

J. A. Cañas
Madueño (*)

*Departamento
de Economía Agraria,
Administración
de Empresas
y Estadística,
Escuela Técnica
Superior de Ingenieros
Agrónomos,
Universidad de Córdoba*

CUENTAS AGRICOLAS Y GANADERAS EN EMPRESAS AGROPECUARIAS: ALGUNAS CONSIDERACIONES

*Introducción.—Las cuentas agrícolas.—Las cuentas ganaderas.—
Relación entre las cuentas ganaderas.—
Planificación contable de las cuentas agropecuarias: Aplicación.—
Referencias bibliográficas.—Resumen.*

INTRODUCCION

EN el presente trabajo se pretende exponer unas ideas y establecer los conceptos en torno a la contabilización de los hechos ocurridos en una empresa agropecuaria y que estén relacionados con la actividad ganadera.

Podemos considerar a la empresa agropecuaria como aquella cuyas actividades fundamentales son las producciones agrícolas y ganaderas. Por su actividad agrícola, en la empresa se pueden obtener producciones debidas, tanto a los cultivos herbáceos como a los cultivos leñosos. Por otra parte, respecto a la producción ganadera, en la empresa se puede seguir la actividad destinada a la cría y engorde de ganado procedente de la propia empresa o del exterior (le llamaremos ganado de

(*) El autor desea agradecer a Joaquín Domingo y Carlos Romero, compañeros del Departamento, los comentarios y sugerencias sobre este trabajo, que han permitido mejorar la redacción final del mismo.

engorde), o bien se puede seguir la actividad ganadera cuyo objetivo sea la obtención de un producto que se puede inventariar independientemente del ser productor (le llamaremos ganado de producción).

Estas actividades implican la necesidad de utilizar unos medios que forman parte de la explotación de la empresa y que se expresan en el activo del balance, bien en partidas de Realizable o en partidas de Inmovilizado.

Cuando el empresario quiere conocer, además del resultado global de la empresa en un ejercicio económico, por qué se obtiene ese resultado y quién colabora en su consecución, divide la empresa en secciones, una para cada actividad, obteniendo el resultado de cada sección y resumiendo posteriormente todos estos resultados en la cuenta de Pérdidas y Ganancias.

Según este planteamiento tendremos una sección para cada actividad, tanto si esa actividad viene reflejada en una partida de Realizable como si está presentada por una partida de Inmovilizado. Dentro de las secciones que tenemos que considerar, debido a la actividad agropecuaria de la empresa, hay que tener en cuenta la sección correspondiente a la maquinaria y al ganado de labor (esta última apenas si tiene importancia en la actualidad, ya que el ganado de labor ha sido prácticamente desplazado por la maquinaria), además de las secciones correspondientes a las partidas que reflejan las dos actividades agrícolas (cultivos herbáceos y cultivos leñosos) y las actividades ganaderas (ganado de engorde y ganado de producción).

Las partidas de Realizable se van a llevar por el sistema de la cuenta única especulativa [2], donde el Debe recogerá los cargos correspondientes a los costes iniciales, debidos a la apertura de dichas cuentas, así como los costes de mantenimiento y los originados por el incremento de existencia. Los abonos en estas cuentas (anotaciones en el Haber) se realizarán por la baja de existencias, así como por los demás productos, subproductos o aprovechamientos procedentes de dicha actividad.

Las partidas de Inmovilizado se llevarán con dos cuentas. Una de existencias que representará a la partida del Inmovilizado correspondiente y nos dará el valor de los bienes que en dicha partida tengamos inventariados. Esta cuenta se podrá llevar por el método Administrativo; entonces se cargará con motivo de un incremento de las existencias y se abonará por las bajas que se produzcan por venta, por reposición o por muerte. La otra cuenta será de explotación y se cargará por los costes de mantenimiento que originen los bienes representados en la

cuenta anterior y se abonará por los ingresos obtenidos por la venta de los productos, subproductos y demás aprovechamientos. Si llevamos la cuenta de existencias correspondiente al inmovilizado, que hemos indicado antes, por el método especulativo, solamente tendríamos que cargar las entradas a precio de entrada y abonar las salidas a precio de salida (precio de mercado en ese momento). También se valorarán las existencias (número de cabezas al final del ejercicio económico) al precio actual.

El objetivo de este trabajo es establecer el conjunto de cuentas que nos representan la actividad agrícola y ganadera en una empresa agropecuaria, así como las relaciones contables que se pueden dar entre ellas, considerando el paralelismo que existe entre las cuentas agrícolas de Realizable e Inmovilizado con las cuentas ganaderas de las mismas masas patrimoniales.

Asimismo, se clasifican dichas cuentas dentro del plan contable de la empresa agropecuaria.

LAS CUENTAS AGRICOLAS

Centrándonos en las actividades agrícola y ganadera que pueden tener lugar en una empresa agropecuaria, hemos de considerar, como apuntábamos anteriormente, que pueden existir partidas de Realizable para recoger la actividad de los cultivos herbáceos y partidas de Inmovilizado, con las cuentas de explotación correspondientes, para reflejar la actividad de los cultivos leñosos.

Estas consideraciones sobre la actividad agrícola están comúnmente aceptadas, ya que ambos tipos de cultivos tienen características específicas que hacen que su tratamiento contable sea diferente. Las partidas de balance que suelen utilizarse para contabilizar la actividad agrícola son las siguientes:

— Cultivo x , donde x puede significar el nombre de cualquier cultivo herbáceo que pueda tener lugar en la explotación. Con bastante frecuencia se suele utilizar una cuenta para cada cultivo, que se lleva por el método de la cuenta única especulativa. Esta cuenta se cargará por el coste en el que incurre el cultivo correspondiente y se abonará por los ingresos originados por el mismo. Así, son componentes del coste: la preparación de la tierra para la siembra (mano de obra de los peones y horas de los equipos mecánicos), las materias primas (semillas, abonos, productos fitosanitarios), el trabajo de los peones y de la ma-

quinaria debido a la aplicación de dichas materias primas, los tratamientos y labores intermedias, la recogida y demás costes de manipulación y transporte, así como los costes de los seguros y arrendamiento de la tierra, en el caso de que no sea propia. En cuanto a los ingresos, éstos estarán formados por el valor de los productos, subproductos y demás aprovechamientos que proporcione el cultivo, valorados a precio de mercado.

Estas cuentas de cultivos se abrirán al iniciarse el cultivo correspondiente y se cerrarán con la recogida del producto; por tanto, al ser nulas las existencias de dicho cultivo inmediatamente después de la recolección, el beneficio obtenido en la cuenta correspondiente se calculará restando los costes de los ingresos (según los elementos de la cuenta, $\text{Beneficio} = \text{Haber} - \text{Debe}$). El paso siguiente consistirá en regularizar la cuenta del cultivo, que en estos casos tiene por fin cerrar la cuenta, pasando el resultado (beneficio o pérdida) a la cuenta de resultados de la sección.

Si la fecha de cierre del ejercicio no coincide con la recogida de la cosecha, entonces la cuenta del cultivo correspondiente presentará saldo deudor, ya que solamente se habrá ido cargando con los costes ocasionados por el cultivo hasta la fecha del balance. En este caso, debido a que la valoración de los cultivos en un estado intermedio de su ciclo de producción es una tarea difícil por no disponer de medios o criterios precisos que permitan realizar esta valoración, se adopta el criterio de asignarles un valor igual a los costes originados hasta ese momento. Por tanto, cuando un cultivo no se ha recogido al final de un ejercicio contable, la partida correspondiente pasa al balance con un saldo igual a los costes originados hasta la fecha del mismo.

Podemos representar la evolución del valor del cultivo tal y como se ve en la figura 1 de una forma ascendente.

La ordenada AO representaría los costes iniciales en que incurre el cultivo debido a las labores preparatorias del terreno.

Cada escalón ascendente supone la realización de alguna labor de cultivo, siendo el incremento sobre el eje de ordenadas igual al valor de dicha labor.

En el momento de tiempo T_1 , si se cierra el ejercicio económico y no se ha recogido la cosecha, a dicho cultivo le asignaremos un valor igual a BT_1 .

Si la cosecha se recoge en el momento T_2 , el coste total vendrá dado por la ordenada CT_2 y será la suma de los cargos realizados sobre la cuenta del cultivo de que se trate. El beneficio proporcionado por esta

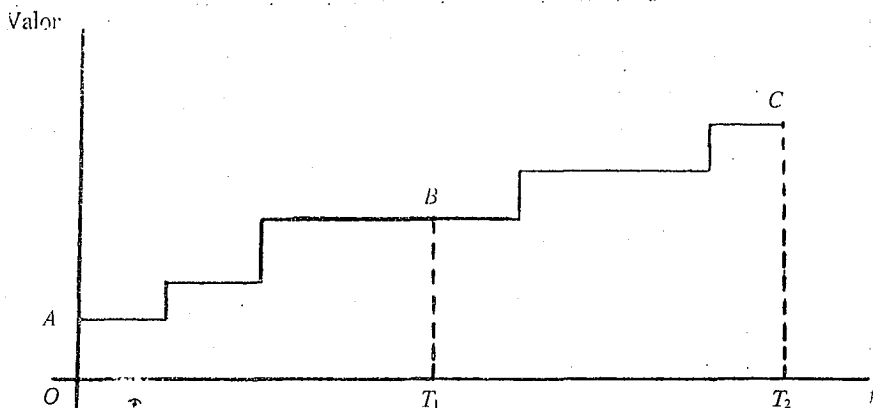


FIGURA 1

actividad será igual a los ingresos obtenidos por la venta del producto (abonos en la cuenta del cultivo) menos los costes totales CT_2 .

- Cuando en la empresa existen varios cultivos, éstos se suelen resumir en el balance en una única partida llamada «Cosechas pendientes», en vez de incluir una partida en el balance para cada cultivo.
- Otra partida que suele aparecer en los balances de las empresas con actividades agrícolas, sobre todo cuando estas actividades se refieren a cultivos herbáceos de secano, es la denominada «Barbecho», la cual recoge el valor de las labores y materias primas aplicadas al terreno como preparación para recibir al cultivo futuro, el cual está aún sin determinar.

Todas las cuentas relacionadas hasta ahora son partidas del Realizable.

- Plantaciones. Esta partida de balance forma parte del inmovilizado y un saldo representa el valor de los árboles plantados. La cuenta correspondiente a esta partida se cargará con motivo del incremento de las plantaciones y se abonará cada vez que se arranquen árboles.

Los cargos se realizarán cuando las nuevas plantaciones se encuentren en producción; hasta ese momento, y desde que se inicia la preparación del terreno y se realizan las plantaciones, los costes que se originan se incluyen en una cuenta llamada «Plantaciones en curso».

Durante el tiempo de crecimiento y desarrollo de las plantaciones, su valor se va incrementando en función de los costes que originan, hasta que empiezan a producir, momento en que abonaremos la cuenta «Plantaciones en curso» cargando por el mismo valor la cuenta de Plantaciones del cultivo en cuestión. Cuando todas las plantaciones estén en producción, la cuenta «Plantaciones en curso» quedará cerrada.

A lo largo de la vida productiva de las plantaciones, su valor contable permanecerá invariable, incurriendo cada año en los costes de explotación, incluyendo entre ellos la cuota de depreciación anual correspondiente, debido al envejecimiento biológico que experimentan las plantaciones con el paso del tiempo.

Gráficamente podemos ver en la figura 2 la evolución del valor de las plantaciones.

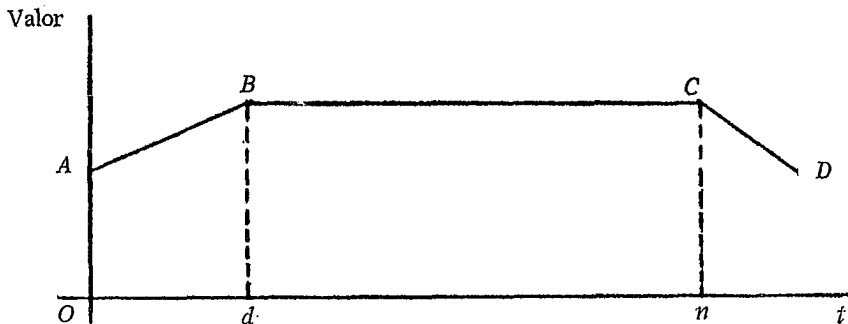


FIGURA 2

En el tramo *AB* podemos representar el valor de las plantaciones durante el tiempo que permanecen en la cuenta «Plantaciones en curso», e incluso en los primeros años de producción en los que la cantidad de producto obtenida es escasa. En el tramo *BC* consideramos que los árboles están en plena producción y su valor permanece prácticamente estabilizado, y a partir del punto *C*, correspondiente al año *n* equivalente a la vida útil de la plantación, el valor de la plantación empieza a disminuir a causa del envejecimiento biológico experimentado por la plantación. A partir de esta fecha habría que reponer la plantación, la cual se ha debido de amortizar durante su vida productiva [6].

Hay labores que se realizan sobre el terreno en el que se encuentra la plantación cada cierto número de años. En estos casos habría que proceder a periodificar el coste que supone para cada año el valor de la labor correspondiente.

Si se trata del aprovechamiento mixto de un terreno con plantaciones y cultivos herbáceos entre líneas, habría que prorratear los costes de las labores entre la plantación y el cultivo de que se trate.

Así pues, la partida de Plantaciones tiene contabilizado el valor de los árboles cuando se encuentran en producción. Los abonos en la cuenta de plantaciones suponen una disminución del valor del Inmovilizado.

Si en la empresa se tienen distintas clases de plantaciones se puede llevar una partida de Inmovilizado para cada clase. Así, por ejemplo, pueden existir plantaciones de olivar, de viñas, de naranjos, de perales, etcétera.

— Asociadas a las cuentas de Inmovilizado se utilizan las Cuentas de Explotación del Inmovilizado correspondientes; por tanto, utilizaremos una cuenta de Explotación de las Plantaciones en general o una cuenta de explotación para cada clase de plantaciones existentes en la empresa. La cuenta de explotación se carga con los costes originados por el mantenimiento de la actividad a la que representa. Como componentes de estos costes consideramos el consumo de materias primas, la mano de obra empleada, las cuotas de amortización, tanto de los inmovilizados propios de la actividad correspondiente en sí, como de otros inmovilizados destinados al servicio de esta actividad. Por ejemplo, en el caso de una *maquinaria agrícola* que dispone de un edificio para garaje, como componente del coste en la cuenta de explotación de la maquinaria hay que considerar la cuota de amortización de la maquinaria y la cuota de amortización del edificio en cuestión. Si el edificio sirviera para varias actividades habría que repartir la cuota de amortización anual entre todas las actividades implicadas.

Los abonos en la cuenta de Explotación se producirán como consecuencia de la venta de los productos, subproductos y demás aprovechamientos obtenidos de la actividad correspondiente, siempre que estos productos no supongan modificación del inmovilizado.

LAS CUENTAS GANADERAS

Las actividades ganaderas se pueden clasificar en dos tipos: una actividad es aquella que tiene por fin el engorde del ganado y la otra ac-

tividad consiste en la explotación de un determinado número de cabezas de ganado para obtener de ellas sus productos.

Consideramos que la explotación de ganado con aprovechamiento mixto de carne y productos inventariables podemos ubicarla en alguna de las dos clases anteriores, debido a que este ganado solamente dará la carne como consecuencia del sacrificio y, en este caso, si ha permanecido durante varios ejercicios en la explotación se ha debido contabilizar como inmovilizado proporcionando en cada ejercicio además otros productos. Si se ha vendido antes de terminar su vida útil supondrá, desde el punto de vista contable, una baja en cuenta de Inmovilizado.

Las razones que aconsejan realizar esta clasificación del ganado existente en una empresa son las mismas que nos llevan a considerar por separado los cultivos herbáceos de los cultivos leñosos. En contabilidad agraria siempre se usan partidas de Realizable para contabilizar los hechos ocurridos en relación con los cultivos herbáceos; de la misma forma, siempre se utilizan partidas de Inmovilizado para recoger el valor de las plantaciones, así como cuentas de explotación para contabilizar los costes y los ingresos originados por las plantaciones. Por tanto, de esta misma forma vamos a utilizar cuentas de Realizable para registrar la actividad de la ganadería de engorde y cuentas de Inmovilizado, con sus cuentas de explotación asociadas, para contabilizar la actividad de la ganadería de productos.

A continuación, vamos a analizar las características que podemos observar en estos dos tipos de ganado, las cuales nos van a servir de base en nuestro razonamiento para contabilizarlos por separado. Estas características las vamos a estudiar desde tres vertientes [4]:

- a) Desde el punto de vista del tiempo de permanencia del ganado en la empresa.
- b) Bajo la perspectiva del valor del ganado a lo largo de su vida.
- c) Por la clase de producto que se puede obtener de ambos tipos de ganado.

a) Respecto a la permanencia del ganado en la empresa, consideramos que el ganado de engorde permanece en la empresa solamente durante un ciclo de producción o ejercicio económico, considerando el ciclo de producción de una empresa como el período de tiempo que transcurre desde que inicia su actividad con la adquisición de la materia prima, hasta que obtiene el producto.

El ciclo de producción es variable para cada empresa, dependiendo del tiempo que tarde en conseguir el producto la actividad o actividades a las que se dedique. Generalmente, se considera que el ejercicio económico abarca un año, que estará comprendido entre enero y diciembre (año natural) o entre octubre y septiembre (año agrícola).

Así, si la empresa se dedica al engorde de terneros y los vende con un año (venta de añojos), su ciclo de producción será de un año; por el contrario, si se dedica al engorde de pollos o de conejos, el ciclo de producción será más corto.

En cuanto a la ganadería de productos, cada cabeza permanece en la empresa durante varios ciclos de producción, colaborando con sus productos en cada ejercicio económico. Por esta razón se incluye en el Inmovilizado del balance, mientras que el ganado de engorde se incluye en el Realizable.

b) El valor contable de la ganadería a lo largo de un ejercicio económico también es muy diferente si se trata de ganado de engorde, o bien de ganado de producción. En el caso de ganado de engorde, éste va incrementando su valor a lo largo del ciclo de producción a partir del valor inicial de compra, cuando el ganado se incorpora a la cuenta de Realizable correspondiente, procedente del exterior o de la propia explotación.

El valor de este ganado en un momento cualquiera intermedio del ciclo de producción puede obtenerse multiplicando los kilos de carne por el precio de la misma en el mercado en ese instante. De esta forma, actualizaríamos el valor de las Existencias de este ganado cada vez que se confeccionara un balance, teniendo que regularizar la cuenta correspondiente. Otro procedimiento más cómodo de aplicar consiste en asignar al ganado, en una fecha concreta, un valor igual a los costes originados hasta dicha fecha; por este sistema no se actualiza el saldo de la cuenta de ganado de engorde en cada balance de situación confeccionado durante el ciclo de producción, regularizando dicha cuenta solamente al final del ejercicio económico o en el momento de realizar la venta del ganado.

Si le asignamos al ganado de engorde al final del ejercicio un valor igual a los costes originados hasta esa fecha, posiblemente estemos infravalorándolo con respecto al valor real en el mercado. Este método es aplicado en la actividad agrícola porque no tenemos otro procedimiento más preciso de valoración, sin embargo en el caso del ganado siempre podremos valorarlo en función del peso y del precio de mercado; lo que ocurre es que con este procedimiento al regularizar la cuenta de ganado

de engorde estamos estimando unos beneficios. Estos beneficios estimados puede que no sean reales y además le harían pagar al empresario el impuesto sobre el beneficio antes de que se produzca realmente dicho beneficio. Según los criterios de valoración establecidos en el Plan General de Contabilidad es más correcto valorar este ganado en función de los costes originados.

La valoración del ganado de engorde a lo largo del ejercicio económico la podemos ver en la figura 3.

La ordenada AO representa el valor inicial de dicho ganado en el momento del destete, cuando empieza a tener vida propia desde el punto de vista contable. Cada incremento a partir del punto A representa el valor de los costes que suponen las operaciones realizadas sobre dicho ganado.

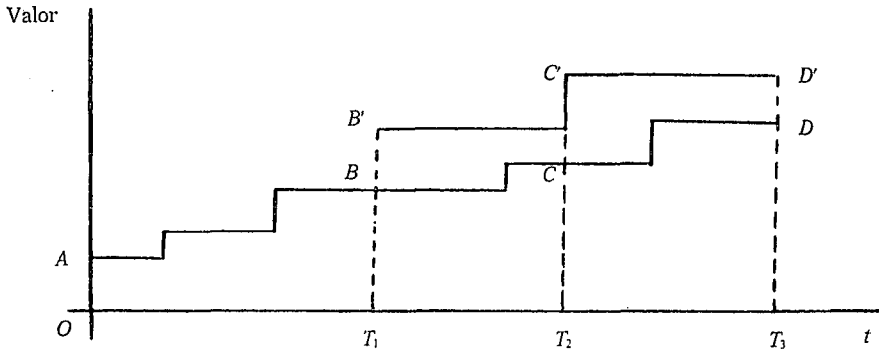


FIGURA 3

Si cerramos el ejercicio económico en el momento T_1 el valor del ganado, según los costes originados, será BT_1 , pero si lo valoramos a precio de mercado puede resultar un valor tal como $B'T_1$. Algo análogo ocurriría si cerramos el ejercicio en el momento T_2 . Si el ciclo de producción acaba en el momento T^3 , el coste total en que se ha incurrido será DT_3 y el ingreso, suponiendo que se venden todas las cabezas de ganado, podría ser $D'T^3$. El beneficio se obtendría restando $D'T_3 - DT_3$ y será a igual a $D'D$.

Si al final del ejercicio económico no se vende todo al ganado la ordenada $D'T_3$ sería la suma de los ingresos obtenidos por las cabezas de ganado vendidas más el valor de las que quedan en la explotación valoradas a precio de mercado.

Así pues, el valor contable del ganado de engorde va aumentando continuamente hasta el momento de causar baja en la empresa como consecuencia de la venta, que será el momento de máximo valor.

En cuanto al ganado de producción, su valor contable permanece invariable en los sucesivos ejercicios económicos, aunque la evolución del valor real de este ganado a lo largo de su vida podemos considerar que pasa por tres fases: una primera fase, en la que el valor aumenta desde su precio inicial de compra o de trasvase del ganado de engorde de la propia explotación, hasta un valor estabilizado de ganado adulto en plena producción: esta fase suele ser corta si la comparamos con su vida útil. La segunda fase es aquella en la que el valor del ganado permanece estabilizado en función del producto que proporciona; esta fase es larga y suele ser la que marque la vida útil de dicho ganado. En la tercera fase el valor disminuye a consecuencia de disminuir la producción por el envejecimiento biológico del ser productor. Al llegar a esta tercera fase, en general, el empresario tendrá que renovar dicho ganado para que no disminuya el volumen de producción de la empresa.

La representación gráfica análoga a la de la figura 2.

Por el hecho de tener que reponer el ganado al disminuir su producción, tenemos que estimar una cuota de depreciación anual que nos cubra la pérdida de valor de dicho ganado desde el valor máximo (plena producción en la segunda fase) al valor mínimo (valor de desecho).

Por todo lo indicado, consideramos que es conveniente que en el balance el ganado de engorde se incluya en partidas de Realizable, mientras que el ganado de producción se contabilice en partidas de Inmovilizado.

c) Por último, vamos a analizar la situación en el balance de los dos tipos de ganado por la consideración del producto obtenido del mismo.

El producto obtenido de la ganadería de engorde es el incremento de peso que va consiguiendo cada cabeza de ganado a lo largo del ciclo de producción. Este producto, por consiguiente, no se puede separar del ser que lo produce a no ser con la muerte del mismo y, por tanto, dándole de baja en la empresa. Este hecho no suele ocurrir hasta que acaba el período de engorde o ciclo de producción de dicho ganado. La muerte accidental de una cabeza de ganado de engorde supone la pérdida total del ser en sí, junto con el producto obtenido en el transcurso del tiempo.

Los ingresos en la cuenta de Realizable se harán solamente como consecuencia de la venta de las cabezas de ganado que hayan cumplido su ciclo, aunque, en ocasiones, se pueden realizar ingresos por la «venta»

de subproductos, los cuales suelen suponer cantidades muy pequeñas frente a los ingresos realizados por la salida del producto principal.

Respecto a la ganadería de producción, el producto obtenido en este caso es perfectamente contabilizable independientemente del ser productor, por tanto, en cada momento podemos saber la cantidad de producto obtenido. La muerte de una cabeza de ganado durante el ciclo de producción no altera en absoluto el producto proporcionado por dicha cabeza de ganado.

Como ya hemos repetido anteriormente, el valor de los productos y subproductos supone ingresos en la cuenta de explotación y, por tanto, son abonos para dicha cuenta; los cargos son debidos a los costes en los que incurre dicho ganado.

Según hemos venido exponiendo, el comportamiento de los dos tipos de ganado es análogo al comportamiento de los dos tipos de cultivos (herbáceos y leñosos), por tanto, los diferentes tipos de cuentas que emplearemos y el procedimiento contable que sigamos serán idénticos.

Así pues, en el balance de una empresa con actividad agropecuaria podrán aparecer partidas de Realizable referidas a los cultivos herbáceos y al ganado de engorde (una partida para cada cultivo o tipo de ganado) y partidas de Inmovilizado referidas a las plantaciones y al ganado de producción (una partida para cada especie arbórea o clase de ganado). Además, cada cuenta de Inmovilizado llevará asociada su cuenta de explotación correspondiente.

RELACION ENTRE LAS CUENTAS GANADERAS

Para que las necesidades de materias primas (alimentos) estén compensadas a lo largo del año es frecuente fraccionar el número de cabezas de ganado de engorde en lotes por etapas de crecimiento, en función de las necesidades alimenticias en cada etapa. Así, es frecuente dividir los terneros en lotes de tres meses de diferencia de edad entre ellos, lo que supondrá tener cuatro lotes distintos que serán: desde el nacimiento o destete hasta los tres meses, de tres a seis meses, de seis a nueve meses y de nueve meses a un año.

Para organizar así la cabaña de ganado de engorde, habrá que programar la compra de este ganado, si procede del exterior de la explotación, o los partos, si procede de la propia ganadería de productos.

En cualquier caso la relación contable que se puede producir entre las cuentas ganaderas es la siguiente:

La cuenta de Inmovilizado genera en su actividad unos costes y unos ingresos por cuenta de explotación. Los partos proporcionan un ingreso en cuenta de explotación igual al valor de las crías obtenidas.

Si estas crías pasan a la fase de engorde, su valor supondrá un coste en la cuenta de Realizable correspondiente.

Una vez terminado su desarrollo pueden pasar por dos caminos: salir de la explotación por venta o incrementar el número de cabezas reproductoras, lo cual supondrá un ingreso en la cuenta de Realizable y un coste en la cuenta de Inmovilizado por el valor de dichas cabezas en la fecha actual.

Gráficamente podríamos representar estas operaciones, como se ve en la figura 4.

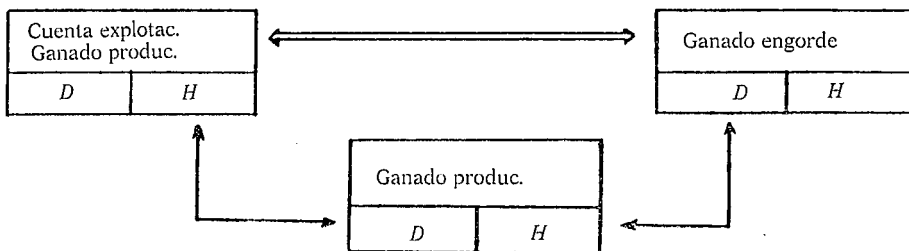


FIGURA 4

Si el tipo de ganado de que se trate no empieza su vida productiva una vez terminado su ciclo de engorde y todo o parte de él lo destinamos a incrementar o reponer cabezas de producción, al darle de baja en la cuenta de Realizable y no poder darle entrada en la cuenta de Inmovilizado «ganado de producción», podemos crear otra cuenta de Inmovilizado equivalente a «plantaciones en curso» que llamaremos «ganado de producción en curso», especificando la especie ganadera si hubiera más de una en la explotación. En esta cuenta permanecerá dicho ganado, incrementando su valor con el paso del tiempo, hasta que inicie su vida productiva con lo cual pasará a la cuenta «ganado de producción».

PLANIFICACION CONTABLE DE LAS CUENTAS AGROPECUARIAS

La planificación contable de una empresa consiste en establecer un conjunto de reglas sobre la forma de llevar la contabilidad y un cuadro

de cuentas, con las definiciones y relaciones de cada una de las cuentas con las demás, desarrollado todo ello para una empresa concreta. La normalización contable consiste en establecer un modelo contable general que sirva para cualquier tipo de empresas y que suministre información tanto para la empresa como para terceros [5].

La planificación contable de las empresas agropecuarias consiste en adaptar el Plan General de Contabilidad a las especiales características de las empresas agropecuarias.

Siguiendo el Plan General de Contabilidad (P.G.C.) español [3] y el trabajo de Alonso, R., y J. E. Rodríguez sobre la adaptación del P.G.C. a la empresa agraria [1], utilizaremos cuentas del Grupo 2 para recoger el valor de las Plantaciones y del ganado de producción, así como para las Inmovilizaciones en curso, y cuentas del Grupo 3 (Existencias) para recoger el valor de los cultivos anuales y del ganado de engorde.

Así, tendremos la cuenta 201 para plantaciones y la 208 para el ganado de producción. Añadiendo otro dígito tendremos 10 cuentas desde 2010 a 2019 para especificar tipos de plantaciones y desde la 2080 a 2089 para especificar tipos de ganado.

En el subgrupo 23, que se ha destinado a las Inmovilizaciones en curso, podemos definir las cuentas siguientes:

- 230 Obras en curso
- 231 Plantaciones en curso
- 232 Ganadería de productos en curso

y cada una de ellas, pasando a cuatro dígitos, nos permitiría especificar los diferentes tipos de plantaciones y de ganado.

En cuanto a las cuentas del Grupo 3, el subgrupo 34 se ha destinado a los productos en curso, siendo las cuentas:

- 340 Cosechas pendientes
- 341 Barbechos
- 342 Ganado de engorde.

Pasando a cuatro o más dígitos podemos especificar con la cuenta 340 ó 342 los diferentes cultivos o especies ganaderas existentes.

APLICACIÓN

Una empresa agropecuaria presenta al comienzo de un ejercicio económico el balance siguiente:

<i>Activo</i>	<i>u.m.</i>	<i>Pasivo</i>	<i>u.m.</i>
5700 Caja	1.010	400 Exigible a corto plazo ...	3.500
340 Cosechas pendientes	1.300	170 Exigible a largo plazo ...	2.280
3500 Almacén materias primas.	820		
3420 Ganado vacuno de en- gorde	2.500	<i>Propio</i>	
2300 Plantaciones en curso ...	750	280 Fondo de amortización ...	2.950
2010 Plantación de olivar	2.650	120 Fondo de previsión	1.500
2080 Ganado vacuno	5.900	112 Fondo de regulación	800
2030 Maquinaria	2.300	100 Capital	10.200
2000 Terrenos	4.000		
TOTAL	21.230	TOTAL	21.230

La partida «cosechas pendientes» incluye el cultivo de trigo con unos costes de 1.000 u.m. y el cultivo de girasol con unos costes de 300 u.m.

Los hechos contables ocurridos en la empresa durante los seis meses siguientes, en relación con los temas que nos interesan en este trabajo, son:

1. Se realizan labores sobre el cultivo de trigo por un valor total de 200 u.m., con maquinaria propia.
2. Se recoge la cosecha de trigo con cosechadora alquilada por valor de 300 u.m. pagando al contado.
3. Se da al ganado de engorde alimento de nuestro almacén por valor de 150 u.m.; la mano de obra del personal fijo dedicada a este ganado ha ascendido a 200 u.m. Además, dicho ganado ha incurrido en gastos varios por valor de 30 u.m. Al final del período se han vendido terneros por valor de 1.000 u.m. cobrando al contado.
4. Se dan tratamientos al olivar por importe de 500 u.m. que se componen de 200 u.m. de materias primas de nuestro almacén y 300 u.m. del trabajo realizado por la maquinaria propia.
5. El ganado vacuno de producción ha incurrido en los gastos siguientes:

300 u.m. de alimento.
400 u.m. de mano de obra.
150 u.m. de gastos varios.

Este ganado ha proporcionado productos por valor de 1.500 u.m. Procedentes de leche, 1.200 u.m. que cobramos al contado y terneros valorados en 300 u.m.

6. Sobre las plantaciones en curso se han realizado labores de estercolado y tratamientos por valor de 200 u.m. de materias primas adquiridas fuera de la explotación y pagadas al contado. El valor de la mano de obra de la aplicación de dichas labores ha sido de 120 u.m., empleando personal fijo de la empresa.

El asiento de estos hechos contables en el *Diario* es el siguiente:

1) 1000 Cultivo trigo				
300 Cultivo girasol	A	Cosechas pendientes	1.300	
200 Cultivo de trigo		Explotación de maquinaria ...	200	
<hr/>				
2) 300 Cultivo de trigo	A	Caja y Bancos	300	
<hr/>				
3) 380 Ganado vacuno engorde	A	Almacén materias primas	150	
		Remuneraciones	200	
		Gastos varios	30	
<hr/>				
200 Remuneraciones	A	Caja y Bancos	230	
30 Gastos varios				
<hr/>				
1000 Caja y Bancos	A	Ganado vacuno engorde	1.000	
<hr/>				
4) 500 Explotación olivar	A	Almacén de materias primas ...	200	
		Explotación maquinaria	300	
<hr/>				
5) 850 Explotación vacuno	A	Almacén de materias primas ...	300	
		Remuneraciones	400	
		Gastos varios	150	
<hr/>				
400 Remuneraciones	A	Cajas y Bancos	550	
150 Gastos varios				
<hr/>				
1200 Caja y Bancos	A	Explotación vacuno	1.500	
300 Ganado vacuno engorde				
<hr/>				
6) 320 Plantaciones en curso	A	Cajas y Bancos	200	
		Remuneraciones	120	
<hr/>				
120 Remuneraciones	A	Cajas y Bancos	120	

En el Mayor procedíamos de la forma siguiente:

<i>Cosechas pendientes</i>	
D	H
1.300	1.300 (1)
300	
<hr/>	
300	

<i>Cultivo de trigo</i>	
D	H
(1) 1.000	1.850
(2) 200	
(3) 300	
<hr/>	
350	

<i>Cultivo de girasol</i>	
D	H
(1) 300	300

<i>Explotación maquinaria</i>	
D	H
92	200 (2)
408	300 (4)

<i>Caja y Bancos</i>	
D	H
1.010	200 (3)
(3) 1.000	230 (3)
(5) 1.200	550 (5)
<hr/>	200 (6)
3.210	120 (6)
	<hr/>
	1.400

<i>Ganado vacuno engorde</i>	
D	H
2.500	1.000 (3)
(3) 380	180
(5) 300	
<hr/>	
E = 2.000	

1.810

<i>Almacén mat. primas</i>	
D	H
820	150 (3)
50	200 (4)
	300 (5)
<hr/>	
E = 220	

<i>Remuneraciones</i>	
D	H
(3) 200	200 (3)
(5) 400	400 (5)
(6) 120	120 (6)

<i>Gastos varios</i>	
D	H
(3) 30	30 (3)
(5) 150	150 (5)

<i>Explotación olivar</i>	
D	H
(4) 500	606
106	

<i>Explotación vacuno</i>	
D	H
(5) 850	1.500 (5)
236	
414	

<i>Plantaciones en curso</i>	
D	H
750	
(6) 320	
<hr/>	
1.070	

<i>Amortización</i>	
D	H
434	434

<i>F. de amortización</i>	
D	H
	2.950
	434
	<hr/>
	3.384

<i>Almacén de cosechas</i>	
D	H
1.850	
<hr/>	
1.850	

Para cerrar el ejercicio hacemos las siguientes consideraciones, que dan lugar a los asientos que expresamos:

- El trigo se ha recogido, pasando al almacén de cosechas, ya que no se ha vendido. En este momento el valor de la cosecha asciende a 1.850 u.m.

1.850	Almacén de cosechas	A	Cultivo de trigo	1.850
-------	---------------------	---	-------------------------	-------

- El girasol sigue con el mismo valor y no se ha recogido.

300	Cosechas pendientes	A	Cultivo de girasol	300
-----	---------------------	---	---------------------------	-----

- El ganado vacuno de engorde que queda en la explotación tiene un valor de 2.000 u.m.
 — Las existencias de materias primas al final del ejercicio tienen un valor de 220 um.
 — La amortización del inmovilizado la estimamos en el 8 por 100 anual de su valor, lo cual supone los asientos siguientes:

434	Amortización	A	Fondo de amortización	434
106	Explotación olivar			
236	Explotación vacuno			
92	Explotación maquinaria	A	Amortización	434

La regularización de las cuentas de Realizable y el cierre de las de explotación nos permite obtener los resultados siguientes, los cuales los pasamos directamente a la cuenta de Pérdidas y Ganancias.

Cultivo de trigo

$$B_1 = 1.850 - 1.500 = 350.$$

Granado vacuno de engorde

$$B_2 = 1.000 - 3.180 + 2.000 = -180.$$

Almacén de materias primas

$$B_3 = 650 - 820 + 220 = 50.$$

Explotación de maquinaria

$$B_4 = 500 - 92 = 408.$$

Explotación de vacuno

$$B_5 = 1.500 - 1.086 = 414.$$

Explotación de olivar

$$B_6 = 0 - 606 = -606.$$

Los asientos de regularización son:

350	Cultivo de trigo	A	Pérdidas y ganancias	350
180	Pérdidas y ganancias	A	Ganado vacuno engorde	180
50	Almacén materias primas	A	Pérdidas y ganancias	50
408	Explotación maquinaria	A	Pérdidas y ganancias	408
414	Explotación vacuno	A	Pérdidas y ganancias	414
606	Pérdidas y ganancias	A	Explotación de olivar	606

<i>Pérdidas y ganancias</i>	
D	H
180	350
606	50
	408
	414

	1.222

	436

El balance de situación al final del ejercicio es:

<i>Activo</i>		<i>Pasivo</i>	
Caja	1.810	Exigible a corto plazo	3.500
Cosechas pendientes	300	Exigible a largo plazo	2.280
Almacén de materias primas.	220	Fondo de amortización	3.384
Almacén de cosechas	1.850	Fondo de previsión	1.500
Ganado vacuno de engorde ...	2.000	Fondo de regularización	800
Plantaciones en curso	1.070	Capital	10.200
Plantación de olivar	2.650	Pérdidas y ganancias	436
Ganado vacuno	5.900		
Maquinaria	2.300		
Terrenos	4.000		

TOTAL	22.100	TOTAL	22.100

RESUMEN

En este trabajo se realizan algunas consideraciones sobre los problemas que se pueden presentar al contabilizar los hechos contables que ocurran en una empresa agropecuaria y que están en relación con la actividad agrícola y ganadera. Para ello, se relacionan las diferentes cuentas de Realizable e Inmovilizado necesarias para representar la actividad agropecuaria, viendo el paralelismo que existe entre los distintos tipos de cuentas utilizados para la actividad agrícola y la actividad ganadera. El trabajo se termina con una aplicación práctica a una empresa agropecuaria donde ocurran hechos contables en torno a las cuentas definidas.

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

- [1] ALONSO SEBASTIÁN, R., y RODRÍGUEZ BARRIOS, J. E.: *El Plan General de Contabilidad español adaptado a la Empresa Agraria*, Monografía 102, E.T.S.I.A., Universidad Politécnica de Madrid, 1984.
- [2] BALLESTERO, E.: *Contabilidad Agraria*, 4.ª ed., Mundi Prensa, Madrid, 1984.
- [3] BANCO DE VIZCAYA: *Plan General de Contabilidad*, Imprenta Industrial, S. A., 5.ª ed., Bilbao, 1980.
- [4] LORING, J.: *Planificación Contable de Empresas Agrarias*, Ediciones I.C.E. Madrid, 1969.
- [5] RIVERO ROMERO, J.: *Contabilidad financiera*, 5.ª ed., Ediciones I.C.E., Madrid, 1980.
- [6] RODRÍGUEZ BARRIOS, J. E.: «Un modelo para la amortización de inmovilizados mixtos (revalorizables-depreciables)», *Técnica Contable*, núm. 354, junio 1978.