

# LA NORMALIZACION CONTABLE EN EL SECTOR AGRARIO: LA EXPERIENCIA FRANCESA

*Simón Vera Ríos*

RESUMEN.—Este trabajo sintetiza los hitos más importantes en la evolución de la contabilidad agraria en Francia, hasta culminar en la elaboración y publicación del *Plan Comptable Général Agricole*, de cuyo texto legal se destaca el tratamiento otorgado a las transacciones y elementos más genuinos de la actividad agraria. Dadas las evidentes analogías entre la planificación contable española y la francesa, el interés del referido texto radica, a juicio del autor, en que puede constituir un modelo de referencia válido para abordar, en su momento, la normalización contable del sector agrario en nuestro país.

## 1. INTRODUCCION

La empresa agraria, no obstante el peso que el sector en el que se enmarca ha tenido y sigue teniendo en la economía española, ha sido objeto de un secular olvido por parte de los contabilistas de nuestro país. El elevado número de pequeñas empresas agrarias existentes en España ha hecho que los esfuerzos de divulgación e implantación de modelos de contabilidad agraria se centren en las mismas, olvidándose las necesidades de las de mayor dimensión. Buena prueba de ello es que el Plan General de Contabilidad de España de 1973 agotó su período de vigencia en 1990 sin que viera la luz, a nivel oficial, la correspondiente adaptación sectorial.

Si se liberan ciertas restricciones de las generalmente admitidas en los modelos unigráficos de contabilidad agraria que, en definitiva, conducen a poner el acento en la simplicidad de su funcionamiento antes que en la objetividad o la oportunidad de la información suministrada, queda despejado el camino para la aplicación de modelos anfisográficos. La experiencia francesa en este terreno constituye la prueba más evidente de esa posibilidad y representa, a nuestro entender, un buen ejemplo a seguir en tanto

que indicador de la dirección hacia la que apunta el desenvolvimiento futuro de la contabilidad en el sector agrario.

## 2. EVOLUCION DE LA NORMATIVA CONTABLE FRANCESA

Francia constituye, junto con Australia<sup>1</sup> y Nueva Zelanda<sup>2</sup>, uno de los países de mayor tradición en el ámbito de la normalización de la contabilidad agraria. Sin embargo, la experiencia francesa en este terreno no se ha limitado a la elaboración de un simple cuadro de cuentas, complementado con unas directrices a seguir para su puesta en práctica. Los esfuerzos desplegados han cristalizado en un auténtico plan contable agrario, merecedor sin duda de tal denominación.

El interés por el tema, al igual que en los otros dos países citados, arranca de la década de los años 60. Así, en 1965 se presentó ante la comisión técnica del *Institut National de Gestion et d'Économie Rurale* —I.G.E.R.— un proyecto de plan contable para la empresa agraria, elaborado por un grupo de trabajo compuesto por directores y contables de centros de gestión, basándose en el Plan Contable General francés de 1957, del que constituía una adaptación a las características, necesidades y medios de la empresa agraria. El Plan fue sometido en 1967 a la consideración del Consejo Nacional de la Contabilidad, que dio luz verde para su implantación experimental durante el año 1968. La aprobación definitiva se produjo en 1970, a la vista del informe realizado en base a la experiencia recabada de su puesta en práctica.

Este Plan (I.G.E.R., 1970) versaba exclusivamente sobre la contabilidad externa y, en relación al Plan General de 1957:

1 En 1996, se constituyó el *Australian Committee for Coding Rural Accounts* con el objetivo de elaborar un plan contable cuya aplicación permitiera cubrir las necesidades de los usuarios de la información contable agraria. En 1970 se publicó el *Uniform Chart and Code for Rural Accounting* el cual, a pesar del apoyo recibido por parte de instancias gubernamentales y de las principales organizaciones profesionales contables y agrarias, no ha alcanzado en la práctica el grado de implantación que las expectativas iniciales hacían suponer. Constituye, no obstante, un punto de referencia obligado de los diversos modelos de contabilidad agraria existentes en Australia, al menos en el aspecto terminológico. Vid. al respecto, *Joint Committee on Standardization of Farm Management Accounting* (1983) y Neilson (1986).

2 La normalización de la contabilidad agraria en Nueva Zelanda ha sido impulsada por la *New Zealand Society of Accountants*, apoyándose en tres documentos —*Research Report on Farm Accounting*, *Farm Accounting in New Zealand* y *Management Accounting for the New Zealand Farmer*—, publicados en los años 1961, 1966 y 1977, respectivamente. Las críticas recibidas por los dos primeros documentos debido a su marcada orientación hacia la normativa fiscal, así como por la ausencia de un tratamiento adecuado de los distintos subsectores agrarios, aconsejaron la redacción del tercero, más orientado hacia las tareas de planificación y control de la actividad productiva, del cual en 1985 ha visto la luz una segunda edición revisada que, no obstante, reproduce inalterado el cuadro de cuentas de 1966 que goza de un alto grado de aceptación entre los profesionales del país.

— completaba el cuadro de cuentas añadiendo las propias de la actividad agraria;

— explicaba la terminología y el funcionamiento de las cuentas que presentaban alguna novedad o ambigüedad;

— establecía los métodos de valoración de algunos activos, partiendo de la base de que la contabilidad interna era inexistente en las empresas;

— conservaba la presentación clásica de la cuenta de explotación, de la cuenta de pérdidas y ganancias y del balance, pero aislando la presentación de aquellas cuentas relevantes para transmitir adecuadamente la situación económico-financiera de la empresa agraria, al mismo tiempo que simplificaba la presentación a un nivel juzgado como suficiente para la mayoría de las empresas;

— añadía nueve estudios particulares, destinados a tratar con detenimiento los aspectos más controvertidos.

Diez años más tarde, en 1980, la guía contable de 1970 fue completada y actualizada (I.G.E.R., 1980) para hacer frente a las necesidades surgidas de la evolución experimentada por el entorno que le había servido de base en dos aspectos (I.G.E.R., 1987):

— De un lado, un gran número de empresas agrarias había registrado un cambio en sus relaciones con el fisco, al pasar a tributar en función del beneficio real y no mediante una estimación a tanto alzado. Esto les indujo a considerar la contabilidad no sólo como un instrumento de gestión, sino también como un medio para cumplir con sus obligaciones derivadas del nuevo régimen impositivo.

— De otro, la agricultura de grupo adquirió un notable desarrollo con la constitución de un gran número de sociedades, aprovechando las figuras jurídicas especialmente diseñadas para el sector agrario —Agrupaciones Agrarias de Explotación en Común (G.A.E.C.), Sociedades Civiles de Explotación Agraria, etc.—.

Poco tiempo después, el panorama contable francés se vio alterado sustancialmente al aprobarse en 1982 un nuevo Plan Contable General (Conseil National de la Comptabilité, 1982), aplicable a partir del primer ejercicio iniciado con posterioridad al 31 de diciembre de 1983, que suponía una profunda revisión de su antecedente de 1957, para adecuarlo a las disposiciones de la IV Directiva de la C.E.E. y atender convenientemente los mayores requerimientos informativos demandados por la sociedad.

En este contexto, el 24 de octubre de 1984 se constituyó una comisión encargada de elaborar un plan contable general adaptado a las necesidades y los medios de las empresas agrarias, inspirándose en las normas y principios rectores del Plan Contable General revisado. En tanto que su obligatoriedad iba a afectar a un reducido número de unidades económicas, en razón del estatuto civil de la mayoría de las empresas agrarias, se pensó que su aceptación y difusión pasaba por involucrar en su confección a todos los colectivos implicados, desde la Administración Pública a las diversas organizaciones profesionales agrarias y sus asesores contables,

pasando por expertos del Consejo Nacional de la Contabilidad y del mundo académico. Según el presidente de la comisión redactora (I.G.E.R., 1987), esta nutrida representación permitió, después de debates profundos y a veces difíciles, alcanzar un instrumento no del agrado de todos, pero sí operativo y fiel a los objetivos inicialmente fijados, es decir, respetuoso con los principios que rigen la normalización contable francesa y adaptado a la realidad de las empresas agrarias.

El proyecto elaborado fue dictaminado favorablemente por el Consejo Nacional de la Contabilidad en julio de 1986 y aprobado finalmente en diciembre del mismo año mediante un decreto interministerial<sup>3</sup>. Las empresas agrarias que, de acuerdo a la legislación vigente, tuviesen la obligación de formular sus cuentas anuales quedaron emplazadas, a partir del primer ejercicio contable iniciado con posterioridad al 1 de enero de 1987, para adecuar su presentación al contenido del mismo<sup>4</sup>.

De este modo, la agricultura francesa se dotó de su primer plan contable *oficial*, carácter éste que no poseía el elaborado en 1970. Se trata, además, de un plan contable *general* que ha sido especialmente concebido para el sector agrario, para servir de marco a las prácticas contables de todas las empresas encuadradas en el mismo, con independencia de su forma jurídica y de su orientación técnico-económica. Su enfoque es eminentemente económico y prescinde de forma consciente de la normativa fiscal, la cual ha ejercido en Francia una indudable influencia en el tratamiento otorgado a problemas específicos de la contabilidad agraria.

### 3. CUESTIONES RELEVANTES DEL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD AGRARIA —PGCA— FRANCES<sup>5</sup>

Centraremos nuestra atención en aquellos temas que, por su novedad o por la singularidad de su tratamiento, merecen ser destacados, haciendo caso omiso de todos aquellos aspectos que no suponen ninguna aportación de interés en relación al Plan francés de 1982.

#### a) *Los bienes vivos*

En el PGCA la denominación de *bienes vivos* se aplica al conjunto de animales y vegetales empleados en la actividad productiva de la empresa

3 Arrête du 11 décembre 1986 relatif au plan comptable général agricole. Journal Officiel de la République Française du 18 décembre 1986.

4 Artículo 2 del citado decreto interministerial. No obstante, debe mencionarse que, unos meses antes de que el PGCA viera la luz, se promulgó un plan contable destinado a adaptar el Plan de 1982 a las peculiaridades que se desprenden de la regulación jurídica de las cooperativas agrarias. Vid. al respecto, Ministère de l'Agriculture (1986).

5 Con el propósito de facilitar el seguimiento de los comentarios, se acompaña parcialmente como anexo una traducción del cuadro de cuentas del PGCA.

como inversiones económicas de carácter fijo o circulante *en curso de producción*.

La naturaleza de las cuentas a utilizar y su posterior clasificación en el activo del balance dependerá de su función en la explotación. Así, aquellos animales o vegetales cuya finalidad sea contribuir de forma duradera al desarrollo de la actividad de la empresa agraria deberán ser incluidos en el activo fijo<sup>6</sup>. En tal situación se encontrarán, por ejemplo, los animales reproductores, las viñas o las plantaciones de árboles frutales. Aquellos otros animales o vegetales cuya participación en el ciclo de explotación de la empresa agraria tiene como única finalidad su venta al término de un proceso de producción, deberán incluirse en el activo circulante. Este sería el caso de los animales de engorde o de los cultivos de cereales.

Algunas precisiones adicionales resultan necesarias en relación a los animales. El PGCA diferencia entre animales de ciclo corto y de ciclo largo. Los primeros se corresponden con animales como las aves, los conejos, etc., cuyo rasgo diferencial radica en su corta vida productiva, que no suele exceder de dos años. Los segundos abarcan los animales como las vacas, los cerdos, las ovejas, etc., que poseen un vida productiva superior a los dos años. Este es, pues, el límite temporal que separa el ciclo corto del largo<sup>7</sup>, factor que tiene una evidente importancia para comprender la ubicación de las cuentas de los distintos animales en el Plan.

Así, figurarán en cuentas del subgrupo 24 los animales de servicio (de labor, de guardia, etc.), los reproductores adultos y los futuros progenitores de ganado mayor; estos últimos cuando su destino como tales en la empresa no ofrezca dudas. Si existe incertidumbre al respecto, los futuros progenitores se integrarán, junto a las restantes especies de ganado mayor destinadas a la venta, en el subgrupo 31: *Animales (ciclo largo)* o en el subgrupo 32: *Animales (ciclo corto)*, según que, respectivamente, el ciclo productivo experimentado en la empresa supere o no los dos años. En el subgrupo 32 se incluirán, además, los animales pertenecientes a las especies menores, con independencia de su destino.

Por lo que respecta al funcionamiento de las cuentas relativas a los bienes vivos inmovilizados, en particular las de los animales reproductores —adultos y futuros progenitores—, las empresas pueden optar, frente al tratamiento contable previsto para las transacciones relativas a los elementos de inmovilizado, por un procedimiento que supone la extensión a las cuentas de los referidos animales de los movimientos contables reservados en el Plan Contable General para las cuentas de productos acabados y en curso, en atención a que esos bienes vivos —a menudo numerosos— son susceptibles de ser renovados en cualquier momento.

6 Se rompe así con lo estipulado en la normativa fiscal, que condicionaba la posibilidad de incluir algunas categorías de animales en el activo inmovilizado al régimen de tributación sobre el beneficio utilizado por la empresa. Vid. al respecto, Kerviler (1982).

7 Esta distinción, con idéntico significado, resulta aplicable a los vegetales.

De este modo, las compras de tales bienes se cargan en la cuenta 604: *Compras de animales*, mientras que las ventas se abonan en la 704: *Ventas de animales*. Una vez practicado el inventario correspondiente al final del ejercicio, el montante de los referidos bienes vivos —cuando el destino de los futuros progenitores en la empresa no ofrece dudas— se cargará en las cuentas 241: *Animales reproductores (adultos)* y 242: *Animales reproductores (futuros progenitores)*, con abono a las cuentas divisionarias de la 712: *Variación de existencias (animales reproductores inmovilizados)*. Paralelamente, estas cuentas divisionarias serán cargadas por el montante de los animales inmovilizados al cierre del ejercicio precedente, con abono a las cuentas 241 y 242. De este modo, la cuenta 712 recoge la variación sufrida por el montante de los animales reproductores, incluido, en su caso, el crecimiento experimentado por los animales no adultos.

Como regla general, las normas de valoración previstas en el Plan Contable General resultan aplicables a los bienes vivos. Ahora bien, en particular, las empresas agrarias podrán determinar el coste de producción de los bienes vivos producidos en la explotación de acuerdo a los medios disponibles. De este modo, cuando no se tenga implantado un sistema de contabilidad interna, el coste de producción podrá determinarse mediante procedimientos estadísticos; en concreto, mediante baremos estandarizados que permitan incorporar, en la medida de lo posible, las condiciones particulares en que la empresa desarrolla su actividad. Estos baremos suelen proporcionarse por diversos organismos agrarios.

En aquellos casos excepcionales donde no resulte posible determinar el coste de producción de los bienes vivos por aplicación de las normas generales, el Plan prevé los siguientes métodos:

— Realizar la valoración aplicando los precios de mercado que rigen en la fecha de cierre del ejercicio minorados del margen con el que opera la empresa según cada clase de bien vivo.

— Si el método anterior resulta inaplicable, los bienes vivos figurarán por su valor venal en la fecha de cierre del ejercicio.

#### b) *El autoconsumo*

La producción de la empresa agraria no se comercializa en su totalidad. Dada la naturaleza de la mayoría de los productos obtenidos, una parte del output final se reserva para ser consumido en el seno de la propia empresa, entre sus miembros, a la vez que resulta también frecuente su utilización como pago en especie de parte de los servicios prestados en la empresa por terceros.

El PGCA define el autoconsumo, en un sentido amplio, como el consumo de la producción de la empresa realizado, sin contrapartida monetaria, por el empresario, los miembros de su familia o los asalariados de la empresa y asimilados. Su registro contable tiene lugar mediante un abono

en la cuenta 726: *Producción autoconsumida* —divisionaria de la 72: *Producción inmovilizada y autoconsumida*— con cargo, según el caso, a la cuenta 108: *Titular de la explotación* o a las correspondientes cuentas divisionarias de la 641: *Remuneraciones del personal*. Nada se indica, sin embargo, respecto del precio aplicable para la valoración de la producción autoconsumida.

c) *Remuneración del trabajo familiar no asalariado*

A pesar de las numerosas críticas de que es objeto y de que la tendencia en el campo apunta en otras direcciones —al menos en el entorno de los países económicamente avanzados—, resulta un hecho evidente que, en la actualidad, la empresa familiar agraria sigue constituyendo en gran medida la célula orgánica básica de la actividad agraria, y muy especialmente, de la actividad agrícola. Este tipo de empresa se caracteriza porque la base del trabajo aplicado en la misma proviene de los miembros de la unidad familiar, siendo así que la estructura social de la familia «determina la división del trabajo, el status y el prestigio social dentro de la explotación» (Camilleri et al., 1980: 27).

El PGCA aborda este tema con gran realismo, admitiendo que las empresas individuales puedan registrar en la cuenta 644: *Remuneración del trabajo del titular de la explotación* el importe de las retribuciones calculadas como contrapartida del trabajo prestado por el empresario y los miembros de su familia, cuando no exista ninguna otra contraprestación. El cargo en la cuenta 644 se hará con abono a la cuenta 108: *Titular de la explotación*. En el anexo deberá indicarse el criterio seguido para la fijación de la retribución, cuestión ésta no exenta de dificultades (Vid. Vera, 1995).

d) *Relaciones entre distintos establecimientos de una misma empresa*

De forma paralela a otros sectores de actividad, puede afirmarse que la empresa agraria representa la unidad económica, mientras que la explotación agraria hace referencia a la unidad técnica, quedando la finca como expresión de unidad física.

Puede así ocurrir que una misma empresa abarque, por ejemplo, diversas fincas situadas en comarcas distantes unas de otras, cada una de las cuales posee su propia contabilidad, llevada de forma autónoma. En tal caso, las cesiones de productos o de servicios que tengan lugar entre las mismas serán registradas en la cuenta 181: *Cuentas de enlace entre establecimientos*, cuando el valor de la cesión figure registrado en alguna cuenta del establecimiento cedente, y en las cuentas 186: *Bienes y prestación de servicios intercambiados entre establecimientos (gastos)* y 187: *Bienes y prestación de servicios intercambiados entre establecimientos (ingresos)*, cuando su importe deba ser objeto de cálculo.

e) *Indemnizaciones y subvenciones*

En la empresa agraria, el riesgo económico o de explotación, derivado de las eventualidades ligadas al tipo de inversiones llevadas a cabo, adquiere un papel preponderante, fundamentalmente por la inestabilidad de los precios agrarios y por las variaciones en el volumen de producción motivadas por la acción incontrolable de factores climatológicos y biológicos. Esta situación permite entender la importancia que pueden llegar a alcanzar las indemnizaciones y las subvenciones en esta clase de unidades económicas.

El tratamiento reservado por el PGCA para las mismas atiende a su carácter. Así, las indemnizaciones y subvenciones de explotación, especialmente las concedidas por el Fondo nacional de garantía de calamidades agrarias, sólo incidirán en el resultado ordinario cuando se perciban en sustitución de ingresos ordinarios de la explotación o compensen gastos periódicos ordinarios. En otros supuestos, formarán parte del resultado extraordinario. Por su parte, las subvenciones de capital tienen un tratamiento similar al de otros sectores de actividad.

f) *Mejoras territoriales*

El suelo cultivable representa una conquista lenta y gradual del hombre, siendo el fruto de la aplicación de trabajo y de otros factores que quedan íntimamente incorporados al terreno natural, formando técnicamente un todo inseparable. En un sentido amplio, todas las obras desarrolladas para hacer cultivable el terreno natural o para acrecentar la aptitud productiva de la tierra ya cultivada constituyen obras de mejora territorial. Éstas se caracterizan por su efecto duradero, que excede de una campaña, pero cuya extensión en el tiempo puede ser limitada —enmiendas, obras de drenaje o de irrigación, ...— o permanente —nivelación de terrenos, desecamiento de pozas, ...—.

El PGCA contempla dos cuentas a nivel de tres dígitos a tal fin. La cuenta 217: *Mejoras fundiarias* recoge aquellas que suponen mejoras duraderas de la fertilidad del suelo como consecuencia de las prácticas culturales continuas (rotaciones, trabajo de la tierra, restituciones de materias orgánicas, abonado de fondo, etc.) y que constituyen un elemento que interviene en la valoración del terreno en caso de traspaso o de cese en la actividad. La cuenta 212: *Acondicionamiento y arreglo de terrenos* registra el valor de los trabajos encaminados a situar los terrenos propiedad de la empresa en estado de utilización para fines agrarios, siempre que representen una mejora duradera del fondo<sup>8</sup>. El carácter temporal o permanente de esta mejora incidirá en la procedencia o no de su amortización, y en la cuenta divisionaria a utilizar para su registro. Los gastos de acondiciona-

<sup>8</sup> En caso contrario, tales trabajos darán lugar a gastos del ejercicio que deberán registrarse en la cuenta 6151: *Mantenimiento de terrenos*.

miento de los terrenos que no son propiedad de la empresa se recogerán en la cuenta 2181: *Instalaciones generales, acondicionamientos y arreglos diversos*.

g) *Operaciones de compensación*

Resulta frecuente que aquellas empresas que son simultáneamente proveedores y clientes de los agricultores acuerden con éstos algunos convenios para regular sus cuentas corrientes. El PGCA propone que, a lo largo del ejercicio, la cuenta 472: *Operaciones de compensación (convenios de cuenta corriente)* registre los movimientos derivados de tales convenios; cada uno de éstos será objeto de seguimiento en una cuenta individual que acumula todas aquellas operaciones relacionadas con el mismo. Al final del ejercicio, los saldos acreedores son traspasados a la cuenta 402: *Proveedores - Saldos después de compensación* y los saldos deudores a la cuenta 412: *Clientes - Saldos después de compensación*.

h) *Participación en organizaciones profesionales agrarias*

La cuenta 262: *Participaciones en organizaciones profesionales agrarias (distintas a las entidades de crédito)* recoge el valor de las partes sociales de las organizaciones cooperativas agrarias suscritas por el titular de la empresa. El precio de adquisición de las mismas deberá incorporar la cuota de entrada satisfecha en el momento de la adhesión a la cooperativa.

i) *La nomenclatura de las cuentas*

El Plan de 1982 contempla tres sistemas alternativos, que se caracterizan por el distinto grado de detalle de la información de carácter anual que suministran, y de entre los cuales cada empresa debe elegir aquél que le resulte aplicable en función de su dimensión:

- sistema de base, que establece los requisitos mínimos de la contabilidad de las medianas y grandes empresas;
- sistema abreviado, destinado a aquellas empresas cuya dimensión no justifique la adopción del sistema de base;
- sistema desarrollado, que incorpora documentos que permiten profundizar en el análisis de la gestión.

Los tres sistemas se diferencian en el nivel de desarrollo de las cuentas a utilizar, que aparecen conjuntamente en una única lista. La identificación de las cuentas correspondientes a cada sistema se lleva a cabo empleando caracteres y colores de tinta diferentes para su impresión. Con esta disposición, el paso de un sistema a otro puede llevarse a cabo sin que ello suponga una ruptura de los criterios de clasificación de las cuentas. El Plan de 1982 admite que este paso pueda ser parcial, lo que permite a una empresa, en caso de necesidad, utilizar una cuenta inexistente en el sistema elegido pero incluida en otro más detallado.

Por lo que respecta a la posibilidad de modificar los códigos y títulos de las cuentas del Plan, merecen destacarse las siguientes reglas:

— Los códigos y títulos de las cuentas del sistema de base deben respetarse, mientras que en las cuentas del sistema desarrollado tienen únicamente carácter indicativo.

— Como excepción a la regla anterior, si todas las operaciones que conciernen a una cuenta determinada deben clasificarse en una sola de sus cuentas divisionarias, su código deberá mantenerse pero su título puede reemplazarse por el de la cuenta divisionaria en cuestión, conservando alguna referencia, si se considera necesario, a las características especiales asociadas a la cuenta de nivel superior cuyo título se modifica.

— La modificación del título de una cuenta, encaminada a conseguir una mejor adaptación a las características especiales de la empresa, no podrá tener por efecto incluir en la cuenta modificada operaciones que normalmente se contabilizan en otras.

— Existe la posibilidad de realizar subdivisiones más detalladas que las previstas en la lista de cuentas, siempre que se respeten los criterios de clasificación y codificación establecidos para las cuentas del sistema de base.

Al analizar el cuadro de cuentas del PGCA, sorprende especialmente que sólo se haga referencia a los sistemas de base y desarrollado, sin que exista mención alguna al sistema abreviado. Este hecho resulta aún más desconcertante en el sector agrario donde abundan las pequeñas empresas, muchas de las cuales pueden verse desanimadas si el sistema a utilizar se torna excesivamente complejo para sus posibilidades. Por lo demás, debe entenderse que las reglas generales antes mencionadas resultan aplicables al PGCA.

La comparación de las listas de cuentas de ambos planes permite apreciar, como era de esperar, un estrecho paralelismo entre las mismas. Las mayores modificaciones las ha experimentado el Grupo 3 para poder acoger los materiales y los productos en curso y acabados propios de la actividad agraria. Otro tanto ocurre con las cuentas de gastos e ingresos, que se han adaptado a la naturaleza de la actividad. Como aspectos novedosos destacables cabe mencionar, en relación al Grupo 3, la separación —a nivel de subgrupo— de los animales y vegetales de ciclo corto de aquellos otros de ciclo largo, y en relación al Grupo 2, la utilización de dos subgrupos para el inmovilizado material al objeto de segregar los bienes vivos del resto.

#### 4. LOS DOCUMENTOS DE SINTESIS EN EL PGCA

El Plan Contable General de 1982 sustituyó la denominación de *Cuenta de Pérdidas y Ganancias* del Plan de 1957 por la de *Cuenta de Resultados*, posiblemente para evitar cualquier tipo de confusión entre ambas a tenor de sus diferentes estructura y composición. También optó por utilizar la expresión *Documentos de Síntesis* para referirse a las cuentas anuales

mencionadas en la IV Directiva de la C.E.E., englobando aquéllos, en consecuencia, el balance, la cuenta de resultados y la memoria. Para su formulación, ya se ha referido anteriormente la existencia de tres sistemas —de base, abreviado y desarrollado— que difieren en el nivel de desagregación de la información que proporcionan. El sistema desarrollado presenta un carácter opcional para las empresas, que pueden hacer uso del mismo de un modo total o parcial.

El PGCA contempla un único conjunto de documentos de síntesis, frente a las tres posibilidades del Plan de 1982. Si se analiza la estructura y contenido de los mismos puede afirmarse que tales documentos se inspiran en los del sistema de base de 1982. Posiblemente, la búsqueda de esta homogeneidad en la presentación intente evitar las dificultades que pudieran surgir posteriormente en la realización de estudios y análisis interempresas, que requieren la agregación de los datos procedentes de un gran número de unidades económicas. Esta evidente analogía entre los documentos del sistema de base de ambos planes nos exime de abordar su consideración en forma pormenorizada, por lo que nos limitaremos a señalar las modificaciones introducidas.

El balance presenta como cambios más destacables en el activo (cuadro 1), la inclusión de una agrupación adicional en el inmovilizado y de otra en el circulante. La primera recoge la parte del inmovilizado material integrada por los bienes vivos, mientras que la segunda obedece a la separación entre los bienes vivos en curso de ciclo corto y los de ciclo largo. La principal novedad en relación al pasivo consiste en contemplar dos estructuras alternativas: una, para las empresas individuales (cuadro 2), y otra, para las sociedades (cuadro 3). La primera, no prevista en el Plan de 1982, se caracteriza por figurar el neto patrimonial notablemente descargado de rúbricas. La segunda, coincidente con la del Plan de 1982, admite, igual que ésta, dos variantes que permiten recoger o no, según proceda, la aplicación del resultado del ejercicio.

Al igual que en el Plan de 1982, se contemplan dos posibilidades para la presentación de los resultados, en forma de cuenta o de estado (cuadro 4), y se mantienen los tres niveles de resultados parciales —de explotación, financiero y extraordinario— de cuya agregación se deriva el resultado periódico externo. Sólo cabe destacar, en relación al cálculo resultado de explotación, la presencia individualizada de un cierto número de partidas referentes a las fuentes de ingresos y gastos característicos del ejercicio regular de la actividad agraria.

Por cuanto respecta a la memoria, se recuerda en la introducción del PGCA que, junto con el balance y la cuenta de resultados, forman un todo indisociable. Para su redacción debe recurrirse a las instrucciones contenidas en el Plan de 1982, puesto que la única referencia del PGCA al respecto se limita a establecer la inclusión en el mismo de un estado de bienes vivos y en curso de producción, según el modelo del cuadro 5, que puede ser completado indicando las unidades físicas.

CUADRO 1. Modelo de Balance de situación (Activo) (sigue)

ACTIVO (a)	Ejercicio N			Ejercicio N-1
	Bruto	Amortizaciones y provisiones (a deducir)	Neto	Neto
<b>ACTIVO INMOVILIZADO</b>				
<i>Inmovilizaciones inmateriales:</i>				
Gastos de establecimiento				
Otras inmovilizaciones inmateriales (b)				
Anticipos y adelantos				
<i>Inmovilizaciones materiales (excepto bienes vivos):</i>				
Terrenos				
Acondicionamiento y arreglo de terrenos				
Mejoras fundiarias				
Construcciones				
Instalaciones técnicas, maquinaria y utillaje				
Otras inmovilizaciones materiales				
Inmovilizaciones materiales en curso				
Anticipos y adelantos				
<i>Inmovilizaciones materiales (bienes vivos):</i>				
Animales reproductores (adultos)				
Animales reproductores (futuros progenitores)				
Animales de servicio				
Plantaciones perennes				
Otros vegetales inmovilizados				
Inmovilizaciones materiales en curso				
Anticipos				
<i>Inmovilizaciones financieras (1):</i>				
Participaciones				
Créditos relacionados con participaciones				
Otras inmovilizaciones financieras (c)				
<b>TOTAL I</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
(1) a plazo inferior a un año				

- (a) En su caso, la contrapartida del capital suscrito no solicitado debe figurar separadamente como primera partida del activo antes de las inmovilizaciones inmateriales y las primas de reembolso de los empréstitos entre las partidas *Gastos a distribuir en varios ejercicios* y *Diferencias de conversión (activo)*.
- (b) A desglosar, si resulta necesario o la legislación vigente lo exige, como sigue:
- Gastos de investigación y desarrollo
  - Concesiones, patentes, licencias, marcas, procedimientos, otros derechos similares
  - Fondo de comercio
  - Otras
- (c) A desglosar, si resulta necesario o la legislación vigente lo exige, como sigue:
- Otros títulos
  - Préstamos
  - Otras

CUADRO 1. Modelo de Balance de situación (Activo) (continuación)

ACTIVO (a)	Ejercicio N			Ejercicio N-1
	Bruto	Amortizaciones y provisiones (a deducir)	Neto	Neto
<b>ACTIVO CIRCULANTE</b>				
<i>Bienes vivos y en curso (ciclo largo):</i>				
Animales				
Adelantos a los cultivos				
Otros vegetales				
Vinos y alcoholes				
Otros bienes y servicios en curso (d)				
<i>Bienes vivos y en curso (ciclo corto):</i>				
Animales				
Adelantos a los cultivos				
Otros vegetales				
Bienes y servicios en curso (d)				
<i>Stocks:</i>				
Aprovisionamientos y mercaderías (e)				
Productos				
<i>Anticipos sobre pedidos</i>				
<i>Créditos (2):</i>				
Clientes y cuentas relacionadas				
Otros clientes y cuentas relacionadas (convenios de cuenta corriente)				
Otros créditos (f)				
<i>Inversiones en valores mobiliarios (g)</i>				
<i>Disponibilidades</i>				
<i>Gastos anticipados (2)</i>				
<b>TOTAL II</b>	X	X	X	X
<i>Gastos a distribuir en varios ejercicios (III)</i>	X		X	X
<i>Diferencias de conversión — Activo (IV)</i>	X		X	X
<b>TOTAL GENERAL (I + II + III + IV)</b>	X	X	X	X
(2) a plazo superior a un año				

(d) A clasificar, en su caso, entre bienes y servicios.

(e) A clasificar, en su caso, entre aprovisionamientos y mercaderías.

(f) A desglosar, si resulta necesario o la legislación vigente lo exige, como sigue:

— Otros

— Capital suscrito — reclamado, no desembolsado

(g) A desglosar, si resulta necesario o la legislación vigente lo exige, como sigue:

— Acciones propias

— Otros títulos

CUADRO 2. Modelo de Balance de situación (Pasivo) para empresas individuales

PASIVO	Ejercicio N	Ejercicio N-1
<b>CAPITALES PROPIOS</b>		
<i>Capital individual</i>		
del que Titular de la explotación (a) (1): _____		
<i>Diferencias de revalorización (b)</i>		
<i>Resultado del ejercicio (a)</i>		
Subtotal	X	X
<i>Subvenciones de capital</i>		
<i>Provisiones reguladas</i>		
Total I	X	X
<b>PROVISIONES PARA RIESGOS Y GASTOS</b>		
<i>Provisiones para riesgos</i>		
<i>Provisiones para gastos</i>		
Total II	X	X
<b>DEUDAS (2) (c)</b>		
<i>Deudas financieras</i>		
Préstamos y deudas con entidades de crédito		
Cuentas corrientes y descubiertos bancarios		
Otras deudas financieras		
<i>Anticipos y adelantos recibidos por pedidos</i>		
<i>Otras deudas:</i>		
Deudas con proveedores y cuentas relacionadas		
Deudas con otros proveedores y cuentas relacionadas (convenios de cuenta corriente)		
Deudas fiscales y sociales		
Deudas sobre inmovilizaciones y cuentas relacionadas		
Otras deudas		
<b>CUENTAS DE REGULARIZACION (2)</b>		
<i>Ingresos anticipados</i>		
Total III	X	X
<i>Diferencias de conversión - Pasivo (IV)</i>	X	X
<b>TOTAL GENERAL (I + II + III + IV)</b>	X	X
(1) siendo la remuneración del trabajo del titular		
(2) a plazo superior a un año		
a plazo inferior a un año		

(a) Importe negativo entre paréntesis o precedido del signo (-)

(b) A desglosar conforme a la legislación vigente.

(c) Con excepción, para obtener (2), de los anticipos y adelantos recibidos por pedidos.

CUADRO 3. Modelo de Balance de situación (Pasivo) (antes de reparto) para sociedades

PASIVO	Ejercicio N	Ejercicio N-1
<b>CAPITALES PROPIOS</b>		
<i>Capital social (desembolsado ...) (a)</i>		
<i>Primas de emisión, de fusión, de aportación</i>		
<i>Diferencias de revalorización (b)</i>		
<i>Reservas (c)</i>		
<i>Remanente a cuenta nueva (d)</i>		
<i>Resultado del ejercicio (beneficio o pérdida) (e)</i>		
<i>Subvenciones de capital</i>		
<i>Provisiones reguladas</i>		
<b>Total I</b>	X	X
<b>PROVISIONES PARA RIESGOS Y GASTOS</b>		
<i>Provisiones para riesgos</i>		
<i>Provisiones para gastos</i>		
<b>Total II</b>	X	X
<b>DEUDAS (1) (g)</b>		
<i>Deudas financieras</i>		
<i>Préstamos y deudas con entidades de crédito</i>		
<i>Cuentas corrientes y descubiertos bancarios</i>		
<i>Otras deudas financieras (f)</i>		
<i>Anticipos y adelantos recibidos por pedidos</i>		
<i>Otras deudas:</i>		
<i>Deudas con proveedores y cuentas relacionadas</i>		
<i>Deudas con otros proveedores y cuentas relacionadas</i> <i>(convenios de cuenta corriente)</i>		
<i>Deudas fiscales y sociales</i>		
<i>Deudas sobre inmovilizaciones y cuentas relacionadas</i>		
<i>Otras deudas</i>		
<b>CUENTAS DE REGULARIZACION (1)</b>		
<i>Ingresos anticipados</i>		
<b>Total III</b>	X	X
<i>Diferencias de conversión - Pasivo (IV)</i>	X	X
<b>TOTAL GENERAL (I + II + III + IV)</b>	X	X
<b>(I) a plazo superior a un año</b>		
<b>a plazo inferior a un año</b>		

(\*) En su caso, una rúbrica *Otros fondos propios* se intercalará entre la rúbrica *Capitales propios* y la rúbrica *Provisiones para riesgos y gastos* con apertura de los epígrafes que constituyen esta rúbrica en líneas separadas (títulos participativos, anticipos condicionados, ...). Un total I bis ofrecerá la suma de *Otros fondos propios* entre el total I y el total II del pasivo. El total general se completa en consecuencia.

- (a) Incluido el capital suscrito no reclamado.
- (b) A desglosar conforme a la legislación vigente.
- (c) A desglosar, si resulta necesario o la legislación vigente lo exige, como sigue: Reserva legal; Reservas estatutarias o contractuales; Reservas reguladas; Otras reservas.
- (d) Importe entre paréntesis o precedido del signo (-) cuando de trata de pérdidas.
- (e) Importe entre paréntesis o precedido del signo (-) cuando de trata de pérdidas.
- (f) A desglosar, si resulta necesario o la legislación vigente lo exige, como sigue: Empréstitos obligaciones convertibles; Otros empréstitos obligaciones; Empréstitos y deudas financieras diversas.
- (g) Con excepción, para obtener (1), de los adelantos y anticipos recibidos por pedidos.

CUADRO 4. Modelo de Estado de resultados del ejercicio (sigue)

	Ejercicio N	Ejercicio N-1
<i>Ingresos de explotación:</i>		
Ventas de mercancías		
Ventas de animales (a)		
Otra producción vendida (bienes y servicios) (a)		
<i>Importe neto de la cifra de negocios</i>	X	X
del que corresponde a exportación _____		
Variación de existencias: animales reproductores inmovilizados (b)		
Variación de existencias: bienes vivos no inmovilizados, en curso de producción de bienes y servicios, producidos (c)		
Producción inmovilizada		
Producción autoconsumida		
Indemnizaciones y subvenciones de explotación (1)		
Reintegro de provisiones (y amortizaciones), transferencias de gastos		
Otros ingresos (2)		
<b>Total I</b>	X	X
<i>Gastos de explotación:</i>		
Compras de mercancías (e)		
Variación de existencias (d)		
Compras de aprovisionamientos (a) (e)		
Variación de existencias (d)		
Compras de animales (a) (e)		
Otras compras y gastos externos		
Impuestos, tasas y conceptos asimilados		
Remuneraciones (3)		
Cotizaciones sociales del titular		
Otras cargas sociales		
Dotaciones para amortizaciones y provisiones:		
Sobre inmovilizaciones: dotación para amortizaciones (f)		
Sobre inmovilizaciones: dotación para provisiones		
Sobre activo circulante: dotación para provisiones		
Para riesgos y gastos: dotación para provisiones		
Otros gastos (4)		
<b>Total II</b>	X	X
<b>1. RESULTADO DE EXPLOTACION (I-II)</b>		
(1) siendo el reembolso a tanto alzado del IVA		
(2) siendo la parte proporcional del resultado de operaciones hechas en común		
(3) siendo la remuneración del trabajo del titular		
(4) siendo la parte proporcional del resultado de operaciones hechas en común		

CUADRO 4. Modelo de Estado de resultados del ejercicio (continuación)

	Ejercicio N	Ejercicio N-1
<i>Ingresos financieros:</i>		
De participaciones (a)		
De otros valores mobiliarios y créditos del activo inmovilizado (a)		
Otros intereses e ingresos asimilados (a)		
Reintegro de provisiones y transferencias de gastos		
Diferencias positivas de cambio		
Ingresos netos por enajenación de valores mobiliarios		
Total III	X	X
<i>Gastos financieros:</i>		
Dotaciones a las amortizaciones y a las provisiones		
Intereses y gastos asimilados (a)		
Diferencias negativas de cambio		
Gastos netos por enajenación de valores mobiliarios		
Total IV	X	X
2. RESULTADO FINANCIERO (III - IV)	± X	
3. RESULTADO ORDINARIO antes de impuestos (I - II + III - IV)	± X	
<i>Ingresos extraordinarios</i>		
Ingresos extraordinarios por operaciones de gestión		
Ingresos por enajenación de elementos de activo		
Otros ingresos extraordinarios por operaciones de capital		
Reintegro de provisiones y transferencias de gastos		
Total V	X	X
<i>Gastos extraordinarios</i>		
Gastos extraordinarios por operaciones de gestión		
Valor contable de los elementos de activo enajenados		
Otros gastos extraordinarios por operaciones de capital		
Dotaciones a las amortizaciones y a las provisiones		
Total VI	X	X
4. RESULTADO EXTRAORDINARIO (V - VI)	± X	
<i>Participación del personal en los beneficios VII</i>	X	X
<i>Impuestos sobre el beneficio VIII</i>	X	X
Total de ingresos (I + III + V)	X	X
Total de gastos (II + IV + VI + VII + VIII)	X	X
Beneficio o pérdida	X	X

(a) A desglosar según necesidades.

(b) Existencias finales menos existencias iniciales (cuentas 241, 242): importe de la variación en menos entre paréntesis o precedido del signo (-).

(c) Stock final menos stock inicial: importe de la variación en menos entre paréntesis o precedida del signo (-).

(d) Stock final menos stock inicial: importe de la variación en menos entre paréntesis o precedida del signo (-).

(e) Incluidos los derechos de aduana.

(f) Incluidos, en su caso, las dotaciones a las amortizaciones de las cargas a repartir

CUADRO 5. *Bienes agrarios vivos y en curso de producción*

Situación	Valor neto al inicio del ejercicio	Valor neto cierre del ejercicio
Concepto		
Bienes vivos y en curso (ciclo largo):		
Animales .....		
Vegetales .....		
En curso de producción .....		
Total I .....	X	X
Bienes vivos y en curso (ciclo corto):		
Animales .....		
Vegetales .....		
En curso de producción .....		
Total II .....	X	X
TOTAL GENERAL (I + II) .....	X	X

Este somero análisis del PGCA francés pone de manifiesto que se trata de un modelo que suministra una información económico-financiera homologable en cantidad y calidad con la de otros sectores de actividad, al par que intenta ofrecer soluciones viables a la problemática que caracteriza las empresas del sector agrario. Como principales limitaciones deben mencionarse el *olvido* de la actividad forestal, a la cual no se hace referencia alguna, al mismo tiempo que deja sin cubrir la otra parcela importante de la dinámica económica de la empresa agraria, su ámbito interno, para cuyo tratamiento no se ofrece ninguna orientación.

## BIBLIOGRAFIA

- Camilleri, A. y otros: *Situación y perspectivas de la agricultura familiar en España*. Servicio de Publicaciones Agrarias. Secretaría General Técnica del Ministerio de Agricultura, Madrid, 1980, 2ª ed.
- Conseil National de la Comptabilite: *Plan Comptable Général*. Imprimerie Nationale, Paris, 1982.
- Institut National de Gestion et D'Economie Rurale: «Harmonisation des techniques d'observation et d'analyse des exploitations agricoles». *Cahier de l'I.G.E.R.*, nº 4, fascicule 1, janvier 1969.
- *Guide comptable professionnel des entreprises agricoles*. I.G.E.R., Paris, 1970.
- *Plan comptable des exploitations agricoles 1980. Liste des comptes*. I.G.E.R., Paris, 1980.
- *Guide comptable des exploitations agricoles*. I.G.E.R., Paris, 1987.
- *Plan comptable des exploitations agricoles. Documents de synthèse annuels*. I.G.E.R., Paris, 1987.

- Joint Committee on Standardization of Farm Management Accounting: *Accounting and planning for farm management*. Queensland Department of Primary Industries, Brisbane, 1983, 2nd ed.
- Kerviler, I. de: «Les animaux en comptabilité agricole: immobilisations ou stocks?». *Revue Française de Comptabilité*, nº 122, février 1982, pp. 84-92.
- Ministère de L'Agriculture: Arrêté du 2 juillet 1986 relatif au plan comptable des sociétés coopératives agricoles et des unions de coopératives agricoles. Journal Officiel de la République Française du 19 juillet 1986.
- Neilson, D. G.: *Mallyon principles and practice of farm management accounting*. The Law Book Company Limited, Sidney, 1986.
- New Zealand society of Accountants, The: *Management Accounting for the New Zealand Farmer*. Prepared by The Farm Accounting Sub-committee of the Accounting Research and Standards Board. The New Zealand Society of Accountants, Wellington, 1985, 2nd ed.
- Vera Ríos, S.: «Los costes de oportunidad en la empresa agraria: problemática inherente al trabajo no asalariado y al uso del factor tierra». En *Contabilidad de la empresa y sistemas de información para la gestión*. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid, 1995, pp. 363-374.

#### ANEXO: CUADRO DE CUENTAS DEL PGCA

Por limitaciones obvias de espacio, sólo se recogen aquellas cuentas que hacen referencia a transacciones o elementos propios de la empresa agraria, junto a aquellas otras que sin cumplir la condición señalada facilitan el seguimiento de los comentarios vertidos en el texto. Además, debe tenerse presente que:

1. Se ha respetado el convenio seguido en el texto legal para identificar las cuentas del sistema de base, las cuales figuran por ello en negrita y precedidas de un asterisco.
2. En consecuencia, las cuentas no precedidas de un asterisco conforman, junto con las anteriores, el sistema desarrollado.
3. Las notas aclaratorias a pie de página son traducción de las contenidas en el texto legal.
4. En la Introducción del referido texto se señala que las disposiciones del *Plan Comptable Général* que no hayan sido objeto de adaptación serán aplicables al *Plan Comptable Général Agricole*. Así, pues, debe entenderse como aplicables a éste, en el sentido indicado, las múltiples notas de aclaración que contiene el cuadro de cuentas de aquél.

#### GRUPO I. CUENTAS DE CAPITALES

##### \*10. CAPITAL Y RESERVAS.

###### \*101. Capital.

- 1011. Capital individual inicial al .../.../...
- 1012. Variaciones del capital individual inicial.
- 1013. Capital suscrito - no reclamado.
- 1014. Capital suscrito - reclamado, no desembolsado.
- 1015. Capital suscrito - reclamado, desembolsado.

###### \*104. Primas vinculadas al capital social.

###### \*105. Diferencias de revalorización.

###### \*106. Reservas.

###### \*108. Titular de la explotación.

###### \*109. Accionistas y asociados: capital suscrito - no reclamado.

- \*11. RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES (saldo acreedor o deudor).**
- \*12. RESULTADO DEL EJERCICIO (beneficio o pérdida).**
- \*13. SUBVENCIONES DE CAPITAL.**
- \*14. PROVISIONES REGULADAS.**
  - \*143. Provisiones reguladas relativas a las existencias.**
    - 1431. Alza de precios.
    - 1432. Fluctuación de los tipos de cambio.
- \*15. PROVISIONES PARA RIESGOS Y GASTOS.**
- \*16. PRESTAMOS Y DEUDAS ANALOGAS.**
  - \*164. Préstamos de entidades de crédito.**
    - 1641. Préstamos hipotecarios.
    - 1642. Otros préstamos a medio y largo plazo.
- \*17. DEUDAS RELACIONADAS CON PARTICIPACIONES.**
  - \*172. Deudas relacionadas con participaciones en organizaciones profesionales agrarias (distintas de las entidades de crédito).**
- \*18. CUENTAS DE ENLACE CON ESTABLECIMIENTOS Y SOCIEDADES EN PARTICIPACION.**
  - 181. Cuentas de enlace con establecimientos.
  - 186. Bienes y prestación de servicios intercambiados entre establecimientos (gastos).
  - 187. Bienes y prestación de servicios intercambiados entre establecimientos (ingresos).
  - 188. Cuentas de enlace con sociedades en participación.

#### GRUPO 2. CUENTAS DE INMOVILIZADO

- \*20. INMOVILIZACIONES INMATERIALES.**
- \*21. INMOVILIZACIONES MATERIALES (excepto bienes vivos).**
  - \*211. Terrenos.**
    - \*2111. Tierras.**
      - 21111. Tierras explotadas de modo directo.
      - 21112. Otras tierras.
    - \*2112. Terrenos acondicionados.**
    - \*2113. Subsuelo y superficie.**
    - \*2114. Yacimientos.**
    - \*2115. Terrenos edificados.**
      - 21151. Afectos a la producción agraria.
      - 21155. Afectos a otra actividad profesional.
      - 21158. Afectos a operaciones no profesionales.
  - \*212. Acondicionamiento y arreglo de terrenos.**
    - 2121. Amortizables.
    - 2125. No amortizables.
  - \*213. Construcciones en suelo propio.**
    - \*2131. Edificios.**
      - 21311. Afectos a la producción agraria.
      - 21315. Afectos a la actividad profesional.
      - 21318. Afectos a operaciones no profesionales.

- \*214. Construcciones en suelo ajeno.
- \*215. Instalaciones técnicas, maquinaria y utillaje.
  - \*2151. Instalaciones técnicas (en suelo propio).
  - \*2152. Instalaciones técnicas (en suelo ajeno).
  - \*2154. Maquinaria.
  - \*2155. Utillaje.
  - \*2157. Acondicionamiento y mejora de la maquinaria y utillaje<sup>1</sup>.
- \*217. Mejoras fundiarias.
- \*218. Otras inmovilizaciones materiales (excepto bienes vivos).
  
- \*22. INMOVILIZACIONES CEDIDAS EN CONCESION.
  
- \*23. INMOVILIZACIONES EN CURSO.
  - \*231. Inmovilizaciones materiales en curso (excepto bienes vivos). (Idéntico desglose que el subgrupo 21).
  - \*234. Inmovilizaciones materiales en curso (bienes vivos).
    - \*2341. Animales reproductores (futuros progenitores)<sup>2</sup>.
    - \*2343. Animales de servicio<sup>3</sup>.
    - \*2346. Plantaciones perennes<sup>4</sup>.
    - \*2347. Otros vegetales inmovilizados<sup>5</sup>.
  - \*237. Anticipos y cantidades desembolsadas a cuenta de inmovilizaciones inmateriales.
  - \*238. Anticipos y cantidades desembolsadas a cuenta de pedidos de inmovilizaciones materiales.
    - \*2381. Inmovilizaciones materiales (excepto bienes vivos).
    - \*2384. Inmovilizaciones materiales (bienes vivos).
  
- \*24. INMOVILIZACIONES MATERIALES (bienes vivos).
  - \*241. Animales reproductores (adultos).
  - \*242. Animales reproductores (futuros progenitores)<sup>6</sup>.
  - \*243. Animales de servicio (adultos).
  - \*246. Plantaciones perennes.
  - \*247. Otros vegetales inmovilizados.
  
- \*25. (Participaciones en empresas asociadas y créditos sobre empresas asociadas).
  
- \*26. PARTICIPACIONES Y CREDITOS RELACIONADOS CON PARTICIPACIONES.
  - \*262. Participaciones en organizaciones profesionales agrarias (distintas de las entidades de crédito).
    - 2621. Sociedades Cooperativas Agrarias (excepto C.U.M.A.).
    - 2622. C.U.M.A.

1. Aquellas empresas en las que la distinción entre las cuentas 2154, 2155 y 2157 no sea indispensable, pueden reagruparlas bajo la nº 2154 cuya denominación será entonces completada.

2. Cuando el destino de los futuros progenitores en la empresa sea cierta o casi cierta.

3. Animales de labor, de carreras, de monta...

4. Viñas, plantaciones de árboles frutales...

5. Plantaciones distintas de las perennes en la medida que respondan a la definición de inmovilizaciones.

6. Cuando el destino de los futuros progenitores en la empresa sea cierta o casi cierta.

- 2624. S.I.C.A.
- 2628. Otros.
- \*267. Créditos vinculados a participaciones.**
  - 2672. Créditos relacionados con participaciones en organizaciones profesionales agrarias (distintas de las entidades de crédito).
- \*268. Créditos relacionados con sociedades en participación.**
- \*269. Desembolsos pendientes sobre títulos de participación no liberados.**
  - 2692. Sobre participaciones en organizaciones profesionales agrarias (distintas de los establecimientos de crédito).
- \*27. OTRAS INMOVILIZACIONES FINANCIERAS.**
- \*28. AMORTIZACIONES DE LAS INMOVILIZACIONES.**
  - \*280. Amortizaciones de las immobilizaciones inmateriales.**
  - \*281. Amortizaciones de las immobilizaciones materiales (excepto bienes vivos).**
  - \*282. Amortizaciones de las immobilizaciones cedidas en concesión.**
  - \*284. Amortizaciones de las immobilizaciones materiales (bienes vivos)<sup>7</sup>.**
- \*29. PROVISIONES PARA DEPRECIACION DE LAS INMOVILIZACIONES.**
  - \*290. Provisiones por depreciación de las immobilizaciones inmateriales.**
  - \*291. Provisiones por depreciación de las immobilizaciones materiales (excepto bienes vivos)<sup>8</sup>.**
  - \*292. Provisiones por depreciación de las immobilizaciones cedidas en concesión.**
  - \*293. Provisiones por depreciación de las immobilizaciones en curso.**
    - 2931. Inmovilizaciones materiales en curso (excepto bienes vivos).
    - 2934. Inmovilizaciones materiales en curso (bienes vivos).
  - \*294. Provisiones por depreciación de las immobilizaciones materiales (bienes vivos)<sup>9</sup>.**
  - \*296. Provisiones por depreciación de las participaciones y créditos relacionados con participaciones.**
  - \*297. Provisiones por depreciación de otras immobilizaciones financieras.**

### GRUPO 3. CUENTAS DE STOCKS Y PRODUCTOS EN CURSO

- \*30. Aprovisionamientos y mercaderías.**
  - \*301. Aprovisionamientos.**
    - 3011. Abonos y enmiendas.
    - 3012. Semillas y plantones.
    - 3013. Productos de defensa de los vegetales.
    - 3014. Alimentos para el ganado.
    - 3015. Productos de defensa de los animales.
    - 3016. Productos de reproducción animal.
    - 3017. Embalajes.
    - 3018. Combustibles.

7. A subdividir, en su caso, como la cuenta 24.

8. A subdividir, en su caso, como la cuenta 21.

9. A subdividir, en su caso, como la cuenta 24.

- \*302. Otros aprovisionamientos.**
  - 3021. Carburantes y lubricantes.
  - 3022. Productos de mantenimiento.
  - 3023. Materiales de taller y de almacén.
  - 3024. Material de oficina.
  - 3025. Prendas y materiales para el personal.
  - 3026. Materiales diversos.
  - 3027. Otros materiales consumibles.
  - 3028. Materias primas.
- \*307. Mercancías.**
- \*31. ANIMALES (ciclo largo).**
- \*32. ANIMALES (ciclo corto).**
- \*33. VEGETALES EN TIERRA (ciclo largo).**
  - \*331. Adelantos a los cultivos.**
  - \*332. Viveros.**
  - \*338. Otros vegetales.**
- \*34. VEGETALES EN TIERRA (ciclo corto).**
  - \*341. Adelantos a los cultivos (ciclo corto).**
  - \*348. Otros vegetales en tierra (ciclo corto).**
- \*35. BIENES Y SERVICIOS EN CURSO DE PRODUCCION (ciclo largo).**
  - \*351-356: Bienes.**
    - \*351. Vinos.**
    - \*352. Alcoholes.**
    - \*356. Otros bienes.**
  - \*357-358: Servicios.**
    - \*357. Trabajos a jornal.**
    - \*358. Otros servicios.**
- \*36. BIENES Y SERVICIOS EN CURSO DE PRODUCCION (ciclo corto).**
  - \*361-366: Bienes.**
    - \*361. Productos vegetales.**
    - \*362. Productos animales.**
    - \*363. Vinos.**
    - \*364. Alcoholes.**
    - \*365. Otros productos transformados.**
    - \*366. Otros bienes (actividades conexas).**
  - \*367-368: Servicios.**
    - \*367. Trabajos a jornal.**
    - \*368. Otros servicios.**
- \*37. PRODUCTOS.**
  - \*371. Productos intermedios vegetales.**
  - \*372. Productos intermedios animales.**
  - \*373. Productos intermedios transformados.**
  - \*374. Productos terminados vegetales.**
  - \*375. Productos terminados animales.**
  - \*376. Productos terminados transformados.**
  - \*377. Productos residuales.**
  - \*378. Productos (actividades conexas).**

- \*38. 10
- \*39. **PROVISIONES POR DEPRECIACION DE LOS STOCKS Y PRODUCTOS EN CURSO.**
  - \*390. **Provisiones por depreciación de los aprovisionamientos y de las mercancías.**
  - \*391. **Provisiones por depreciación de los animales de ciclo largo.**
  - \*392. **Provisiones por depreciación de los animales de ciclo corto.**
  - \*393. **Provisiones por depreciación de vegetales de ciclo largo.**
  - \*394. **Provisiones por depreciación de vegetales de ciclo corto.**
  - \*395. **Provisiones por depreciación de bienes y servicios en curso de ciclo largo.**
  - \*396. **Provisiones por depreciación de bienes y servicios en curso de ciclo corto.**
  - \*397. **Provisiones por depreciación de productos.**

#### GRUPO 4. CUENTAS DE TERCEROS

- \*40. **PROVEEDORES Y CUENTAS RELACIONADAS.**
  - \*402. **Proveedores -Saldos después de compensación<sup>11</sup>.**
- \*41. **CLIENTES Y CUENTAS RELACIONADAS.**
  - \*412. **Clientes - Saldos después de compensación<sup>12</sup>.**
- \*42. **PERSONAL Y CUENTAS RELACIONADAS.**
- \*43. **MUTUALIDAD SOCIAL AGRARIA Y OTROS ORGANISMOS SOCIALES.**
  - \*431. **Mutualidad Social Agraria.**
- \*44. **ESTADO Y OTRAS COLECTIVIDADES PUBLICAS.**
- \*45. **GRUPO, COMUNIDADES DE EXPLOTACION Y ASOCIADOS.**
  - \*451. **Grupo.**
  - \*452. **Asociados - Operaciones en común (G.A.E.C. parciales).**
    - 4521. Operaciones corrientes.
    - 4528. Intereses devengados.
  - \*453. **Asociados - Operaciones en común y en GIE (bancos de trabajo)<sup>11</sup>.**
  - \*454. **Asociados - Operaciones en común (otras comunidades de explotación con objetos sociales especiales)<sup>13</sup>.**
  - \*455. **Asociados - Cuentas corrientes.**
    - 4551. Asociados «Cuentas corrientes» (principal).
    - 4552. Asociados «Cuentas corrientes» (intereses devengados).
    - 4553. Asociados «Cuentas bloqueadas» (principal).
    - 4554. Asociados «Cuentas bloqueadas» (intereses devengados).
  - \*456. **Asociados - Operaciones de capital.**

10. Cuando la empresa mantiene un inventario permanente en contabilidad general, el subgrupo 38 puede ser utilizado para contabilizar aquellas existencias que se encuentran en camino, en depósito en consignación.

11. Estas cuentas sólo funcionan en el marco de los convenios de cuentas corrientes acordados con terceros.

12. Estas cuentas sólo funcionan en el marco de los convenios de cuentas corrientes acordados con terceros.

13. A subdividir, en su caso, como la cuenta 452.

- \*46. DEUDORES Y ACREEDORES DIVERSOS.**
  - 461. Caja de reparto equitativo de los precios.
- \*47. CUENTAS TRANSITORIAS O DE ESPERA.**
  - \*472. Operaciones de compensación (convenios de cuenta corriente)<sup>14</sup>.**
  - \*471, 473 a 475. Otras cuentas de espera.**
- \*48. CUENTAS DE REGULARIZACION.**
- \*49. PROVISIONES POR DEPRECIACIÓN DE LAS CUENTAS DE TERCEROS.**
  - \*491. Provisiones por depreciación de las cuentas de clientes.**
  - \*495. Provisiones por depreciación de las cuentas del grupo, de las comunidades de explotación y de los socios.**
    - \*4952. Operaciones en común (G.A.E.C. parciales).**
    - \*4953. Operaciones en común y en G.I.E. (bancos de trabajo).**
    - \*4954. Operaciones en común (otras comunidades de explotación con objetos sociales especiales).**
    - \*4955. Cuentas corrientes de socios.**
  - \*496. Provisiones por depreciación de cuentas de deudores diversos.**
    - 4961. Caja de reparto equitativo de los precios.

#### GRUPO 5. CUENTAS FINANCIERAS

- \*50. VALORES MOBILIARIOS.**
- \*51. BANCOS, ENTIDADES FINANCIERAS Y OTRAS ANALOGAS.**
  - \*519. Créditos bancarios a corto plazo.**
    - 5191. Créditos bancarios de campaña<sup>15</sup>.
- \*53. CAJA.**
- \*54. ADMINISTRACIONES DE ADELANTOS Y AUTORIZACIONES.**
- \*58. TRANSFERENCIAS INTERNAS.**
- \*59. PROVISIONES POR DEPRECIACION DE LAS CUENTAS FINANCIERAS.**

#### GRUPO 6. CUENTAS DE GASTOS

- \*60. COMPRAS (excepto 603).**
  - \*601. Compras de aprovisionamientos (idéntico desglose que la cuenta 301).**
  - \*602. Compras de otros aprovisionamientos (idéntico desglose que la cuenta 302).**
  - \*603. Variación de existencias (Aprovisionamientos y mercancías).**
  - \*604. Compras de animales.**

14. Cuenta saldada al cierre del ejercicio con las cuentas 402 y/o 412.

15. Créditos bancarios destinados a financiar el ciclo de producción (ya sea vegetal, animal o de transformación).

- \*605. Compras de trabajos y servicios incorporados a los productos.**
- \*606. Compras no almacenadas de suministros.**
  - 6061. Agua.
  - 6062. Gas.
  - 6063. Electricidad.
  - 6064. Carburantes y lubricantes.
  - 6065. Agua de riego.
  - 6066. Suministros de mantenimiento y de pequeño equipamiento.
  - 6068. Otros suministros no almacenados.
- \*609. Rebajas, descuentos y bonificaciones obtenidos sobre compras.**
  - \*6091. — de aprovisionamientos.**
  - \*6092. — de otros aprovisionamientos.**
  - \*6094. — de animales.**
  - \*6095. — de trabajos y servicios incorporados a los productos.**
  - \*6096. — de suministros no almacenados.**

**\*61/62. OTROS GASTOS EXTERNOS.**

- \*61. SERVICIOS EXTERIORES.**
  - \*611. Subcontratación general.**
  - \*612. Cuotas de leasing.**
  - \*613. Arrendamientos.**
    - 6131. Arrendamiento y alquiler de bienes raíces.
    - 6132. Arrendamiento de material.
    - 6134. Arrendamiento de animales
    - 6138. Otros arrendamientos.
  - \*614. Gastos de alquiler y de copropiedad.**
    - 6141. Gastos de arrendamiento de bienes raíces.
    - 6142. Gastos de arrendamiento de material.
    - 6144. Gastos de arrendamiento de animales.
    - 6148. Otros gastos de arrendamiento y de copropiedad.
  - \*615. Mantenimiento y reparaciones.**
  - \*616. Primas de seguros.**
    - 6161. Multiriesgos.
    - 6162. Seguro obligatorio - daños.
    - 6166. Riesgos de explotación.
  - \*617. Estudios e investigaciones.**
  - \*619. Rebajas, descuentos y bonificaciones obtenidos sobre servicios exteriores.**
- \*62. OTROS SERVICIOS EXTERIORES.**
- \*63. IMPUESTOS, TASAS Y DESEMBOLSOS ANALOGOS.**
  - \*634. Tasas específicas sobre los productos de la explotación.**
    - 6341. Productos vegetales.
    - 6342. Productos animales.
    - 6343. Productos transformados.
    - 6344. Animales.
    - 6348. Otros productos.
- \*64. GASTOS DE PERSONAL.**
  - \*641. Remuneraciones del personal.**
    - 6411. Salarios (personal asalariado).
    - 64111. Personal permanente o regular.
    - 64115. Personal de temporada o eventual.

- 6412. Remuneraciones (asociados de explotación).
- 6413. Remuneraciones (administradores, gerentes, asociados).
- 6415. Vacaciones retribuidas.
- 6416. Primas y gratificaciones.
- 6417. Dietas y retribuciones en especie diversas.
- 6418. Retribuciones en productos naturales.
- \*644. Remuneración del trabajo del titular de la explotación.**
- \*645. Gastos de seguridad social y de previsión.**
  - 6451. Cotizaciones a la Mutualidad Social Agraria.
- \*646. Cotizaciones sociales personales del titular de la explotación.**
- \*647. Otras cargas sociales.**
- \*648. Otros gastos de personal.**
  
- \*65. OTROS GASTOS DE GESTION CORRIENTE.**
  
- \*66. GASTOS FINANCIEROS.**
  
- \*67. GASTOS EXCEPCIONALES.**
  - \*673. Gastos excepcionales relativos a las penalizaciones estatutarias.**
    - 6731. Indemnizaciones compensadoras (artículo 7-6 de los estatutos tipo de las sociedades cooperativas agrarias).
    - 6733. Penalizaciones soportadas en tanto que asociado causante de baja (artículos 7-6 de los estatutos tipo de las sociedades cooperativas agrarias).
    - 6735. Gastos de litigio.
  - \*675. Valores contables de los elementos de activo cedidos.**
    - 6752. Inmovilizaciones materiales (excepto bienes vivos).
    - 6754. Inmovilizaciones materiales (bienes vivos).
  
- \*68. DOTACIONES PARA AMORTIZACIONES Y A LAS PROVISIONES.**
  - \*681. Dotaciones para amortizaciones y a las provisiones - Gastos de explotación.**
    - \*6811. Dotaciones para amortizaciones de inmovilizaciones inmateriales y materiales.**
      - 68112. Inmovilizaciones materiales (excepto bienes vivos).
      - 68114. Inmovilizaciones materiales (bienes vivos).
  - \*686. Dotaciones para amortizaciones y a las provisiones - Gastos financieros.**
  - \*687. Dotaciones para amortizaciones y a las provisiones - Gastos excepcionales.**
  
- \*69. PARTICIPACION DE LOS ASALARIADOS - IMPUESTOS SOBRE LOS BENEFICIOS Y ANALOGOS**

#### GRUPO 7. CUENTAS DE INGRESOS

- \*70. VENTAS.**
  - \*701. Ventas de productos vegetales.**
  - \*702. Ventas de productos animales.**
  - \*703. Ventas de productos transformados.**
  - \*704. Ventas de animales.**
  - \*705. Ventas de productos residuales.**
  - \*706. Trabajos a jornal.**
  - \*707. Ventas de mercaderías.**
  - \*708. Ingresos de las actividades conexas.**
  - \*709. Rebajas, descuentos y bonificaciones concedidos por la empresa.**

- \*71. VARIACION DE EXISTENCIAS: bienes vivos, bienes y servicios en curso de producción, productos.**
  - \*712. Variación de existencias: animales reproductores inmovilizados.**
    - \*7121. Animales reproductores (adultos).**
    - \*7122. Animales reproductores (futuros progenitores).**
  - \*713. Variación de existencias: bienes vivos no inmovilizados, bienes y servicios en curso de producción, productos.**
    - \*7131. Animales (ciclo largo).**
    - \*7132. Animales (ciclo corto).**
    - \*7133. Vegetales (ciclo largo).**
    - \*7134. Vegetales (ciclo corto).**
    - \*7135. Bienes y servicios en curso de producción (ciclo largo).**
    - \*7136. Bienes y servicios en curso de producción (ciclo corto).**
    - \*7137. Productos.**
  
- \*72. PRODUCCION INMOVILIZADA Y AUTOCONSUMIDA.**
  - \*721. Producción inmovilizada - Inmovilizaciones inmateriales.**
  - \*722. Producción inmovilizada - Inmovilizaciones materiales (excepto bienes vivos).**
  - \*724. Producción inmovilizada - Inmovilizaciones materiales (bienes vivos).**
  - \*726. Producción autoconsumida.**
  
- \*73. INGRESOS NETOS PARCIALES DE OPERACIONES A LARGO PLAZO.**
  
- \*74. INDEMNIZACIONES Y SUBVENCIONES DE EXPLOTACION.**
  - \*742. Indemnizaciones de seguros.**
  - \*743. Indemnizaciones del fondo nacional de garantía contra las calamidades del sector agrario.**
  - \*744. Otras indemnizaciones de explotación.**
  - \*745. Subvenciones de explotación.**
    - 7451. Subvenciones a los productos.
    - 7452. Subvenciones a las estructuras.
    - 7453. Subvenciones a la renta.
    - 7458. Otras subvenciones de explotación.
  
- \*75. OTROS INGRESOS DE GESTION CORRIENTE.**
  - \*754. Retornos percibidos de las cooperativas agrarias (provenientes de excedentes).**
  - \*756. Ingresos de cesiones de elementos de activo.**
  
- \*76. INGRESOS FINANCIEROS.**
  - \*761. Ingresos de participaciones.**
    - 7612. Rentas de participaciones en organizaciones profesionales agrarios (distintos de las entidades de crédito).
  
- \*77. INGRESOS EXCEPCIONALES.**
  - \*775. Ingresos por cesiones de elementos de activo.**
    - 7752. Inmovilizaciones materiales (excepto bienes vivos).
    - 7754. Inmovilizaciones materiales (bienes vivos).
  - \*777. Subvenciones de inversión traspasadas al resultado del ejercicio.**
  
- \*78. EXCESOS DE AMORTIZACIONES Y PROVISIONES.**
  - \*781. Excesos de amortizaciones y provisiones (a incluir en los ingresos de explotación).**

**\*7811. Excesos de amortizaciones de inmobilizaciones inmateriales y materiales.**

78112. Inmobilizaciones materiales (excepto bienes vivos).

78114. Inmobilizaciones materiales (bienes vivos).

**\*7816. Excesos de provisiones para depreciación de inmobilizaciones inmateriales y materiales.**

78162. Inmobilizaciones materiales (excepto bienes vivos).

78164. Inmobilizaciones materiales (bienes vivos).

**\*79. TRANSFERENCIAS DE GASTOS.**

**\*791. Transferencias de gastos de explotación.**

**\*796. Transferencias de gastos financieros.**

**\*797. Transferencias de gastos excepcionales.**