

Adaptación de la cuenta de resultados analíticos de la explotación agraria al Plan General de Contabilidad

Una de las utilidades de la contabilidad es crear información económica para la gestión de las empresas. La comparación de datos entre empresas semejantes, por su orientación productiva y dimensión, es un procedimiento para conocer la situación relativa de las empresas y explicar sus diferencias. En esto se funda el método de gestión de análisis de grupo que busca la referencia de las mejores explotaciones para proponer alternativas a seguir. Otro aspecto es la comparación de resultados de explotaciones representativas de diferentes orientaciones productivas para valorar los efectos del mercado y de la política agrícola sobre las explotaciones.

Para que la información económica sea comparable debe ser obtenida con métodos normalizados. El Plan General de Contabilidad (P.G.C.) normaliza la información que deben presentar las empresas en las cuentas anuales. La normalización se fundamenta en la definición que hace de:

- Conceptos y principios generales de contabilidad.
- Normas de registro y valoración.
- Contenido y método de cálculo de las cuentas anuales.
- Cuentas que representan los hechos contables.
- Relaciones de cargo y abono entre cuentas.

Por esto, la contabilidad general obtenida aplicando el P.G.C. es la fuente de datos sobre la situación económico-financiera de las empresas que garantiza comparabilidad.



Fuente de datos sobre resultados económicos de empresas agrarias

Para conocer y analizar el funcionamiento económico de las empresas agrarias hay que recurrir a la información publicada de empresas representativas.

Hay tres fuentes de datos procedentes de contabilidades:

1. La Central de Balances del Banco de España. Contiene datos de las cuentas anuales de las empresas de todos sectores productivos que voluntariamente colaboran. Las empresas aportan datos de sus cuentas anuales obtenidas según el P.G.C. Las empresas agrarias (agrícolas, ganaderas, caza y selvicultura) están poco representadas en la muestra; sólo 99 empresas, pequeñas, medianas y grandes, de toda España en el año 2006 y ninguna de Aragón. Por la participación voluntaria y el número de empresas esta fuente de datos no tiene valor estadístico para representar el sector agrario.
2. La Red Contable Agraria Nacional (R.E.C.A.N.). Contiene datos contables de muestras representativas de explotaciones agrarias clasificadas por dimensión económica, orientación técnico-económica y región. Sigue la metodología diseñada por la Red Contable Agraria Europea, que se ajusta al modelo de cuenta de resultados analítica.
3. La Dirección General de Planificación Económica y Coordinación del Ministerio de Agricultura. A pesar de proceder de resultados de la contabilidad de empresas estos se desagregan para calcular los costes directos, indirectos y totales de las actividades productivas de cultivos y ganados.

Por lo anterior, la única fuente de información accesible para comparar la situación económico-financiera de las empresas agrarias es la Red Contable Agraria Nacional. Pero, siendo que aplica la metodología de cálculo de cuenta de resultados analítica y la información de las empresas agrarias procede de la contabilidad general hay que conciliar ambos modelos, contabilidad general y contabilidad analítica. Por otra parte, el modelo de cálculo de resultados de la contabilidad analítica aporta más información que el modelo general, aplicable por la pequeña y mediana empresa, para explicar la formación del resultado final o renta del empresario.

El objetivo de esta publicación es mostrar el método de cálculo de la Cuenta de Resultados Analíticos de la empresa siguiendo la metodología de la R.E.C.A.N. a partir de las cuentas de la Contabilidad General. Se trata de identificar las cuentas que forman el resultado analítico, mostrar un ejemplo con datos de un grupo de explotaciones de la Red Contable y compararlo con la aplicación del modelo de la Contabilidad General.

Los modelos de cálculo y presentación de resultados de la empresa

Los resultados de la empresa se obtienen por diferencia entre ingresos y gastos en un ejercicio contable. Hay dos modelos para calcular los resultados, el de la contabilidad general normalizada en el PGC y el modelo analítico.

Modelos	
Cuenta de pérdidas y ganancias general	Cuenta de pérdidas y ganancias analítica
Resultados	Resultados
1 Resultado de la explotación	1 Valor añadido bruto a precios de mercado
2 Resultado financiero	2 Valor añadido bruto a coste de los factores
1+2 Resultado total	3 Valor añadido neto a coste de los factores
	4 Disponibilidad empresarial

El modelo general

El nuevo P.G.C. para Pequeñas y Medianas Empresas se publicó en el B.O.E. nº 279 de 21 de noviembre de 2007. El modelo de cálculo de resultados que contiene se presenta en forma de columna (*cuadro nº 1* de la página siguiente).

Cuadro nº 1. Cuenta de pérdidas y ganancias correspondiente al ejercicio terminado el ___ de _____ de 200__

Nº de cuentas	Conceptos de ingresos y gastos	Notas	200X		200X-1	
			Debe	Haber	Debe	Haber
700,701,702,703,704,705,(706),(708),(709) (6930),71*,7930	1. Importe neto de la cifra de negocios					
73	2. Variación de existencias de productos terminados y en curso de producción					
(600),(601),(602),606,(607), 608, 609,61*,(6931), (6932),(6933),7931,7932,7933	3. Trabajos realizados por la empresa para su activo					
740,747,75	4. Aprovisionamientos (consumos de materias primas)					
(64)	5. Otros ingresos de explotación					
(62),(631),(634),636,639,(65), (694),(695),794,7954	6. Gastos de personal					
(68)	7. Otros gastos de explotación					
746	8. Amortización del inmovilizado					
7951,7952,7955	9. Imputación de subvenciones de capital y otras					
(670),(671),(672),(690),(691),(692),770,771,772, 790, 791,792	10. Excesos de provisiones					
	11. Deterioro y enajenación del inmovilizado					
760,761,762,769	A) RESULTADO DE EXPLOTACIÓN (1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7 + 8 + 9 + 10 + 11)					
(660),(661),(662),(664),(665),(669)	12. Ingresos financieros					
(663),763	13. Gastos financieros					
(668),768	14. Variación de valor razonable en instrumentos financieros					
(666),(667),(673),(675),(696),(697),(698),(699),766, 773, 775, 796, 797,798,799	15. Diferencias de cambio					
	16. Deterioro, bajas y enajenaciones de instrumentos financieros					
	B) RESULTADO FINANCIERO (12 + 13 + 14 + 15 + 16)					
	C) RESULTADOS ANTES DE IMPUESTOS (A+B)					
	17. Impuestos sobre beneficios					
(6300)*,6301*,(633),638	D) RESULTADO DEL EJERCICIO (C + 17)					

* Su signo puede ser positivo o negativo.

() Las cuentas entre paréntesis tienen signo negativo

La cuenta de resultados de la contabilidad general separa los resultados de la explotación (por la actividad productiva de la empresa) y los resultados financieros. Ambos resultados se agregan para formar el resultado total.

Un aspecto notable de la cuenta de resultados en el nuevo Plan General de Contabilidad es la desaparición del grupo de resultados extraordinarios que, agregados a los resultados de explotación y financieros, formaban el resultado total en el Plan de 1990. En el nuevo Plan las partidas que formaban ingresos y gastos extraordinarios, que procedían de variaciones de valoración de partidas de activo y pasivo y dotaciones para posibles pérdidas futuras, pasan a formar los resultados ordinarios de la explotación.

Modelo analítico de la RECAN

El P.G.C. de 1990 proponía, como información complementaria para ser incluida en la Memoria, un modelo de cuenta de resultados analítico que no se propone en el nuevo Plan.

En este documento se sigue el modelo de la RECAN. Este modelo define los conceptos de ingresos, gastos y márgenes o valor añadido, pero no hace referencia a las cuentas definidas en el cuadro de cuentas del P.G.C. Los conceptos de ingresos y gastos que propone son los siguientes:

Ingresos:	Gastos:
Producción bruta vegetal (incluso reemplazo)	Semillas y plantas
Producción bruta animal	Abonos
Otra producción bruta	Fitosanitarios
	Otros costes específicos de los cultivos
	Piensos comprados y reemplazados
	Otros costes específicos de los ganados
	Trabajos por terceros y alquileres de máquinas
	Mantenimiento de máquinas, edificios y mejoras
	Energía
	Agua de riego y otros consumos
	Otros costes no específicos
	Amortizaciones del inmovilizado
	Salarios y cargas sociales
	Arrendamientos pagados
	Intereses pagados
	Contribuciones e impuestos

En el modelo de la cuenta de pérdidas y ganancias analítica que proponemos (*cuadro n° 2* de la página siguiente) se identifican las cuentas correspondientes a esos conceptos en el P.G.C. y se agregan según el modelo analítico. Es una interpretación de la formación del valor añadido en la empresa a partir de las cuentas de ingresos y gastos por naturaleza que hace el P.G.C.

Por la utilidad que tiene la cuenta de resultados analítica para generar información para gestión, la adaptación que proponemos sigue mostrando los ingresos, gastos y resultados extraordinarios, para no perder información y conocer los efectos que tienen esas partidas sobre los resultados totales de la explotación.

El valor añadido bruto (V.A.B.) de la explotación calculado a precios de mercado se calcula por diferencia entre los ingresos de la explotación que no proceden de subvenciones y de los gastos de fuera de la explotación que no proceden de los factores trabajo y capital ni de impuestos directos. Representa el resultado de la empresa sin la intervención de la Administración, que aporta fondos públicos (subvenciones) y detrae fondos de la empresa (impuestos directos). En la metodología de las cuentas SEC 90 se llama valor añadido a precios al productor.

Cuadro nº 2. Cuenta de Pérdidas y Ganancias Analítica. Adaptación del modelo de la Red Contable Agraria Nacional

Nº de Cuentas	A	PRODUCCIÓN BRUTA + Reemplazo (dentro de la explotación) + Producción final (en el mercado)
700,701,702,703,704,(706),(708),(709) 705 (6930),71*,7930 73 751,753,754,755,759,	B	PRODUCCIÓN FINAL Ventas netas agrarias <i>Ventas netas agrícolas</i> <i>Ventas netas ganaderas</i> Prestación de servicios (con máquinas y otros) Variación de existencias de productos terminados y en curso Trabajos realizados por la empresa para el inmovilizado Otros ingresos de explotación (sin subvenciones a la explotación)
(601),(602),606,608,609 61* (607) (6931),(6932),(6933),7931,7932,7933 (620),(622),(623),(624),(625),(626), (627),(628),(629) (650),(694),(695),794,7954 (651),(659)	C	GASTOS DE FUERA DE LA EXPLOTACIÓN Compras netas de materias primas Variación de existencias de materias primas y otras materias consumibles Trabajos realizados por otras empresas Deterioros de materias primas y otros aprovisionamientos Gastos externos de explotación (sin impuestos directos, arrendamientos y cánones) Pérdidas, deterioros y variación de provisiones por operaciones comerciales Otros gastos de gestión corriente
B - C =	D	VALOR AÑADIDO BRUTO a precios de mercado
740,747 (631),(634),636,639		Subvenciones a la explotación <i>Subvenciones a las actividades agrícolas</i> <i>Subvenciones a las actividades ganaderas</i> <i>Subvenciones a la explotación</i> Impuestos a la explotación
	E	VALOR AÑADIDO BRUTO a coste de los factores
(68)		Dotaciones para la amortización del inmovilizado
	F	VALOR AÑADIDO NETO a coste de los factores
(64)		Gastos de personal
	G	RESULTADO NETO DE EXPLOTACIÓN.
76 (66) (696),(697),(698),(699),796,797,798,799 752 (621)		Ingresos financieros Gastos financieros Dotaciones para amortizaciones y provisiones financieras Ingresos por arrendamientos Gastos por arrendamientos
	H	RESULTADO DE LAS ACTIVIDADES ORDINARIAS
77 746 7951,7952,7955,7956	I	PLUSVALÍAS E INGRESOS EXTRAORDINARIOS Beneficios de activos no corrientes (inmovilizado) e ingresos excepcionales Subvenciones de capital pasadas a resultados del ejercicio Excesos de provisiones
(67) (690),(691),(692),(790),(791),(792)	J	MINUSVALÍAS Y GASTOS EXTRAORDINARIOS Pérdidas de activos no corrientes (inmovilizado) y gastos excepcionales Deterioros, reversiones y variación de las provisiones de inmovilizado
H + I - J =	K	RESULTADOS ANTES DE IMPUESTOS. DISPONIBILIDADES EMPRESARIALES
6300*,(6301)*,633,(638)		Impuestos sobre beneficios
	L	RESULTADOS DESPUES DE IMPUESTOS

* Su signo puede ser positivo o negativo.

() Las cuentas entre paréntesis tienen signo negativo

El valor añadido bruto a coste de los factores se calcula añadiendo las subvenciones y detrayendo los impuestos directos al valor añadido a precios de mercado. Según la metodología SEC 90 al valor añadido a precios de coste se le llama valor añadido a precios básicos.

El valor añadido neto a coste de factores se calcula restando del valor añadido bruto la amortización del inmovilizado. Las amortizaciones del inmovilizado representan la pérdida de valor por desgaste, envejecimiento y obsolescencia del inmovilizado o activo no corriente. La amortización se detrae como gasto pero no representa salida de fondos de la empresa.

Las disponibilidades empresariales (resultado de explotación neto antes de impuestos) se calculan restando del valor añadido neto a coste de los factores los gastos que origina el empleo de trabajo contratado fuera de la explotación y los de arrendamientos, alquileres y gastos financieros originados por la financiación externa. Representa el margen que le queda al empresario para retribuir su trabajo y el patrimonio neto de su empresa (en forma de tierras, capital fijo y circulante) después de descontar todos gastos, incluso los de amortización del inmovilizado y pérdidas de créditos.

Comparación de la información que aportan los dos modelos

Como ejemplo, se presentan los resultados procedentes de aplicar los dos modelos, el del P.G.C. de las pequeñas y medianas empresas y el modelo RECAN, al grupo de explotaciones orientadas a cereales y oleaginosas de Aragón.

Comparando los cuadros 3 y 4 es evidente que la cuenta de resultados analítica aporta más información y es comparable con los resultados de la RECAN.

Cuadro nº 3. Cuenta de Pérdidas y Ganancias. Modelo General
Explotaciones orientadas a cereales, oleaginosas y legumbres excepto arroz (OTE 1310)

Año	Debe 2004	Haber 2004	Debe 2003	Haber 2003
1. Importe neto de la cifra de negocios		33.807		24.992
2. Variación de existencias de productos terminados y en curso de producción		-1.212		0
3. Trabajos realizados por la empresa para su activo		2.200		0
4. Aprovisionamientos	7.037		7.378	
5. Otros ingresos de explotación		16.834		11.264
6. Gastos de personal	1.815		370	
7. Otros gastos de explotación	9.192		8.407	
8. Amortización del inmovilizado	3.260		2.731	
9. Imputación de subvenciones de capital y otras		2.928		0
11. Deterioro y enajenación del inmovilizado		120	188	0
<i>Sumas del debe (gastos ordinarios) y del haber (ingresos ordinarios)</i>	<i>21.304</i>	<i>54.677</i>	<i>19.074</i>	<i>36.256</i>
A) RESULTADO DE EXPLOTACIÓN (1+2+3-4+5-6-7-8+9+/-11)	33.373		17.182	
12. Ingresos financieros		13		5
13. Gastos financieros	518		338	
<i>Sumas del debe (gastos financieros) y del haber (ingresos financieros)</i>	<i>518</i>	<i>13</i>	<i>338</i>	<i>5</i>
B) RESULTADO FINANCIERO (12-13)		- 505		- 333
C) RESULTADOS ANTES DE IMPUESTO (A+B)	32.868		16.849	

Cuadro nº 4. Cuenta de Resultados. Modelo Analítico.
Explotaciones orientaciones a cereales, oleaginosas, proteaginosas, excepto arroz (OTE 1310)

	AÑO 2004	AÑO 2003
PRODUCCIÓN BRUTA	34.837	25.156
+ Reempleo	42	153
+ Producción final	34.795	25.003
PRODUCCIÓN FINAL	34.795	25.003
+ Ventas netas agrarias	33.246	24.578
<i>Ventas netas agrícolas</i>	31.691	23.955
<i>Ventas netas ganaderas</i>	1.555	623
+ Prestación de servicios (con máquinas y otros)	561	414
+ Otros ingresos de explotación (por comisiones y servicios diversos)(sin subvenciones a la explotación)	0	11
(+/-) Variación de existencias de productos terminados y en curso	-1.212	0
+ Trabajos realizados por la empresa para el inmovilizado	2.200	0
GASTOS DE FUERA DE LA EXPLOTACIÓN	14.372	13.798
- Compras netas	6.914	7.655
(+/-) Variación de existencias de materias primas y otras materias consumibles	123	- 277
- Trabajos realizados por otras empresas y gastos externos y de explotación	7.335	6.420
VALOR AÑADIDO BRUTO a precios de mercado	20.423	11.205
+ Subvenciones a la explotación	16.811	11.253
<i>Subvenciones a las actividades agrícolas</i>	8.677	8.211
<i>Subvenciones a las actividades ganaderas</i>	1.587	1.029
<i>Subvenciones a la explotación</i>	6.547	2.013
- Impuestos a la explotación	225	215
VALOR AÑADIDO BRUTO a coste de los factores	37.009	22.243
RESULTADO BRUTO DE EXPLOTACIÓN	35.400	20.471
- Dotaciones para la amortización del inmovilizado	3.260	2.731
VALOR AÑADIDO NETO a coste de los factores	33.749	19.512
- Gastos de personal	1.815	370
RESULTADO NETO DE EXPLOTACIÓN	31.934	19.142
+ Ingresos financieros	13	5
- Gastos financieros	518	338
+ Otros ingresos (Arrendamientos y resultados positivos de operaciones en común)	23	0
- Otros gastos (Arrendamientos, cánones y resultados negativos de operaciones en común)	1.632	1.772
RESULTADO DE LAS ACTIVIDADES ORDINARIAS	29.820	17.037
PLUSVALÍAS E INGRESOS EXTRAORDINARIOS	3.048	0
+ Beneficios procedentes del inmovilizado e ingresos excepcionales	120	0
+ Subvenciones de capital pasadas a resultados del ejercicio	2.928	0
MINUSVALÍAS Y GASTOS EXTRAORDINARIOS	0	188
- Pérdidas procedentes del inmovilizado y gastos excepcionales	0	188
- Deterioros, reversiones y variación de las provisiones de inmovilizado	0	0
RESULTADOS ANTES DE IMPUESTOS. DISPONIBILIDADES EMPRESARIALES	32.868	16.849

Referencias:

- Plan General de Contabilidad. (B.O.E. nº 310 de 27-XII-1990).
- Nuevo Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y criterios contables específicos para microempresas (B.O.E. nº 279 de 21-XI-2007) y corrección de erratas (B.O.E. nº 286 de 29-XI-2007).
- Página web del Ministerio de Medio Ambiente y Medio Rural y Marino. Apartados Estadística y Red Contable (RECAN).

Información elaborada por:

Manuel Gil Martínez

Centro de Transferencia Agroalimentaria
Unidad de Gestión de Explotaciones

Se autoriza la reproducción íntegra de esta publicación, mencionando su origen:
Informaciones Técnicas del Departamento de Agricultura y Alimentación del Gobierno de Aragón.

Para más información, puede consultar al CENTRO DE TRANSFERENCIA AGROALIMENTARIA:
Apartado de Correos 617 • 50080 Zaragoza • Teléfono 976 71 63 37 - 976 71 63 44

Correo electrónico: cta.sia@aragon.es



UNIÓN EUROPEA
Fondo Europeo Agrícola
de Desarrollo Rural. FEADER

■ **Edita:** Diputación General de Aragón. Dirección General de Desarrollo Rural. Servicio de Programas Rurales. ■ **Composición:** Centro de Transferencia Agroalimentaria.
■ **Imprime:** Talleres Editoriales COMETA, S.A. ■ **Depósito Legal:** Z-3094/96. ■ **I.S.S.N.:** 1137/1730.



GOBIERNO DE ARAGON
Departamento de Agricultura
y Alimentación