

## LA EMPRESA AGROALIMENTARIA EN CASTILLA Y LEÓN: CONTABILIDAD Y GESTIÓN

Francisco Javier JIMENO DE LA MAZA

Mercedes REDONDO CRISTÓBAL

Departamento de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Valladolid.

### 1. INTRODUCCIÓN.

El sector agroalimentario en Castilla y León, que, por su aportación al PIB y su volumen de población ocupada, se presenta como uno de los más dinámicos e importantes de la economía regional, ha sufrido una gran evolución en los últimos años, tanto en los subsectores agrario y ganadero como en la industria alimentaria.

En la empresa agraria existen una serie de rasgos diferenciadores de su actividad que hay que tomar en consideración al plantear el análisis de su problemática contable. El proceso productivo es a menudo largo, y depende de variables incontrolables. Suele tratarse de empresas multiproducción, donde los productos tienen carácter estacional, poca capacidad de diferenciación y son heterogéneos. En Castilla y León predominan las pequeñas explotaciones, cuyas dimensiones, en general, son inferiores a la media de las estructuras agrarias europeas, con una alta parcelación y una menor productividad de la mano de obra. Cuentan con escasa presencia de un aparato administrativo y sus titulares, muchas veces de edad avanzada, poseen una reducida formación económica, técnica o jurídica.

Cuando se abordan los problemas contables y de gestión de las empresas agrarias, es forzoso incidir en la forma jurídica cooperativa, de gran importancia en el sector y en el ámbito regional. Como ejemplo de esta notoriedad, indicar que, en el ejercicio 1995, según los datos de Alimarket referidos a las empresas agroalimentarias con mayores beneficios a nivel estatal, ocupaba el octavo lugar la cooperativa agraria vallisoletana ACOR, una de las tres grandes azucareras españolas, siendo además la primera empresa con forma jurídica distinta a la de sociedad anónima. Las cooperativas agrarias, por otro lado, cada vez buscan

mayor implicación en los procesos de transformación, para apropiarse de una parte del valor añadido, integrando empresa agraria e industria alimentaria.

Por otra parte, la importancia de la industria alimentaria regional se manifiesta en que ocupa al 23% de las personas empleadas en actividades industriales, porcentaje que supera a la media nacional. Sin embargo, la mayoría de las empresas del sector son pequeñas industrias, en algún caso artesanales, dispersas en el espacio regional, donde las grandes empresas constituyen la excepción (como el grupo Pascual, que tiene la mayor cuota nacional del mercado lácteo de leche líquida, con el 13%), y su dimensión va a influir en insuficiencias en la gestión. Además, durante los últimos años, se ha producido una penetración de producciones de otros países y de capital extranjero en el sector, lo que se ha combinado con un crecimiento escaso de la demanda interna (0,7% en 1995), y con el hecho de que el motor del sector a escala nacional son las ventas al exterior.

En este entorno competitivo, en el que las empresas agroalimentarias castellano-leonesas tienen que hacer frente al recorte de los márgenes, es necesario aumentar la eficiencia no sólo en las fases de producción, transformación y comercialización, sino también mejorar la gestión, y, dentro de su ámbito, aparece como pieza fundamental el modelo contable.

## 2. LA ADAPTACIÓN CONTABLE DE LAS EMPRESAS AGROALIMENTARIAS.

La incorporación de España a la Unión Europea conlleva la necesidad de armonizar el marco contable con la normativa comunitaria. Consecuencia del desarrollo de la legislación mercantil, se elabora el Plan General de Contabilidad (en adelante, P.G.C.) vigente, que fue aprobado mediante el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, y que es de aplicación obligatoria para toda empresa, cualquiera que sea su forma jurídica, individual o societaria. Debido a las peculiaridades que presentan algunos sectores empresariales en sus aspectos contables, y a la diferente normativa a la que se ven sometidos, resulta necesario adaptar dicho Plan a diferentes tipos o formas jurídicas de empresas. Dentro del sector agroalimentario, todavía no existe ninguna adaptación específica a los subsectores agrario, ganadero o de transformación, ni tampoco a sus formas jurídicas más características, como puedan ser la cooperativa o la empresa individual.

Las peculiaridades que definen a la empresa agraria, y la diferencian de otro tipo de empresas, "residen sobre todo en la originalidad del proceso de producción agrario, que hace intervenir el medio (complejo clima-suelo) y los fenómenos biológicos" (Desclaude y Tondut, 1979), incidiendo también en la contabilidad, como técnica de control de la actividad

empresarial. La empresa agraria, presenta, por tanto, sus problemas contables propios y específicos.

Otro aspecto del sector a nivel regional, a tener en cuenta, es la persistencia de pequeñas empresas individuales, entre cuyos titulares predominan los de edad superior a 55 años, y con escasos niveles de formación económica, técnica o jurídica, por lo que la práctica contable ha estado ausente o poco difundida, a pesar de la creciente implantación del P.G.C., por no ser necesaria para el cumplimiento de las obligaciones fiscales; mientras que la actividad de la empresa agraria moderna puede alcanzar unos niveles de complejidad suficiente como para que sus necesidades de información contable sean semejantes a las de una empresa comercial.

En los siguientes epígrafes abordaremos la problemática contable en aquellos aspectos distintivos del sector, y nos centraremos en concreto en la empresa agraria y en la forma jurídica cooperativa. Aproximar el marco contable de esta tipología empresarial facilita el análisis sectorial y su comparación tanto intersectorial como entre distintas formas jurídicas.

### 3. ASPECTOS CONTABLES DE LA EMPRESA AGRARIA.

En relación con las diferencias y especificidades de la práctica contable que puede presentar la empresa agraria, se pueden considerar, entre otros, los siguientes aspectos:

- Es frecuente la realización de múltiples actividades, agrícolas o ganaderas, en una misma unidad de producción. A su vez, pueden existir dentro de la misma plantación cultivos de carácter anual y plurianual. Esto hace más compleja la contabilidad, al exigir un gran número de cuentas, especialmente si se desea conocer cierta información de gran utilidad para la gestión, como los márgenes o resultados de cada una de las actividades, agrupadas en secciones, lo que conlleva crear cuentas de gastos e ingresos para cada actividad.

- Existe un desajuste entre los ejercicios contable y fiscal, que suelen estar referidos al año natural, y el año agrícola, que incluye desde el 1 de octubre al 30 de septiembre (Cañas, 1996). Los cultivos no cosechados al cierre del ejercicio son productos en curso, que figuran en el balance por el importe de los costes originados hasta la fecha. La cuenta barbecho, encuadrada en el realizable del activo, recogerá el valor de las materias primas y trabajos realizados hasta el cierre del balance, para preparar el terreno de cara al futuro cultivo.

- En la empresa agraria individual, con frecuencia, existen elementos patrimoniales del activo, utilizados por el titular tanto en la explotación como en otras actividades no relacionadas con ella. Un criterio para delimitar si dicha partida se integra o no en el

patrimonio de la empresa agraria podría ser el de la utilización preferente (Pérez Méndez, 1993), pero en la práctica siempre va a existir un cierto grado de discrecionalidad.

- Las partidas del activo, acorde al P.G.C., se han de valorar por el precio de adquisición o coste de producción. En explotaciones que anteriormente no hayan mantenido prácticas contables, la información sobre precios de adquisición no está disponible, como puede ser el caso de plantaciones transmitidas de generación en generación. En cuanto a los bienes de fabricación propia, establecer su coste de producción requiere la llevanza de una contabilidad de costes. Ante la imposibilidad de determinar un valor se puede optar por otras alternativas, como podría ser considerar el precio de reposición, pero esto introduce ya un factor de distorsión de la contabilidad, y supone un incumplimiento de normas de valoración contables.

- En conexión con la materia anterior, podríamos plantear la cuestión de si serían aplicables a las tierras agrarias las normas de valoración del P.G.C. para solares sin edificar. Por una parte, hay que considerar la contabilización separada de determinados activos adicionales (sistemas de riego, corrales, cercas). Diversos autores distinguen entre las mejoras que se incorporan a la tierra, que tiene un carácter no depreciable, y las mejoras no incorporadas, diferenciadas como elemento (por ejemplo, vallado) y, por tanto, amortizables.

- Existen inmovilizados específicos de las empresas agrarias que están sometidos a una depreciación con el paso del tiempo, y que contablemente habrá que amortizar. Plantaciones frutales, viña y cabaña ganadera usada como cabeza reproductora son auténticos activos inmovilizados (Cañas, 1996), ya que permanecen en la explotación durante más de un ejercicio económico debiendo reponerse los elementos originales con el paso del tiempo. Como todo inmovilizado, en las plantaciones sólo se deprecia el vuelo (el árbol) y no el suelo (el terreno). En algún caso, se trata de inmovilizados mixtos, en el sentido de que primero son revalorizables y luego depreciables (véase Rodríguez Barrio, 1978), por lo que se puede plantear si su entrada en funcionamiento como inmovilizado (y, por tanto, el inicio de su amortización) se produce en el momento que se completa su revalorización.

#### 4. MARCO CONTABLE DE LAS EMPRESAS COOPERATIVAS.

Es en el sector agroalimentario donde, sin lugar a dudas, el cooperativismo ha tenido un mayor arraigo, hecho que se ha explicado tradicionalmente por la inadaptación del pequeño agricultor a formas jurídicas capitalistas.

La regulación de las cooperativas se contiene en la Ley 3/1987, de 2 de abril, General de Cooperativas, dedicando dicha ley su sección 5ª a las Cooperativas Agrarias, y la sección

6ª a las Cooperativas de Explotación Comunitaria de la Tierra. Los aspectos contables de las cooperativas se regulan fundamentalmente en el Capítulo VII, del Régimen Económico, y en el VIII, que trata de los Libros y Contabilidad. Asimismo, como a toda empresa, les afecta la regulación contable contenida en la ley 19/1989, de 25 de julio, de Reforma Parcial y Adaptación de la Legislación Mercantil a las Directivas de la Comunidad Europea en Materia de Sociedades.

Desde una perspectiva contable, las peculiares características de las cooperativas, como efecto de la relación especial que la entidad mantiene con el socio, hacen necesario un tratamiento diferenciado. La Ley General de Cooperativas señala en su art. 91 los principios a los que se ha de ajustar la contabilidad:

"1. Las cooperativas deberán llevar una contabilidad ordenada y adecuada a su actividad, que se regirá por los principios de veracidad, claridad, exactitud, responsabilidad y secreto contable, que deberán ser aplicados teniendo presente las peculiaridades de la naturaleza de la sociedad cooperativa".

Entre las especificidades contables podemos mencionar:

- La Ley General Cooperativa, en el art. 83, así como la legislación sobre régimen fiscal establece para estas entidades una diferenciación de resultados que no coincide con el resto de sociedades mercantiles, distinción que se refleja en el siguiente cuadro:

<u>Tipo de gasto según el P.G.C.</u>					
Resultados actividad cooperativizada	- Operaciones con socios y asociados	Resultados cooperativos	Ordinarios	Explotación Financiero	- con socios y asociados
	- Operaciones con terceros no socios (Art. 5)				
Resultados actividad no cooperativizada	- Enajenación de elementos del inmovilizado y obtenidos de fuentes ajenas a fines específicos	Resultados Extra-cooperativos	Ordinarios	Explotación Financieros	- con terceros - en empresas no cooperativas
	- Derivados de inversiones o participaciones en sociedades no cooperativas		Extraordinarios		-resto
Resultados afectos al FEP			Ordinario Extraordinario		

La Ley General de Cooperativas exige que las operaciones cooperativizadas con terceros no socios se registren separadamente y sus beneficios se imputen al Fondo de Reserva Obligatorio, FRO (art. 5º,3). Para ello se utilizan subcuentas de cuatro dígitos de ingresos y gastos, para distinguir entre cada tipo de resultado según la clasificación anterior.

El problema surge al calcular el resultado, positivo o negativo, que según la ley hay que imputar al FRO: si se refiere sólo al resultado de operaciones ordinarias o también hay que imputar parte de los resultado financieros y resultados extraordinarios (Peino Janeiro y Vega Carballido, 1993). En cualquier caso, y ciñéndonos a la necesidad de repartir gastos entre socios cooperativos y terceros no socios, se requiere una contabilidad organizada que separe las operaciones con unos y otros, de tal modo que el resultado con los no socios se lleve a la cuenta Fondo de Reserva Obligatorio. Pero esta separación colisiona con los gastos generales de la empresa, los cuales será ineludible repartir con algún criterio concreto. Distinguimos dos posibles situaciones:

a) Para cooperativas con una sola prestación de servicios o venta, partiendo de la hipótesis de que el coste por servicio prestado se mantenga siempre cercano al coste medio, con una varianza pequeña, los gastos se podrían repartir proporcionalmente al número de operaciones con socios y no socios (Peino Janeiro y Vega Carballido, 1993).

b) Existiendo distintas operaciones, la contabilidad debería determinar primeramente el reparto de gastos entre actividades para, posteriormente, distribuir entre socios y terceros.

- Respecto a las Cuentas Anuales, que según la Ley General de Cooperativas, en su art. 68, están formadas por el Balance, la Cuenta de Pérdidas y Ganancias y la Memoria explicativa, estando obligadas a formular como mínimo el modelo abreviado. En nuestra opinión, y siguiendo a Juliá y Server (1993, pág. 523) la formulación del Balance de situación y la Cuenta de Pérdidas y Ganancias para las cooperativas se debe realizar redactando ambos documentos de forma global, integrando las partidas correspondientes a la actividad cooperativa, extracooperativa y afecta al Fondo de Educación y Promoción (FEP), para que, posteriormente, y acorde a la Ley General de Cooperativas, la Memoria recoja la Cuenta de Pérdidas y Ganancias extracooperativa y la afecta al FEP, junto con la propuesta de aplicación. Bajo nuestro punto de vista, y de acuerdo al P.G.C., la propuesta de distribución de excedentes y destino de los beneficios extracooperativos y distribución de pérdidas debe figurar en la Memoria (Veiga Carballido, 1996) y no ser un documento independiente, como podría deducirse del art. 82.2 de la Ley General de Cooperativas, que dice:

"El Consejo Rector estará obligado a formular, en el plazo de cuatro meses, contados a partir del cierre del ejercicio económico, el Balance, la Cuenta de pérdidas y ganancias, la Memoria explicativa y la propuesta de distribución de excedentes y destino de los beneficios extracooperativos o de la imputación de las pérdidas".

- En cuanto al reparto de los beneficios, considerando como base de reparto la suma del excedente neto cooperativo y extracooperativo, los destinos pueden ser:

a) Obligatorios: la dotación al Fondo de Reserva Obligatorio (FRO) y al Fondo de Educación y Promoción (FEP).

b) Voluntarios: se pueden destinar al retorno cooperativo, a la participación de los trabajadores asalariados en resultados, a incrementar FRO y FEP, y a fondos de reservas voluntarios, distribuibles o no según estatutos.

El art. 85 de la Ley General de Cooperativas señala que el retorno cooperativo se acreditará a los socios en proporción a las operaciones, actividades o servicios cooperativizados realizados por cada socio en la cooperativa, y en ningún caso se podrá acreditar en función de las aportaciones realizadas por el socio al capital social. Del mismo modo que los gastos, como hemos visto, hay que repartirlos entre socios y no socios, existe un reparto de los beneficios de acuerdo con las operaciones realizadas por los socios, para acreditar el retorno cooperativo.

- En lo relativo a los fondos propios, a diferencia de otras sociedades, el capital en las cooperativas es variable. Se registran en cuentas separadas las aportaciones de los socios de las de los asociados. En ambas se distingue entre aportaciones obligatorias y voluntarias. Otras posibles aportaciones de socios (cuotas de entrada o financiación voluntaria) no aparecen dentro de los fondos propios, sino que son pasivo exigible. Si se incluyen dentro del grupo de financiación propia fondos no repartibles específicos de las cooperativas y constituidos obligatoriamente por ley, como es el caso del FRO y el FEP. El importe del FEP no aplicado debe materializarse en el ejercicio siguiente al que se hizo la dotación, en cuentas de ahorro o títulos de deuda pública, cuyos rendimientos se aplican al mismo fin. El inmovilizado afecto al FEP aparecerá en el activo. Es obligatorio reflejar en Memoria las dotaciones y aplicaciones del FEP y del FRO.

## 5. ALGUNAS CUESTIONES RELACIONADAS CON LA GESTIÓN DE LAS EMPRESAS AGRARIAS Y COOPERATIVAS.

Para aumentar los márgenes con mercados estables, es preciso reducir los costes mediante un empleo más eficiente de los recursos. En la empresa agraria, dada las dificultades existentes en la mayoría de las explotaciones para cambiar o reordenar las dimensiones de la unidad económica, es importante mejorar la estructura productiva, de transformación y comercial, para lo cual se requiere el diseño de modelos de costes, la incorporación de innovaciones tecnológicas y la mecanización de los procesos de producción, la evolución hacia productos de calidad diferenciados (por ejemplo, a través de las denominaciones de origen) y el impulso a la participación en la cadena agroalimentaria. Estos objetivos requieren

una progresiva profesionalización de la gestión, que encuentra su resistencia en la escasez de recursos de la pequeña empresa. Una vía de solución de esta carencia es el fomento del asociacionismo, potenciando la pequeña y mediana cooperativa agroindustrial.

Y si en la empresa mercantil la contabilidad aparece como una importante herramienta de gestión, por ser instrumento de toma de decisiones y de evaluación de la gestión, en la empresa cooperativa se convierte en "la herramienta por antonomasia" (Mougán Bouzón, 1996), por añadir una función esencial de control de la gestión, en donde la contabilidad, y en especial la rama de la contabilidad de gestión, se convierte en el substrato básico de la mayoría de las decisiones sociales y económicas.

Podemos, muy genéricamente, presentar algunas peculiaridades y retos a los que se enfrenta la gestión cooperativa:

- La gestión cooperativa ha de afrontar la posible aparición, con el paso del tiempo, de intereses contrapuestos de los socios (por ejemplo, un distinto grado de modernización de las explotaciones), situación que la normativa reguladora no contempla.

- La gestión de la empresa cooperativa ha de tener presente que ésta actúa como un doble instrumento:

a) Por una parte, sirve para mejorar la renta de los agricultores socios, reducir costes productivos y posibilitar funciones de comercialización.

b) Simultáneamente, actúa como instrumento de política agraria, siendo un cauce de la intervención de los poderes públicos en la agricultura y en la regulación de los mercados, por lo cual las cooperativas pueden recibir apoyo financiero de la Unión Europea, al ser competencia de las instituciones comunitarias las directrices y líneas básicas de actuación en el sector.

- Otro aspecto de la gestión cooperativa diferenciador de la empresa mercantil es la planificación financiera, que ha de resultar necesariamente específica, por la variabilidad del capital social y la inmovilidad de los fondos de reservas.

- La empresa cooperativa no puede realizar análisis y estudios de localización para sus instalaciones, pues llevar la empresa del pueblo sería inadmisibile e indefendible en la asamblea general. Del mismo modo encuentran dificultades para la integración con otras cooperativas, en el intento de conseguir economías de escala (Mougán Bouzón, H., 1996) y poder participar tanto en el proceso de producción agraria como en el de su transformación industrial, de cara a apropiarse del valor añadido generado.



## 6. CONCLUSIONES.

El entorno competitivo en que se mueven actualmente las empresas del sector agroalimentario requiere mejoras en la gestión. Para ello, el sistema informativo contable constituye una herramienta básica.

Las especiales características de estas unidades económicas y de sus formas jurídicas más habituales, entre las que sobresale la cooperativa, exigen un modelo contable diferenciado. La problemática contable de una tipología empresarial tan importante económica y socialmente como es la cooperativa hace deseable el que se pueda disponer en breve plazo de una adaptación sectorial del Plan General de Contabilidad.

Por último, resaltar que la atomización del sector, junto a los escasos recursos de los que disponen las pequeñas explotaciones, actúan como freno para que las unidades económicas dispongan de aparatos administrativos que afronten las, cada vez mayores, necesidades de información económica necesaria para la gestión.

## 7. BIBLIOGRAFÍA.

ALONSO SEBASTIÁN, R. "Análisis y planificación estratégica de la empresa agraria". Partida Doble. Nº 68. Madrid, junio 1996. pág. 27-31.

ALONSO SEBASTIÁN, R.; IRURETAGOYENA OSUNA, M. T. "Contabilidad de cooperativas agrarias". Ediciones Mundi-Prensa. Madrid, 1989.

BALLESTERO, E. "Economía de la empresa agraria y alimentaria". Ed. Mundi-Prensa. Madrid, 1991.

CAÑAS MADUEÑO, J. A. "Cuentas agrícolas y ganaderas en empresas agropecuarias: algunas consideraciones". Revista Española de Financiación y Contabilidad. Vol. XIX, nº 62. Madrid, enero-marzo 1990. Pág. 207-226.

CAÑAS MADUEÑO, J. A. "La contabilidad agraria". Partida Doble. Nº 67. Madrid, mayo 1996, pág. 24-32.

DESCLAUDE, G.; TONDUT, J. "La empresa agraria y su gestión". Ediciones Mundi-Prensa. 2ª edición. Madrid, 1989.

JULIÁ IGUAL, J. F., SERVER IZQUIERDO, R. J. "Contabilidad Agraria". Ediciones Pirámide. Madrid, 1993.

MOUGÁN BOUZÓN, H. "La gestión de las cooperativas agrarias". Partida Doble. Nº 67. Madrid, mayo 1996, pág. 19-23

PEINO JANEIRO, V.; VEGA CARBALLIDO, M. "Contabilidad cooperativa: la cuenta de resultados". Partida Doble. Nº 32. Madrid, marzo 1993. Pág. 18-20.

PÉREZ MÉNDEZ, J. A. "La problemática contable del inmovilizado en las empresas ganaderas". Técnica Contable. Año XLV, nº 538. Madrid, octubre 1993, pág. 625-636.

VEIGA CARBALLIDO, M. "La memoria en las cooperativas agrícolas". Partida Doble. Nº 67. Madrid, mayo 1996. Pág. 33-41.