

COSTOS Y TOMA DE DECISIONES EN EL SECTOR AGROPECUARIO.

FERRO MORENO, Santiago y PATURLANNE, Jorge Luis.⁵

Resumen: El presente trabajo analiza y compara el uso y cálculo de dos indicadores para la toma de decisiones en el sector agropecuario: el margen bruto (MB) y el margen de contribución (MC). Analizando las particularidades de cada uno y sus aplicaciones, el MB presenta algunas inconsistencias que metodológicamente son superadas por el MC. Con los mismos datos y el mismo esfuerzo de cálculo, el MC permite obtener indicadores de gestión más potentes que el MB. Queda un campo pendiente por avanzar en materia de gestión de costos agropecuarios.

Palabras clave: Gestión de empresas agropecuarias, Contribución Marginal, Margen Bruto, Indicadores de resultado.

Introducción: Las empresas agropecuarias (EAPs) necesitan mejorar el conocimiento vinculado a las herramientas de gestión para mejorar su desempeño (Durán y Scoponi, 2009; Ghida Daza *et al.*, 2009). En este sentido, los criterios de análisis económico y financiero de este tipo de empresas son importantes (Ghida Daza *et al.*, 2009).

Gran parte de las EAPs actúan como *agentes precio aceptantes* de las cadenas donde participan, por lo tanto las variables controlables para mejorar el desempeño son los costos y la productividad de algunos factores (Pena

de la Daga y Berger, 2013, Durán y Scoponi, 2009).

En términos generales se puede definir costo como todo sacrificio económico necesario para la obtención de un objetivo (Bottaro *et al.*, 2004; Durán y Scoponi, 2009).

A partir de la década del 70', especialistas de la Administración Rural han desarrollado un modelo de costeo particular, basado principalmente en los aportes señeros de del Ing. Agr. Frank Guillermo. En la actualidad estos aportes son los que se vienen enseñando en las carreras universitarias vinculadas al agro; cuestión que se contrapone con los ejes temáticos propuestos y desarrollados en la vertiente de los costos para la administración.

El objetivo del presente trabajo es analizar y comparar el cálculo y utilización de los indicadores margen bruto y margen de contribución en el sector agropecuario.

Desarrollo temático:

Costeo agronómico: El Margen Bruto (MB) es la metodología más difundida en el agro argentino (Ghida Daza *et al.*, 2009). Surge de la diferencia entre el ingreso total y los costos directos totales, se trata de un tipo de análisis denominado parcial, donde se analizan las actividades de forma independiente (Pagliettini y González, 2013; Pena de la Daga y Berger, 2013).

El MB representa una medida de resultado económico que puede ser utilizado a niveles micro (empresa) y meso (regiones o sectores); permite estimar el beneficio a corto plazo, suponiendo que no existirán cambios en la estructura productiva (Ghida Daza *et al.*, 2009). En este contexto, los costos directos son los que difieren según las actividades (Pagliettini y González, 2013; Pena de la Daga y Berger, 2013). Se entiende que la actividad de mayor MB permitirá una

⁵ Cátedra de Costos para la Administración. Licenciatura en Administración de Negocios Agropecuarios. Facultad de Agronomía. Universidad Nacional de La Pampa. Contacto: sferromoreno@agro.unlpam.edu.ar; jpaturlanne@agro.unlpam.edu.ar

mejor cobertura de los “costos fijos” (Paglietini y González, 2013).

El MB constituye una simplificación del método del costeo variable (Villanova y Justos, 2003).

Los estudios del sector primario tienen un enfoque *agronómico* que sienta sus bases en la contabilidad industrial (Cartier, 2014). Al ser un método de análisis parcial, es posible que las actividades muestren resultados positivos, pero que la empresa globalmente muestre un desempeño negativo (Ghida Daza *et al.*, 2009).

En algunos manuales orientados a la Administración Agropecuaria plantean que los costos directos son variables y los costos indirectos en el corto plazo son fijos, y variables en el largo plazo⁶ (Paglietini y González, 2013; Pena de Ladaga y Berger, 2013). Se suele justificar el descarte de los indirectos afirmando que harían disminuir en igual proporción todos los márgenes (Paglietini y González, 2013). Esto no se condice con la realidad, y es causal de confusión en la práctica, lo que distorsiona el método, los resultados y la toma de decisiones (Villanova y Justos, 2003; Durán y Scoponi, 2009). La mirada agronómica de la contabilidad industrial da por sentado que todos los costos directos son variables, y todos los indirectos son de estructura; cuestión que no se corresponde con la realidad del sector agropecuario⁷.

⁶ Esta afirmación proviene del enfoque microeconómico, que difiere de la mirada desde los costos para la administración. Los costos fijos pueden seguir siendo fijos independientemente del lapso temporal, según Yardín (2003), es una cuestión de volumen más que de tiempo.

⁷ En un proceso industrial se puede afirmar que todo material directo es un costo variable, pues se tiene la certeza relativa que formará parte de una determinada producción. En el sector agropecuario esto no ocurre, no suelen existir relaciones técnicas certeras.

Otro aspecto que contribuye a distorsionar su uso y resultados es la definición de la unidad de costeo. Según tomemos como objeto la hectárea o la producción, la clasificación de directo/indirecto cambia. Muchos de los costos que en teoría son variables con respecto al nivel de producción, en la práctica son fijos y directos a la actividad (por ejemplo: cantidad de fertilizantes, herbicidas, insecticidas, entre otros materiales directos). Independientemente del nivel de producción obtenido, estos costos permanecerán fijos, pues no guardan una relación con el nivel de producción (producto).

El método del MB si bien permite una estimación rápida y simple de un posible resultado de la actividad, no es considerado un indicador de resultado útil para decisiones de gran magnitud (Villanova y Justos, 2003).

Costeo marginal: El método de costeo marginal o variable centra sus fundamentos en la relación entre el costo, el volumen y la utilidad (Vázquez, 2000), sus postulados más importantes son (Yardín, 2003): a) los costos fijos no sufren alteraciones frente a las modificaciones que experimente el nivel de actividad; b) los costos fijos no forman parte del costo de la unidad de producto; c) los costos fijos forman parte del costo del sector que se identifique como causa de tales costos; d) los costos fijos indirectos no se distribuyen entre estos sectores.

Dentro de este modelo, uno de los indicadores utilizados es la Contribución Marginal unitaria (CMgu), diferencia entre el precio y el costo variable unitario (Bottaro *et al.*, 2004; Durán y Scoponi, 2009). El indicador muestra el monto residual que queda del ingreso para afrontar los costos fijos y obtener utilidades. Según Durán y Scoponi (2009), si se analizan situaciones puntuales y coyunturales de corto plazo, este método

debería ser el más apropiado para el sector agropecuario.

Con la CMgu se puede calcular el Margen de Contribución (MC), que es igual a la división entre la CMgu y el precio. Es la proporción del precio que quedará para afrontar los costos fijos y posteriormente obtener utilidades (Bottaro *et al.*, 2004; Durán y Scoponi, 2009). A partir de su cálculo se puede analizar el punto de equilibrio (PE), concepto que permite estimar el nivel de actividad mínimo requerido para cubrir los costos totales (Vázquez, 2000). Este puede ser expresado en cantidades (volumen de producción, hectáreas, horas, entre otras) o valores monetarios, considerando el monto de facturación en dinero. Debe considerarse que el MC no constituye en sí un elemento de decisión, es de orientación, los objetos de costo pueden tener contribución marginal positiva, pero arrojar pérdida neta (Vázquez, 2000).

Reflexiones finales: Si analizamos los datos necesarios para calcular el MB y el MC podemos afirmar dos cosas: a) los datos utilizados son los mismos, solo están clasificados, agrupados y calculados de maneras diferentes; b) para el cálculo del MB se debe suponer el precio y la cantidad de producto a obtener, y para el MC sólo el precio.

Al confirmar lógicamente que no todos los costos directos son variables, si no que varios de éstos son fijos de operación, podemos afirmar que el MB incorpora a estos últimos como costos medios (suponiendo una cantidad de producto a obtener, que no se conoce y tiene una dependencia importante de variables exógenas), cuestión que resulta ser un error, pues no existe relación de causalidad entre el costo y el objeto de costo.

Para mejorar la clasificación, un indicio puede ser la unidad de medida del

costo. A nivel general, en el sector agropecuario, los costos variables por naturaleza tienen unidad de medida \$/unidad de objeto, los costos fijos de operación \$/hectárea, y los fijos de estructura \$/unidad de tiempo. Llevar los costos fijos a medios (\$/unidad de producto) implica forzar el dato, cuestión que precisamente se puede realizar *ex post* pero nunca *ex ante*.

El MC no lleva los costos fijos al producto, los incorpora en el cálculo del PE para obtener un rendimiento de indiferencia o mínimo para cubrir los costos totales (CT). Permite realizar aproximaciones económicas sin la necesidad de suponer la cantidad producida, cuestión relevante a considerar si se toma en cuenta la complejidad que implica suponer rendimientos *ex ante*⁸ en el sector agropecuario. Con la estimación del precio basta para obtener indicadores de gestión que relacionan y dan información sobre la relación costo-volumen-utilidad.

Si bien ambos indicadores son utilizados para la toma de decisiones, con los mismos datos y el mismo esfuerzo de cálculo, el MC permite obtener indicadores de gestión más potentes que el MB. Si a esto le sumamos el error conceptual de clasificación y posterior asignación de costos fijos, es atinado afirmar que el costeo agronómico debería ser revisado como instrumento para la toma de decisiones.

Bibliografía citada:

- Bottaro, O.; Rodríguez Jauregui, H. & A. Yardín. 2004. El comportamiento de los costos y la gestión de la empresa. Editorial La Ley.
- Durán, R. & L. Scoponi. 2009. El Gerenciamiento Agropecuario en el Siglo

⁸ Por riesgos climáticos, de mercado y políticos.

XXI. Hacia un enfoque sistémico y sustentable. Segunda edición. Editorial Buyatti, Buenos Aires. 544 p.

Cartier, E. 2002. Apuntes para un replanteo de la teoría de los costos fijos. XXV Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos. Buenos Aires.

Frank, R. 1995. Introducción al cálculo de los costos agropecuarios. Editorial El Ateneo. Sexta Edición. Buenos Aires.

Ghida Daza, C.; Alvarado, P.; Castignani, H.; Caviglia, J., D'Angelo, M.; Engler, P.; Giorgetti, M.; Iorio, C. & C. Sánchez. 2009. Indicadores económicos para la gestión de empresas agropecuarias. Bases metodológicas. Estudios socioeconómicos de la sustentabilidad de los sistemas de producción y recursos naturales N° 11. ISSN: 1851-6955. Ediciones INTA. 44 p.

Paglietini, L. & M. González. 2013. Los costos agrarios y sus aplicaciones. Primera edición ampliada y actualizada. Editorial Facultad de Agronomía. FA-UBA.

Pena de Ladaga, S. & A. Berger. 2013. Administración de la empresa agropecuaria. Conceptos y criterios para el planeamiento. Editorial Facultad de Agronomía. FA-UBA.

Yardin, A. 2003. Compatibilización del ABC con el costeo variable. XXVI Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos. La Plata.

Villanova, I. & A. Justo. 2003. El tratamiento de los costos según las disciplinas intervinientes: el caso de los costos agropecuarios. Documento de trabajo N° 27. Instituto Nacional de Tecnología Agropecuaria. 22 p.

Vázquez, J. 2000. Costos. Editorial Aguilar, Segunda edición, sexta reimpresión. Buenos Aires.