

El coste de los productos alimentarios: análisis desde la normativa contable y la información sobre sostenibilidad



Jesus Lizcano*
Universidad Autónoma de Madrid**

Pablo Aguilar***
Universidad de Burgos****

La determinación del coste de los productos alimentarios es un aspecto clave, tanto para la contabilidad de gestión como para la contabilidad financiera, facilitando la cumplimentación de la información sobre sostenibilidad. Este trabajo analiza la relación entre el coste de los productos alimentarios (Nota técnica 3 de la Comisión de Contabilidad de Gestión de AECA) y la normativa contable aplicable, incluyendo la resolución del ICAC sobre el coste de producción y la normativa internacional sobre existencias y empresas agrarias. Asimismo, se reflexiona sobre la utilidad de los indicadores de gestión propuestos en dicha Nota técnica para la información de sostenibilidad.

- * Socio de AECA n.º 98. Presidente de la Comisión de Contabilidad de Gestión de AECA.
- ** Socio protector de AECA n.º 740.
- *** Socio de AECA n.º 7452. Experto Contable Acreditado-ECA®. Miembro de la Comisión de Contabilidad de Gestión de AECA.
- **** Socio protector de AECA n.º 679.

Ámbito de la contabilidad de gestión

La relación entre la *Nota Técnica* AECA 3 de la Comisión de Contabilidad de Gestión sobre el coste de los productos alimentarios y los *Documentos* AECA 19 y 20 de la misma Comisión permite una mejor comprensión de los criterios de gestión aplicados a distintos subsectores del ámbito agrario. Mientras que la *Nota Técnica* se centra en la determinación del coste de los productos alimentarios de manera general, el *Documento* 19 especifica criterios para la industria vitivinícola, donde la maduración y el envejecimiento de los productos juegan un papel clave en la gestión de costes, defendiendo la necesidad de que las existencias que tengan ciclo largo sean consideradas como activos fijos y –en línea con lo reflejado en la *Nota Técnica*– reconociendo como coste de oportunidad el trabajo gratuito o retribuido a precio diferente del precio de mercado desempeñado por familiares del propietario de una empresa e identificando las actividades o tareas que generan costes y están orientadas a elevar el valor añadido de la organización. Por otro lado, el *Documento* 20 amplía la perspectiva a explotaciones agrarias de diversa naturaleza, permitiendo adaptar los modelos de gestión de costes a la realidad específica de cada tipo de actividad; detallando los diferentes tipos de costes de las empresas agrarias y considerando los residuos, al igual que se contempla en el ejemplo práctico de la propia *Nota Técnica*.

De esta forma, los *Documentos* técnicos de AECA sobre la determinación de los costes contribuyen significativamente a la aplicación en la contabilidad de gestión, proporcionando metodologías detalladas para el cálculo y la imputación de los costes. En particular, estos informes permiten establecer criterios homogéneos para la valoración de existencias, la asignación de costes indirectos y la imputación de costes de oportunidad, facilitando su aplicación en la gestión interna de las empresas del sector agrario en igual sentido que la determinación de los costes de los productos alimentarios.

En definitiva, la contribución de los estudios de AECA sobre la determinación de costes resulta fundamental para su aplicación en la contabilidad de gestión, facilitando la homogeneización de criterios y su aplicabilidad en la toma de decisiones.

La relación entre la contabilidad de gestión y la contabilidad financiera en el sector agrícola resulta clave para garantizar la coherencia en la información económica de las empresas

Ámbito de la contabilidad financiera

Los *Documentos* emitidos por la Comisión de Contabilidad de Gestión desempeñan un papel clave en la sistematización de los criterios para el cálculo del coste, permitiendo su utilización no solo en la toma de decisiones internas, sino también en la elaboración de la información financiera bajo la normativa contable vigente.

En España la regulación del coste de producción se establece a través de normativa general, como la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) de 14 de abril de 2015, sobre la determinación del coste de producción, y el Plan General de Contabilidad (Real Decreto 1514/2007). No obstante, existen adaptaciones sectoriales específicas, como la del sector vitivinícola, que establecen criterios particulares en función de las características productivas del sector como, por ejemplo, las normas particulares sobre plantaciones y sobre existencias. Este esquema regulador es similar al existente en otros países de nuestro entorno. Así, por ejemplo, en Francia, aunque el antiguo Plan Contable Agrícola ha sido integrado dentro del Plan Contable General, la determinación del coste de producción sigue estando regulada de manera general, permitiendo su aplicación transversal a todas las empresas agrarias. En el ámbito internacional, la normativa contable también regula la valoración de los costes relacionados con la actividad agrícola a través de normas específicas. La Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 2 regula la valoración de existencias, pero excluye los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola y productos agrícolas. Por el contrario, la NIC 41 –relativa a la agricultura– determina el coste de los productos agrícolas recolectados de activos biológicos, introduciendo el criterio del valor razonable como valor de reconocimiento inicial en el momento de la cosecha, siempre que se pueda determinar con suficiente fiabilidad (no en el procesamiento de los productos agrarios tras la recolección de la cosecha), lo que supone una diferencia sustancial respecto a los criterios tradicionales de coste histórico previstos en la normativa española.

La relación entre la Contabilidad de gestión y la Contabilidad financiera en el sector agrícola resulta clave para garantizar la coherencia en la información económica de las empresas. En este sentido, la aplicación de los criterios propuestos por AECA permite una transición más fluida entre el análisis interno de costes y la elaboración de estados financieros conforme a la normativa contable.

Información sobre sostenibilidad

La *Nota Técnica sobre Costes de los productos alimentarios* propone una serie de indicadores de gestión que muestra el comportamiento de los factores clave en distintas parcelas y elementos de gestión, tratando de conseguir un adecuado seguimiento para evaluar la eficiencia y sostenibilidad de las explotaciones agrícolas. Estos indicadores incluyen, entre otros, el consumo de productos fitosanitarios y gasoil, la productividad laboral y de la tierra, así como la intensidad de la explotación. Estos indicadores no solo son esenciales para la gestión interna y la contabilidad de las empresas agrícolas, sino que también guardan una estrecha relación con los requisitos de información sobre sostenibilidad establecidos por los Estándares Europeos de Información sobre Sostenibilidad (ESRS).

- **Coste de gasoil por hectárea.** Este indicador refleja el consumo de combustible fósil en las operaciones agrícolas, lo que tiene implicaciones directas en las emisiones de gases de efecto invernadero (GEI). La eficiencia en el uso de combustible es un aspecto clave para reducir la huella de carbono de las actividades agrícolas. El ESRS E1 se centra en el cambio climático y establece requisitos para que las empresas informen sobre su consumo de energía y las emisiones de GEI asociadas. Según el ESRS E1, las empresas deben divulgar información sobre el consumo de energía desglosado por tipo de fuente, incluyendo combustibles fósiles y las emisiones de GEI de Alcance 1, que abarcan las emisiones directas de las operaciones controladas por la empresa. Por lo tanto, el coste de gasoil por hectárea es un dato relevante para cumplir con estos requisitos de divulgación.
- **Consumo de fertilizantes, herbicidas e insecticidas por hectárea.** Este indicador mide la cantidad de productos químicos utilizados en la producción agrícola por unidad de superficie. Su control es crucial para evaluar el impacto ambiental de las prácticas agrícolas, especialmente en términos de contaminación del suelo y del agua. En el marco de los ESRS, el estándar ESRS E2 aborda, entre otros aspectos, la contaminación del suelo y los recursos alimentarios, requiriendo que las empresas divulguen información sobre las emisiones y vertidos al medio ambiente, incluyendo aquellos derivados del uso de productos químicos en la agricultura. Aunque el ESRS E2 no menciona explícitamente el uso de fertilizantes y pesticidas, la información sobre su consumo es relevante para evaluar y reportar los impactos ambientales relacionados con la contaminación.

La Nota Técnica sobre Costes de los productos alimentarios propone una serie de indicadores de gestión que muestra el comportamiento de los factores clave en distintas parcelas y elementos de gestión

El cálculo de los costes de los productos alimentarios no es solo una herramienta clave para la contabilidad de gestión, también desempeña un papel esencial en la elaboración de la información financiera y no financiera de las empresas agrícolas

- **Intensidad de la explotación.** Este indicador se refiere a la relación entre la superficie agraria útil y la total, lo que implica la evaluación del grado de uso de los recursos disponibles en la explotación agrícola, incluyendo tierra, agua, energía y otros insumos. Una mayor intensidad puede llevar a una mayor producción, pero también puede aumentar los impactos ambientales y sociales si no se gestiona de manera sostenible. El ESRS E3 se centra en el agua y los recursos marinos, requiriendo que las empresas informen sobre su consumo de agua, las fuentes de extracción y las medidas para garantizar un uso sostenible del agua (en el caso analizado en la *Nota Técnica* no tiene relevancia al referirse a explotación agraria de cereal). El ESRS E5 aborda el uso de recursos y la economía circular, solicitando información sobre la eficiencia en el uso de materiales, la gestión de residuos y las estrategias para minimizar el consumo de recursos naturales. La intensidad de la explotación está relacionada con estos aspectos, ya que una gestión intensiva de la explotación puede afectar al consumo de agua y otros recursos, así como a la generación de residuos.
- **Productividad de la tierra.** Este indicador mide la cantidad de producción obtenida por unidad de superficie agrícola. Es fundamental para evaluar la eficiencia en el uso de la tierra y tiene implicaciones ambientales, especialmente en relación con la conservación de la biodiversidad y la gestión sostenible del suelo. El ESRS E4 se centra en la biodiversidad y los ecosistemas, y requiere que las empresas informen sobre el impacto de sus actividades en la biodiversidad, las áreas de tierra utilizadas o gestionadas por la empresa que son sensibles desde el punto de vista de la biodiversidad y las acciones emprendidas para minimizar los impactos negativos en los ecosistemas. La productividad de la tierra está directamente relacionada con estos aspectos, ya que prácticas agrícolas intensivas pueden afectar negativamente a la biodiversidad y a la salud del suelo. Por lo tanto, este indicador es relevante para evaluar y reportar el desempeño ambiental en línea con el ESRS E4.
- **Productividad laboral.** Este indicador evalúa la eficiencia del trabajo humano en términos de producción obtenida por unidad de trabajo. Está relacionado con aspectos sociales, como las condiciones laborales, la formación y el bienestar de los trabajadores. El ESRS S1 aborda cuestiones relacionadas con la propia fuerza laboral de la empresa y requiere la divulgación de información sobre diversos aspectos, incluyendo condiciones de trabajo, horas traba-

jadas, tipos de contratos y beneficios proporcionados. La productividad laboral puede estar influida por estos factores y su análisis puede ayudar a identificar áreas de mejora en la gestión de recursos humanos y en el cumplimiento de los estándares sociales establecidos por los ESRS.

Conclusiones

El cálculo de los costes de los productos alimentarios no solo es una herramienta clave para la contabilidad de gestión, sino que desempeña también un papel esencial en la elaboración de la información financiera y no financiera de las empresas agrícolas. Desde el punto de vista financiero, una determinación precisa del coste de producción permite una valoración adecuada de las existencias y una correcta determinación del resultado empresarial. Por otro lado, los indicadores propuestos en la *Nota Técnica* de AECA tienen una clara conexión con los requisitos de información sobre sostenibilidad, permitiendo a las empresas cumplir con las exigencias de transparencia en materia medioambiental y social. Así, la integración de estos indicadores en la contabilidad de gestión facilita la generación de informes más precisos y alineados con las expectativas regulatorias y de los grupos de interés, contribuyendo a una mejor toma de decisiones y a una mayor sostenibilidad del sector agroalimentario, demostrando su compromiso real con su efectiva responsabilidad social corporativa. ▽

Referencias

- AECA** (1999) "La contabilidad de gestión en las empresas vitivinícolas". *Documento AECA* n.º 19. Comisión de Contabilidad de Gestión.
- AECA** (1999) "La contabilidad de gestión en las empresas agrarias". *Documento AECA* n.º 20. Comisión de Contabilidad de Gestión.
- AECA** (2024) "Los costes de los productos alimentarios". *Nota Técnica AECA* n.º 3. Comisión de Contabilidad de Gestión.
- Comisión Europea** (2023). "Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad (NEIS)". *Diario Oficial de la Unión Europea*, L 322, 15-64.
- Gobierno de España** (2024). "Proyecto de Ley de información empresarial sobre sostenibilidad, mediante la que se modifican el Código de Comercio, la Ley de Sociedades de Capital y la Ley de Auditoría de Cuentas (121/000038)". *Boletín Oficial de las Cortes Generales*, Serie A, Núm. 38-1.
- IASB** (International Accounting Standards Board). (2003). *NIC 2: Inventarios*. IFRS Foundation.
- IASB** (2001). *NIC 41: Agricultura*. IFRS Foundation.
- ICAC** (Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas) (2015). "Resolución de 14 de abril de 2015, por la que se dictan normas de registro y valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias". *Boletín Oficial del Estado* (97), 32.394-411
- ICAC** (2021). "Real Decreto 1/2021, de 12 de enero, por el que se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, y otras normas contables". *Boletín Oficial del Estado* (17), 4.535-75.
- Parlamento Europeo y Consejo de la Unión Europea** (2022). "Directiva (UE) 2022/2464 del Parlamento Europeo y del Consejo de 14 de diciembre de 2022 por la que se modifica el Reglamento UE n.º 537/2014, la Directiva 2004/109/CE, la Directiva 2006/43/CE y la Directiva 2013/34/UE en lo que respecta a la presentación de información sobre sostenibilidad por parte de las empresas (CSRD)". *Diario Oficial de la Unión Europea*, L 322, 15-64.