemplo, implica un costo intangible en función del paso del tiempo que involucra procesos y costos financieros e inflacionarios. El factor trabajo posee un costo dado por el esfuerzo físico realizado para contribuir a un proceso productivo. En general, y según la complejidad del proceso (manual, mecánico, biológico, químico, físico, financiero, etc.) el costo físico es medido por un técnico o profesional que ha estudiado la naturaleza del proceso resultado de su especialidad. A modo de ejemplo, un ingeniero agrónomo puede precisar la cantidad necesaria de fertilizante según los requerimientos del suelo y las necesidades biológicas de un cultivo en un proceso de crecimiento, así como un doctor establece la dosis de un antibiótico según la edad y enfermedad de un paciente. Ambos, desde sus disciplinas saben de manera exacta el costo medido en términos físicos que necesitan, para el cultivo y el paciente respectivamente. Sin embargo, tanto el ingeniero como el doctor no necesariamente deban cuantificar económicamente las dosis del proceso de curación y fertilización, es decir, en términos monetarios que valor o costo poseen ambos procesos. Esto involucra un segundo momento teórico del costo, su valoración económica, de donde se desprende el concepto de costo monetario. Existe un costo medido en términos monetarios o económicos porque previamente existe un costo físico -esfuerzo- medido en estos términos, si bien parecen darse casi simultáneamente. Los profesionales de las Ciencias de la Economía se han abocado a la determinación de los costos económicos (con algunas diferencias en la metodología y en la composición del costo) incorporando en él el costo físico en función de profesionales o técnicos expertos de otra u otras disciplinas ². En ciertos casos, como en la Medicina, el profesional no necesitará en principio calcular el costo monetario del antibiótico, por ejemplo; porque el objeto de estudio de su disciplina y su incumbencia profesional están relacionadas con el costo físico del “producto” antibiótico en función del proceso de curación. Pero en la Agronomía la problemática es diferente ya que el ingeniero agrónomo posee conocimientos de Administración y Economía Rurales, donde los costos económicos han sido un objeto de estudio particular en el que han sido formados profesionalmente. Ello implica que existan algunas profesiones con capacidad para estimar costos, ya sean estos físicos como económicos y es en ellas donde se requiere de un enfoque que no descuide la teoría económica general y que incorpore a su vez el conocimiento específico de los costos físicos. Podríamos citar también el ejemplo de un arquitecto o de un ingeniero civil, que no sólo necesitan tener conocimiento exacto de los insumos que formarán el costo físico (en cuanto a cantidades y propiedades físicas de los materiales), sino que también deben cuantificarlo económicamente. El conocimiento específico de los costos físicos de cada proceso abordado en cada disciplina (sea químico, físico, biológico, mecánico, etc.) es el que permite en cuanto a especificaciones técnicas de insumos adecuadas, desperdicios normales y técnicas de producción, la confección de costos estándar “físicos” eficientes. Un costo económico involucra a uno físico, ya que sin la medición material (el costo físico) no existiría el económico. Osorio hace referencia a estas distintas mediciones en función del sacrificio y a su valoración económica como tal ³. Ambas mediciones son importantes. El costo físico hace al conocimiento de la producción y de sus diversas técnicas y tecnología para la realización de procesos y obtención de productos, pero es necesaria una adecuada valoración económica del mismo, ya que la maximización de utilidades o bien la mayor rentabilidad no se originan en la mayor producción. La combinación de factores de producción adecuada en términos de cantidades físicas y rendimientos no necesariamente

² En ocasiones el técnico experto es únicamente el operario que conoce lo que insume en su tarea diaria, resultado de un proceso de producción específico.

³ Osorio, Oscar. La capacidad de producción y los costos. Buenos Aires, Ediciones Macchi, 1992.p. 10-11; 19.

es la más rentable o la maximizadora del beneficio. La asignación de un precio o valor económico adecuado a cada unidad física es primordial para un análisis que permita tomar decisiones.

Cabe terminar la idea con el llamado costo inflacionario, que también queda abarcado por las mediciones enunciadas. La moneda de cualquier país y todos aquellos bienes que se expresen en determinada moneda (bienes no monetarios) sufrirán este tipo de costo. En el caso del dinero, la medición económica del costo estará dada intrínsecamente por la pérdida del poder adquisitivo de la moneda y en el caso de los bienes no monetarios, el costo económico se medirá a través de un índice inflacionario general o específico. El costo físico de la inflación vendrá dado por medir el tiempo de exposición a la inflación del dinero y de los bienes no monetarios.

Finaliza este apartado clarificando y denotando en una fórmula las mediciones establecidas.

“Las vinculaciones implicadas en un costo están, inicialmente, basadas en la relación de cantidades físicas de productos y cantidades físicas de factores. Esas relaciones físicas (componentes físicos) son, luego, “monetizadas” utilizando un multiplicador basado en algún precio del factor respectivo (componente monetario)”⁴

$$C_a = \sum_{i=1}^n (Q_{X(i), a} * P_{X(i)})$$

C_a: Costo del Objetivo “a”

Q_{X(i),a}: Cantidad física necesaria del factor X(i) para obtener “a” (Componente físico)

P_{X(i)}: Precio asignado a cada unidad física de X(i). (Componente Monetario)

El Objetivo “a” podría ser el costo de un producto o un proceso o actividad.

III. El enfoque de los costos según las disciplinas

III.1 El enfoque contable

III.1.a Terminología de costos: la diferenciación entre costo, gasto y pérdida

La diferenciación entre costo, gasto y pérdida es ya tradicional a nivel contable, sin embargo ha sido objeto de cuestionamientos ⁵. La diferenciación contable entre el término gasto y costo está originada en la correcta asignación de resultados negativos a los diferentes períodos económicos de un ente y a la vinculación con el proceso de producción ⁶.

Según el criterio contable tradicional, constituyen costo de producción (o adquisición) del bien o servicio todas las erogaciones relacionadas directamente con la compra a valor contado de:

- insumos para ser transformados en bienes o servicios para la venta
- bienes o servicios de re-venta

El costo de compra de estos bienes, insumos o servicios destinados al acto productivo, se expresan a su valor de contado. Ello implica la segregación de componentes financieros

⁴ Texto y fórmula transcrito de: Cartier, Enrique. “Apuntes para un replanteo de la teoría de los costos fijos”. XXV Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos. Buenos Aires, Octubre de 2002.

⁵ Giménez, C. Gestión y costos. Buenos Aires, Ediciones Macchi, 2001. p. 39-40; 61-63.

⁶ Los períodos económicos por razones prácticas, fiscales y jurídicas son en la mayoría de los casos anuales y se denominan ejercicios económicos contablemente. En cuanto a la definición de ente se remite a la hecha por Oscar Osorio: cualquier “unidad económica compleja” que tenga por objeto una actividad económica, generadora o no de lucro para la misma; con independencia de las características jurídicas o normas que la reglen. Osorio, Oscar. La capacidad de producción y los costos. Buenos Aires, Ediciones Macchi, 1992.p. 2.

implícitos o explícitos, originados en los sobrepuestos que los proveedores cargan en sus ventas a plazo para cubrirse de la desvalorización monetaria que, según sus expectativas, tendrá lugar durante el plazo que otorga al cliente para el pago, además del interés real que pretenda obtener por la concesión del plazo (costo del dinero). Sólo para los bienes cuyo proceso de fabricación o construcción sea prolongado en el tiempo, las normas contables admiten la incorporación de costos financieros como integrantes del costo de producción ⁷.

Todos los demás costos ajenos a la función de producción, ya sean costos de comercialización, administración y financieros, son considerados gastos del ejercicio. A nivel de exposición en el Estado de Resultados de una empresa, la cuenta contable de costos (CMV- costo de la mercadería vendida o CPV costo de los productos vendidos) es la que muestra el costo de producción o reventa y es la que se deduce del ingreso. Luego las demás cuentas que engloban el resto de los costos y sirven a la función de producción, se denominan gastos ya sean de comercialización, financieros, etc., exponiéndose optativamente con mayor o menor grado de detalle. Pero lo fundamental no es la diferencia en la forma de exposición o de robo, incendio, temporal, etc. minación de las cuentas sino lo siguiente: el criterio contable tradicional permite activar todas las cuentas de gastos relacionados con la producción (a través del método del costeo por absorción o completo) hasta tanto no se concrete la venta (el ingreso), a diferencia de los demás gastos que son considerados resultado negativo del período en función de su devengamiento ⁸. Por lo tanto existe una correspondencia entre el ingreso y el costo de producción, ya que en la medida en que no se concrete el primero, el costo de producción no será tal sino que estará activado a la espera de la concreción del ingreso, que es su razón de ser.

Con el devenir de los tiempos modernos, a partir de la década del 50, la práctica contable fue revolucionada por un nuevo método para el cálculo de costos: el método de costeo variable o directo. Actualmente ambos son utilizados en la práctica contable de nuestro país pero con fines distintos ⁹.

La pérdida, a diferencia del costo es un sacrificio innecesario. Se la relaciona por un lado con hechos casuales, fortuitos, aleatorios que afectan el normal funcionamiento de una actividad que tiende al logro de un objetivo, como es, por ejemplo, producir y que originan "gastos" innecesarios. Pero por otro lado, también existen otros "gastos innecesarios" que son el resultado del accionar del hombre, voluntario, pero ineficiente, considerados pérdidas por los contadores. La diferenciación entre costo y pérdida se debe a la técnica contable y a la denominación de sus cuentas ya que para la técnica es importante separar los resultados negativos controlables (costos) de los no controlables o ineficientes (pérdidas). Esto es fundamental a la hora de evaluar los resultados de la gestión del ente.

Además, la Contabilidad de Costos, como rama de la Contabilidad es la encargada de, a través de un sistema administrativo muy riguroso, separar la eficiencia de la ineficiencia, siendo que posee parámetros o estándares en relación a cantidades físicas y monetarias que le permiten dicha separación. También se ha constituido en una herramienta de gestión necesaria cuando el ente produce distintos bienes (empresas pluriproductoras), los cuales utilizan de distinta manera los mismos recursos, poseyendo costos diferentes (no es lo

⁷ La Contabilidad de Gestión en Latinoamérica. Ediciones AIC-AECA. Coordinador: Jesús Lizcano Alvarez. En: La contabilidad de gestión en Argentina, 1996.

⁸ Se hace referencia aquí al principio contable de devengado que rige por norma profesional, por el cual las variaciones patrimoniales negativas (en este caso) deben considerarse como resultados negativos independientemente de si se han pagado, el hecho sustancial que genera el egreso respectivo es el transcurso del tiempo. El método por absorción o completo se tratará en un apartado especial.

⁹ El método de costeo por absorción es obligatorio para la cuenta CMV en el Estado de Resultados por norma contable. Sin embargo el costeo variable es utilizado también por las empresas para análisis de toma de decisiones a nivel de información adicional.

mismo que un producto tarde 5 hs.- máquina en producirse que 2 hs.- máquina), con lo cual sus precios de venta deberían también ser diferentes.

Otro rasgo general de la disciplina contable es considerar en el cálculo de costos sólo los costos incurridos o explícitos, que son las erogaciones efectivamente desembolsadas. Sin embargo, la norma contable ha permitido en algunos casos particulares, como por ejemplo en bienes de producción prolongada en el tiempo, como ya se mencionó, la activación de los intereses por el uso del capital propio o bien ajeno.

III.1.b Modelos de costeo

Los modelos de costeo son necesarios para la implementación de cualquier sistema de información de costos, y poseen tres aspectos indispensables, a saber: el momento de determinación de un costo, el contenido a incluir en el costo unitario o medio y la técnica de acumulación del costo a las unidades de producidas¹⁰.

III.1.b.1 Aspecto temporal (momento de determinación de un costo).

Según el momento, un costo es ex -ante o ex -post. Un modelo de **costeo predeterminado**, involucra a un costo ex -ante, es decir, que se determina con anterioridad a su ocurrencia con el fin de medir la eficiencia de los recursos involucrados en él. Dentro de este aspecto temporal ex -ante del modelo, existen dos variantes:

- Costos **estándar o normales**, medida su normalidad en función de especificaciones técnicas de los recursos utilizados (por ejemplo, desperdicios usuales de materias primas, tiempos normales de fabricación, etc.) y/o precios usuales, normales pagados por los recursos. Es el que determina eficiencia en la actividad productiva.
- Costos **presupuestados o estimados**. Son menos precisos que los anteriores, pero sirven como referencia para la confección de presupuestos y como herramienta de planificación para el ente.

Cuando el costo ya se ha desembolsado porque ya se utilizaron o adquirieron los insumos, estamos frente a un costo ex -post, y el modelo de costeo es **histórico** o de costos incurridos, los cuales se encargan de registrar los contadores como información en los Estados Contables (EECC).

III.1.b.2 Aspecto de contenido del costo unitario

Este aspecto es el que origina en base a marcos teóricos diferentes, las metodologías para el cálculo de costos siendo las más difundidas y en orden cronológico histórico las siguientes:

- **costeo por absorción, integral o completo (full costing o absorption cost)**
- **costeo variable o directo o de la contribución marginal (direct costing)**
- **costeo basado en actividades o ABC (Activity Based Costing)**

Sin embargo, antes, es necesario conocer las clasificaciones que se pueden realizar en torno a estos métodos, y que permiten su mayor comprensión.

III.1.b.2.1 Consideraciones previas

Todos los métodos parten de la premisa de considerar como costo del bien o servicio producido o brindado, al sacrificio económico **necesario** para el desarrollo de la actividad

¹⁰ En base a la bibliografía citada con algunos análisis personales. Lavolpe, A; Capasso, C.; Smolje, R. La gestión presupuestaria. Buenos Aires, Ediciones Macchi, 2000. p. 94-99.

principal del ente. Por lo tanto, las ineficiencias originadas por improductividades físicas (por ejemplo, desperdicios extraordinarios), desaprovechamiento de los factores fijos (capacidad ociosa) y uso inadecuado de los factores, no integrarán el costo del bien producido. Los métodos plantean distintas clasificaciones de los costos que permiten procesar la información a los efectos de que posean características de uniformidad y comparabilidad, pese a que en algunos se prioricen, algunas clasificaciones por sobre otras. Ellas son:

Clasificación por función:

Los costos se clasifican de acuerdo a la utilización de los recursos en las funciones macro de un ente: producción, comercialización, administración, finanzas e investigación y desarrollo. Así se tiene entonces costos de producción, administración, etc.

Clasificación por naturaleza:

Se agrupa a los “gastos” en función del concepto intrínseco de los mismos. Para unificar la información, los costos de producción son presentados en tres grandes divisiones: materia prima, mano de obra directa y carga fabril o costos indirectos de fabricación. Esta clasificación por naturaleza es clásica y la más extendida en la práctica profesional para los costos de producción; ha sido heredada de los claustros universitarios y demuestra el énfasis que hizo la disciplina de costos (la Contabilidad de Costos) en los costos de producción de bienes, en desmedro de los costos de otras funciones y de los costos de servicios.

Otra clasificación generalizada es la de costo primo, término que define a la materia prima y la mano de obra directa y costo de conversión, constituido por la mano de obra directa y los gastos indirectos de fabricación.

Clasificación por la forma de aplicación a la unidad de costeo:¹¹

Hasta la llegada del método ABC, la unidad de costeo más importante a los efectos de la información de costos era la unidad de producto. Entonces, todos los costos que eran directos con respecto al producto se consideraban directos sin hacer referencia a la unidad de costeo, que implícitamente era la unidad de producto. Pero, los costos directos son aquellos que se pueden atribuir o relacionar fácilmente con la unidad de costeo elegida. La relación directa está dada porque el costo físico posee una ineludible vinculación con la unidad de costeo y además este se debe poder cuantificar económicamente a esta última. Por lo tanto la condición de directo o indirecto varía en función de cuál es la unidad de costeo elegida. El ABC utiliza a la actividad como la unidad de costeo, por lo tanto, un concepto de costo que es directo con respecto al producto, puede no serlo con respecto a una actividad específica del ente.

Se considera como costo indirecto a aquél que no se puede relacionar directamente con la unidad de costeo elegida, con lo cual se requiere de algún procedimiento o mecanismo para la atribución o asignación del costo a esa unidad de costeo (distribución o prorrateo).

Clasificación por variabilidad:

Estudia la variación del costo en función de un factor independiente, lo que implica estudiar al costo frente a la variación de una causa (factor independiente)¹². En general y tradicionalmente para el cálculo de los costos, la variable independiente es el nivel de producción pues la unidad de costeo es el producto. Cuando la unidad de referencia (variable independiente) se omite es porque se está aludiendo implícitamente al nivel de producción, en término de unidades producidas totales medidas en kgs, litros, etc.

Así como la clasificación de costos indirectos y directos no es per-se, sino en función de una unidad de referencia, la misma situación se presenta con la variabilidad.

¹¹ “Unidad de costeo es la expresión de lo que queremos costear”. Lavolpe, A; Capasso, C.; Smolje, R. La gestión presupuestaria... p.80.

¹² Frank, R. Introducción al cálculo de costos agropecuarios. Buenos Aires. El Ateneo, 1987, p. 32-33.

“Carece de sentido hablar de costos fijos o variables en ausencia de una variable independiente”¹³.

III.1.b.2.b Método del costeo por absorción o integral o completo

El método plantea en su teoría que sólo los recursos relacionados con la función de producción de un bien o servicio deben integrar el costo unitario del producto o servicio. Todos los recursos utilizados en las demás funciones de soporte a la producción (administración, comercialización, finanzas, etc) deben considerarse como Gastos del período y no integran el costo del producto o servicio.

“Este criterio es coherente con las normas contables que admiten la activación únicamente de los costos necesarios de la **función productiva**”¹⁴.

Son activos transitorios (porque luego serán costo) todas las erogaciones corrientes pagadas por anticipado en las que incurre la empresa por la adquisición de recursos para la producción de sus bienes o servicios. Es muy importante destacar que contablemente los ingresos por la actividad principal del ente y ordinarios se deducen sólo de los costos de producción o re-venta también ordinarios. Ello implica enfrentar a los ingresos por unidad vendida contra los costos productivos de cada unidad, siendo la contabilidad de costos la encargada de proporcionar al sistema de contabilidad integral el dato del costo unitario **de producción**. Por ende en un Estado de Resultados contable, todas las demás erogaciones originadas en funciones consideradas de soporte a la producción, como por ejemplo administrativas y de comercialización, se exponen en forma global (totales) sin hacer hincapié en el costo unitario de estas otras funciones. Inclusive son expuestas y mencionadas con la palabra gastos y no costo, remitiéndose este último término a todas las erogaciones originadas sólo en la función de producción. Esta situación ha sido revertida por la Contabilidad de Costos a través del método de costeo variable.

La mayor crítica a este método es que en épocas de bajas ventas de productos, una gran masa de bienes transitorios no vendidos pero producidos o en proceso de producción, se encuentran integrando el activo con sus componentes de costos fijos, que vía la ecuación del costo, a través de la existencia final, disminuyen el costo contable.

Como se deduce de lo expuesto, la denominación de integral o completo no debe su nombre a la integración de todos los costos de todas las funciones de producción, sino a la inclusión de costos fijos y variables sin discriminación (se incluyen todos los costos sean estos fijos o variables pero, productivos).

III.1.b.2.c Método del costeo directo o variable o de la contribución marginal

Este método considera como costo del producto a los costos de todas las funciones, pero se circunscribe sólo a los que poseen un comportamiento variable. Por ende, la clasificación más importante es la de variabilidad que agrupa a los costos en fijos y variables; más allá de que también se realicen las clasificaciones por naturaleza, por unidad de costeo y por función, como también ocurre en el método anterior.

Este método surgió del que es utilizado en Economía, a partir del cual en el corto plazo, los costos manifiestan una fijeza o variabilidad en función del nivel de producción, siendo que en el largo plazo todos los costos se hacen variables ya que las condiciones de producción son alterables en su totalidad. Si bien los contadores han incluido el concepto de semifijo o

¹³ Idem 12.

¹⁴ Las palabras resaltadas en el texto (función productiva) son propias. Lavolpe, A; Capasso, C.; Smolje, R. La gestión presupuestaria... p.96. La norma contable referida para la práctica profesional en la Capital Federal es la RT (Resolución Técnica) N°17.

semivariable, en la práctica el método se ha simplificado reduciéndose la clasificación de los costos en fijos o variables, previo estudio de la mayor o menor tendencia de este a la fijeza o variabilidad.

La economía moderna parte de suponer que en el corto plazo, cuando algunos factores permanecen fijos, los factores variables tienden a mostrar una fase inicial de rendimientos crecientes siendo los costos unitarios adicionales -resultado de producir una unidad más-, decrecientes. En la fase siguiente, los rendimientos comienzan a decrecer, los costos marginales tienen un comportamiento creciente, no aportan utilidad marginal positiva y por lo tanto no es conveniente económicamente aumentar la producción y los costos variables (ley de rendimientos decrecientes). Los costos que permanecen inalterables resultado de producir una unidad adicional (costos fijos), se desechan del análisis marginal donde sólo interesan los costos variables¹⁵. Una vez determinada la contribución marginal, dada por los ingresos brutos menos los costos variables, se evalúa cómo esta contribuye a absorber los costos fijos del período, arrojando o no utilidad neta. Los costos fijos constituyen un dato global, sin desagregación ya que se parte del supuesto que permanecerán constantes y a los cuales necesariamente se debe hacer frente (se agrupan como gastos del período).

Cuando en los dos métodos enunciados, toda la producción es vendida (no hay inventario final) y no existe inventario inicial de bienes producidos, si bien la composición del costo por cada método es diferente, la utilidad neta del ente es la misma para ambos. Esto se debe a que es la valuación de las existencias (tanto finales como iniciales) y la incorporación o no de los costos fijos en ellas, lo que genera una utilidad neta diferente.

III.1.b.2.d Método basado en actividades o ABC

Este método surgió en la década del ochenta con un nuevo paradigma del enfoque contable, la contabilidad de gestión, la mayor importancia de la información extra-contable (a partir de la contabilidad tradicional) y los grandes aportes de la ciencia de la Administración (gestión). Como tal, y por normas profesionales no es aplicable, como ocurre con el costeo variable para procesar información en los EECC.

El vuelco fundamental teórico es plantear que no es el producto el que genera utilización de recursos, sino que son las actividades las que los consumen y por lo tanto, los costos deben relacionarse directamente con ellas, siendo ellas las unidades de costeo y no el producto.

Esto hace que muchos costos que bajo los métodos tradicionales (integral y variable) eran indirectos (con respecto al producto), pasen a ser directos con respecto a las actividades. Y para fines de control y seguimiento de un costo, es preferible su relación directa con respecto a la unidad de costeo. Sin embargo se considera una desventaja el no relevamiento de variabilidad de un costo, ya que este aspecto es esencial para la toma de decisiones¹⁶. Cuando la asignación del costo a la actividad no puede ser directa, se utilizan los inductores de costos (cost-driver) en función de lo que se ha determinado como salida o unidad de costeo de la actividad.

Este método ha causado posturas a favor y en contra en la Contabilidad de Costos, ya que su principal novedad es no clasificar a los costos indirectos de fabricación por su variabilidad y plantear una nueva unidad de costeo: la actividad. Nace además como complemento necesario para un nuevo enfoque gerencial: el ABM (Activity Based Management), a partir del cual la toma de decisiones en cuanto a la asignación de recursos en función de las actividades se hace mucho más exacta y a medida, con la información de costos por ABC. Muchos expertos en la materia lo consideran como una herramienta de gestión y no como

¹⁵ Scott, R; Nigro, N. Principles of Economics. USA, Macmillan Publishing Co.. 1982. p.145-146.

¹⁶ Capasso, Carmelo M.; Granda, Fernando E.; Smolje, Alejandro R. "Los métodos tradicionales + ABC : una propuesta superadora". Universo Económico. Año 4. N° 18, Julio de 1994, p. 49-56. Argentina.

una metodología de costos aplicable en un modelo de costeo ¹⁷. Se plantea que su objetivo es la toma de decisiones focalizando la mirada en las actividades con el fin de simplificarlas, reducir sus costos o bien eliminarlas¹⁸.

En la Argentina, el panorama en cuanto a la aplicación de estos tres métodos está muy dividido. El método más aplicado es obviamente por cuestiones de normas profesionales el método de costeo por absorción. Este tiene la ventaja de permitir medir eficiencia en función de los niveles de producción previstos y del aprovechamiento de los factores fijos, ventaja que no es aplicable al costeo variable ya que el costo fijo es considerado globalmente como gasto del período y al considerárselo en cierta medida inevitable por su fijeza, no se hace demasiado énfasis en su estudio. Pero este último es muy utilizado a nivel gerencial para la toma de decisiones relacionadas con variaciones en la trilogía precio-utilidad-volumen.

III.1.b.3 Técnica de acumulación del costo a las unidades de producto

Un modelo de costeo puede acumular los costos de dos maneras (siendo alternativas no excluyentes en función de las características de los productos de un ente):

- costeo por órdenes o pedido o lote: no existe una oferta anterior a la demanda del producto ya que este es producido en función de una demanda efectiva, a requerimiento de un cliente. Al ser productos heterogéneos (a medida) es preferible el seguimiento de los costos por pedido.
- costeo por procesos o en serie: el producto es comúnmente ofertado y producido con características similares y mediante un proceso también repetitivo y homogéneo, por lo cual se pueden acumular los costos por procesos.

IV. El enfoque económico

La diferencia sustancial entre la Economía y la Contabilidad radica en la inclusión por parte de la primera, de los costos de oportunidad.

La teoría económica sustenta que los recursos son en su mayoría escasos, en consecuencia los utilizados para la producción de un bien o servicio no son libres, sino que poseen un costo distinto al que surge del precio pagado por la adquisición o uso del recurso comúnmente denominado costo explícito o incurrido. El costo de oportunidad se diferencia del costo incurrido debido a que no es resultado de un dinero desembolsado, sino que surge como consecuencia de una decisión económica tomada (que se supone racional) la cual involucra implícitamente un costo: haber utilizado esos mismos recursos en otra alternativa económica. El costo de haber dejado de elegir otra alternativa económica es el que los economistas denominan costo de oportunidad, es decir, de oportunidad desechada en favor de otra alternativa que fue elegida y que se supone le brindará el máximo beneficio. Los costos de oportunidad, también llamados implícitos, son aquellos **ingresos dejados de percibir** en función de la alternativa más rentable de utilización del recurso que se deja de lado. Si no se eligiera para cuantificar el costo implícito, la alternativa desechada más rentable, entonces no se estaría reflejando la verdadera magnitud del costo implícito.

A tal punto ha llegado la diferenciación conceptual entre la Economía y la Contabilidad que los economistas se refieren al costo incurrido o explícito como “costo contable”, y cuando

¹⁷ Lavolpe, A; Smolje, A. “Un aporte clarificador a la polémica “Método Tradicional vs. ABC”. UCA. Boletín de lecturas sociales y económicas. Año 3 N°10, Abril 1996, p. 21-26 in IV Congreso Internacional de Costos, UNICAMP- CAMPINAS, S.P., Brasil. Argentina.

¹⁸ Capasso, Carmelo M.; Granda, Fernando E.; Smolje, Alejandro R. “Los métodos tradicionales + ABC : una propuesta superadora”. Universo Económico. Año 4. N° 18, Julio de 1994, p. 49-56. Argentina.

incluyen en el análisis costos implícitos o de oportunidad, además de los costos explícitos, se refieren al mismo como costo económico ¹⁹.

El costo de oportunidad se considera relevante en el análisis ex-ante, para la toma de decisiones, dado que una vez elegida la alternativa, y de haberse incurrido en un costo determinado, el costo de oportunidad pasa a ser cero ya que la elección fue hecha y la opción desechada no puede llevarse a cabo. El término análogo derivado de un costo de oportunidad que pasa a valer cero, es el de costo hundido (sunk costs) ya que este es un costo histórico, incurrido y resultado de una decisión de la cual no se puede volver atrás. El recurso por el cual se ha incurrido en el costo ha sido totalmente consumido y por ende su costo de oportunidad es cero en un análisis ex -post.

Otra marcada diferencia entre las disciplinas está en el concepto del gasto. Para los economistas su definición es relevante desde la visión macroeconómica, a través de la Demanda Agregada (consumo -privado y público-, inversión y exportaciones netas). Desde la Oferta, ya sea microeconómica o Agregada, se utiliza el término costo. Sin embargo, a nivel micro, genéricamente son considerados gastos las erogaciones o desembolsos de dinero cualquiera sea su destino, producción (Oferta) o consumo (Demanda).

Algunos economistas relacionan al gasto con el costo de producción y la adquisición de activos de una empresa. Advierten que un gasto no implica necesariamente un costo, debido a que el primero será considerado costo en la medida que genere una disminución monetaria en el nivel de activos, lo cual implica una disminución en el beneficio económico. Bajo el supuesto de inflación cero, un cambio en la composición del activo, un bien por dinero en efectivo -ambos de igual valor monetario- no implica una variación económica cuantitativa sino cualitativa del patrimonio y esta no afecta el nivel monetario de los activos. Por lo tanto en este caso existe un gasto que no ha generado costos, ya que no hay una disminución en el beneficio económico, dado que las condiciones a nivel cuantitativo permanecen inalteradas. El énfasis del concepto de costo está en la disminución del beneficio.

En relación a los gastos y costos incurridos, los recursos que son de corta duración y de consumo o agotamiento inmediato son el típico ejemplo de gasto transformado en costo, ya que su desembolso y posterior consumo, generan una disminución en el nivel de activos. A su vez, los activos de larga duración y que han originado un gasto por su adquisición, con el paso del tiempo originan un costo por su disminución en el valor monetario, debido al desgaste, obsolescencia y uso; expresado a través del consumo de capital vía depreciaciones.

Un gasto cuando efectivamente se realiza implica la adopción de una decisión económica en desmedro de otras posibles y en función del momento, del tipo de decisión, de quien decide y de las expectativas de los agentes, este involucrará diferentes costos de oportunidad, ya que las alternativas posibles cambian de acuerdo al momento, el decisor y las expectativas de los agentes.

Los economistas no definen como costo al sacrificio económico necesario para la obtención de ingresos (definición contable). El sacrificio económico está vinculado al ahorro (no consumir hoy, para invertir luego). El costo de producción es definido entonces como la remuneración mínima (en términos racionales) de los factores productivos (capital, tierra y trabajo) que realiza una empresa para ofertar un producto, abarcando el término producción todas las funciones que realiza una empresa para ofrecer un producto en el mercado, sean estas productivas o de servicio a la producción.

Desde el punto de vista de la racionalidad y la eficiencia, contadores y economistas acuerdan en que los costos deben ser necesarios y mínimos respectivamente. Sin embargo, los economistas titulan a las pérdidas como costos adicionales o extraordinarios y los

¹⁹ En adelante utilizaremos la denominación de costos explícitos para evitar utilizar términos que clasifiquen los costos en función de la disciplina. Aquí se hace mención a ello a título aclaratorio.

contadores las consideran gastos adicionales o extraordinarios. Esto último se debe a la exposición y clasificación de las cuentas contables en el Estado de Resultados, donde sólo se remite a la cuenta costo como sacrificio económico **necesario** para la obtención de ingresos. Además, la Contabilidad de Costos es la encargada de separar costos necesarios de innecesarios, a fin de que la información que provea sea útil para el análisis de toma de decisiones del ente. Si bien la distinción contable entre costo y pérdida a tal fin es válida, creemos que la terminología está erróneamente utilizada. Entonces desde ambos puntos de vista y conceptualmente, una pérdida debe entenderse como una erogación inesperada pero también como un costo no anticipado y adicional. Debe calcularse en función del mayor costo (costo anormal) que origina un evento no previsto como robo, incendio, temporal, etc. Para finalizar, los economistas hablan de costos medios, siendo sinónimo del costo unitario contable: costo unitario de acuerdo a determinado nivel de producción de unidades, calculado como costo promedio de una unidad producida. En general buscan determinar funciones de costos particulares que determinan a través de funciones no lineales (a diferencia de los contadores) en función de factores que influyen en el costo a considerar.

V. El enfoque agropecuario

Este enfoque se presentará como caso particular de tratamiento de costos. Se utilizó para describirlo la misma terminología que está ampliamente difundida en el sector, para luego realizar las consideraciones y analogías o divergencias pertinentes con respecto a las otras disciplinas involucradas a fin de llegar a un entendimiento común, paso necesario para la “interdisciplina” propuesta.

Los profesionales que más han incursionado en el tema han sido los ingenieros agrónomos, siendo los rasgos que caracterizan la información de costos en este ámbito los siguientes:

V.1. Método del Margen Bruto

Es el método más difundido en el país como indicador de resultado de las actividades agropecuarias.

“El Margen Bruto de una actividad es el valor de la producción menos los costos directos que le son atribuibles. Para los cultivos agrícolas, los costos directos consisten en fundamentalmente semillas, fertilizantes, plaguicidas, herbicidas, labores, gastos de cosecha, comercialización y mano de obra contratada específicamente para esa actividad. Para los costos ganaderos, los costos directos son básicamente el ganado, los forrajes- incluye el forraje comprado, los verdeos sembrados o las pasturas implantadas-, concentrados, gastos veterinarios y mano de obra específica (arreas, etc)...”²⁰.

Sin embargo, el contenido de los costos directos o mejor dicho, el contenido de los costos que se van a incluir para la determinación del Margen Bruto no adopta un criterio unilateral si bien es similar. La mayor discrepancia surge en cuanto a la incorporación de los intereses como costo del capital circulante por los gastos de implantación, conservación y protección, por un período de alrededor de seis meses para el caso de los cultivos de cereales por ejemplo²¹.

²⁰ González, M.C; Pagliettini, L. Los costos agrarios y sus aplicaciones. Buenos Aires, Orientación Gráfica Editora, 2001, p. 36.

²¹ “El margen bruto es la diferencia entre ingresos y costos directos (gastos más amortizaciones más intereses imputados sobre el capital invertido...”. “Los intereses se incluyen a manera de compensación del capital inmovilizado en la actividad, según el criterio usual de cálculo de costos. Corresponde aclarar que no son intereses efectivamente pagados, sino intereses imputados que retribuyen al factor capital, según un costo de oportunidad que fija el empresario... Si bien desde el punto de vista económico es más correcto calcular el margen bruto con intereses incluidos, en la práctica mucha gente prefiere comparar actividades sobre la “sensación de bolsillo”, otorgándole más valor a las comparaciones sin intereses incluidos”. Frank, G;

Lógicamente para el cálculo de cualquier costo agropecuario se hace necesario una dotación determinada de factores de producción (determinada cantidad de tierra, de capital fijo y variable, de mano de obra) para calcular el costo y Margen Bruto de acuerdo a la cantidad producida de acuerdo a los factores de producción insumidos ²².

Para el cálculo del Margen Bruto sólo tenemos en cuenta los factores de producción que están relacionados directamente con la producción de ese bien en particular denominados costos directos. Según este enfoque un costo es directo en función de la relación directa que existe entre la alternativa elegida de producción y los insumos necesarios para su consecución. A modo de ejemplo, la dosis de fertilizante, la semilla, las labores, son directos porque de cambiar la alternativa de producción (por ejemplo, producir trigo en vez de soja), cambiarían también los insumos y los costos en relación a la elección productiva llevada a cabo. Todos los costos que no son resultado de la actividad específica, presentes en cualquier alternativa elegida, son considerados indirectos de la actividad. Por ello, se descartan en el cálculo del Margen Bruto, ya que justamente al no variar entre las distintas alternativas, no implican en principio variación en los márgenes brutos.

Si se incluyeran, harían aumentar en igual forma proporcional todos los márgenes de los distintos planteos productivos, con lo cual no tendría mayor sentido incluirlos.

El Margen Bruto por hectárea se expresa en función del valor ganado o perdido en moneda corriente teniendo en cuenta las cantidades del producto obtenidas, medidas de acuerdo al producto final en: kilogramos de carne, quintales de soja, trigo, maíz, kilogramos de grasa butirosa en el caso de la leche, etc..

“En la actividad agrícola el Margen Bruto por hectárea, elaborado sobre los costos directos atribuibles a una determinada actividad productiva, tiene como objetivo permitir una rápida elección sobre las diversas alternativas de la actividad que presenta una empresa agrícola. Esto es así ya que los restantes costos que no se incluyen, en su mayoría fijos, permanecen como una constante, independientemente de la actividad que se realice, y por lo tanto, indirectos a fin de seleccionar las mejores actividades. Se entiende que la actividad de mayor Margen Bruto permitirá una mejor cobertura de dichos gastos y depreciaciones fijos, ya que deja más utilidad para cubrir esos costos fijos que en el cálculo del margen, propiamente dicho, no se consideran”.²³

El Margen Bruto, sin embargo no es considerado un indicador de resultado útil para decisiones de gran magnitud como continuar o dejar determinada producción ni tampoco sirve para optar por distintas alternativas de inversión.

Los márgenes publicados por revistas de divulgación agropecuaria los clasifican según el producto, la zona de producción y las cantidades producidas (rendimiento obtenido) de acuerdo a un planteo productivo dado (por ejemplo, en determinados cultivos se estima el margen de diversos planteos técnicos: siembra directa o convencional). También existen análisis que incluyen el Margen Bruto teniendo en cuenta el tipo de tenencia de la tierra. Sin embargo, como anteriormente se menciona, estos márgenes suponen una capacidad de producción dada por el tipo y cantidad de superficie explotada, la mano de obra empleada, determinado equipamiento agrícola y determinado manejo productivo (por ende, una determinada eficiencia) que no se explicita en su totalidad y que puede diferir en gran medida del margen verdadero del productor agropecuario. Por ello, son útiles en tanto sean considerados como indicadores y en la medida que el productor conozca su propio margen

Bustamante, A. El análisis de la gestión en la empresa agropecuaria. D.A.R (Documento de Administración Rural) N° 34. Buenos Aires, CIFA. 2002. p. 9. y p. 11.

²² En general las revistas de divulgación económica agropecuarias, no especifican la explotación tipo (superficie de la explotación, cantidad de empleados, etc) sobre la cual han calculado los márgenes, impidiendo establecer la relación entre el margen de ganancia y los costos indirectos (con una gran porción fija).

²³ González, M.C; Pagliettini, L. Los costos agrarios y sus aplicaciones. Buenos Aires, Orientación Gráfica Editora, 2001, p. 37.

de acuerdo a sus rendimientos, el tipo de suelo de su explotación, su grado de eficiencia en el manejo productivo, la composición de sus costos fijos, etc.

V.1.a. Terminología del método del Margen Bruto

Para el caso de los cultivos, el Margen Bruto expone los resultados expresados en términos de pesos o dólares por hectárea al momento del cálculo, de la siguiente manera:

- Ingreso Bruto: es el valor de las ventas brutas por hectárea, al cual se le deducen los siguientes costos:
- Costos variables directos por ha.: gastos de cosecha y de comercialización
- Costos fijos directos por ha.: incluye los costos de las labores y los costos de los insumos (semillas y agroquímicos). El costo de las labores incluye la mano de obra directa afectada a estas tareas, la amortización de los equipos utilizados e incluso a veces el interés del capital propio invertido.

Del Ingreso Bruto, deducidos los costos mencionados, se arriba al Margen Bruto por ha. de acuerdo al rendimiento de un producto obtenido-estimado que determina el nivel de producción en unidades físicas por ha. sean estas quintales de maíz, kilos de carne, etc. En la actualidad, debido a la modalidad de pago de los gastos de comercialización (constituyen en general un porcentaje sobre volúmenes vendidos o precios de producto vendidos), estos se exponen deducidos en primer lugar del Ingreso Bruto, llamándose a esta diferencia, Ingreso Neto (aquí “ingreso” se corresponde con la acepción financiera antes que económica). Luego, se exponen todos los costos de producción.

Para la ganadería bovina (ya sea cría, invernada) o bien tambo, además se deducen del Ingreso Bruto la compra de “insumos” (toros o vaquillonas de reposición para el tambo). En este caso, los costos directos fijos incluyen otros conceptos como: mano de obra directa, gastos de sanidad, renovación y mantenimiento de pasturas, verdeos, silo de maíz, rollos y suplementación con maíz, etc.²⁴

V.2 Costo de producción

Otra clasificación de los costos que involucra una metodología no tan difundida y uniforme, a fines comparativos como es la del Margen Bruto, es la determinación de los costos de producción, los cuales se consideran compuestos por:

- Gastos: son el conjunto de erogaciones desembolsadas para el desarrollo de la actividad productiva a través de la adquisición de determinados recursos.
- Amortizaciones o depreciaciones: representa la disminución en el valor de activos de larga duración por desgaste, obsolescencia o uso.
- Intereses: Constituye la remuneración al capital invertido en la explotación (ya sea fundiario, fijo o variable)²⁵. Se consideran como interés los costos implícitos tales como: renta e interés fundiarios por mejoras (desmonte, nivelación, riego y desagüe, caminos), el interés por el capital de la explotación fijo y el interés por el capital de la explotación circulante. Si el interés por el uso del capital ajeno es una erogación real, entonces no integra este rubro, sino que se clasificará en el rubro gastos.

²⁴ En base a la Revista Márgenes agropecuarios, una de las más especializadas en la estimación de costos de los planteos productivos tradicionales agropecuarios en nuestro país.

²⁵ Se explica esta clasificación en el apartado siguiente: Clasificación de los costos en función al capital agrario.

Todos los conceptos que integran los intereses, constituyen la remuneración del capital y también la rentabilidad de la actividad normal. Entonces, la ecuación del Beneficio Neto (BN) de una explotación sería ²⁶:

$B N = IB - (G + D + B n)$ siendo:

I B= Ingreso Bruto

G = Gastos

D = Depreciaciones

B n = Beneficio Normal

B n = Renta fundiaria + Int. Fundiario + Int. Fijo + Int. Circulante

La ecuación del BN se basa en la definición de beneficio económico que sustentan los economistas. Así como existe la tendencia a llamar costo contable al costo explícito, también se llama ingreso contable al ingreso que surge de considerar solamente costos incurridos. El beneficio económico es el que resulta de deducir de los ingresos el llamado costo económico (costos explícitos + costos de oportunidad) ²⁷.

Con respecto a la inclusión de los costos de oportunidad, se considera relevante transcribir la opinión vertida por las Ings. Agrs. Pagliettini y González ²⁸:

“En el costo de producción se deben computar todas las asignaciones que es necesario efectuar para garantizar la continuidad de la producción. En consecuencia, un costo no involucra únicamente los gastos en efectivo que deben efectuarse para lograr el producto total, sino que también incluye otro tipo de imputaciones y retribuciones que necesariamente deben considerarse a efectos de que los factores de producción permanezcan en la empresa; en ese caso se hace referencia concretamente a las depreciaciones y al interés del capital involucrado en la actividad...”

Pero las mismas autoras y amplia bibliografía sustenta que los costos y por ende su estimación es diferente en función del objetivo que se pretende con su información ²⁹.

“Cuando el costo de producción se utiliza para el cálculo de medidas de resultado tales como rentabilidad, ingreso en efectivo, en el mismo se incluyen solamente los costos explícitos, no debiendo considerarse los costos implícitos, por ser estos- justamente- parte del resultado que se busca obtener” ³⁰.

Si la información de costo busca brindar una medida de resultado, entonces la ecuación puede plantearse de la siguiente manera:

Beneficio Bruto = $IB - (G + D)$

Siendo (G +D) costos incurridos o explícitos ³¹

V.2.a. Clasificación de los costos en función del capital agrario

El capital es el que provee los recursos utilizados en la producción y por ello la clasificación de los costos se realiza en función de aquel:

²⁶ Frank, R. Introducción al cálculo de costos agropecuarios. Buenos Aires, El Ateneo 1987, p. 1-8; González, M.C; Pagliettini, L. Los costos agrarios y sus aplicaciones. Buenos Aires, Orientación Gráfica Editora, 2001, p. 41.

²⁷ Truett, L. y Truett D. Economics. St. Paul, Minnesota, West Publishing, 1982, p. 403.

²⁸ González, M.C; Pagliettini, L. Los costos agrarios y sus aplicaciones...p.22.

²⁹ Giménez, C. Gestión y costos. Buenos Aires, Ediciones Macchi, 2001, p.42-43. Se plantea también el costo objetivo o target costing. Capasso, C; Podmoguilnye, M; Smolje, A.; Rodeiro, O. Revista Costos y Gestión. Año 11 N° 43, Marzo 2002, p. 591-599. Argentina. USDA, ERS. Commodity costs and returns estimation handbook. Iowa, 2000. p. 14.

³⁰ González, M.C; Pagliettini, L. Los costos agrarios y sus aplicaciones...p.6.

³¹ Idem p.41.

“El *capital de explotación* abarca todos los bienes muebles por su naturaleza empleados en la producción agropecuaria, y se divide, a su vez en fijo y circulante. El capital de explotación fijo (fijo por su destino, la explotación agropecuaria) comprende: a) el fijo vivo (animales de trabajo, animales de renta, reproductores, animales de aptitud mixta), los semovientes en la terminología jurídica, y b) el fijo inanimado (máquinas, herramientas, útiles de trabajo, rodados, arneses, artefactos y útiles domésticos).

El capital de explotación circulante es móvil por su naturaleza y su destino, y a diferencia de todo el capital visto precedentemente, sólo puede emplearse en un único acto productivo, puesto que se consume totalmente con su uso. Es decir, son los bienes no durables y los servicios.”³²

Esta clasificación permite medir por un lado, la incidencia de los bienes de capital en el costo de producción agrícola, y por el otro, la incidencia de los costos originados en el capital circulante. Si bien este trabajo no se explaya en este aspecto, resultan fundamentales los criterios de valuación del capital ya que se buscará relacionar los ingresos obtenidos de acuerdo a los capitales invertidos.

VI Conclusiones

Luego de los enfoques expuestos y con el propósito de que este trabajo sirva para redefinir conceptos, métodos y terminología para lograr una mejor adecuación a un objeto de estudio particular y peculiar -los costos agropecuarios- se ha arribado a las siguientes conclusiones que deben ser consideradas para el tratamiento interdisciplinario que requiere la temática.

VI.1 Terminología de costos

La utilización de los términos en función de las diferenciaciones que hace la disciplina contable debería evitarse si se trabaja en forma “interdisciplinaria”, siendo que su uso está demasiado sujeto a la técnica contable. Además estas acepciones de costo y gasto se originaron en una contexto particular donde los costos más importantes en términos de peso económico eran los costos de producción industrial; pero en la actualidad los costos de comercialización (marketing, publicidad, etc.) y otros (investigación, desarrollo) son tan relevantes como los costos de producción³³. Resulta de mayor utilidad y claridad remitir al término Gasto como un concepto general y al Costo como un concepto particular de aquel, como lo hace la Economía a nivel micro. Si bien el Gasto implica en la mayoría de los casos una erogación de fondos (es el significado que le da la Economía y es la acepción más común del término), también puede no implicarlo, como por ejemplo en el caso de las depreciaciones, los gastos o cargos diferidos en el tiempo (afectan a más de un ciclo productivo pero son intangibles) o los costos de oportunidad.

Bajo esta concepción del término, un Gasto puede integrar o no el Costo de un producto, función o actividad, siempre claro está, implique un sacrificio económico.

Es válido aclarar que Costos son los necesarios como innecesarios, originados en Gastos ordinarios o extraordinarios, respectivamente y esto no quita que a fines de la gestión administrativa sean diferenciados y separados.

³² Frank, R. Introducción al cálculo de costos agropecuarios... p. 4-5.

³³ “...perdió importancia la división entre costo de producción y de comercialización a efectos decisivos, distinción que hoy simplemente guarda interés para fines contables”. Lavolpe, A; Smolje, A. “Un aporte clarificador a la polémica “Método Tradicional vs. ABC””. UCA. Boletín de lecturas sociales y económicas. Año 3 N°10, Abril 1996, p. 21-26. Argentina. in IV Congreso Internacional de Costos, UNICAMP- CAMPINAS, S.P., Brasil.

Cuando se pasó revista a los distintos métodos de estimación de costos unitarios, se vio que ciertos gastos no son considerados para integrar el costo del producto. Por ejemplo, el método variable consideraba a los gastos fijos como gastos del período y no los incluía en el costo del producto. En este caso, y con el único fin de poseer una mejor comprensión de las metodologías, resulta adecuado denominar Costo a los Gastos involucrados en el producto y Gasto a los que se dejan de lado. Para la metodología tradicional, entonces, los Gastos fijos al incluirse en el Costo del producto, deberán llamarse Costos fijos.

Consideramos que el uso del término “pérdida” no dificulta la comprensión entre disciplinas ya que todas lo conceptualizan de igual forma: costos innecesarios involuntarios originados en hechos imprevistos (siniestros, robos, inundaciones, temporales) ó debido a un accionar ineficiente.

VI.2 Contenido del costo

Si bien para la disciplina contable el debate acerca de la inclusión de los costos de oportunidad se ha cerrado, se considera que la aplicación del cálculo de estos costos en el sector agropecuario permite entender la continuidad de una explotación en determinada actividad o la fuga hacia otras y explicar ciertos fenómenos de la producción primaria a nivel agregado, como es el caso de la “sojización” en la agricultura de nuestro país. Además, merecen un tratamiento particular los costos de oportunidad relacionados con el factor trabajo. A diferencia del costo de oportunidad del capital, donde la rentabilidad es **posible**, el empleo de mano de obra familiar impaga en el campo implica un costo físico **real** no remunerado y a sabiendas de que los recursos no son gratuitos, este costo implícito debería explicitarse a través de un “jornal equivalente”. El caso antagónico a nivel contable se manifiesta en bienes recibidos a título gratuito (donación, legado), donde si bien no hay costo real alguno, se considera por la teoría económica que estos poseen un valor de mercado y ese es su valor de ingreso al patrimonio.

En el sector agropecuario, donde gran parte de las explotaciones son familiares es fundamental el concepto de “ente”, ya que es necesario separar los gastos de este de los del propietario (que debe ser considerado como un tercero, ajeno al ente). Es frecuente que debido a una mala gestión administrativa y a una inadecuada clasificación de las cuentas contables, gastos personales (como por ejemplo el combustible), sean cargados a la explotación. Como contrapartida, gastos que implican costos no son visualizados como tales, como por ejemplo, el autoconsumo y vivienda brindada a los trabajadores.

Además, en función de la pluriactividad que se manifiesta en el campo, es necesario distinguir entre ingresos originados por la actividad principal del ente (prediales), de ingresos extraprediales que hacen al sujeto y no al ente.

VI.3 Modelos de costeo: el caso agropecuario

Debido a que el Margen Bruto es el método de mayor difusión en el sector, se lo analiza de acuerdo a los modelos de costeo tradicionales.

VI.3.a. El Margen Bruto

VI.3.a.1.Aspecto temporal

El tratamiento de los costos agropecuarios a través del Margen Bruto se utiliza como un modelo ex - post (histórico) pero también ex -ante o predeterminado- estimativo.

Los modelos predeterminados deben involucrar una serie de factores particulares del sector. Existen condiciones naturales como el clima y los tipos de suelo que permiten caracterizar regiones ideales, intermedias, aptas o no aptas para determinadas actividades

agropecuarias. Además las distintas técnicas aplicables hacen que el abanico de opciones de costos predeterminados sea muy diverso, por actividad y por región. El INTA y otras organizaciones brindan información de apoyo técnico al productor de acuerdo a rendimientos estimados por región, por producto y a determinadas técnicas, siendo estos indicadores lo más cercano a un costo estándar. La idea de eficiencia está fuertemente instalada en el sector donde es obvio el objetivo de aprovechar al máximo los recursos. Si bien la eficiencia es más difícil de visualizar en una máquina industrial, no ocurre lo mismo con el recurso tierra. Sólo en algunos casos se confunde el objetivo de eficacia (mayor producción) con el de eficiencia (mayor producción al menor costo). Modelos de producción sustentable deberían ser el parámetro para el costo de producción estándar, existiendo en la actualidad algunos de ellos para ciertos productos tales como la yerba mate ³⁴.

Los costos predeterminados estimados son útiles como indicadores, se basan en promedios históricos de rindes por región, según diferentes planteos técnicos pero no miden eficiencia. El agro, como cualquier otro sector, debe tender a estimar costos estándar uniformes en cuanto a su confección y contenido, para que puedan ser comparables entre productos y regiones, lo cual también implica promover prácticas y sistemas productivos en detrimento de otros.

VI. 3.b Aspecto de contenido del costo unitario

VI.3.b.1 Método del costeo variable

El Margen Bruto constituye una simplificación-deformación del método del costeo variable que, como bien sabemos tiene su origen en la Economía.

Conviene en principio hacer referencia a la clasificación que plantea el método en función de la clasificación de costos directos e indirectos. Contablemente, en función de la asignación o forma de aplicación a la unidad de costeo, la actividad de producción elegida es en el método de Margen Bruto, su unidad de costeo, siendo directos todos los gastos relacionados con ella. Al ser la unidad de análisis tan extensa y abarcativa, ya que ni siquiera es el producto, sino la actividad en toda su amplitud³⁵, cualquier costo es directo con respecto a ella. Eso sí, se descartan los costos indirectos, costos que, según el Margen Bruto, estarán si la actividad elegida fuese esa u otra distinta (gastos generales, gastos de administración, mano de obra indirecta, etc). En definitiva, estos costos no son indirectos sino que también son directos para otras actividades si la unidad de costeo es la actividad.

Especialistas en el tema nos comentan que es muy común en el sector asimilar un costo variable como directo y un costo fijo como indirecto ³⁶. Si bien en la realidad existe una tendencia a que los costos indirectos posean un gran componente fijo y los directos sean variables (como la materia prima y mano de obra directa), la confusión está en considerar a la actividad y no al producto como unidad de costeo. La gran mayoría de los conceptos involucrados en el Margen Bruto como costos directos son de hecho variables y directos con respecto a la unidad de producción, sea esta el quintal, el kilo de carne o el litro de leche.

³⁴ http://www.inta.gov.ar/cerroazul/investiga/yerba_mate/cos_ym_170303.htm

³⁵ Cabe aclarar que esta definición de actividad a nivel global, no es análoga con la definición esgrimida por el ABC, el cual apunta a reducir las actividades de un ente a su máxima expresión. "Se puede definir actividad como un conjunto de tareas coordinadas y combinadas cuyo fin es agregar valor a un objeto mediante la aplicación de recursos durante la ejecución de sus procesos". Capasso, Carmelo M.; Granda, Fernando E.; Smolje, Alejandro R. "Los métodos tradicionales + ABC : una propuesta superadora"...

³⁶ Opiniones vertidas por Rodolfo G. Frank, referente en el país de costos agropecuarios y en especial costos de maquinaria agrícola. De la traducción de la lengua anglosajona viene el error de considerar a costos directos como variables y a los indirectos como fijos. Notemos como el método de costeo variable también se suele llamar directo. Entrevista año 2003.

Pero algunos conceptos indirectos se mezclan con ellos, por ejemplo en el caso del costo de las labores, donde se incluyen gastos de reparación y mantenimiento, gastos del campamento (por la cosecha), amortizaciones (cuando su cálculo es lineal). Otro aspecto que contribuye a trasladar conceptos y aplicarlos equivocadamente en el sector, es la unidad de costeo uniforme aplicada: la hectárea. Los costos de cualquier producción se miden en pesos ó dólares equivalentes por ha. Debido a que el factor tierra por una cuestión racional no admite capacidad ociosa, los costos que en teoría son variables con respecto al nivel de producción (si siembro más semillas, sin duda obtendré más quintales) en la práctica se convierten en costos fijos y directos del producto y de la actividad. Ya que, independientemente del volumen de producción obtenido, aunque la producción fracasara y no se obtuviera ni un quintal de soja, por ejemplo, estos costos permanecerán fijos, es decir se habrán efectuado independientemente del volumen de producción obtenido. Este aspecto marca una diferencia sustancial con la producción industrial en la cual los costos fijos son atípicamente directos. Además es útil mencionar que la fijeza de los costos por hectárea es relativa en función de la densidad sembrada por hectárea, dependiendo de la calidad de las semillas, sus precios; aspectos a considerar en el tratamiento de costos estándares físicos y monetarios.

Por las características particulares de la producción agropecuaria, el nivel de producción real es conocido al final del ciclo productivo, por lo tanto, los costos no pueden acumularse y asignarse por producto ya que esta unidad de costeo es incierta y está sujeta a factores o insumos no cuantificables como el clima, inundaciones, plagas, etc. Este aspecto justifica que los costos indefectiblemente se acumulen por ha. Pero utilizar esta unidad de referencia no implica costear la actividad, sino que debe entenderse como una unidad intermedia que luego nos permite acceder al costo del producto ³⁷. Una vez culminado el ciclo productivo, para el cálculo del costo real, al conocer las unidades obtenidas por ha. y teniendo agrupados los costos por esta misma unidad de costeo, puedo acceder al costo unitario del producto. Igualmente se considera que los costos deben considerarse como fijos o variables de acuerdo a la unidad de producto final, pese a utilizar una unidad intermedia (ha.).

Definidos los costos indirectos en el Margen Bruto, como costos que poseerán todas las actividades, incluida la elegida, ello permite establecer una analogía de dichos costos con los gastos de estructura o fijos contemplados en el método de costeo variable. Estos costos son excluidos del análisis del Margen Bruto debido a que se parte del supuesto de que para cada actividad homogénea estos gastos serán similares en cuanto a monto y por lo tanto la actividad que reporte mayor Margen Bruto, será la más rentable. No contemplar los Gastos fijos es simplificar el método de la Contribución Marginal y desconocer la importancia que el este atribuye a la absorción de los costos fijos. Además los costos fijos, aunque pertenezcan a una misma actividad, pueden diferir en monto en función de las dimensiones de la explotación y de acuerdo a la utilización de los recursos de capital fijo. En actividades agropecuarias heterogéneas: ganadería y agricultura, donde los Gastos de estructura son diferentes, es primordial su inclusión para la toma de decisiones adecuada.

Un argumento que justifique desde lo teórico la no inclusión de los costos fijos es el enfoque económico, de donde surge el método de costeo variable. Fundamenta que en el corto plazo, los costos a los que el ente debe hacer frente son variables, siendo que la empresa puede continuar en funcionamiento pese a no absorber la totalidad de los costos fijos. En el largo plazo, en cambio, todos los costos son variables y se deben cubrir todos los costos. Se desmerece este tipo de análisis desde lo práctico, ya que lo que debe proveer un sistema de

³⁷ Osorio, Oscar. "Los costos y las decisiones en la actividad agrícola". Revista Costos y Gestión. Año 9 N° 33, Septiembre 1999, p. 41-72. Argentina. in XVIII Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos. Posadas, Misiones, 1995.

costos es información que nos permita conocer si nuestra actividad será viable en el tiempo y que tenga en cuenta otras alternativas de producción más rentables (costos de oportunidad).

VI.b.2 Método del costeo por absorción

Este método ha sido el recomendado a los profesionales contables para realizar la información de costos en empresas agropecuarias ³⁸ siendo el que rige en Argentina de manera genérica cualquiera sea el sector donde se desempeñen. Sin embargo es necesario realizar algunas consideraciones. De la aplicación de este método no se podrán determinar precios de venta en función del costo de producción (ventaja de este método de costeo). En la mayoría de los casos, los precios de venta son determinados por el mercado e incluso gran parte de los cultivos importantes son commodities. El sesgo entre niveles de producción real e ideal si bien es medible, no puede ser controlado ya que este se debe en gran parte a factores imprevistos, que pesan aún más que la eficiencia.

VI.b.3 Método del costeo ABC

No hay hasta el momento un modelo de aplicación de este método en el agro, pero debido a la gran cantidad de actividades paralelas que producen bienes intermedios y que constituyen insumos para la actividad principal, por ejemplo, la ganadería ya sea para la producción de leche o carne (forrajes, verdeos); este método ABC es factible de aplicarse mostrando sus bondades en el sector y pudiendo ser potenciado a través de costos predeterminados estándar para medir eficiencia.

VI.6.Costo de producción

Así como en la producción industrial el costo se equipara con la fórmula: materia prima + mano de obra directa + costos indirectos de producción; en la producción primaria, el costo se equipara a la fórmula: Costo = Gastos + Amortizaciones + Intereses. Así se entiende que las amortizaciones constituyen gastos, ya que estas se originaron en la adquisición de activos de larga duración, por lo tanto si bien en el período en que se determinan pueden no generar una erogación, responden a la conceptualización genérica que se ha definido para el término. La fórmula mencionada impide clasificar la información de costos útil para la toma de decisiones, aún cruzándola con la relación costos- capital establecida en el agro. Los datos que se pierden son los relacionados con el capital circulante aquí denominados gastos. Debería promoverse una clasificación para dichos los mismos.

Uno de los grandes aportes que hace el tratamiento de los costos agropecuarios es relacionar los costos de producción con los capitales, que son los que proveen los recursos además del factor trabajo. Este aspecto se ha descuidado a nivel contable donde tradicionalmente se prestó mayor atención a la utilidad neta de acuerdo a las ventas y no de acuerdo al capital invertido, no habiendo pautas para la clasificación y prorrateo de los costos en función de él. El costo agropecuario a su vez, adolece de procesar la información de costos por explotación de acuerdo al sistema productivo de aquella evitando así conocer cuál producto final (en el caso de haber más de uno) es más rentable. Sería enriquecedor en planteos productivos mixtos utilizar los desarrollos de la disciplina de costos, y relacionar

³⁸ CPCECF (Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal). Informe N°5 de la Comisión de Actuación Profesional en empresas agropecuarias. Informe N°4 de la Comisión de Estudios de Costo. Lineamientos para la elaboración de información sobre costos en la empresa agropecuaria. Buenos Aires, julio de 2000.

capitales con unidades de producto, para así medir la rentabilidad por producto y por sistema productivo dentro de una explotación. Los enfoques agropecuarios están orientados a medir la rentabilidad de la explotación sin considerar que es más útil a fines decisorios abrir la información por producto de acuerdo a los recursos que utilizan.

Bibliografía

- *USDA, ERS. Commodity costs and returns estimation handbook. Iowa, 2000.
- *CPCECF (Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal). Informe N°5 de la Comisión de Actuación Profesional en empresas agropecuarias. Informe N°4 de la Comisión de Estudios de Costo. Lineamientos para la elaboración de información sobre costos en la empresa agropecuaria. Buenos Aires, julio de 2000.
- *Frank, R. Introducción al cálculo de costos agropecuarios. Buenos Aires. El Ateneo, 1987.
- *González, M.C; Pagliettini, L. Los costos agrarios y sus aplicaciones. Buenos Aires, Orientación Gráfica Editora, 2001.
- *Giménez, C. Gestión y costos. Buenos Aires, Ediciones Macchi, 2001.
- *Frank, G; Bustamante, A. El análisis de la gestión en la empresa agropecuaria. D.A.R (Documento de Administración Rural) N° 34. Buenos Aires, CIFA, 2002.
- *Lavolpe, A; Capasso, C.; Smolje, R. La gestión presupuestaria. Buenos Aires, Ediciones Macchi, 2000.
- *Scott, R; Nigro, N. Principles of Economics. USA, Macmillan Publishing Co., 1982.
- *Osorio, Oscar. La capacidad de producción y los costos. Buenos Aires, Ediciones Macchi, 1992.
- *Cartier, Enrique. "Apuntes para un replanteo de la teoría de los costos fijos". XXV Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos. Buenos Aires, Octubre de 2002.
- *La Contabilidad de Gestión en Latinoamérica. Ediciones AIC-AECA. Coordinador: Jesús Lizcano Alvarez, 1996.
- *Lavolpe, A; Smolje, A."Un aporte clarificador a la polémica "Método Tradicional vs. ABC" ". UCA. Boletín de lecturas sociales y económicas. Año 3, N°10, abril 1996. Argentina.
- *Truett, L. y Truett D. Economics. St. Paul, Minnesota, West Publishing, 1982.
- *Capasso, Carmelo M.; Granda, Fernando E.; Smolje, Alejandro R. "Los métodos tradicionales + ABC : una propuesta superadora". Revista Universo Económico. año 4, N° 18, julio de 1994. Argentina.
- *Revista Márgenes Agropecuarios. Argentina, varios números.
- *Backer, M; Jacobsen, L. Contabilidad de costos. Un enfoque administrativo y de gerencia. USA, McGraw-Hill, Inc. ,1967.
- *Kaplan, R; Cooper, R. Coste y efecto. Buenos Aires, Editorial Gestión, 2000.