

EL CONTROL DE GESTIÓN EN LAS CENTRALES CITRÍCOLAS

Juan Francisco Juliá Igual

Ricardo J. Server Izquierdo

Alicia Mateos Ronco

Universidad Politécnica de Valencia

*Comunicación presentada en el I Encuentro Iberoamericano de Contabilidad de Gestión
(Valencia – Noviembre 2000)*

1. LOS NUEVOS PLANTEAMIENTOS DE LAS EMPRESAS DEL SECTOR AGRARIO

Sin lugar a dudas, el auge que en los últimos años ha experimentado la Contabilidad de Costes en el mundo empresarial en general, y en el sector agrario en particular, no es fruto de una moda pasajera, sino de una patente preocupación del sector por el control de las variables que afectan al logro empresarial, si bien esta preocupación no se ha visto materializada en el sector agrario, a tenor de los escasos estudios de aplicación al mismo.

La creciente necesidad por parte de la dirección de la empresa, de instrumentar el proceso de toma de decisiones a través de una información lo más aproximada posible a la realidad, ha favorecido la aparición de nuevos sistemas de cálculo de costes, que permiten adaptar la organización a los continuos cambios del entorno en que se desenvuelve. Los actuales planteamientos de la dirección de las empresas, son el resultado de un proceso de evolución en las actuaciones de éstas, orientado a intentar responder a las exigencias del mercado.

Los importantes retos a que se enfrenta el sector agrario en una economía abierta y global, cada vez más competitiva, hacen que la Contabilidad de Gestión, como conjunto de instrumentos que sirven de apoyo al proceso decisorio, adquiera especial trascendencia.

La Contabilidad de Costes continúa siendo un punto de arranque esencial del control de gestión, pero una de las limitaciones que más ha condicionado la aplicación de estas técnicas en el sector agrario, ha sido la difícil imputación racional de los costes. Por otro lado, la conveniencia como método de control, de efectuar comparaciones entre empresas, ha potenciado el uso de los sistemas inorgánicos de costes, ya que los estudios sectoriales, han utilizado preferentemente esta metodología, lo que ha dificultado la introducción de modelos orgánicos que permiten una asignación más objetiva de los costes indirectos.

2. ANÁLISIS DEL SECTOR

España es el primer productor de cítricos de Europa y de la cuenca del Mediterráneo, y el primer exportador mundial si hablamos de fruta fresca.

Debe señalarse también la importancia que este sector tiene en la economía española, y en particular en la valenciana. Se trata de un sector que representa más del 30% de la exportación agraria española, cifra que se eleva al 70% si nos referimos a las exportaciones agrarias valencianas, región donde la exportación cítrica representa el 18% del total.

El mercado de cítricos ha experimentado en los últimos años un fuerte crecimiento e importantes cambios. Por un lado se ha incrementado fuertemente el consumo de transformados, y se ha facilitado, con las reformas relativas a la penetración de frutas de países terceros, la competencia. Ello ha hecho que el sector se vuelva más competitivo, por un aumento de la competencia, y exigencia en los mercados en fresco de una mayor calidad, dado que cada vez más, una parte importante de la producción se destina a los transformados. De ahí el creciente interés, por parte de las empresas del

sector, por la mejora en los Sistemas de Contabilidad de Gestión utilizados como un elemento clave en la búsqueda de una mayor competitividad.

2.1. Necesidad del Control de Gestión

Desde nuestra experiencia y relación con el sector, podemos resaltar el hecho de que las empresas hortofrutícolas hayan comprendido, como en su día lo hicieron las grandes organizaciones empresariales de carácter industrial, que esta posición competitiva en unos mercados con una diferenciación basada en el precio, pasa necesariamente por un estricto control de los costes que afectan a sus procesos productivos.

La Contabilidad de Gestión ha de dar respuesta, en una actividad que no ha sido especialmente atendida en materia de normalización contable, a algunas de las lagunas existentes en la Contabilidad Financiera, aplicada a un sector con unas características muy particulares y una problemática distinta a la de otros sectores.

La utilidad que presenta el Control de Gestión, para las empresas en general y las hortofrutícolas en particular, es doble: como *sistema de información* permite conocer cuál es el resultado y cómo lo obtiene cada uno de los centros, facilitando así la toma de decisiones que permitan mejorarlo; como *instrumento de control* elaborando y confeccionando el presupuesto (proceso de planificación) y calculando y analizando las desviaciones (proceso de evaluación).

3. IDENTIFICACIÓN Y CLASIFICACIÓN DE LOS COSTES EN LAS EMPRESAS HORTOFRUTÍCOLAS

La bibliografía especializada recoge distintas clasificaciones de los costes, en función del objetivo perseguido, atendiendo a las diferentes necesidades de información que se requieren para el conocimiento del contenido y la composición de éstos.

Considerando los procesos de producción de las empresas hortofrutícolas, cabe analizar e identificar los componentes del coste de acuerdo con diferentes criterios, siendo el más frecuente entre las empresas del sector aquel que tiene en cuenta la relación con las principales áreas funcionales de la empresa.

En las cooperativas de comercialización hortofrutícola, presentan especial interés aquellos sistemas de análisis de costes que se refieren al proceso global de comercialización y de los respectivos subprocesos en que pueden desagregarse. Esta circunstancia se debe, en primer lugar, al hecho de que la liquidación a los socios en algunos casos se puede realizar a través del criterio de los márgenes brutos (ingresos menos costes de comercialización); en segundo lugar, por el hecho de que algunos subprocesos pueden realizarse con cargo al propio socio cooperativista y, por último, para contar en cada sector con unos *forfaits* lo más desglosados posibles que permitan analizar la eficacia de la cooperativa en el proceso de comercialización¹.

Según Anecoop S. Coop², cooperativa de segundo grado que integra la mayor parte de las cooperativas hortofrutícolas de primer grado de la Comunidad Valenciana, se entiende por *forfait o escandallo* al costo añadido que adquiere la fruta desde su recolección hasta su carga en el camión en la puerta del almacén, una vez acondicionada y confeccionada en las diferentes confecciones o productos.

¹ CABALLER, V.; JULIÁ, J.F.; SEGURA, B. (1.987): *Economía de la Cooperativa Hortofrutícola*. Ed. MAPA-Aedos. Barcelona.

² ANECOOP S.COOP. (1.999): *Forfait de confección de cítricos*. Comunicación personal (no publicada). Valencia.

Atendiendo por tanto a esta propuesta de un modelo basado en las fases del proceso comercial, los costes de fabricación se pueden estructurar en tres componentes: costes de campo, costes de confección y costes generales o de infraestructura.

Este procedimiento permite, en el caso de las empresas cooperativas, realizar liquidaciones a sus socios, dado que en el momento de la venta de los productos se conocen los costes directos que éstos han soportado y se realiza la imputación previsional de costes generales. En la práctica esta estructura de costes se conoce bajo la denominación de *forfaits de comercialización*, y permite además, en el caso de las cooperativas hortofrutícolas, conocer los precios de venta en función del tipo de presentación (confección) demandado para el producto.

Para las empresas de comercialización, además, este sistema permite establecer las condiciones de negociación en las compras de materias primas, y por ello, en sus futuros costes de producto, limitando así su riesgo en la medida en que conozcan la evolución de precios de mercado.

4. FUNDAMENTOS Y OBJETIVOS DEL ESTUDIO

A partir de una revisión crítica de los sistemas de costes utilizados mayoritariamente por las empresas del sector hortofrutícola, la cuestión de fondo es determinar si los sistemas de cálculo de costes que podemos denominar *tradicionales*, por constituir la base sobre la que se ha construido la Contabilidad de Costes de las empresas del sector, continúan asentándose sobre postulados y conceptos válidos en el entorno actual para, en caso negativo, proponer sistemas alternativos, que ya se han consolidado en los sistemas contables de otras empresas. Así, se expondrá un análisis, tanto de sus puntos favorables, como de aquellos aspectos que hacen necesaria su revisión.

Como ya se indicó, la principal limitación que podemos apuntar a estos sistemas, surge a la hora de realizar una imputación racional de los costes indirectos, que además, representan un porcentaje cada vez mayor de los costes totales de la empresa. Los usuarios de la información que proporciona la Contabilidad de Costes, han entendido que, los criterios utilizados tradicionalmente para realizar esta imputación, basados en factores como la mano de obra o el volumen de producción, conducen en muchos casos a resultados que se alejan considerablemente de la realidad, ya que el peso de dichos factores en el proceso productivo, ha ido perdiendo relevancia.

Otra limitación atribuible a estos sistemas, surge cuando la empresa los utiliza para controlar los costes y conseguir la eficiencia, ya que estos sistemas contemplan la toma de decisiones por medio de estándares históricos³. En este sentido, y por lo que respecta al sector hortofrutícola, podemos poner de manifiesto la creciente demanda, por parte de los directivos de las empresas consultadas, de unos estándares de costes actualizados que permitan agilizar el proceso de *feedback* y obtener la información a tiempo para una toma de decisiones más eficaz.

A partir de estas conclusiones, la siguiente cuestión que cabe plantearse es la aplicabilidad de los sistemas de costes surgidos de los nuevos enfoques de la Contabilidad de Costes, y más concretamente el *Sistema de Costes Basado en las Actividades o ABC*, a un tipo de empresa que, por sus características organizativas propias y las de sus procesos de producción, no pueden en ningún caso equipararse a las organizaciones empresariales de carácter industrial pioneras en la implementación de este tipo de sistemas.

5. RESULTADOS ESPERADOS

A priori, se ha señalado, que los sistemas de costes basados en la actividad, pueden ser implementados en cualquier empresa, sin restricción alguna, siendo primordial que exista, dentro de dichas empresas, una predisposición al cambio para que el sistema pueda ser llevado a buen fin. En

³ KAPLAN, R.; COOPER, R. (1.998): *Coste y Efecto*. Ed. Gestión 2000. Barcelona.

general, se considera que este sistema estará especialmente indicado, en aquellas organizaciones con un elevado montante de costes indirectos o una diversificación de productos o clientes, sin que por ello deban excluirse aquellas empresas que detecten la necesidad de obtener una información más adaptada a sus necesidades.

Como señala Forrest⁴, “*la fórmula para un exitoso programa de costes basados en las actividades, es una combinación de personas, tecnología, materias primas, métodos y flujo de trabajo que produce un producto dado o un servicio de excelente calidad*”.

De acuerdo con estos planteamientos, consideramos que no existe ninguna razón por la que un sistema ABC no pueda ser adaptado a una empresa hortofrutícola, teniendo en cuenta que la única limitación exigible, será asegurarse de que el coste de utilizar este sistema no exceda los beneficios que produce. No obstante, conviene ser cautelosos a la hora de rechazar los sistemas tradicionales de cálculo de costes en favor del ABC, ya que probablemente, la fórmula que más nos acerque a una distribución de costes más acorde con la realidad, sea aquella que contemple los aspectos más favorables de cada sistema.

En este trabajo, y partiendo de un planteamiento teórico, se expondrá el desarrollo de una investigación, centrada en la aplicación de un sistema ABC al caso concreto de una central hortofrutícola, como medio para determinar un modelo que permita la correcta identificación y racionalización de los costes en las empresas del sector hortofrutícola.

No obstante, tendremos siempre presentes planteamientos como el de Govindarajan y Anthony⁵, según el cual el modelo a utilizar estará básicamente condicionado por el objetivo de la empresa y su comportamiento, y dado que no es posible trabajar con un modelo de optimización, el objetivo no será el de maximizar beneficios, sino el de obtener una alternativa suficientemente buena para el tomador de decisiones, es decir, un *beneficio aceptable* que recupere los costes y produzca una *rentabilidad satisfactoria*.

⁴ FORREST, E. (1.996): *Activity-based management. A comprehensive implementation guide*. Ed. McGraw-Hill. Madrid.

⁵ Citado por ROSANAS, J.M.: *Costes relevantes para la toma de decisiones y análisis estratégico*. En AMAT, J.; AMAT, O. (1.994): *La contabilidad de gestión actual: nuevos desarrollos*. Monografías AECA. Madrid.