

LA EXPLOTACION GANADERA DESDE LA TEORIA DE SISTEMAS. IMPLICACIONES PARA EL ANALISIS DE COSTES".

Comunicación presentada al II Congreso Internacional de Contabilidad de Costes.

Tema: Los Costes Agrícolas y Ganaderos.

JOSE ANTONIO PEREZ MENDEZ.

Departamento de Administración de Empresas y Contabilidad.

UNIVERSIDAD DE OVIEDO.

Principado de Asturias.

ESPAÑA.

▷ EXPLORACION GANADERA DESDE LA TEORIA DE SISTEMAS. IMPLICACIONES PARA EL ANALISIS DE COSTES.

1. INTRODUCCION.

2. EL SISTEMA FAMILIA-EXPLORACION.

3. INTERCONEXIONES ENTRE EL PATRIMONIO AFECTO A LA GANADERIA Y EL AJENO A LA MISMA.

3.1. INTRODUCCION.

3.2. ALGUNOS CASOS PARTICULARES.

4. EL SISTEMA EXPLORACION GANADERA. ACTIVIDADES AGRICOLAS Y GANADERAS.

5. CONCLUSIONES.

LA EXPLOTACION GANADERA DESDE LA TEORIA DE SISTEMAS. IMPLICACIONES PARA EL ANALISIS DE COSTES".

Comunicación presentada al II Congreso Internacional de Contabilidad de Costes.

Tema: Los Costes Agrícolas y Ganaderos.

JOSE ANTONIO PEREZ MENDEZ.

Departamento de Administración de Empresas y Contabilidad.

UNIVERSIDAD DE OVIEDO.

Principado de Asturias.

ESPAÑA.

# LA EXPLOTACION GANADERA DESDE LA TEORIA DE SISTEMAS. IMPLICACIONES PARA EL ANALISIS DE COSTES.

## 1. INTRODUCCION.

En este trabajo nos ocuparemos de algunos aspectos del análisis de costes relacionados con la Teoría de Sistemas, referidos a las ganaderías del Principado de Asturias. El sector agrario asturiano se encuentra altamente especializado en la producción ganadera, destacando en la misma la producción de leche. En 1.988 la producción final ganadera suponía el 80,33% de la producción final agraria, (Consejería de Agricultura y Pesca del Principado de Asturias, 1.988). Las explotaciones ganaderas asturianas se caracterizan por su relativa pequeña dimensión, y por ser unifamiliares en la mayoría de los casos. La aplicación contable en estas unidades económicas ha brillado siempre por su ausencia, aunque últimamente las más dinámicas se muestran favorables a la misma. Esta se hace todavía más precisa si cabe, si tenemos en cuenta el contexto de integración europea al que estamos incorporados. Son necesarios instrumentos contables y de otro tipo, que posibiliten una adecuada gestión de nuestras ganaderías.

Así pues, a grandes rasgos, la explotación objeto de estudio es de pequeño tamaño, está regida por una familia, y su actividad principal es la producción de leche, para lo

cual su cultivan forrajes que se reemplazan en el propio proceso productivo.

Entre las muchas definiciones que se han dado de sistema, Ortigueira Bouzada (1.987, pág. 45) se muestra partidario de concebirlo como "un conjunto de elementos en interacción dinámica, organizados y orientados hacia el logro de uno o varios objetivos". Efectivamente, partiendo de esta idea, podemos considerar la unidad familia-explotación como un sistema, le *Système Famille-Exploitation* (INRA, 1.988, pág. 7). Identificamos en el mismo dos subsistemas:

- 1- La unidad familiar, como unidad de consumo.
- 2- La explotación, como unidad de producción.

A su vez en la ganadería, señalamos dos subsistemas:

A- El agrícola, productor de forrajes para las vacas.

B- El ganadero, relativo estrictamente al manejo del rebaño lechero.

El objetivo de esta comunicación reside en advertir y poner de relieve algunas implicaciones interesantes que, para el análisis de costes en la ganadería, se desprenden de su consideración sistémica.

## 2. EL SISTEMA FAMILIA-EXPLORACION.

La unidad familia-explotación, se considera como un sistema constituido por dos grandes subsistemas, uno, la unidad de consumo, y dos, la explotación o actividad agraria. La unidad de consumo hace referencia a todas aquellas actividades relacionadas con el consumo y las inversiones estrictamente familiares, al margen de las tareas productivas. La explotación es la fuente generadora de rentas, que persigue la consecución de mejores niveles de vida y de bienestar para sus propietarios. En el seno de la familia ganadera puede darse también la existencia de otras fuentes de renta, como el trabajo por cuenta ajena de algún miembro de la misma, o el desempeño de cualquier otra actividad empresarial o profesional, etc.. En el Cuadro 1. y en la Figura 1. queda plasmada la imagen de la familia ganadera desde la perspectiva sistémica, haciendo abstracción en la última de otros posibles subsistemas generadores de renta.

Cuadro 1.

- Unidad de consumo.
  
- Unidad de producción ganadera.
  - Sub. agrícola.
  - Sub. ganadero.
  
- Otros subsistemas.
  - Trabajo por c/a.
  - Otras actividades.

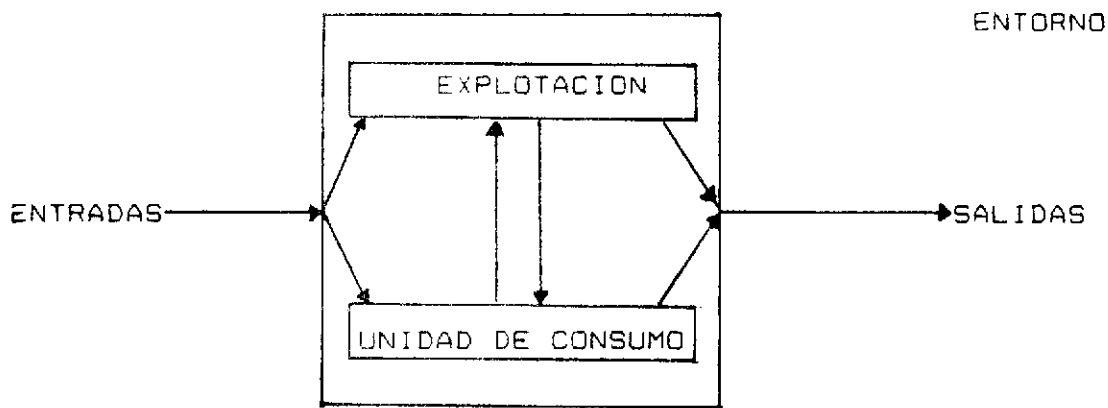


Figura 1.

Centrada nuestra atención en el subsistema explotación observamos dos subsistemas, Figura 2.:

1- El agrícola, de tipo vegetal, cuya misión fundamental es la producción de alimentos para el ganado, siendo por tanto un subsistema netamente suministrador de inputs para el siguiente subsistema.

2- El ganadero, de tipo animal, orientado a la producción de leche, terneros, etc.. Sus outputs forman la mayor parte de las salidas de la explotación lechera.

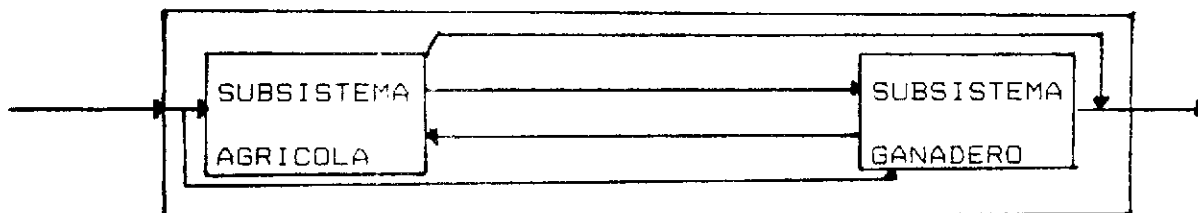


Figura 2. La explotación ganadera.

### 3. INTERCONEXIONES ENTRE EL PATRIMONIO AFECTO A LA GANADERIA Y EL AJENO A LA MISMA.

#### 3.1. INTRODUCCION.

En las empresas individuales, como las explotaciones agrarias, son frecuentes y normales las interconexiones entre el patrimonio afecto a la actividad empresarial (agrícola-ganadera) y el patrimonio ajeno a la misma, ambos propiedad del empresario o de su unidad familiar. Así por ejemplo: el autoconsumo, el uso compartido de determinados activos en tareas empresariales y en otras que no lo son,.... La contabilidad de la empresa, debe versar sobre la actividad propia de la misma, recogiendo entre otras cosas todos los gastos ligados a ella, prescindiendo de los que tienen su origen en operaciones que le son ajenas. Algunos autores como Hopkins y Heady (1.982, págs. 117-124), se preocupan por esta problemática.

#### 3.2. ALGUNOS CASOS PARTICULARES.

Analizamos ahora, sin ánimo de exhaustividad, algunos de los casos que se pueden presentar en el diario acontecer de la ganadería, que atañen a sus costes.

A) Cuando la empresa tiene activado un determinado inmovilizado (un vehículo, una máquina...) que se emplea en



determinadas ocasiones en tareas ajenas a la misma. En condiciones normales se deben registrar todos los gastos originados por tal activo a lo largo del ejercicio (combustibles, reparaciones, amortización, seguros, gastos financieros...). Ahora bien, el importe total de los mismos no debe ser soportado por el resultado empresarial. Al cierre del ejercicio, hemos de calcular la parte de los gastos incurridos que corresponde a los servicios prestados por el activo en cuestión al propietario, siéndole la misma atribuida por medio de la corrección de los saldos de las correspondientes cuentas de gastos.

Desde la perspectiva fiscal, en el régimen de estimación directa de los rendimientos netos para las actividades empresariales en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), sóloamente serían gastos deducibles los necesarios para la obtención de ingresos, es decir el montante que resta tras descontar los que son asignables al titular.

B) Nos podemos encontrar también y en contraposición a lo anterior, con el caso en el que un determinado elemento propiedad del titular de la explotación, o de su unidad familiar, pero no afecto a la empresa, preste algún servicio a la misma. Si el activo no está incluido en el patrimonio empresarial, no lucirá en el balance de situación, y por tanto no será procedente el registro de su amortiza-

ción, reparaciones, seguros, etc.. No obstante, lo que si es pertinente, es la consideración como gasto del ejercicio del coste de los servicios reportados a la actividad empresarial.

Estos gastos que estarán relacionados indudablemente de forma estrecha con la obtención de ingresos, minorarán el rendimiento neto de la actividad empresarial a efectos fiscales.

En relación con lo manifestado para los casos A y B, se nos plantea el siguiente interrogante: ¿cuándo se debe activar en la contabilidad empresarial un determinado elemento inmovilizado propiedad del ganadero?. A nuestro juicio, habrá que tener en cuenta si tal activo se aplica con preferencia a la actividad empresarial, mereciendo entonces formar parte del patrimonio afecto a la misma. De todas formas, en la concreción práctica del criterio esbozado se presenta un elevado grado de discrecionalidad, a causa de las variadas interpretaciones de las que es susceptible el concepto "aplicación preferente". Coincidimos con el Doctor Laur, citado por Chardonet (1.951, pág. 40), cuando se pronuncia del siguiente modo: "una de las tareas más importantes del contador consiste en establecer una distinción clara y neta entre lo que debe registrarse en las cuentas de la explotación, lo que es propio del explotante, y lo que corresponde a empresas anejas o a la familia. (...) La contabilidad y la vida en general son tan complejas, que no es posible dar reglas

absolutas que puedan ser aplicadas en forma maquinal en todos los casos".

C) Existen algunos elementos que no son aplicados en su totalidad al proceso productivo (un edificio del que se utiliza el bajo, una parte de un terreno...). Tales bienes deben aparecer en el balance por la parte sometida a las tareas empresariales, y consiguientemente los gastos originados por la misma, serán los que deben incidir en el resultado contable.

En el fondo de todo lo expuesto, reside la idea de que la contabilidad de la empresa debe suministrar información útil a los personas y entidades interesadas en ella, al objeto de facilitarles y posibilitarles su proceso de toma de decisiones. Se pretende que los gastos contabilizados, ofrezcan una imagen no sesgada de los sacrificios realizados por la ganadería para desarrollar su actividad, y a ello nos acercamos mediante la interpretación sistémica de la explotación ganadera.

#### **4. EL SUBSISTEMA EXPLOTACION. ACTIVIDADES AGRICOLAS Y GANADERAS.**

En efecto, la explotación como realidad enclavada en el binomio familia-explotación, constituye en sí misma un sistema, a su vez integrada por otros dos grandes subsiste-

mas: el agrícola y el ganadero.

En la Figura 3. aparecen de un lado los costes que soporta la explotación en el ejercicio, y del otro los productos finales, entre los que se presentan los siguientes:

A- Leche, los terneros y el estiércol (purín), son tres productos que se obtienen de forma conjunta, por las propias características del proceso de producción lechero, del conjunto de vacas lecheras. Es este un caso por tanto de producción conjunta, con los consiguientes costes conjuntos, los cuales muestran dificultad para su asignación a los productos de forma individualizada. El estiércol en si, no es un producto final, ya que su destino suele ser su reemplazo en el proceso productivo, y no su venta.

B- Novillas. En la ganadería lechera, se suelen criar terneras al objeto de reponer las vacas productoras. Será preciso imputarles el coste correspondiente con el fin de valorarlas como inmovilizado en curso. En el caso de que las novillas se destinen a la venta, serán tratadas como existencias, constituyendo auténticos productos finales.

C- Otros productos. Como actividades accesorias y complementarias a la principal, nos encontramos con la producción de patatas, productos de huerta, cerdos, etc..

Para asignar los costes a los diferentes cuputs, utilizamos una serie de centros de coste funcionales, definidos por López Díaz y Menéndez Menéndez (1.989, pág. 144) como

"lugares de acumulación de costes que se establecen en función de las características del sistema productivo". Cada centro representará una actividad o tarea real, que se desempeña en el seno de la explotación. Por tanto podemos identificar en cada centro un subsistema. Realmente, "los centros de coste vienen a ser como subconjuntos de la empresa y deben estructurarse de la manera más conveniente para el logro, no sólo de una adecuada asignación de costes a los productos, sino también de una rigurosa previsión de costes que garantice un control de gestión eficiente", (Esteo Sánchez, 1.988, pág. 80). Coincidimos con Belloin (1.988, pág. 12) cuando expresa: "los centros de gastos deben corresponder normalmente a las divisiones naturales y reales de la empresa,...".

Comentamos ahora el funcionamiento de algunos centros de la Figura 3., sin ser exhaustivos en la exposición:

"Producción de Forrajes", representa tal actividad, englobando los costes correspondientes como semillas, abonos, renta de la tierra, etc.. Los forrajes serán utilizados para alimentar a las vacas, pudiendo hacerse de distintas formas: pasto, consumo en establo, henificado (en seco), ensilado.

"Producción de Ensilados", se refiere a las tareas consistentes en la siega, recogida de forrajes y posterior elaboración para desembocar en forraje ensilado. En este lugar de costes se vierten los correspondientes al forraje segado para tal fin, procedentes de "Producción de Forrajes"., y otros relativos a la siega y demás manejos.

"Rebaño Lechero", se asocia con las tareas de manejo, alimento y cuidado del conjunto de vacas lecheras que dan lugar a la producción conjunta mencionada más arriba. En este centro se glosan los costes conjuntos correspondientes, que serán asignados a los productos según algún método de carácter convencional. Para llegar al coste total de los diferentes productos conjuntos, se han de tener en cuenta los costes separables o autónomos relativos a cada producto individualizado.

Si tratamos de sintetizar el funcionamiento de la explotación ganadera asturiana, observamos que el mismo consiste por una parte en la producción de alimentos para el ganado, con apoyo en las propias tierras, además de la importante adquisición de piensos en el exterior; y por otra en el manejo de los animales productores al objeto de obtener los productos finales, que permitirán a la ganadería la obtención de ingresos con los cuales tratar de remunerar los distintos factores productivos. En resumen, se advierten dos grandes subsistemas, el agrícola, y el ganadero.

PRODUCTOS.

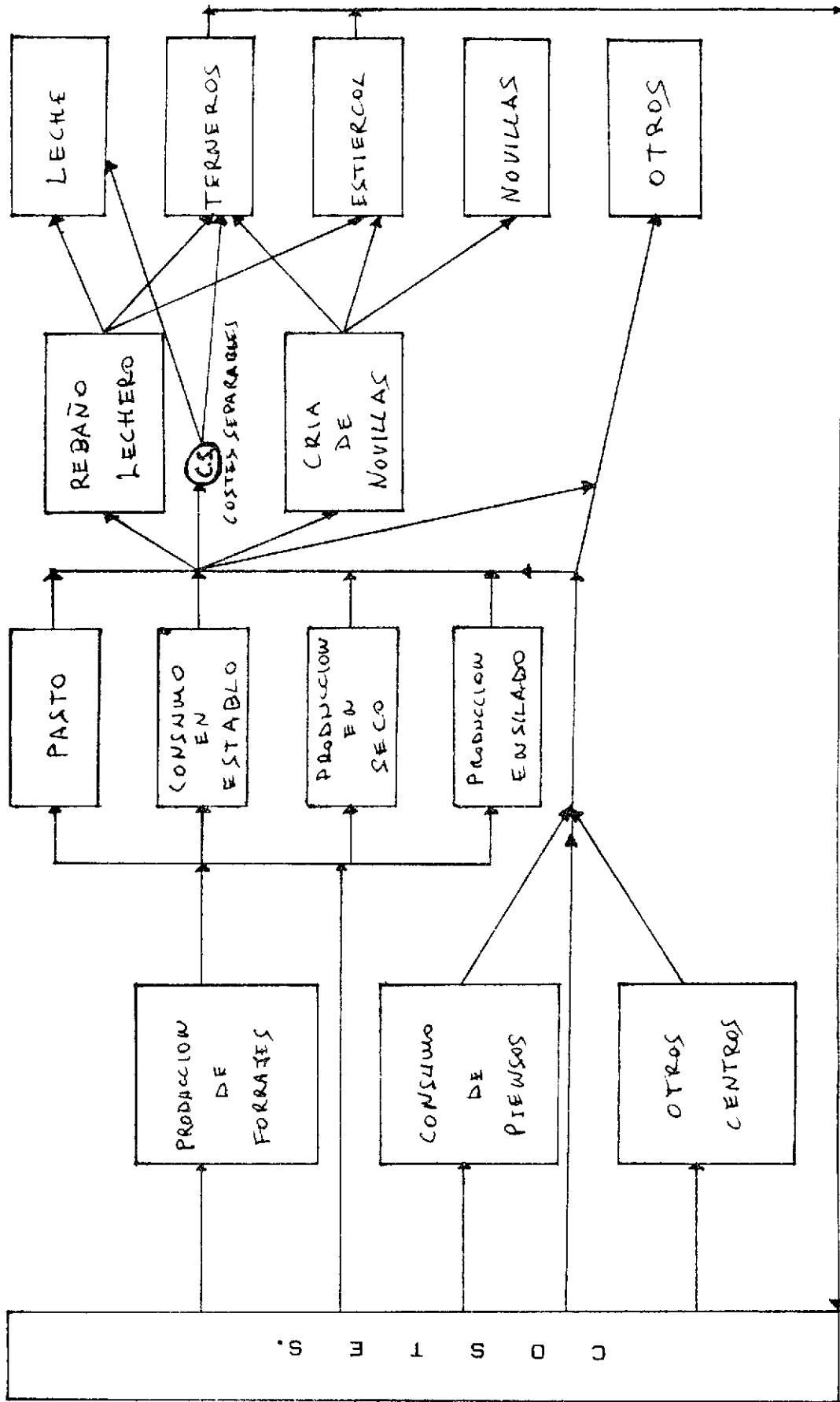


Figura 3.: LA EXPLOTACION GANADERA ASTURIANA.

#### 4. CONCLUSIONES.

En el presente trabajo intentamos bosquejar una serie de bases conceptuales a tener presentes, al disponerse al análisis de costes de una explotación ganadera con el fin de orientar la toma de decisiones. Creemos que si no somos conscientes de la separación entre familia y explotación, y entre las diferentes y variadas actividades desarrolladas en la unidad productiva, el estudio de los costes perdería consistencia y fundamentaria de forma incorrecta y inadecuada la gestión. Frank (1.977, pág. 28) se pronuncia en este sentido: "las características particulares que presentan las actividades y la diferente relación entre ellas pueden (y deben) influir sobre la metodología de los costes de producción".

Realmente, el planteamiento sistemático de la problemática empresarial da lugar a dos resultados útiles: "el primero consiste en la facilidad para representar hechos y acontecimientos de la empresa con la ayuda de modelos descriptivos y el segundo, a que la aclaración intelectual que entrañan estos modelos, propicie decisiones más prontas y acertadas", (Voltes Bou, 1.978, pág. 140).



## BIBLIOGRAFIA.

- BELLOIN, J.C.: "Los Costes de Producción y de Transformación de la Leche y los Productos Lácteos". Estudio FAO Producción y Sanidad Animal, Nº 62. Roma. 1.988.
- CHARDONET, L.: "Teorías Contemporáneas acerca de la Contabilidad Agrícola". Revista Técnica Contable. Tomo III. Madrid. 1.951.
- ESTED SANCHEZ, F.: "Cálculo de Costes, Producción y Resultado Interno". Manuales IMPI, Nº 22. Madrid. 1.989.
- FRANK, R. G.: "Introducción al Cálculo de Costos Agropecuarios". Ed. El Ateneo. Buenos Aires, 1.977.
- HOPKINS, J.A. Y HEADY, E.O.: "Contabilidad y Control de Explotaciones Agrícolas". Ed. Reverté, S.A.. Barcelona, 1.982.
- INRA (Département de Recherches sur les Systèmes Agraires et le Développement): "Diagnostic Global d'Exploitation Agricole: une Proposition Méthodologique". INRA Publications. Versailles. 1.988.
- LOPEZ DIAZ, A. Y MENENDEZ MENENDEZ, M.: "Curso de Contabilidad Interna". Ed. AC. Madrid. 1.989.
- ORTIGUEIRA BCUZADA, M.: "Administraciones Públicas: Teoría Básica de las Auditorías de Gestión". Publicaciones del Cur. Granada. 1.987.

PRODUCTO NETO DE LA AGRICULTURA ASTURIANA, 1.988. Consejería de Agricultura y Pesca del Principado de Asturias. Ed Servicio de Publicaciones del Principado de Asturias.

VOLTES BOU, P.: "La Teoría General de Sistemas". Ed. Hispano Europea. Barcelona. 1.978.