

4. El Sistema de Información Contable en las empresas del sector acuícola

4.1. Introducción. Objetivos del capítulo y metodología

La finalidad de nuestro estudio consiste en establecer las líneas maestras del Sistema de Información Contable (SIC) de las empresas del sector acuícola. A estos efectos, y en este primer capítulo, analizaremos y presentaremos los elementos base de cualquier SIC como parte de un sistema de información para la dirección, y de forma particular el subsistema identificado como la Contabilidad Financiera, productor de documentos contables de síntesis para usuarios múltiples, reflejados esencialmente en las Cuentas Anuales (en adelante CA).

Para nuestro propósito seguiremos, en cierta medida, el análisis de los distintos elementos que configuran lo que podría ser una adaptación del Plan General de Contabilidad (en adelante PGC) a las empresas del sector, señalando desde los principios contables, el plan de cuentas y el proceso contable hasta llegar a la configuración de los modelos de CA.

Por lo que hace referencia al subsistema de Contabilidad de Gestión, al que haremos alguna breve mención, es nuestra intención desarrollarlo en la medida de lo posible en una segunda etapa del trabajo. De hecho, la información relativa a la estructura de costes presente en las explotaciones acuícolas es básica para comprender la evolución del sector, su situación actual, así como la definición de estrategias futuras, temas todos ellos recogidos en el conjunto de la obra multidisciplinar a la que pertenece este capítulo.

4.2. El Sistema de Información Contable (SIC)

En este tipo de trabajos en los que se intenta exponer unas líneas básicas para la orientación de la actividad contable en una empresa, partimos de conceptos o ideas fundamentales que se adaptan a las características de las empresas y sectores estudiados. Se trata de comparar dos sistemas, el primero formado por una organización y el segundo el sistema de información que le sustenta (ver ACODI, 1992).

La organización dispone de un órgano de dirección que establece unos objetivos que recaen sobre las personas que la forman, sobre los medios productivos y tecnologías que disponen, con la finalidad de aprovechar las circunstancias del entorno y satisfacer el mercado. Las personas, tanto las que constituyen la organización en la actualidad como las que la formaron en su momento, han dejado un balance de conocimiento o saber, que sin duda es su principal activo.

Dicho conocimiento consiste en la obtención de unos outputs mediante la utilización eficiente de inputs (actividad económica) que cambiarán en el mercado por un precio (circulación económica) con la finalidad de lograr un excedente (acumulación económica).

El excedente, así como los restantes elementos que conforman la empresa tanto de carácter económico como financiero reciben la consideración de stocks o fondos, que mediante el ejercicio de la actividad económica se ven sometidos a variaciones, tanto positivas como negativas, constitutivas de lo que se denomina circulación económica, y que se presenta en forma de flujos. Los flujos, que en general son patrimoniales, se clasifican en dos categorías: flujos financieros cuando se refieren a los movimientos de tesorería, derechos de cobro y obligaciones de pago, y económicos si se trata de corrientes de bienes y servicios.

Pues bien, el logro de los objetivos depende del buen funcionamiento de las operaciones de decisión y control, las cuales se apoyan en el sistema de información. Este sistema recoge la información en forma de datos y devuelve el conocimiento o experiencia, por lo tanto, el futuro de la empresa, definido por las decisiones adoptadas por la cúpula directiva, depende de la fiabilidad, calidad y pertinencia de dicho sistema.

La forma del sistema informativo está a su vez definida por el grupo directivo, de acuerdo con las necesidades por él determinadas, que desembocará en una organización informativa *ad-hoc*, que dispondrá de unas metodologías o reglas de funcionamiento para llevar a cabo la secuencia de recogida de datos, proceso de esos datos, comunicación del conocimiento, y siendo el objeto, por tanto, todos los elementos constitutivos de la propia organización.

La finalidad de nuestro trabajo es el estudio de la organización contable en un sentido amplio, considerando que el término «contable» no está unido a la idea de «asiento contable» o mero registro, sino que incluye todo tipo de información, incluso la de carácter no monetario. En definitiva, cualquier sistema que ayude a tomar decisiones mediante la recogida de información cuantitativa o cualitativa, de acuerdo con una metodología establecida *a priori*, que permita determinar su fiabilidad para el control de un sistema de circulación económica, podemos considerarlo como un SIC.

Tal y como se expone en el Documento de ACODI ya mencionado, dicha consideración viene determinada por la unidad del objeto de conocimiento (sistema de circulación económica), la unidad del método o de los instrumentos metodológicos empleados (modelos contables) y la unidad del fin (conocimiento científico del sistema de la circulación económica).

El directivo de una empresa acuícola necesita saber cuánto le ha costado el engorde de los alevines el último trimestre, o las previsiones de ventas para el próximo año; el director de ventas el tiempo necesario para transportar el producto final a un punto geográfico determinado; el biólogo la variación de temperatura del medio acuático durante un período determinado, el accionista la rentabilidad de su inver-

sión y el riesgo asumido, referido también a un período, etc., etc. También están interesados en conocer su situación, trayectoria y perspectivas potenciales, las entidades financieras, los trabajadores, la Administración, y en general cualquier usuario externo perteneciente al colectivo social. De acuerdo con estos fines se utilizarán unos modelos adecuados dependiendo de cuales sean los usuarios de la información.

De la breve relación de usuarios apuntados anteriormente obtenemos la siguiente imagen: que existen usuarios internos y usuarios externos de la información contable, con necesidades distintas y perspectivas temporales también diferentes. Por lo tanto, podemos establecer dos subclases dentro del SIC con utilidades distintas para cada grupo, la Contabilidad de Gestión y la Contabilidad Financiera.

En cuanto a la fiabilidad de la información proporcionada por el sistema, ésta se apoya en las características que debe reunir y que en última instancia le dota de plena utilidad para los usuarios:

1. Relevancia. Si de ella se derivan acciones pertinentes o adecuadas.
2. Fiabilidad. Si expresa con el máximo rigor las características básicas y condiciones de los hechos reflejados.
3. Completa. En la cantidad necesaria, puede entrar en colisión con la cualidad de oportunidad.
4. Identificabilidad. Debe referirse a sujetos económicos perfectamente definidos en cuanto a su área de actividad económica y a momentos temporales perfectamente identificados.
5. Claridad. Debe tener capacidad de comprensión e interpretación.
6. Comparabilidad-consistencia. Comparable en el espacio y tiempo y consistente con las normas contables establecidas.
7. Sustancia sobre la forma. Debe reflejar los hechos de acuerdo a su realidad económica y no con su forma jurídica o legal, cuando una y otra no coincidan.
8. Importancia relativa o materiabilidad. Debe ser significativa.
9. Imparcialidad. Debe ser neutral y sin sesgos significativos.
10. Objetividad. No debe atender a beneficiar a un usuario en detrimento de otros.
11. Verificabilidad. Susceptible de control.
12. Oportunidad. Medida y comunicada tan pronto como sea posible.
13. Razonabilidad. Debe perseguir una aproximación adecuada y suficiente de los sucesos de la actividad económica, ya que no puede alcanzar en todos los casos una exactitud completa sobre ellos.
14. Economicidad. No debe representar un elevado coste para la empresa.

4.2.1. Contabilidad Financiera y Contabilidad de Gestión

Ambas son complementarias y presentan ciertas peculiaridades en razón de las finalidades para las que se utilizan, que en el caso de la Contabilidad Financiera es la presentación de la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, de acuerdo con unos principios y normas contables

generalmente aceptados y definidos con carácter general por organismos reguladores, públicos y/o privados, a fin de homogeneizar al máximo posible los documentos contables fruto del sistema de información.

Incidiendo en esta idea, los objetivos de la Contabilidad Financiera pueden clasificarse en los siguientes términos (Accounting Principles Board del American Institute of Certified Public Accountants, APB Statement n.4):

a) Proporcionar información fiable de los recursos económicos y obligaciones de una empresa de negocios a fin de evaluar sus puntos fuertes y débiles, mostrar su financiación e inversiones, evaluar su capacidad para atender sus compromisos y mostrar su base de recursos para el crecimiento.

b) Proporcionar información acerca de los cambios en los recursos netos resultantes de las actividades a fin de mostrar expectativas de dividendos esperados a los accionistas; demostrar la capacidad de las operaciones para pagar a los acreedores y proveedores, proporcionar trabajo a los trabajadores, pagar impuestos y generar fondos para la expansión; proporcionar a la gerencia información para la planificación y el control; indicar la capacidad de beneficios a largo plazo.

c) Proporcionar información financiera que pueda ser utilizada para estimar los resultados potenciales de la empresa.

d) Proporcionar otra información necesaria acerca de los cambios en los recursos económicos y las obligaciones.

e) Comunicar otra información relevante para las necesidades de los usuarios de los estados financieros.

Para lograr los objetivos anteriores se definen en el propio marco conceptual de la Contabilidad Financiera unos elementos, reglas de representación y medida y unos documentos de síntesis informativos, que generalmente se denominan estados financieros y que son:

- La Cuenta de pérdidas y ganancias.
- El Balance.
- La Memoria (anexo, notas).
- El Estado de valor añadido.
- Estado de recursos generados.
- Estado de origen y aplicación de fondos.
- Estado de variaciones de tesorería (o estado de cash-flow).
- Otros estados relativos a movimientos de cuentas.

En nuestro contexto económico y jurídico la expresión que representa de forma global y unitaria la información financiera que todas las empresas están obligadas a suministrar periódicamente es la de las cuentas anuales (CA), conformadas por el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria.

Por lo que respecta a la Contabilidad de Gestión su utilidad estará íntimamente relacionada con su capacidad para cumplir como objetivos los siguientes (Blanco, 1994):

a) Poner a disposición de los directivos una información concebida para servir en la elaboración de planes de todas las funciones de la organización.

b) Ayudar en la expresión, en términos financieros, del plan en que se plasmen las responsabilidades individuales a todos los niveles de la gestión.

c) Señalar, analizar y enjuiciar, una vez fijados en el plan los rendimientos estándar que sirven de referencia y las desviaciones que se vayan produciendo, a medida que se van reconociendo los datos históricos o a posteriori.

d) Informar, de manera global, sobre la consecución de los objetivos fijados en el plan, así como del modo de aplicar los medios o recursos previstos en el mismo

Dentro de la Contabilidad de Gestión la parcela relativa a la Contabilidad de Costes tiene como finalidad primordial la evaluación de existencias, políticas de precios, análisis coste-volumen-beneficios, diagnósticos económicos del sistema productivo y control de costes.

En definitiva, la Contabilidad de Gestión constituye una herramienta que correctamente utilizada sirve de apoyo para el proceso de planificación y control en la empresa, que lleva como resultado a unos estados contables previsionales (balance previsional, cuenta de resultados previsional y el presupuesto de tesorería, entre otros).

La Contabilidad Directiva, dentro del ámbito del sistema de dirección económica, en consideración del horizonte temporal al que afecta la decisión, se apoya en la Contabilidad Estratégica, la Contabilidad de Gestión y la Contabilidad Operativa (ACODI, 1992).

4.2.2. Verificación y consolidación contables

Una vez elaborada la información por los subsistemas de Contabilidad Financiera y Contabilidad de Gestión y antes de su utilización finalista por los usuarios, caben, con relación al SIC, dos actuaciones concretas dirigidas a la verificación de la información contable y, en el caso de grupos de empresas, a la consolidación de estados contables.

La verificabilidad de la información concede mayor confianza o credibilidad al permitir el control necesario. Dicha verificabilidad se realiza mediante la instrumentalización de unos procesos de auditoría, ya sea interna o externa, por personal especializado en dicha tarea que se convierte en garante de la razonabilidad y fiabilidad.

La consolidación, desde la perspectiva de la Contabilidad Financiera, consiste en la aplicación de unos métodos preestablecidos con la finalidad de presentar estados únicos representativos de la imagen fiel de un conjunto de empresas que forman un grupo, haciendo especial incidencia en las operaciones realizadas dentro del grupo.

4.2.3. Análisis de la información contable

En este punto, dependiendo del perfil y necesidades del usuario de la información, también debemos diferenciar a efectos de su análisis, comparación y utilización, el realizado respecto de la información producida por la Contabilidad Financiera y la producida por la Contabilidad de Gestión.

La normalización de la primera, una vez verificados y consolidados, en su caso, los estados contables, permite una actuación rápida mediante la aplicación sobre los mismos de análisis patrimoniales, financieros y económicos perfectamente conocidos y manejados con generalidad. Precisamente sustentar estos análisis en las premisas de comparabilidad y alto nivel de agregación, posibilita el establecimiento de unos ratios, índices e informes normalizados por entidades de referencia básica, como podría ser la Central de Balances del Banco de España, que proporcionan análisis agregados por sectores de actividad.

En el caso de la Contabilidad de Gestión el análisis y la comprensión de la información contable está orientado hacia la propia dirección, lo que implica el conocimiento del proceso productivo. Dado que este subsistema contable no está sometido a regulación-normalización, la generalización de indicadores de análisis a efectos de comparabilidad entre empresas es más complejo.

4.3. El sector acuícola desde la perspectiva contable. Segmentación de la información contable

Como hemos comentado, la actividad económica genera una serie de subprocesos de circulación de valores, tanto internos como externos, dependiendo de si son operaciones de intercambio en el interior de la organización o entre ésta y el exterior.

Por otra parte el subproceso de circulación de valores internos puede ser originado por una única actividad de explotación o varias, estando éstas más o menos diferenciadas, de modo que podrían ser cada una de ellas en sí mismas el objeto de la actividad económica de empresas distintas.

Al considerar la actividad de una empresa acuícola continental observamos que existen dos áreas completamente diferenciables y con connotaciones propias que las hace independientes en gran medida: la cría o *hatchery* y el engorde. Cada una de estas actividades está caracterizada por una estructura productiva permanente y particular común al sector (laboratorios, piscinas, reproductores, inversiones en I + D, concesiones administrativas, etc.), por unos materiales y una financiación.

En el sector acuícola hay empresas cuya actuación se focalizaría en una de las áreas señaladas pero otras trabajan con ambos tipos de actividad, por lo que desde la perspectiva de la teoría contable podemos hablar de segmentación de la información contable.

Según el *International Accounting Standards Committee* (IASC, 1981) «el objetivo de la información segmentada es suministrar a los usuarios de los estados financieros datos sobre el tamaño relativo, contribución al resultado y tendencia al crecimiento de las diferentes actividades industriales¹, y áreas geográficas en las cuales

¹ En nuestro caso, cría y engorde.

opera una empresa diversificada, con el objeto de darles la posibilidad de obtener juicios más informados acerca de la unidad económica en su totalidad».

Un primer ejemplo de segmentación podría ser el que se desprende de la propia Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CNAE-1993) que utiliza como criterio la localización de la explotación, según se realice en aguas dulces o saladas, lo que lleva a que, el epígrafe correspondiente a la actividad objeto de estudio, la acuícola, se presenta con el siguiente desglose:

05 Pesca, acuicultura y actividades de los servicios relacionadas con las mismas:

05.02 Acuicultura:

05.021 Acuicultura de aguas continentales.

05.022 Acuicultura de aguas marinas.

El tamaño de la empresa (grande o pequeña), la diversificación de sus explotaciones (actividades de cría o engorde), la heterogeneidad de sus productos (larvas, lubina, dorada, moluscos, etc.) y la diversidad de mercados (locales, regionales, nacionales, comunitarios, internacionales), hace que la agregación de la información contable pueda no ser completamente satisfactoria a los ojos de los usuarios externos ya que por ello les dificulta el conocimiento de algunos aspectos de la situación económico-financiera actual y pasada.

La segmentación viene a paliar en alguna medida estas deficiencias. Ahora bien, la propia normalización contable ha recogido referencias a la información segmentada en función de lo que los propios organismos emisores de normas contables, internacionales o nacionales, han considerado necesario. En concreto, el artículo 200, 8.^a, del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, señala que en la memoria de la sociedad deberá recoger *«la distribución del importe neto de la cifra de negocios correspondiente a las actividades ordinarias de la sociedad, por categorías de actividades, así como por mercados geográficos, en la medida en que, desde el punto de vista de la organización de la venta de productos y de la prestación de servicios correspondientes a las actividades ordinarias de la sociedad, esas categorías y mercados difieran entre sí de una manera considerable»*. Añade que *«las menciones previstas en este número podrán omitirse indicándolo en la memoria, cuando por su naturaleza puedan acarrear graves perjuicios a la sociedad. También podrán omitir tales menciones las sociedades que pueden formular cuenta de pérdidas y ganancias abreviada»*.

Dicho artículo únicamente adapta las directivas comunitarias, de igual modo que lo hace su desarrollo en el PGC, que establece la obligatoriedad de incluir en la memoria normal, con relación a las actividades ordinarias de la empresa, información sobre la distribución del importe neto de la cifra de negocios por categorías de actividades así como por mercados geográficos, además, sin hacer referencia específica a las sociedades anónimas. Esta obligación se amplía al grupo cuando se deban formular CA consolidadas y queda omitido cuando hacemos referencia a la memoria abreviada, a formular por aquellas empresas que puedan presentar el balance abreviado.

No obstante, si las ventajas de la segmentación han sido puestas de manifiesto repetidamente en diversos trabajos (entre otros, Babío Arcay, 1991), también se han aducido inconvenientes, sobre todo el perjuicio que puede representar la información desglosada al ser susceptible de debilitar la posición competitiva de la empresa en el mercado. El desconocimiento del sector acuícola es una importante barrera para futuros nuevos competidores teniendo en cuenta que se trata de un sector emergente. Podría considerarse que al segmentar la información, según Aguayo Moral (1997), se facilita a las empresas de la misma actividad datos relevantes que pueden orientar sus propias decisiones; se proporcionan a numerosos agentes económicos y sociales justificaciones para exigir o defender frente a la empresa sus intereses particulares y, finalmente, se pueden alejar algunos inversores ante el aumento del riesgo apreciado para la empresa.

Por otro lado, la información que se recoge en la segmentación es exigible al conjunto de las empresas del sector por lo que se encuentran en un plano de igualdad desde la perspectiva de la competencia. En este sentido, tal vez resulta muy ilustrativo finalizar refiriéndonos nuevamente al IASC (1981) cuando apunta que la revelación de información segmentada no afecta a la empresa diversificada, en nuestro caso en actividades de cría o engorde, más que la información exigida a otra que actúe en un solo subsector de actividad industrial, o en un área geográfica.

Es necesario tener presente que a la hora de fijar los segmentos, los criterios más habituales a utilizar, que no son excluyentes y sí pueden ser complementarios, serían:

- La actividad industrial, según sean los productos.
- Las áreas geográficas en las que se localizan las unidades productivas.
- Las áreas geográficas en las que se venden los productos o presta los servicios.
- Los clientes, según sus características.
- Las entidades o sociedades del grupo empresarial así como las divisiones que formen la organización.

Para el propósito de nuestro trabajo, en esta primera etapa, proponemos una segmentación de acuerdo con la actividad, de forma tal que en la adaptación del cuadro de cuentas del PGC, que detallaremos más adelante, pueda ser utilizado tanto por empresas que reúnan ambos tipos de actividad, cría y engorde, así como las que trabajen con uno sólo de ellos, y dentro de cada tipo de actividad segmentaremos por especies, ya sea lubina, rodaballo, dorada, almeja, u otras.

4.4. Contabilidad Financiera en empresas del sector acuícola

A lo largo del apartado nos ajustaremos a la estructura propia del PGC sin pretender, ni mucho menos, ya que no es nuestro objetivo, llegar a presentar una adaptación sectorial completa, sino un posible enfoque a seguir a la hora de aplicar

el Plan a determinados elementos y operaciones, así como al elaborar las cuentas anuales.

4.4.1. Principios contables

Los principios contables, de obligado cumplimiento según la normativa contable española recogidos en la legislación mercantil y el PGC, son los siguientes:

Principio de prudencia: únicamente se contabilizarán los beneficios realizados a la fecha de cierre del ejercicio. Por el contrario, los riesgos previsibles y las pérdidas eventuales con origen en el ejercicio o en otro anterior, deberán contabilizarse tan pronto sean conocidas; a estos efectos, se distinguirán las reversibles o potenciales de las realizadas o irreversibles.

En consecuencia, al realizar dicho cierre se tendrán presentes todos los riesgos y pérdidas previsibles, cualquiera que sea su origen. Cuando tales riesgos y pérdidas fuesen conocidos entre la fecha de cierre del ejercicio y aquella en que se establecen las CA, sin perjuicio de su reflejo en el balance y cuenta de pérdidas y ganancias, deberá facilitarse cumplida información de todos ellos en la memoria.

Igualmente, se tendrán presentes toda clase de depreciaciones, tanto si el resultado del ejercicio fuese positivo como negativo.

Supongamos que una empresa acuícola tipo adquirió, en su momento, con la perspectiva de ampliar las instalaciones productivas, unos edificios para la ubicación de instalaciones de frío como última fase, previa a la comercialización de lubina y rodaballo. La construcción de un acceso a una autovía a escasos metros ha supuesto una revalorización de toda el área al aumentar la demanda de suelo industrial en la zona. Únicamente consideraremos la plusvalía en el momento de la venta, salvo que las autoridades económicas mediante disposición legal permitan recoger la plusvalía en nuestros estados contables.

Principio de empresa en funcionamiento: se considerará que la gestión de la empresa tiene prácticamente una duración ilimitada. En consecuencia, la aplicación de los principios contables no irá encaminada a determinar el valor del patrimonio a efectos de su enajenación global o parcial ni el importe resultante en caso de liquidación.

Supongamos el caso de una empresa acuícola que por motivos de índole social y medioambiental no ve renovada su concesión sobre los terrenos en los que se asientan las instalaciones, por lo que decide dar por finalizado el objeto social a partir del primer día del ejercicio siguiente. En ese caso las CA que presente la empresa irán dirigidas a informar de su situación previa a la liquidación, por lo que no cumpliría el principio de empresa en funcionamiento.

Principio de registro: los hechos económicos deben registrarse cuando nazcan los derechos u obligaciones que los mismos originen.

Supongamos que una empresa acuícola tipo acordó con un cliente, el 25 de diciembre del año n, la venta de una partida de alevines de rodaballo por un importe de 6.100.000 ptas., cuyo coste había sido de 4.800.000 ptas. Al 31 de diciembre del citado año el cliente no había retirado aún la mercancía, que se encuentra en los

estanques de la empresa completando el ciclo de engorde hasta la talla pactada y, por lo tanto, la propiedad se transferirá el próximo 15 de enero del año $n+1$. No se podrá incluir en el resultado del año 98 ningún ingreso por no haberse concluido la venta. En consecuencia, estas existencias, valoradas a su precio de adquisición, habrán de formar parte del inventario al 31 de diciembre del año n .

Principio del precio de adquisición: como norma general, todos los bienes y derechos se contabilizarán por su precio de adquisición o coste de producción. Supongamos que de una forma repentina ha aumentado la demanda de una determinada especie cultivada en piscifactoría. Debido a la rigidez de la oferta, por el ciclo de crecimiento de la especie, resulta imposible satisfacer inmediatamente la demanda, por lo que los precios se elevan de forma notable. De cualquier modo el valor de las existencias únicamente recogerá los costes de producción ya que el margen o beneficio se pondrá de manifiesto en el momento de la venta.

El principio del precio de adquisición deberá respetarse siempre, salvo que, como ya se comentó anteriormente, se autoricen por disposición legal rectificaciones al mismo; en ese caso, deberá facilitarse cumplida información en la memoria.

Principio de devengo: la imputación de ingresos y gastos deberá hacerse en función de la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan y con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera derivada de ellos.

Supongamos que el 1 de enero del año n , una empresa acuícola tipo paga 120.000 ptas. por el arrendamiento de un local utilizado como delegación comercial en Madrid para la venta de lubina y rodaballo a minoristas, correspondiente al trimestre que termina el 1 de marzo del año $n+1$. El gasto que la empresa debe imputar al ejercicio del año n es de 40.000 ptas., por el mes de diciembre, el resto son alquileres pagados anticipadamente.

Principio de correlación de ingresos y gastos: el resultado del ejercicio estará constituido por los ingresos de dicho período menos los gastos del mismo realizados para la obtención de aquéllos, así como los beneficios y quebrantos no relacionados claramente con la actividad de la empresa.

Supongamos que en el mes de diciembre una empresa acuícola vende existencias por 500.000 ptas., que tienen garantía por un año y se estima, por la experiencia de ejercicios precedentes, que el coste de las reparaciones o sustituciones de productos garantizados es del 3% de la cifra de ventas; habrá que imputar como gasto del presente ejercicio los gastos que esta operación nos puede acarrear en el futuro.

Principio de no compensación: en ningún caso podrán compensarse las partidas del activo y del pasivo del balance ni las de gastos e ingresos que integran la cuenta de pérdidas y ganancias, establecidos en los modelos de las CA. Se valorarán separadamente los elementos integrantes de las distintas partidas del activo y del pasivo.

Supongamos que una empresa acuícola tipo, al hacer una venta de alevines, contrata su transporte hasta las instalaciones del cliente y el transportista, pese a

ser un gasto por cuenta del cliente, hace la factura a nombre de la empresa y ésta atiende su pago; lo contabilizaría como gasto en la cuenta de «Transportes»; si posteriormente repercutimos al cliente el importe del gasto de transporte lo tendrá que contabilizar como ingreso en la cuenta «Ingresos por servicios diversos», es decir, no se puede eliminar el gasto al cobrarle los gastos del transporte al cliente.

Principio de uniformidad: adoptado un criterio en la aplicación de los principios contables dentro de las alternativas que, en su caso, éstos permitan, deberá mantenerse en el tiempo y aplicarse a todos los elementos patrimoniales que tengan las mismas características en tanto no se alteren los supuestos que motivaron la elección de dicho criterio.

De alterarse estos supuestos podrá modificarse el criterio adoptado en su día; pero, en tal caso, estas circunstancias se harán constar en la memoria, indicando la incidencia cuantitativa y cualitativa de la variación sobre las CA.

Supongamos que debido a la conclusión de un ciclo económico caracterizado, entre otros aspectos por una inflación elevada, nos encontramos con comportamientos estables y en niveles de los precios muy inferiores, lo que lleva a que para una empresa dedicada a la comercialización de especies con períodos de engorde superiores a un año, decida abandonar para la valoración de existencias el criterio FIFO, seguido hasta ese momento, adoptando para este ejercicio el criterio de precio medio ponderado o LIFO.

Principio de importancia relativa: podrá admitirse la no aplicación estricta de algunos de estos principios contables, siempre y cuando la importancia relativa en términos cuantitativos de la variación que tal hecho produzca sea escasamente significativa, y, en consecuencia, no altere las CA como expresión de la imagen fiel a la que nos referimos anteriormente.

Supongamos que se compran grandes cantidades de ciertos componentes químicos para el tratamiento del agua, con precios unitarios bajos y fluctuantes, la identificación una a una de las partidas sería complicada y dada la escasa importancia relativa de su valor sobre el total de gastos se podría presentar una valoración global para todos los componentes.

Además, reconociéndose en el propio PGC el principio de prudencia como prevalente ante los demás, lo cierto es que en los casos de conflicto entre principios contables obligatorios deberá prevalecer el que mejor conduzca a que las CA expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

4.4.2. El plan de cuentas

Tal y como se pone de manifiesto en la introducción del PGC *el cuadro de cuentas, así como los movimientos de las mismas contenidos en la segunda y tercera parte de este Plan, son de aplicación facultativa por parte de las empresas. No obstante, es*

aconsejable que, en el caso de hacer uso de esta facultad, se utilicen denominaciones similares, con el fin de facilitar la elaboración de las cuentas anuales cuya estructura y normas que desarrollan su contenido y presentación son obligatorias. Por motivos obvios durante la exposición de nuestro trabajo adoptaremos los criterios del Plan.

A la hora de elaborar un cuadro de cuentas aplicable al sector observaremos que existen diferencias dependiendo del tipo de actividad. En principio exigen especial atención los grupos 2, 3, en parte el 1 y, por supuesto, el 6 y 7; para los grupos 4 y 5, salvo excepciones que consideramos de interés al igual que para los aspectos que no abordemos expresamente de los grupos anteriores, remitimos al lector a lo establecido con carácter general en el propio PGC.

4.4.2.1. Grupo 1: Financiación Básica

Descripción

Recoge las cuentas relativas a fondos propios y financiación ajena a largo plazo, y como norma general ambos están destinados a financiar el activo permanente y cubrir *un margen razonable* del circulante. Otras cuentas recogidas en este grupo son los ingresos a distribuir en varios ejercicios, las acciones propias y otras situaciones transitorias de la financiación básica.

Subgrupos

10 Capital	16 Deudas a largo plazo con empresas del grupo y asociadas
11 Reservas	17 Deudas a largo plazo por préstamos recibidos y otros conceptos
12 Resultados pendientes de aplicación	18 Finanzas y depósitos recibidos a largo plazo
13 Ingresos a distribuir en varios ejercicios	19 Situaciones transitorias de financiación análogas
14 Provisiones para riesgos y gastos	
15 Empréstitos y otras emisiones análogas	

Por lo que respecta a los subgrupos anteriores podemos señalar que para las empresas acuícolas, mantienen un contenido (elementos y cuentas) y funcionamiento que en esencia es el planteado con carácter general por el PGC, por lo que no requieren especiales comentarios, salvo el tema de las subvenciones de capital, que estimamos significativas en el sector, por lo que haremos una referencia específica a continuación.

Subvenciones de capital

Se recogen en el subgrupo 13 «Ingresos a distribuir en varios ejercicios» y su desglose en cuentas podría ser el siguiente:

130 Subvenciones oficiales de capital:

1300 Subvenciones del Estado:

13000000 Construcción de diques. Ministerio de Fomento.

13000001 Instalación de nueva depuradora. Ministerio de Medio Ambiente.

1301 Subvenciones de otras administraciones públicas:

13010000 Plan de Desarrollo de Cultivos. Unión Europea.

13010001 Adquisición jaulas. Comunidad Autónoma.

13010002 Ampliación de instalaciones. Administración Local.

Estas subvenciones ya sean con la finalidad de realizar investigaciones como para dotar de instalaciones y medios vienen especificadas en la norma 20^a del plan señalando que *se valorarán por el importe concedido, cuando tengan carácter de no reintegrables*. Tienen dicha condición aquellas en las que ya se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión o, en su caso, no existan dudas razonables sobre su futuro cumplimiento. Su imputación al resultado del ejercicio se realizará *en proporción a la depreciación experimentada durante el período por los activos financiados con dichas subvenciones*, que en el caso de ser no depreciables, *se imputarán al resultado del ejercicio en que se produzca la enajenación o baja en inventario de los mismos*, si bien AECA² en sus documentos de Principios Contables, en concreto en el número 2, «Inmovilizado material», y en el número 10, «Recursos Propios», propone minorar el valor de adquisición del elemento de inmovilizado con el importe de la subvención recibida.

Para constatar el efecto de las subvenciones sobre los resultados vamos a plantear un ejemplo explicativo: supongamos la compra de unas jaulas de engorde con un precio final una vez puestas en explotación el 1 de enero de 3 millones de pesetas para las que hemos recibido una subvención oficial de la Consejería de Pesca de la Comunidad de Cantabria de 1 millón de pesetas a fondo perdido. Las jaulas se amortizarán en 5 años con un valor residual nulo mediante cuotas constantes.

Al adquirir las jaulas

3.000.000	(22200001) Jaulas de engorde	a (57000000) Tesorería, y/o	3.480.000
480.000	(47200001) Hacienda Pública, IVA soportado	a (16400000) Proveedores de inmov. a largo plazo, empresas del grupo, y/o otra cuenta de proveedores de inmovilizado o efectos a pagar.	

² Asociación Española de Contabilidad y Administración de empresas (AECA).

Al recibir la subvención

1.000.000	(5720008) Banco de Santander, c/c vista, ptas.	a	(13010001) Subvenciones oficiales de capital de la Comunidad de Cantabria. Jaulas	1.000.000
-----------	--	---	---	-----------

Por la amortización del primer año, al cierre del ejercicio

600.000	(68200001) Amortización del inmovilizado material. Jaulas.	a	(28220001) Amortización acumulada de instalaciones técnicas. Jaulas.	600.000
---------	--	---	--	---------

Por la imputación al ejercicio de la parte correspondiente de la subvención

200.000	(13010001) Subvenciones oficiales de capital de la Comunidad de Cantabria. Jaulas	a	(77510001) Subvenciones de capital traspasadas al resultado del ejercicio.	200.000
---------	---	---	--	---------

Debemos señalar que si bien las subvenciones a la explotación recibidas se consideran ingresos del ejercicio y se recogen en la cuenta de pérdidas y ganancias dentro del apartado de ingresos de explotación, las subvenciones de capital se imputan mediante el abono a la cuenta 775, perteneciente al epígrafe de resultados extraordinarios.

Desde la perspectiva patrimonial, el efecto de esta imputación es una posible minoración de los fondos propios en la proporción que le corresponda a las subvenciones por el impuesto sobre sociedades, mientras que desde la perspectiva económica supone un mayor beneficio antes de impuestos en la cuantía de la subvención al corregir el efecto de la amortización sobre los resultados. No conlleva ningún flujo financiero con el exterior.

Como nota final decir que aquellas subvenciones con la condición de reintegrables tienen la consideración de pasivos y se contabilizan en la cuenta 172, Deudas a largo plazo transformables en subvenciones.

4.4.2.2. Grupo 2: Inmovilizado

Descripción

Este grupo comprende los elementos del patrimonio destinados a servir de forma duradera en la actividad de la empresa, de ahí que presente distintas cuentas dependiendo de que la actividad sea de cría o de engorde. En este grupo haremos mención en especial al inmovilizado inmaterial, material y provisiones de inmovilizado.

Subgrupos

- | | |
|--|--|
| 20 Gastos de establecimiento | 25 Otras inversiones financieras permanentes |
| 21 Inmovilizaciones inmateriales | 26 Finanzas y depósitos constituidos a largo plazo |
| 22 Inmovilizaciones materiales | 27 Gastos a distribuir en varios ejercicios |
| 23 Inmovilizaciones materiales en curso | 28 Amortización acumulada del inmovilizado |
| 24 Inversiones financieras en empresas del Grupo y asociadas | 29 Provisiones de inmovilizado |

Al igual que señalamos en el grupo 1, a continuación sólo vamos a realizar algunos comentarios sobre aquellos aspectos del inmovilizado que consideramos de mayor interés a los efectos de los objetivos de nuestro trabajo.

Valoración de las inmovilizaciones materiales e inmateriales

De acuerdo con la norma 2.^a del Plan, la valoración del inmovilizado material debe realizarse *al precio de adquisición o al coste de producción. Cuando se trate de bienes adquiridos a título gratuito, se considerará como precio de adquisición el valor venal de los mismos en el momento de la adquisición.* Asimismo, prosigue diciendo que, *se incorporarán al valor del inmovilizado correspondiente el importe de las inversiones adicionales o complementarias que se realicen, valorándose éstas de acuerdo con los criterios establecidos en el párrafo anterior.* En el apartado 2 de esta norma se especifica la inclusión de todos los gastos adicionales que se produzcan hasta su puesta en condiciones de funcionamiento y permite la inclusión de los gastos financieros, pero *siempre que se hayan devengado antes de la puesta en condiciones de funcionamiento del activo y hayan sido girados por el proveedor, o correspondan a préstamos u otro tipo de financiación ajena, destinada a financiar la adquisición,* y en este caso se deberá señalar en la memoria.

Tiene gran importancia en las empresas de acuicultura dedicadas a la cría, el apartado 3 de la citada norma, por lo que se refiere a la construcción de instalaciones con los medios de la propia empresa y, en concreto, a la cría de los animales reproductores. Dice el Plan, en ese apartado, que *el coste de producción de los bienes fabricados o contruidos por la propia empresa se obtiene añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, los demás costes directamente imputables a dichos bienes. Deberá añadirse la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables a los bienes de que se trata, en la medida en que tales costes correspondan al período de fabricación o de construcción.* Además, al igual que en la compra se permite la inclusión de los gastos financieros en las mismas condiciones.

En cuanto al inmovilizado inmaterial, según el Plan, se valorarán por su precio de adquisición o coste de producción, de acuerdo con lo reflejado anteriormente.

- 210 Gastos de investigación y desarrollo:
 - 2100 Gastos de investigación y desarrollo en proyectos no terminados.
 - 2101 Gastos de investigación y desarrollo en proyectos terminados.
- 211 Concesiones administrativas.
- 212 Propiedad industrial.
- 213 Fondo de comercio.
- 214 Derechos de traspaso.
- 215 Aplicaciones informáticas.
- 217 Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero.
- 219 Anticipos para inmovilizaciones inmateriales.

Gastos de investigación y desarrollo

Debemos hacer algunos comentarios específicos sobre los gastos de investigación y desarrollo, por ser una actividad habitual la de investigación tanto para las empresas de cría como de engorde, ya sea con el propio personal o subcontratado. El PGC dice que se considerarán gastos del ejercicio según la norma de valoración 5.^a, ahora bien, podrán activarse³ cuando reúnan las siguientes condiciones:

- *Estar específicamente individualizados por proyectos, y su coste claramente establecido para que pueda ser distribuido en el tiempo.*
- *Tener motivos fundados del éxito técnico y de la rentabilidad económico-comercial del proyecto o proyectos de que se trate.*

Sigue diciendo el PGC que los gastos de investigación y desarrollo que figuren en el activo deberán amortizarse con la mayor brevedad posible, siempre dentro del plazo de cinco años desde que se concluya el proyecto de investigación o desarrollo que haya sido capitalizado; en el caso en que existan dudas razonables sobre el éxito técnico y de la rentabilidad económico-comercial del proyecto, los gastos capitalizados deberán llevarse directamente a pérdidas.

Por otro lado, la Resolución del ICAC⁴ de 21 de enero de 1992 por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial establece la posibilidad de activar los gastos de I + D si se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones:

- Existencia de un proyecto específico e individualizado para cada actividad de I + D.
- La asignación, imputación y distribución temporal de los costes de cada proyecto deben estar claramente establecidas.
- En todo momento debe haber motivos fundados de éxito técnico en la realización del proyecto de I + D, tanto para el caso en que la empresa tenga la inten-

³ En este caso que nos ocupa se trata de recoger en una cuenta de activo del balance del subgrupo 21, cuenta 210 el valor de los gastos, sin considerarlos a los efectos del resultado del ejercicio.

⁴ Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), organismo público dependiente del Ministerio de Economía y Hacienda.

ción de su explotación directa como para el de la venta a un tercero del resultado del proyecto una vez concluido, si existe mercado.

— La rentabilidad económico-comercial del proyecto debe estar razonablemente asegurada.

— La financiación de los distintos proyectos de I + D debe estar razonablemente asegurada para completar la realización de los mismos.

El PGC define investigación como la indagación original y planificada que persigue descubrir nuevos conocimientos y superior comprensión en los terrenos científico o técnico. Asimismo define el desarrollo como la aplicación concreta de los logros obtenidos en la investigación hasta que se inicia la producción comercial.

Esta diferenciación desemboca en que el ICAC, en la mencionada resolución de 1992, entra en contradicción con la norma de valoración 5.^a del PGC ya que, según el ICAC, las actividades de investigación comenzarán a amortizarse a partir del ejercicio en el que se capitalicen, y las actividades de desarrollo, comenzará a partir de la fecha de terminación del proyecto y se extenderá durante el período en el cual genere ingresos. Ahora bien, cabe destacar que desde la perspectiva legal el Plan posee un mayor rango normativo.

En aquellos casos en que se obtengan resultados positivos en las investigaciones, que lleven a su explotación en forma de patentes, estaremos ante una propiedad industrial, que según el Plan recoge también el coste de registro y formalización de la propiedad industrial.

Supongamos que una empresa acuícola dedicada a la cría comienza en el año n unos trabajos de investigación en sus propios laboratorios sobre la reproducción de una determinada especie de peces en cautividad con la finalidad de su explotación comercial dirigida al consumo humano. Al cierre del ejercicio, los gastos aplicados a los trabajos señalados, consistentes en la nómina del personal investigador, depreciaciones, consumo de materiales, suministros, etc., ascienden a 6 millones de pesetas durante tres años, de los cuales dos años son de investigación y uno de desarrollo. Si realizamos su contabilización de acuerdo con la Resolución del ICAC.

Al cierre del ejercicio del año n,

6.000.000	(21050012) Gastos de investigación. Proyecto de cría de la especie A.	a	(73100012) Trabajos realizados para el inmovilizado inmaterial. Proyecto de cría de la especie A.	6.000.000
-----------	---	---	---	-----------

Previamente se habrán devengado y, en su caso, pagado los distintos gastos en sus correspondientes cuentas del grupo 6.

Si consideramos la amortización en el período máximo, es decir, cinco años, su contabilización será:

Economía y gestión
de la acuicultura

1.200.000	(68100012) Amortización del inmovilizado inmaterial. Proyecto de cría de la especie A.	a	(2810012) Amortización acumulada de inmovilizado inmaterial. Proyecto de cría de la especie A.	1.200.000
-----------	--	---	--	-----------

Si en ese momento se considera que el proyecto no tiene éxito y se abandona, no se procedería a la realización de estos últimos asientos.

Al cierre del ejercicio del año n+1,

6.000.000	(21050012) Gastos de investigación. Proyecto de cría de la especie A.	a	(73100012) Trabajos realizados para el inmovilizado inmaterial. Proyecto de cría de la especie A.	6.000.000
-----------	---	---	---	-----------

Y la amortización, 1.200.000 ptas. por 1/5 de amortización del primer año y las restantes 1.200.000 ptas. por 1/5 de los 6 millones del segundo año.

2.400.000	(68100012) Amortización del inmovilizado inmaterial. Proyecto de cría de la especie A.	a	(28100012) Amortización acumulada de inmovilizado inmaterial. Proyecto de cría de la especie A.	2.400.000
-----------	--	---	---	-----------

Si durante el ejercicio del año n+1 se decidiese abandonar el proyecto,

4.800.000	(67000012) Pérdidas procedentes del inmovilizado inmaterial.	a	(21050012) Gastos de investigación. Proyecto de cría de la especie A.	6.000.000
1.200.000	(68100012) Amortización del inmovilizado inmaterial. Proyecto de cría de la especie A.	a		

Si por el contrario avanzan las investigaciones, al final del tercer año, dedicado al desarrollo,

6.000.000	(21060012) Gastos de desarrollo. Proyecto de cría de la especie A.	a	(73100012) Trabajos realizados para el inmovilizado inmaterial. Proyecto de cría especie A.	6.000.000
-----------	--	---	---	-----------

Que una vez que reúnen las condiciones legales para su inscripción en el Registro de la Propiedad Industrial, el importe por el que se contabilizará será el de

los gastos activados pendientes de amortizar más el gasto de registro y formalización de la propiedad industrial que asciende a 14.800 pesetas. Suponiendo que se registra a los pocos días de terminar el proyecto no se procede a la amortización de los gastos de desarrollo.

6.014.800	(21200012) Marca especie A. del inmovilizado inmaterial. Proyecto de cría	a	(21060012) Gastos de desarrollo. Proyecto de cría de la especie A.	6.000.000
		a	(57000001) Caja, pesetas	14.800

Y la amortización de los gastos de investigación,

2.400.000	(68100012) Amortización del inmovilizado inmaterial. Proyecto de cría de la especie A.	a	(28100012) Amortización acumulada de inmovilizado inmaterial. Proyecto de cría de la especie A.	2.400.000
-----------	--	---	---	-----------

Este asiento se repite al 31 de diciembre de los años 1997, 1998 y 1999. Y en el año 2000 su cuantía sería por 1.200.000. Por otro lado, los gastos de desarrollo, convertidos en marca, deberán seguir un proceso de amortización en el menor tiempo posible por ser inmovilizado inmaterial.

Concesiones administrativas

Las concesiones administrativas son los gastos efectuados para la obtención de derechos de investigación o de explotación otorgados por el Estado u otras Administraciones Públicas, o el precio de adquisición de aquellas concesiones susceptibles de transmisión que han sido adquiridas a terceros.

En el caso de las empresas acuícolas es una partida importante ya que dependen del entorno en el que se ubican, y de hecho las concesiones pueden ser tanto para la explotación directa como para la protección de su entorno inmediato, normalmente se trata de amplias o pequeñas zonas costeras, dependiendo de la especie y la técnica a utilizar. En definitiva, las concesiones pueden ser sobre terrenos costeros o sobre litoral marítimo, pero en cualquier caso, la necesidad de dotar o no el Fondo de Reversión, de hecho, depende de la consideración de la propia empresa de las posibilidades de renovación de las concesiones.

Inmovilizaciones materiales

Las inmovilizaciones materiales, si bien el PGC propone unos epígrafes, en nuestro caso incluirán:

- 220 Terrenos y bienes naturales.
- 221 Construcciones.
- 222 Instalaciones técnicas.

- 223 Animales reproductores y maquinaria.
- 224 Utillaje.
- 225 Otras instalaciones.
- 226 Mobiliario.
- 227 Equipos para el proceso de información.
- 228 Elementos de transporte.
- 229 Otro inmovilizado material.

En las cuentas del epígrafe 220 se recogen, sobre todo en la acuicultura continental, los terrenos propiedad de la empresa en los que se ubican las instalaciones de explotación.

En el 221 los edificios para oficinas, piscinas, laboratorios, viveros, etc.

Las correspondientes al 222 son todos los sistemas de cría de las larvas, engorde mediante jaulas, engorde de moluscos e incluso las dedicadas a reproductores.

En la 223, en el caso de las empresas dedicadas a la cría, los animales reproductores son aquellos escogidos para la obtención de las puestas de las que se obtendrán los alevines que, bien se engordarán en la propia empresa, o bien se comercializarán sin proceder a su engorde. Asimismo, incluiremos en este epígrafe los elementos de transporte interno en las instalaciones de la empresa.

Recogeremos en la 224 los utensilios o herramientas que se pueden utilizar autónomamente o junto con la maquinaria.

En la 225 las depuradoras de agua, instalaciones de bombeo, instalaciones de cogeneración, laboratorios, etc.

En la 228 se incluirá cualquier tipo de vehículos utilizables para el transporte terrestre, marítimo o aéreo.

Y en la 229 aquellas otras inmovilizaciones no recogidas en las cuentas anteriores.

Tal y como se comentó en su momento, la segmentación por subsectores permite la diferenciación de cada una de las cuentas en función de la actividad, es decir, de las especies explotadas. Consideremos pues que la cifra de centenas del código de la subcuenta en el caso de reproductores el número 1, para la cría el 2 y engorde el 3, el 4 para conceptos generales; de esta forma el desglose de la cuenta de Animales reproductores y maquinaria podría ser:

- 223 Animales reproductores y maquinaria:
 - 2230 Animales reproductores:
 - 22300100 Animales reproductores: especie A.
 - 22300101 Animales reproductores: especie B.
 - 22300102 Animales reproductores: especie C.
 - 22300103 Animales reproductores: especie D.
 - 2231 Maquinaria:
 - 22310200 Maquinaria asignada a cría: especie A.
 - 22310201 Maquinaria asignada a cría: especie B.

- 22310202 Maquinaria asignada a cría: especie C.
- 22310203 Maquinaria asignada a cría: especie D.
- 22310300 Maquinaria asignada a engorde: especie A.
- 22310302 Maquinaria asignada a engorde: especie B.
- 22310302 Maquinaria asignada a engorde: especie C.
- 22310303 Maquinaria asignada a engorde: especie D.

Del mismo modo podría procederse con las restantes cuentas.

Sobre las inmovilizaciones en curso, manteniendo el criterio utilizaremos la cuenta 233 Animales reproductores en crecimiento y maquinaria en montaje, que recoge el período hasta su consideración de animales adultos capaces de reproducirse, momento en el que contablemente se procede a la reclasificación de la cuenta de en curso a definitiva.

Supongamos que se contabilizan los gastos de cría de los animales reproductores que, en conjunto, ascienden en el ejercicio a 200.000 pesetas. Al final de dicho ejercicio consideraremos el siguiente asiento (manteniendo los criterios de numeración para los códigos):

200.000	(23300100) Animales reproductores en curso: especie A.	a	(73300100) Trabajos realizados para el inmovilizado material en curso. Animales reproductores especie A.	200.000

Una vez que los animales pasan a ser adultos, si consideramos que los gastos activados en la cuenta 23300100 ascienden a un millón de pesetas,

1.000.000	(22300100) Animales reproductores: especie A.	a	(23300100) Animales reproductores en curso: especie A.	1.000.000

Momento a partir del cual comenzarán a ser amortizados.

En cuanto a la amortización acumulada de inmovilizado, así como las provisiones de inmovilizado remitimos al tratamiento del PGC.

4.4.2.3. Grupo 3: Existencias

Descripción

Se consideran en este grupo los bienes que permanecen en el inventario al final del ejercicio, que son adquiridos en el exterior o elaborados por la empresa e intervienen en el ciclo de explotación. Se incluyen materias primas, otros aprovisionamientos, productos en curso y productos terminados.

Subgrupos

30 Comerciales	35 Productos terminados
31 Materias primas	36 Subproductos, residuos y materiales recuperados
32 Otros aprovisionamientos	
33 Productos en curso	39 Provisiones por depreciación existencias
34 Productos semiterminados	

En general, las cuentas de los subgrupos 30, 31, 32, 33, 34 y 35 figuran en el activo del balance y solamente funcionarán con motivo del cierre de ejercicio. En ese momento se abonarán por el importe del inventario de las existencias iniciales con cargo a las cuentas de los subgrupos 61 y 71 que correspondan, cargándose por el importe del inventario de existencias al final del ejercicio que se cierra, igualmente con abono a las cuentas de los subgrupos 61 y 71 que resulten precedentes. Y dichas cuentas del grupo 3 pueden presentar la siguiente estructura:

Comerciales

En este epígrafe se recogen los animales adquiridos por la empresa y que se destinan a la venta sin transformación, es decir, los adquiridos con una finalidad comercial exenta de engorde.

Materias primas

Definidas por el PGC como aquellas existencias que se destinan a formar parte de los productos fabricados son recogidas en el subgrupo 31. Dentro del mismo y con relación a la actividad de la empresa acuícola podemos, a título de ejemplo, desglosar así:

- 31000020 Artemia. Alimento vivo, crustáceos, para la cría de las larvas.
- 31000030 Piensos. Alimentos inertes para el engorde de los peces.
- 31000040 Oxígeno.

Otros aprovisionamientos

Se trata de bienes o cosas comprados y que intervienen en el ciclo de explotación de forma directa o indirecta (mantenimiento del inmovilizado) y que son destinados a ser consumidos, generalmente de forma inmediata. Se desglosa de la siguiente manera:

- 321 Combustibles.
- 322 Repuestos y materiales de reparación.
- 325 Materiales diversos.
- 326 Embalajes.
- 327 Envases.
- 328 Material de oficina.

En el apartado de combustibles encontramos las materias energéticas susceptibles de almacenamiento.

Los repuestos y materiales de reparación son piezas destinadas a ser montadas en instalaciones, equipos o máquinas en sustitución de otras semejantes. Se incluirán en esta cuenta las que tengan un ciclo de almacenamiento inferior a un año.

Como materiales diversos consideraremos otras materias de consumo que no han de incorporarse al producto fabricado, como por ejemplo el oxígeno o sustancias utilizadas en el tratamiento del medio acuático, desinfectantes, medicamentos, vestuario, etc.

Son embalajes según el PGC las cubiertas o envolturas, generalmente irre recuperables, destinadas a resguardar productos que han de transportarse, mientras que los envases son recipientes o vasijas, normalmente destinadas a la venta juntamente con el producto que contienen.

Por lo que respecta al material de oficina, el que se encuentre pendiente de consumir al final del ejercicio.

Productos en curso

Son las existencias (peces, larvas o moluscos) en una fase del proceso productivo anterior al necesario para considerarlo como apto para la comercialización. Si mantenemos la codificación, el desglose podría ser el siguiente:

330 Peces. Individuos que se encuentran en fase de engorde:

33000300 Especie A, engorde.

33000301 Especie B, engorde.

33000302 Especie C, engorde.

33000303 Especie D, engorde.

331 Larvas. Individuos que se encuentran en la fase de cría:

33100200 Especie A, cría.

33100201 Especie B, cría.

33100202 Especie C, cría.

33100203 Especie D, cría.

332 Moluscos. En la fase de cría, en semilleros:

33200204 Especie E, cría.

33200205 Especie F, cría.

33200206 Especie G, cría.

33200207 Especie H, cría.

Recordamos que los individuos reproductores tienen la consideración de inmovilizado material. Por regla general, la duración del período medio de engorde, incluida la fase de cría, de un individuo en cautividad depende de la especie pero supera por término medio el año. Esto se tendrá en cuenta *a posteriori* cuando pasemos a analizar los estados contables de las empresas de este sector.

Productos terminados

En aquellas empresas que se dedican a la cría no es necesaria ya que hasta el momento de la venta los alevines tienen la consideración de producción en curso. Es

en las empresas de engorde en las que aparece el producto terminado en sentido estricto ya que una vez embalados, o pendientes de embalaje, están listos para su consumo, ya sean frescos o congelados.

35000000 Especie A.

35000001 Especie B.

35000002 Especie C.

35000003 Especie D.

Particularmente importante es la problemática de la valoración de existencias, sobre todo en las empresas dedicada a la cría ya que el producto final es el animal vivo de una talla determinada (3 cm en el caso del rodaballo). Dicha complejidad no está ocasionada por la norma a seguir ya que el Plan Contable se decanta por el precio de adquisición o coste de producción tal y como establece la norma 13.^a, que especifica que *el precio de adquisición comprenderá el consignado en factura más todos los gastos adicionales que se produzcan hasta que los bienes se hallen en almacén, tales como transportes, aduanas, seguros, etc. El importe de los impuestos indirectos que gravan la adquisición de las existencias sólo se incluirá en el precio de adquisición cuando dicho importe no sea recuperable directamente de la Hacienda Pública. Y en el apartado 3 de dicha norma especifica que el coste de producción se determinará añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles los costes directamente imputables al producto. También deberá añadirse la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables a los productos de que se trate, en la medida en que tales costes correspondan al período de fabricación.*

La dificultad está en que se trata de animales vivos, y como tales en constante movimiento, que añadido a lo relativamente reducido del entorno tridimensional en el que se crían, a su tamaño y a la dificultad de su diferenciación como individuos hace necesaria la utilización de sistemas de recuento e inventario especiales.

Provisiones por depreciación de existencias

Las depreciaciones estimadas en la realización del inventario al cierre del ejercicio y reversibles, según el Principio de Prudencia se considerarán como gastos del ejercicio y se recogen en la cuenta de Provisiones por depreciación de existencias que figurará en el activo del balance con signo negativo minorando el saldo de existencias que figurará con su precio de adquisición o coste de producción. El PGC establece que *cuando el valor de mercado de un bien o cualquier otro valor que le corresponda sea inferior a su precio de adquisición o a su coste de producción, procederá efectuar correcciones valorativas, dotando a tal efecto la pertinente provisión, cuando la depreciación sea reversible. Si la depreciación fuera irreversible, se tendrá en cuenta tal circunstancia al valorar las existencias. A estos efectos, se entenderá por valor de mercado:*

a) *para las materias primas, su precio de reposición o el valor neto de realización, si fuese menor.*

b) *para mercaderías y los productos terminados, su valor de realización, deducidos los gastos de comercialización que correspondan.*

c) *para los productos en curso, el valor de realización de los productos terminados correspondientes, deducidos la totalidad de los costes de fabricación pendientes de incurrir y los gastos de comercialización.*

Teniendo en consideración que el engorde de los alevines puede hacerse en estanques comunes, sin diferenciación de lotes, el Plan considera a la hora de valorar bienes cuyo precio de adquisición o coste de producción no sean identificables de modo individualizado *se adoptará con carácter general el método del precio medio o coste medio ponderado. Los métodos FIFO, LIFO u otro análogo son aceptables y pueden adoptarse si la empresa los considera más convenientes para su gestión.*

4.4.2.4. Grupo 4: Acreedores y deudores por operaciones de tráfico

Descripción

Son cuentas personales y efectos comerciales activos y pasivos que tienen su origen en el tráfico de la empresa, así como las cuentas con las Administraciones Públicas incluso las que corresponden a saldos con vencimiento superior a un año.

Subgrupos

40 Proveedores	46 Personal
41 Acreedores varios	47 Administraciones públicas
43 Clientes	48 Ajustes por periodificación
44 Deudores varios	49 Provisiones para operaciones de tráfico

4.4.2.5. Grupo 5: Cuentas financieras

Descripción

Tal y como recoge el Plan son deudas y créditos por operaciones ajenas al tráfico, con vencimiento no superior a un año y medios líquidos disponibles.

Subgrupos

50 Empréstitos y otras emisiones análogas a corto plazo	55 Otras cuentas no bancarias
51 Deudas a corto plazo con empresas del grupo y asociadas	56 Fianzas y depósitos recibidos y constituidos a corto plazo
52 Deudas a corto plazo por préstamos recibidos y otros conceptos	57 Tesorería
53 Inversiones financieras a corto plazo en empresas del grupo y asociadas	58 Ajustes por periodificación
54 Otras inversiones financieras temporales	59 Provisiones financieras

4.4.2.6. Grupo 6: Compras y gastos

Descripción

Consideramos en este grupo las adquisiciones realizadas por la empresa de materias primas, otros aprovisionamientos, gastos del ejercicio, variación de existencias adquiridas, gastos financieros y las pérdidas extraordinarias. Todas estas cuentas se abonarán al cierre del ejercicio con cargo a la cuenta 129 (Pérdidas y Ganancias).

Subgrupos

60 Compras	66 Gastos financieros
61 Variación de existencias	67 Pérdidas procedentes del inmovilizado y gastos excepcionales
62 Servicios exteriores	68 Dotaciones a la amortización
63 Tributos	69 Dotaciones a las provisiones
64 Gastos de personal	
65 Otros gastos de gestión	

Compras

En el subgrupo 60, Compras, quedan reflejadas las operaciones de adquisición de alevines para el engorde, medicamentos, productos químicos, desinfectantes, materiales diversos (de laboratorio, de oficina, etc.) y cualquier tipo de recurso necesario para la actividad de la empresa y que esté disponible en el mercado.

De acuerdo con la búsqueda de la segmentación en función de la actividad realizada, aprovecharemos los códigos de las subcuentas para la clasificación de las cuentas de forma que sea útil para la gestión de la explotación ya que nos permitirá la preparación de estados contables por áreas de actividad, ya sean funcionales o productos. Su desglose podría ser:

- 601 Compras de materias primas:
 - 6010 Compras de alevines para engorde:
 - 60100300 Especie A, engorde.
 - 60100301 Especie B, engorde.
 - 60100302 Especie C, engorde.
 - 60100303 Especie D, engorde.
 - 6011 Compras de piensos para engorde:
 - 60110300 Especie A, engorde.
 - 60110301 Especie B, engorde.
 - 60110302 Especie C, engorde.
 - 60110303 Especie D, engorde.
 - 6012 Compras de crustáceos, para engorde:
 - 60120305 Especie E, engorde.
 - 60120306 Especie F, engorde.

- 60120307 Especie G, engorde.
- 60120308 Especie H, engorde.
- 602 Compras de otros aprovisionamientos:
 - 6021 Compras de medicamentos
 - 60210300 Especie A, engorde.
 - 60210301 Especie B, engorde.
 - 60210302 Especie C, engorde.
 - 60210303 Especie D, engorde.
 - 60210200 Especie A, cría.
 - 60210201 Especie B, cría.
 - 60210202 Especie C, cría.
 - 60210203 Especie D, cría.

Y así sucesivamente para el resto de cuentas. Ahora bien, la segmentación en función de la actividad, en ocasiones, exige la búsqueda de criterios diferentes, como puede ser la organización de la empresa, en la que podríamos encontrar secciones como:

- Compras.
- Producción cría.
- Producción engorde.
- Laboratorio.
- Comercial.
- Administración.
- Oficina técnica.

A las cuales se imputaría los gastos susceptibles de ser repartidos.

De acuerdo con la norma de valoración 17.^a del Plan, *en la contabilización de la compra de mercaderías y demás bienes para revenderlos, se tendrán en cuenta las siguientes reglas:*

- a) *los gastos de las compras, incluidos los de transportes y los impuestos que recaigan sobre las adquisiciones, con exclusión del IVA soportado deducible, se cargarán en la respectiva cuenta del subgrupo 60.*
- b) *los descuentos y similares incluidos en factura que no obedezcan a pronto pago se considerarán como menor importe de la compra.*
- c) *los descuentos y similares que le sean concedidos a la empresa por pronto pago, incluidos o no en factura, se considerarán ingresos financieros, contabilizándose en la cuenta 765 (Descuentos sobre compras por pronto pago).*
- d) *los descuentos y similares que se basen en haber alcanzado un determinado volumen de pedidos, se contabilizarán en la cuenta 609 («Rappels» por compras).*
- e) *los descuentos y similares posteriores a la recepción de la factura originados por defectos de calidad, incumplimiento de los plazos de entrega u otras causas análogas, se contabilizarán en la cuenta 608 (Devoluciones de compras y operaciones similares).*

f) *la contabilización de los envases cargados en factura por los proveedores, con facultad de su devolución, queda expuesta en la cuenta 406 (Envases y embalajes a devolver).*

El subgrupo 61 es el correspondiente a variación de existencias de materias primas y de otros aprovisionamientos.

Servicios exteriores

Podría presentarse de acuerdo con el siguiente desglose:

- 620 Gastos de investigación y desarrollo del ejercicio. Los correspondientes a los contratados a otras empresas:
 - 62000100 Producción cría. Proyecto alfa.
 - 62000101 Producción cría. Proyecto beta.
 - 62000202 Producción engorde. Proyecto gamma.
 - 62000203 Producción engorde. Proyecto lambda.

Con las restantes cuentas se procedería del mismo modo:

- 621 Arrendamientos y cánones.
- 622 Reparaciones y conservación
- 623 Servicios de profesionales independientes.
- 624 Transportes.
- 625 Primas de seguros.
- 626 Servicios bancarios y similares
- 627 Publicidad, propaganda y relaciones públicas
- 628 Suministros.
- 629 Otros servicios.

Los servicios de profesionales independientes incluye veterinarios, abogados, asesores, auditores, etc.

En la cuenta 624 se recogen aquellos transportes a cargo de la empresa realizados por terceros cuando no proceda incluirlos en el precio de adquisición del inmovilizado o de las existencias. En esta cuenta se registrarán, entre otros, los transportes de ventas.

Por lo que se refiere a los suministros, se consideran como tales el agua, la electricidad, el gas butano, el gas propano, los combustibles, el oxígeno líquido, el dióxido de carbono y, en general, cualquier otro abastecimiento que no tuviere la cualidad de almacenable.

Para finalizar este apartado de servicios exteriores, el teléfono, correos y telégrafos, transporte del personal, mensajería, etc., se incluirán en la cuenta 629.

Gastos de personal

Los gastos de personal podrían presentar el siguiente aspecto:

- 640 Sueldos y salarios:

- 64081001 Sección de Administración. D. Luis García.
- 64081002 Sección de Administración. D.^a Luisa Miguel.
- 64083201 Sección de Producción cría. D.^a Marta Giménez.
- 64083202 Sección de Producción cría. D. Fidel Gutiérrez.
- 64082501 Sección de Compras. D. Vicente García.
- 64082502 Sección de Compras. D.^a Antonia Sánchez.

y así sucesivamente.

4.4.2.5. Grupo 7: Ventas e ingresos

Descripción

Hace referencia a la enajenación de bienes y prestación de servicios, aunque también incluye otros ingresos, variación de existencias y beneficios extraordinarios.

Subgrupos

- | | |
|---|---|
| 70 Ventas de mercaderías, de producción, propia, de servicios, etc. | 75 Otros ingresos de gestión |
| 71 Variación de existencias | 76 Ingresos financieros |
| 73 Trabajos realizados para la empresa | 77 Beneficios procedentes del inmovilizado e Ingresos excepcionales |
| 74 Subvenciones a la explotación | 79 Exceso de aplicaciones de provisiones |

Generalmente las ventas se gestionan a efectos de la realización de los presupuestos, y por lo tanto en la fijación de objetivos, por zonas geográficas y especies, por ello, en el subgrupo 70, ventas de producción, y más concretamente la cuenta 701 venta de productos terminados, utilizaremos el código cuya posición corresponde a los millares para codificar dicha área geográfica, de forma tal que podríamos proponer la siguiente distribución de las subcuentas:

701 Ventas de producto:

7010 Ventas generales:

- 70101300 Ventas de la especie A, engorde, en la zona 1.
- 70102300 Ventas de la especie A, engorde, en la zona 2.
- 70103300 Ventas de la especie A, engorde, en la zona 3.
- 70101301 Ventas de la especie B, engorde, en la zona 1.
- 70102301 Ventas de la especie B, engorde, en la zona 2.
- 70103301 Ventas de la especie B, engorde, en la zona 3.
- 70101201 Ventas de la especie B, cría, en la zona 1.
- 70102201 Ventas de la especie B, cría, en la zona 2.
- 70103201 Ventas de la especie B, cría, en la zona 3.

aunque también cabría la posibilidad de segregar las cuentas por clientes y especie.

4.5. Las Cuentas Anuales

4.5.1. Formulación de las Cuentas Anuales: normas y modelos

Las CA comprenden el Balance, la cuenta de Pérdidas y Ganancias y la Memoria. Estos documentos forman una unidad y deben ser redactados con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, de conformidad con el Código de Comercio, con lo previsto en el Texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas y con el PGC.

Las CA son la base de la información financiera externa y forman un todo compuesto por los documentos ya citados. Para que la información presentada en las CA sea útil a sus distintos usuarios, la misma ha de cumplir una serie de cualidades o requisitos, a las cuales hicimos referencia en su momento.

El empresario, en el caso de empresas individuales, y los administradores, en el caso de las sociedades, son quienes están obligados a formular las CA de la empresa, estos deben prepararlas en un plazo máximo de tres meses contados a partir de la fecha de cierre del ejercicio.

Las CA deben estar identificadas, expresándose de forma clara su denominación, la empresa y el ejercicio a que se refieren, y se expresarán sus valores en pesetas (a partir del año 1999 también en Euros). No obstante, si la magnitud de las cifras lo aconseja se pueden presentar en miles o en millones de pesetas, haciéndose la oportuna indicación al respecto.

En lo que respecta a la firma se presentan los siguientes casos:

En el caso de empresas individuales se deben firmar por el propio empresario.

En las sociedades colectivas o comanditarias por todos los socios ilimitadamente responsables de las deudas sociales.

En el caso de sociedades anónimas o de responsabilidad limitada, por todos los administradores.

A excepción del primer caso, en los demás debe de figurar la firma de todos los citados y si faltare la firma de alguna de las personas referidas, se señalará en los documentos que falte, indicando expresamente la causa.

El PGC establece, como desarrollo de lo dispuesto en la legislación mercantil, modelos de las CA normales y modelos abreviados.

Podrán elaborar la cuenta de Pérdidas y Ganancias abreviada, aquellas sociedades que, a la fecha de cierre del ejercicio, concurren al menos dos de las circunstancias siguientes ⁵:

- que el total de las partidas de activo (total que figura en el modelo del balance) no supere los 2.080 millones de pesetas (12.500.000 euros).
- que el importe neto de su cifra anual de negocios sea inferior a 4.160 millones de pesetas (25.000.000 euros);

⁵ Directiva 1999/60/CE del Consejo de 17 de junio de 1999.

- que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a 250.

Podrán asimismo elaborar el Balance y Memoria abreviados aquellas sociedades que, a la fecha de cierre del ejercicio concurren al menos dos de las circunstancias siguientes:

- que el total de las partidas de activo (total que figura en el modelo del balance) no supere los 520 millones de pesetas (3.125.000 euros);
- que el importe neto de su cifra anual de negocios sea inferior a 1.040 millones de pesetas (6.250.000 euros);
- que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a 50.

Es necesario el incumplimiento de dos de las circunstancias durante dos años consecutivos para cambiar de modelos abreviados a normales y viceversa.

El importe neto de la cifra anual de negocios se determinará deduciendo del importe de las ventas de los productos y de las prestaciones de servicios, correspondientes a las actividades ordinarias de la empresa, el importe de las bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas y el del impuesto sobre el valor añadido y otros impuestos directamente relacionados con la misma.

Para determinar el número medio de trabajadores se considerarán todas aquellas personas que tengan o hayan tenido alguna relación laboral con la empresa durante el ejercicio, promediadas según el tiempo durante el cual hayan prestado sus servicios.

El Informe de Gestión, documento al que nos referiremos mas adelante, también deberá ir firmado por todos los administradores de la sociedad, siendo aplicable lo señalado anteriormente para las ausencias de firmas.

4.5.1.1. Normas comunes para la elaboración del Balance y la Cuenta de Pérdidas y Ganancias

Según el PGC, *en la contabilización de la venta de bienes, se tendrán en cuenta las siguientes reglas:*

a) *Las ventas se contabilizarán sin incluir los impuestos que gravan estas operaciones. Los gastos inherentes a las mismas, incluidos los transportes a cargo de la empresa, se contabilizarán en las cuentas correspondientes del grupo 6, sin perjuicio de lo establecido en las reglas d) y e) siguientes.*

b) *Los descuentos y similares incluidos en factura que no obedezcan a pronto pago se considerarán como menor importe de la venta.*

c) *Los descuentos y similares que sean concedidos por la empresa por pronto pago, estén o no incluidos en factura, se considerarán gastos financieros, contabilizándose en la cuenta 665 (Descuentos sobre ventas por pronto pago).*

d) *Los descuentos y similares que se basen en haber alcanzado un determinado volumen de pedidos se contabilizarán en la cuenta 709 («Rappels» sobre ventas).*

e) *Los descuentos y similares posteriores a la emisión de la factura originados por defectos de calidad, incumplimiento de los plazos de entrega u otras causas análogas, se contabilizarán en la cuenta 708 (Devoluciones de ventas y operaciones similares).*

f) *La contabilización de los envases cargados en factura a los clientes, con facultad de su recuperación, queda expuesta en la cuenta 436 (Envases y embalajes a devolver por clientes).*

En cada partida deberán figurar, juntamente con las cifras del ejercicio que se cierra, las del ejercicio inmediatamente anterior. Ello va a facilitar el análisis comparativo de la situación o de los resultados de dos ejercicios consecutivos. Cuando unas y otras no sean comparables, bien por cambios en la estructura del balance o bien por realizarse un cambio de imputación, habrá que adaptar los importes del ejercicio anterior, para su presentación en el presente ejercicio.

No figurarán las partidas a las que no corresponda importe alguno en los dos ejercicios consecutivos, el actual y el precedente.

No se podrá modificar la estructura de un ejercicio a otro (Principio de Uniformidad), salvo casos excepcionales que se indicarán en la Memoria.

Podrán añadirse nuevas partidas a las dispuestas en los modelos normales y abreviados, siempre que su contenido no esté previsto en las existentes.

Podrán llevarse a cabo subdivisiones más detalladas en las partidas que aparecen en los modelos normales y abreviados.

Podrán agruparse las partidas precedidas de números árabes, si representan un importe irrelevante para mostrar la imagen fiel o si se mejora la claridad informativa de las CA.

Una de las características de las CA es la referencia explícita a operaciones con empresas del grupo y asociadas. (El PGC en el punto 19 de su Introducción define las empresas del grupo, asociadas y multigrupo)⁶.

4.5.1.2. El Balance

El balance, que comprende, con la debida separación, los bienes y derechos que constituyen el Activo de la empresa y las obligaciones y los fondos propios que for-

⁶ A efectos de la presentación de las cuentas anuales de una sociedad se entenderá que otra empresa forma parte del grupo cuando ambas estén vinculadas por una relación de dominio, directa o indirecta, análoga a la prevista en el artículo 42.1 del Código de Comercio para los grupos de sociedades o cuando las empresas estén dominadas directa o indirectamente por una misma entidad o persona física.

Se entenderá que una empresa es asociada cuando sin que se trate de una empresa del grupo, en el sentido señalado anteriormente, alguna o algunas de las empresas que forman dicho grupo, incluida la entidad dominante, ejerce sobre la empresa una influencia notable. A estos efectos se entenderá que existe una influencia notable cuando se produzca una participación en el capital de la empresa, que se distingue como asociada, de al menos el 20% o el 3% si ésta cotiza en Bolsa.

En las partidas correspondientes a empresas asociadas se incluirán también las relaciones con empresas multigrupo. Se entenderá por empresa multigrupo aquella que esté gestionada conjuntamente por una empresa del grupo y uno o varios terceros ajenos al grupo de empresas.

man el Pasivo, deberá formularse teniendo en cuenta, además de lo ya apuntado, lo siguiente:

La clasificación entre corto y largo plazo, se realizará teniendo en cuenta el plazo previsto para el vencimiento, enajenación o cancelación. Se considerará largo plazo cuando sea superior a un año contado a partir de la fecha de cierre del ejercicio.

El importe global de los derechos sobre los bienes afectos a operaciones sobre arrendamiento financiero que deban lucir en el activo figurará en rúbrica independiente. A estos efectos se creará una partida en el epígrafe B.II del Activo del balance, con la denominación «Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero». Las deudas correspondientes a tales operaciones también figurarán en rúbrica independiente. A estos efectos se crearán las partidas «Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo» y «Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo» en los epígrafes D.II y E.II, respectivamente del Pasivo del balance.

Las inversiones financieras con vencimiento no superior a un año figurarán en el epígrafe D.IV del Activo, «Inversiones financieras temporales».

Los desembolsos pendientes sobre acciones que constituyan inversiones financieras permanentes, que no estén exigidos pero que conforme al artículo 42 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas sean exigibles a corto plazo figurarán en la partida E.V.3 del Pasivo del balance.

La financiación ajena (obligaciones), con vencimiento no superior al año figurará en el Pasivo del balance en la agrupación E, «Acreedores a corto plazo».

Cuando existan provisiones para riesgos y gastos con vencimiento no superior a un año se creará la agrupación F del Pasivo, con la denominación de «Provisiones para riesgos a corto plazo».

Cuando se posean acciones propias, pendientes de amortización, adquiridas en ejecución de un acuerdo de reducción de capital adoptado por la Junta General se creará el epígrafe A.VIII del Pasivo, con la denominación de «Acciones propias para reducción de capital», tendrá signo negativo y minorará los fondos propios.

Para las cuentas deudoras por operaciones de tráfico con vencimiento superior a un año se creará el epígrafe B.VI del Activo, con la denominación de «Deudores por operaciones de tráfico a largo plazo».

Para las cuentas acreedoras por operaciones de tráfico con vencimiento superior a un año se creará el epígrafe D.VI del Pasivo, con la denominación de «Acreedores por operaciones de tráfico a largo plazo».

Sin agotar todos las posibilidades respecto a los epígrafes que podrían formar, sirva como ejemplo de balance de situación de una empresa del sector acuícola el siguiente:

Tabla 35

Balance de la empresa XXXX
Ejercicio cerrado el 31 de diciembre del año n

ACTIVO	199x	199x-1	PASIVO	199x	199x-1
B) Inmovilizado			A) Fondos Propios		
II. Inmovilizaciones inmateriales			I. Capital suscrito		
1. Gastos de investigación y desarrollo			II. Prima de emisión		
1.1. Gastos de investigación			III. Reserva de revalorización		
1.2. Gastos de desarrollo			IV. Reserva		
2. Concesiones, patentes, licencias			1. Reserva legal		
5. Aplicaciones informáticas			2. Reserva voluntaria		
8. Amortizaciones			V. Resultados negativos de ejercicios anteriores		
III. Inmovilizaciones materiales			VI. Pérdidas y ganancias		
1. Terrenos piscifactoría			B) Ingresos a distribuir en varios ejercicios		
2. Instalaciones técnicas, maquinaria y reproductores			1. Subvenciones de capital		
2.1. Centro reproductor lenguado			1.1. Subvenciones FEOGA		
2.2. Estación de bombeo			1.2. Otras		
2.3. Centro reproductor lenguado			D) Acreedores a largo plazo		
2.4. Maquinaria			II. Deudas con entidades de crédito		
2.5. Reproductores			1. Préstamos y otras deudas		
2.9. Otras			2. Deudas por intereses		
3. Otras instalaciones, utillaje y mobiliario			E) Acreedores a corto plazo		
3.1. Útiles pesca			II. Deudas con entidades de crédito		
3.2. Útiles laboratorio			1. Préstamos y otras deudas		
3.3. Instalaciones <i>hatchery</i>			2. Deudas por intereses		
3.9. Otras			III. Deudas con empresas del grupo y asociadas a corto plazo		
7. Amortizaciones			1. Deudas con empresas del grupo		
IV. Inmovilizaciones financieras			2. Acreedores diversos		
1. Participaciones en empresas del grupo			IV. Acreedores comerciales		
1.1. Rompeolas, S.A.			1. Proveedores		
1.2. Rodaballos Ulises, S.A.			2. Proveedores, efectos comerciales a pagar		
1.9. Otras			V. Otras deudas no comerciales		
C) Gastos a distribuir en varios ejercicios			1. Administraciones públicas		
1. Gastos financieros diferidos			3. Otras deudas		
D) Activo circulante			4. Remuneraciones pendientes de pago		
II. Existencias			5. Fianzas y depósitos recibidos a corto plazo		
2. Materias primas			VII. Ajustes por periodificación		
2.1. Existencias de artemia					
2.2. Existencias de piensos					
2.3. Otras					
3. Productos en curso y semiterminados					
3.1. Existencias <i>nursery</i>					

<ul style="list-style-type: none"> 3.2. Existencias <i>hatchery</i> 3.3. Otros 4. Productos terminados <ul style="list-style-type: none"> 4.1. Rodaballo 4.2. Lubina 4.3. Dorada 4.9. Otros 5. Provisión por depreciación de existencias III. Deudores <ul style="list-style-type: none"> 1. Clientes <ul style="list-style-type: none"> 1.1. Clientes 1.2. Clientes, facturas pendientes de formalizar 1.3. Efectos comerciales a cobrar 1.4. Provisión para insolvencias de tráfico 5. Personal 6. Administraciones públicas <ul style="list-style-type: none"> 6.1. H.P. deudora por IVA 6.2. HP deudora por Imp. Sociedades 6.3. H.P. retenciones y pagos a cuenta IV. Inversiones financieras temporales <ul style="list-style-type: none"> 2. Créditos a empresas del grupo 7. Depósitos y fianzas constituidos a corto plazo VI. Tesorería <ul style="list-style-type: none"> 1. Caja, pesetas 2. Banco Santander, moneda extranjera VII. Ajustes por periodificación 					
TOTAL ACTIVO			TOTAL PASIVO		

4.5.1.3. Pérdidas y ganancias

La cuenta de pérdidas y ganancias, que comprende, con la debida separación, los ingresos y los gastos del ejercicio y, por diferencia, el resultado mismo, se formulará teniendo en cuenta, además de lo ya apuntado, lo siguiente:

Los gastos financieros de deudas a largo plazo con vencimiento a corto figurarán en el Debe, en la agrupación 7 «gastos financieros y gastos asimilados».

Al igual que en el epígrafe anterior sirva como ejemplo la siguiente cuenta de pérdidas y ganancias del sector:

Tabla 36

Cuenta de pérdidas y ganancias de la empresa XXXXX
Ejercicio cerrado el 31 de diciembre del año n

DEBE	199x	199x-1	HABER	199x	199x-1
A) Gastos			B) Ingresos		
1. Reducción de existencias de prod. terminados y en curso			1. Importe neto de la cifra de negocios		
2. Aprovisionamientos			a) Ventas		
a) Consumos <i>hatchery</i>			1.a.1. Ventas rodaballo <i>hatchery</i>		
b) Consumos <i>nursery</i>			1.a.2. Ventas lubina <i>hatchery</i>		
c) Otros gastos externos			1.a.3. Ventas dorada <i>hatchery</i>		
1. Combustibles			1.a.4. Ventas piensos		
2. Oficina			1.a.5. Ventas pescado externo		
3. Gastos generales varios			c) Devoluciones y «rappels» sobre ventas		
3. Gastos de personal			2. Aumento de existencias y de productos terminados y en curso de fabricación		
a) Sueldos, salarios y asimilados			4. Otros ingresos de explotación		
b) Cargas sociales			b) Subvenciones a la explotación		
4. Dotaciones para amortizaciones de inmovilizado					
5. Variación de las provisiones de tráfico					
a) Variación de provisiones de existencias					
b) Variación de provisiones y pérdidas de créditos incobrables					
6. Otros gastos de explotación					
a) Servicios exteriores					
6.a.1. Suministros					
6.a.2. Limpieza					
6.a.3. Primas de seguros					
6.a.4. Publicidad					
c) Otros gastos de gestión corriente					
6.c.1. Pérdidas de créditos comerciales incobrables					
I. Beneficios de explotación (B1+B2+B3+B4-A1-A2-A3-A4-A5-A6)			I. Pérdidas de explotación (A1+A2+A3+A4+A5+A6-B1-B2-B3-B4)		
7. Gastos financieros y gastos asimilados			7. Otros intereses e ingresos asimilados		
c) Por deudas con terceros y gastos asimilados			c) Otros intereses		
7.c.1. Intereses de préstamos			d) Beneficios en inversiones financieras		

<p>8. Variación de las provisiones de inversiones financieras</p> <p>9. Diferencias negativas de cambio</p> <p>II. Resultados financieros positivos (B5+B6+B7+B8-A7-A8-A9)</p> <p>III. Beneficio de las actividades ordinarias (A+AII-BI-BII)</p> <p>13. Gastos extraordinarios</p> <p>IV. Resultados extraordinarios positivos (B9+B10+B11+B12+B13-A10-A11-A12-A13-A14)</p> <p>V. Beneficios antes de impuestos (AIII+AIV-BIII-BIV)</p> <p>15. Impuesto sobre sociedades</p> <p>VI. Resultado del ejercicio (beneficios) (AV-A15-A16)</p>			<p>8. Diferencias positivas de cambio</p> <p>II. Resultados financieros negativos (A7+A8+A9-B5-B6-B7-B8)</p> <p>III. Pérdidas de las actividades ordinarias (BI+BII-AI-AII)</p> <p>11. Subvenciones de capital transferidas al resultado del ejercicio</p> <p>12. Beneficios extraordinarios</p> <p>IV. Resultados extraordinarios negativos (A10+A11+A12+A13+A14-B9-B10-B11-B12-B13)</p> <p>V. Pérdidas antes de impuestos (BIII+BIV-AIII-AIV)</p> <p>VI. Resultado del ejercicio (pérdidas) (BV+A15+A16)</p>		
--	--	--	--	--	--

4.5.1.4. La Memoria

La memoria completa, amplía y comenta la información contenida en el balance y en la cuenta de pérdidas y ganancias.

El modelo de memoria recoge la información mínima a cumplimentar; no obstante en aquellos casos en los que la información que se solicita no sea significativa no se cumplimentarán los apartados correspondientes. Deberá indicarse cualquier otra información no incluida en el modelo de la memoria que sea necesaria para facilitar la comprensión de las CA objeto de presentación, con el fin de que las mismas reflejen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa. Lo establecido en la memoria, en relación con las empresas asociadas deberá entenderse también referido a empresas multigrupo.

Lo establecido en el apartado 4 de la memoria deberá adaptar para su presentación, en todo caso, de modo sintético y conforme a la exigencia de claridad.

El PGC recoge dos modelos para la memoria: el normal y el abreviado. Los requisitos que debe cumplir una sociedad para cumplimentar el modelo abreviado coinciden con los exigidos para presentar el balance abreviado y fueron enumerados anteriormente.

Tabla 37

Modelo de memoria de una sociedad

Normal	Abreviada
<ol style="list-style-type: none"> 1. Actividad de la empresa 2. Bases de presentación de las cuentas anuales 3. Distribución de resultados 4. Normas de valoración 5. Gastos de establecimiento 6. Inmovilizado inmaterial 7. Inmovilizado material 8. Inversiones financieras 9. Existencias 10. Fondos propios 11. Subvenciones 12. Provisiones para pensiones y obligaciones similares 13. Otras provisiones del grupo 1 14. Deudas no comerciales 15. Situación fiscal 16. Garantías comprometidas con terceros y otros pasivos contingentes 17. Ingresos y gastos 18. Otra información 19. Acontecimientos posteriores al cierre 20. Cuadro de financiación 21. Cuenta de pérdidas y ganancias analítica 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Actividad de la empresa 2. Bases de presentación de las cuentas anuales 3. Distribución de resultados 4. Normas de valoración 5. Activo inmovilizado 6. Capital social 7. Deudas 8. Empresas del grupo y asociadas 9. Gastos 10. Otra información

4.5.1.5. Otros estados contables

El Cuadro de Financiación

El cuadro de financiación, que como vimos forma parte de la memoria cuando ésta se formula en su estado normal, recoge los recursos financieros generados en el ejercicio y sus diferentes orígenes, así como la aplicación o el empleo de los mismos en inmovilizado o en circulante y formará parte de la memoria. Se formulará teniendo en cuenta que:

En cada partida deberán figurar además de las cifras del ejercicio que se cierra las correspondientes al ejercicio anterior en las mismas condiciones que para el balance y la cuenta de pérdidas y ganancias.

Las rúbricas incluidas en el cuadro de financiación deberán adaptarse en función de la importancia que para la entidad hayan tenido las distintas operaciones, realizando agrupaciones de los distintos conceptos cuando resulten de escasa importancia e incorporando aquellos no incluidos que puedan ser significativos para apreciar e interpretar los cambios acaecidos en la situación financiera.

El cuadro de financiación deberá anotar separadamente los distintos orígenes y aplicaciones permanentes de recursos en función de las operaciones que los han producido y con independencia de si dichas operaciones han afectado o no formalmente al capital circulante, incluidas entre otras, las ampliaciones de capital realizadas mediante conversión de deudas a largo plazo, que deberán figurar simultáneamente como aplicación y como origen de fondos. Asimismo deberá mostrar resumidamente los aumentos y disminuciones que se han producido en el ejercicio en dicho capital circulante.

Los resultados del ejercicio serán objeto de corrección para eliminar los beneficios o pérdidas que sean consecuencia de correcciones valorativas de activos inmovilizados o pasivos a largo plazo, los gastos y los ingresos que no hayan supuesto variación del capital circulante y los resultados obtenidos en la enajenación de elementos del inmovilizado. Las partidas que dan lugar a la corrección del resultado son, entre otras, las siguientes:

Aumento del beneficio o disminución de pérdidas:

- Dotaciones a las amortizaciones y provisiones de inmovilizado.
- Dotación a la provisión para riesgos y gastos.
- Gastos derivados de intereses diferidos.
- Amortización de gastos de formalización de deudas.
- Diferencias de cambio negativas.
- Pérdidas en la enajenación de inmovilizado.
- Impuesto sobre sociedades diferido en el ejercicio y los ajustes pertinentes.

Disminución del beneficio o aumento de la pérdida:

- Exceso de provisiones de inmovilizado.
- Exceso de provisiones para riesgos y gastos.
- Ingresos derivados de intereses diferidos.
- Diferencias de cambio positivas.
- Beneficios en la enajenación de inmovilizado.
- Subvenciones de capital traspasadas a resultado del ejercicio.
- Impuesto de sociedades anticipado en el ejercicio y crédito impositivo generado en el ejercicio por compensación de pérdidas y los ajustes pertinentes.

Cuando el resultado del ejercicio corregido fuese positivo se mostrará el recurso bajo la denominación «Recursos procedentes de las operaciones». Por el contrario si dicho resultado del ejercicio corregido fuese negativo, se mostrará en aplicaciones con la denominación «Recursos aplicados en las operaciones».

Como nota al cuadro de financiación se deberá incluir un resumen de las correcciones al resultado, conciliando el resultado contable del ejercicio con los recursos procedentes de las operaciones que se muestran en el mencionado cuadro.

El Estado de Valor Añadido

Es el aumento de riqueza generado por la empresa durante un período y constituye la base de retribución de diferentes factores productivos: trabajo, capital ajeno, el

Estado y capitales propios. Se concibe también como un documento cuya información contempla un sesgo social en la medida que refleja el reparto de excedente a la colectividad. En ese reparto destacará, en la mayoría de las ocasiones, la partida de los gastos de personal.

Tabla 38
Generación y distribución del valor añadido
A) GENERACIÓN

Generación del valor añadido	Ejercicio 199x		Ejercicio 199x-1	
	Importe	%	Importe	%
Importe neto de la cifra de negocios ± Variación de existencias de productos terminados y en curso + Trabajos realizados por la empresa para su inmovilizado + Ingresos accesorios y otros ingresos de gestión corriente + Subvenciones a la explotación + Exceso de provisiones para riesgos y gastos				
= Total A (valor de la producción)		100		100
Compras netas y trabajos realizados por otras empresas ± Variación de existencias de mercaderías, materias primas y otras + Servicios exteriores + Otros gastos de gestión corriente				
= Total B (valor de adquisiciones a otras empresas)				
Valor añadido de la producción (A-B) + Ingresos financieros y asimilados ± Resultado de participaciones, otros valores y créditos ± Ingresos y gastos extraordinarios y asimilados ± Resultados de enajenación de inmovilizados				
= Valor añadido empresarial				

B) DISTRIBUCIÓN

Distribución del valor añadido	Ejercicio 199x		Ejercicio 199x-1	
	Importe	%	Importe	%
Participación del factor trabajo Sueldos y salarios + Participaciones en beneficios = Total A				
Participación del Estado Tributos e impuestos + Seguridad Social a cargo de la empresa = Total B				
Participación del capital ajeno Gastos financieros y asimilados = Total C				
Participación del capital propio Dividendos = Total D				
Participación de la propia empresa (autofinanciación) Amortizaciones + Provisiones netas + Reservas de beneficios + Remanente - Pérdida del ejercicio = Total E				
Valor añadido empresarial (A+B+C+D+E)		100		100

El PGC en el apartado 21 de la memoria, formato normal, incluye como información adicional y meramente optativa, una estructura de cuenta de pérdidas y ganancias analítica, es decir, una estructura operativa, uno de cuyos escalones es el valor añadido de la empresa, presentándose como un diferencial entre el valor de producción de un período y los consumos o adquisiciones externas. A continuación presentamos solamente la primera parte de dicha cuenta, hasta el escalón donde se obtiene el «valor añadido de la empresa».

Tabla 39

Cuenta de pérdidas y ganancias analítica de la empresa XXXX
Ejercicio cerrado el 31 de diciembre del año X (valores expresados en ...)

	Ejercicio 199x		Ejercicio 199x-1	
	Importe	%	Importe	%
Ventas netas, prestaciones de servicios y otros ingresos de explotación				
± Variación de existencias de productos terminados y en curso fabricación				
+ Trabajos realizados por la empresa para su inmovilizado				
+ Subvenciones a la explotación				
= VALOR DE LA PRODUCCION				
– Compras netas				
± Variación de existencias de mercaderías, materias primas y otras				
– Gastos externos y de explotación				
= VALOR AÑADIDO DE LA EMPRESA				

El Informe de Gestión

Finalmente, siempre que se analizan las CA, debemos referirnos al informe de gestión, haciendo especial énfasis en que si bien este documento no forma parte de las CA, sí puede considerarse como un complemento natural de las mismas. Debe recoger, como mínimo, una exposición fiel sobre la evolución de la actividad empresarial y la situación de la sociedad. También deberá informar sobre:

- Los acontecimientos importantes acaecidos después del cierre del ejercicio.
- La evolución previsible de la sociedad.
- Las actividades en materia de investigación y desarrollo.
- Las adquisiciones de acciones propias en los términos establecidos en el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (TRLSA).

El informe de gestión está regulado en el TRLSA, no en el Código de Comercio. Por ello, este documento será obligatorio para las sociedades anónimas, incluidas las laborales, para las sociedades de responsabilidad limitada y para las sociedades comanditarias por acciones. Ahora bien, las sociedades que formulen el balance abreviado no están obligadas a presentar el informe de gestión.

Los administradores de las sociedades deben formular el informe de gestión, al igual que las CA y la propuesta de aplicación del resultado, en el plazo de tres meses, contados a partir del cierre del ejercicio.

4.5.2. Auditoría de las Cuentas Anuales

Los estados contables se deben formular aplicando de forma adecuada los principios y normas contables para que expresen la imagen fiel de la situación económica y financiera de la empresa. Pero esto no es suficiente; es preciso que unos profesionales expertos e independientes, los auditores de cuentas, den una opinión sobre la razonabilidad de la información contenida en las CA, considerándola como representativa o no de la citada imagen fiel. Cada vez con mayor énfasis los usuarios externos de la información contable exigen cuentas auditadas, con la finalidad de disponer de una información financiera emitida por las empresas con altos niveles de fiabilidad. La auditoría reporta credibilidad a la información económico-financiera contenida en las CA.

En España la auditoría de las CA tiene regulación específica a través de la Ley de Auditoría de Cuentas, del Reglamento que desarrolla la Ley y de las distintas Normas Técnicas de Auditoría aprobadas y emitidas por las Corporaciones representativas de los auditores de cuentas y publicadas por el ICAC.

En la Ley se establece la obligación de someterse a la auditoría de cuentas para las empresas que estén obligadas a formular el balance normal.

De conformidad con la legislación sobre auditoría de cuentas, los auditores emitirán un informe sobre el resultado de su revisión.

4.5.3. Cuentas Anuales Consolidadas

En principio toda sociedad mercantil dominante está obligada a formular los estados financieros consolidados para ello se aprobó el R. D. 1815/1991, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las normas para la formulación de las CA consolidadas. Sin embargo, hay excepciones que vamos a clasificar en tres grupos:

Por razones de tamaño. Si durante dos ejercicios consecutivos el conjunto de un grupo no sobrepasa dos de los límites siguientes para los ejercicios que se cierren con posterioridad a 1 de enero de 2000, no hay obligación de consolidar⁷:

Total de activo no superior a 2.080 millones de pesetas (12,5 millones de euros).

Ventas netas no superiores a 4.160 millones de pesetas (25 millones de euros).

Número medio de trabajadores no superior a 250.

Por razones prácticas. Estas pueden ser las siguientes:

- a) La sociedad tiene un interés relativo poco significativo.
- b) Hay restricciones importantes y permanentes que impiden o dificultan sustancialmente la gestión de la sociedad (una intervención judicial).
- c) Para obtener la información necesaria hay que incurrir en gastos desproporcionados o retrasar excesivamente la elaboración de los estados consolidados.

⁷ Para permitir a las empresas de tamaño medio adaptarse a la obligación de consolidar se elevaron estos límites transitoriamente, hasta el año 2000, hasta 2.300 millones de activo, 4.800 millones de ventas y 500 trabajadores.

d) La participación es adquirida con el propósito de ser vendida en un plazo corto.

Por pertenecer a un grupo mayor. Una sociedad dominante puede a su vez tener la consideración de sociedad dependiente. Si la sociedad dominante del grupo mayor es española o de un Estado miembro de la Unión Europea, el subgrupo puede quedar dispensado de formular cuentas consolidadas.

4.5.4. Aprobación de las Cuentas Anuales

Las CA se aprobarán por la Junta General ordinaria de los accionistas, la cual habrá de reunirse necesariamente dentro de los 6 meses primeros de cada ejercicio, con el objeto de evaluar la gestión social, aprobar si procede las CA del ejercicio precedente y decidir sobre la aplicación del resultado.

4.5.5. Depósito y publicidad de las cuentas anuales

Dentro del mes siguiente a la aprobación de las CA, se presentará para su depósito en el Registro Mercantil del domicilio social correspondiente a la empresa la siguiente documentación:

1. Solicitud firmada por quien presente las CA para su depósito.
2. Hoja de identificación de la empresa.
3. Certificación de los acuerdos de la Junta General ordinaria de aprobación de las CA y de aplicación de resultado. Las firmas de esta certificación deberán estar notarialmente legitimadas.
4. Un ejemplar de las CA en los modelos aprobados por Orden del Ministerio de Justicia, de 30 de abril de 1999, que modifica la de 14 de enero de 1994.
5. Un ejemplar del Informe de Gestión, si procede.
6. Cuando la sociedad esté obligada a auditoría, habrá que presentar un ejemplar del correspondiente informe de los auditores.
7. Los administradores de la sociedad dominante están obligados a presentar, cuando proceda y en los mismos plazos que las CA de la sociedad, las CA consolidadas.

La inscripción del empresario individual en el Registro Mercantil es potestativa y en caso de no inscripción no podrá pedir el depósito de ningún documento en el Registro Mercantil.

Dentro de los 15 días siguientes a la presentación en Registro Mercantil de los documentos referidos previamente, el Registrador calificará bajo su responsabilidad si los documentos presentados son los exigidos por la Ley, si están debidamente aprobados por la Junta General y si contienen las firmas preceptivas.

El primer día hábil de cada mes los Registradores mercantiles remitirán al Registro Central una relación de las sociedades que hubieran cumplido con la obligación del depósito de las CA durante el mes anterior.

Cualquier persona podrá obtener información de los documentos depositados. El Registro Mercantil está obligado a conservar los documentos depositados por la empresa durante 6 años.

4.6. Contabilidad de gestión en el sector acuícola

4.6.1. El control de costes en la empresa acuícola

El análisis de costes hace referencia al ámbito interno de la organización, mientras que el gasto pertenece al ámbito externo, a la Contabilidad Financiera. Por definición el coste supone el consumo de factores con la finalidad de añadir valor al producto final que venderemos por un precio determinado. Dicho consumo es la consecuencia desde la perspectiva económica de la actividad desarrollada por la empresa, es decir, para poder obtener un producto o servicio se consumen factores, consumo que se puede medir económicamente en forma de costes.

Teniendo en cuenta todas las opciones posibles y en función de nuestros planteamientos posteriores, la estimación de los costes se puede realizar mediante la elaboración de un sistema formal o modelo de costes, en el que se recogen tanto datos técnicos como económicos de los procesos y actividades realizadas por la empresa para cumplir sus objetivos (modelo orgánico). La información técnica muestra como se realiza la transformación de los factores o inputs en productos o outputs desde la perspectiva de la tecnología. La información económica, suministrada en gran parte por la Contabilidad Financiera en forma de gastos e ingresos según las necesidades del modelo, se clasifica, ordena, agrupa, asigna, reparte y controla dependiendo de las necesidades del decisor, y por tanto de los objetivos del modelo.

Una de las necesidades de información que debería satisfacer dicho modelo es la valoración de existencias al final del ejercicio, dato necesario para la elaboración de las Cuentas Anuales.

Se podría considerar como objetivos de la Contabilidad de Costes, por tanto, los siguientes:

- Conocer, lo más exactamente posible, los consumos realizados o previstos para conseguir un producto.
- Medir y valorar la producción.
- Medir la productividad de la empresa por elementos o grupos de elementos de la misma.
- Establecer y controlar previsiones.
- Prever y comprobar los resultados de la empresa.
- Distribuir equitativamente el producto bruto entre los factores.
- Establecer comparaciones para estudiar el grado de eficiencia logrado por las distintas secciones de una empresa en tiempos distintos, o de una empresa en relación con otras.
- Poder decidir la política de ventas de una empresa y las variaciones a establecer en los programas de producción según las situaciones esperadas de mercado.

La Contabilidad de Costes se enmarca en el ámbito de la Contabilidad de Gestión, que más amplía, recoge otras técnicas relacionadas con la Contabilidad de Costes pero con finalidades diferentes como pueden ser el diseño y elaboración del Sis-

tema Presupuestario de la empresa. Frente a la Contabilidad Financiera, de carácter obligatorio, la Contabilidad de Costes es voluntaria y sus resultados se mantienen en el ámbito interno incluso guardándose con celo sobre todo en aquellos sectores con tecnologías emergentes como es el que tratamos en esta obra. Además es la de Costes una contabilidad que hace referencia básicamente a información de corto plazo, es decir, dependiendo del ciclo de explotación de la empresa se realiza una tarea de recopilación, elaboración, análisis y control continuo para períodos que no suelen superar el ciclo económico de la empresa.

En nuestro caso pretendemos elaborar un modelo de costes útil para tomar decisiones en una empresa del sector acuícola para lo cual deberíamos partir del sistema de producción o ámbito tecnológico. Considerando que el presente es un capítulo que pertenece a una obra más general en la que se detallan dichos procesos en otros capítulos realizados por expertos en estos temas, únicamente haremos una propuesta sencilla obviando las cuestiones de mediciones técnicas.

Al ser nuestra propuesta de tipo orgánico, esto significa que el modelo se realiza «a la medida» dependiendo de la actividad de la empresa. Dicha actividad en el sector estudiado es de dos tipos: cría o engorde, por lo tanto el modelo propuesto recoge ambos tipos de empresa.

4.6.2. Contabilidad de Costes en empresas de cría del sector acuícola

Supongamos una empresa tipo dedicada a la cría de alevines de lubina y rodaballo que incorpora las fases relativas a la fabricación de artemia y rotífero y que las necesidades del gerente se refieren básicamente al control de costes y cálculo de márgenes de venta dependiendo de los precios del producto final. En este caso planteamos un modelo de costes, denominado «costes completos» que incorpora como coste de producto los relativos a materias primas y fabricación, y considera costes de período los costes comerciales y de administración. Los costes se clasifican en directos o indirectos en función de la relación entre el factor y el producto final y los presentaremos agrupados en función de las distintas secciones en las que se organiza el negocio.

Supongamos además que nuestra empresa, «Crías de Lubinas y Rodaballos, S.A.» (CRILUROSA) se organiza en las siguientes secciones al frente de las cuales encontramos un responsable, y que consideraremos como secciones de coste:

— Aprovevisionamientos: su actividad consiste en el suministro controlado de todos aquellos materiales necesarios para la cría de los animales.

- Alimento vivo: artemia y rotífero. Se realizan todas las operaciones necesarias para su producción.
- Alimento inerte: piensos.
- Otros aprovisionamientos: medicinas, gases, geles, etc.

— Cría: se realizan todas las tareas efectivas de cría de los animales en cautividad hasta llegar al producto final, incluye los trabajos de tratamiento previo y depurado final de las aguas utilizadas en la empresa. A su vez se organiza en las dos líneas de producción disponibles: lubinas y rodaballo.

— Laboratorio: es una sección auxiliar pero con entidad suficiente como para que exista un responsable que organiza y controla su actividad. Dicha actividad consiste en la realización permanente de análisis del medio en el que se realiza la cría, elaborando análisis de la calidad de las aguas que entran en el proceso, de los alimentos, y de los individuos, etc.

— Mantenimiento: se trata de otra sección auxiliar a las secciones de cría y aprovisionamiento.

— Administración y comercialización: agrupa al personal de asistencia a la gerencia así como a las personas cuya actividad consiste en las operaciones relativas a promoción, venta y transporte, en su caso, del producto terminado.

Consideremos la producción realizada en dos líneas en serie, lubina y rodaballo, a lo largo de un año. De la Contabilidad Financiera se obtienen los datos relativos a los distintos gastos soportados a lo largo del período.

Para el cálculo del coste de la producción del período se procede a la clasificación de los centros de costes, que con finalidad didáctica y aceptando las limitaciones de un ejemplo se pueden presentar de acuerdo con la tabla 39. Por lo que se refiere al consumo de materias primas y otros aprovisionamientos, se recogen los costes por consumo de piensos, harinas, medicamentos, bolsas para la reproducción de la artemia, oxígeno y CO₂, geles, etc., todos estos productos han sido adquiridos en el exterior y en el caso de las harinas y piensos pueden almacenarse y consumirse según se necesiten, por lo tanto se consideran un gasto en el momento de la compra mientras que son coste cuando se retiran del almacén para ser consumidos durante el período.

Los gastos de personal recogen los sueldos y salarios, Seguridad Social a cargo de la empresa, primas, planes de pensiones, etc. Tienen la consideración de costes directos aquellos empleados que están asignados a las líneas de producción concretas, rodaballo o lubina, mientras que la mano de obra indirecta, como puede ser el personal de mantenimiento, limpieza, laboratorio o electricidad son costes indirectos.

Las amortizaciones aunque pueden considerarse desde diversas perspectivas, en nuestro caso por simplificar estableceremos un criterio técnico, ajeno al utilizado en la Contabilidad Financiera, tanto para los edificios, como para tanques, equipos de análisis de laboratorio, almacenes, reproductores, etc.

En el apartado de energía se observa únicamente el consumo de energía ya que la instalación eléctrica se recoge en la amortización. Supongamos que existen equipos de medición independientes por líneas de producción, para por ejemplo el calentamiento y circulación del agua, por lo que sería un coste directo a los dos tipos de productos. Si los equipos de medición fuesen únicos y se repartiesen con todos los servicios de la empresa, serían indirectos. Los repuestos de equipos, gastos varios, servicios exteriores, etc. recogidos en el epígrafe *otros costes* son costes indirectos al producto y agrupa entre otras partidas las siguientes: el transporte de las ventas, seguros, combustibles y material de oficina.

Una vez realizada la distribución de costes por secciones se procede al subparto de las secciones auxiliares o reparto secundario, el Laboratorio y Manteni-

Tabla 40

Clasificación de los factores de costes

Coste	Fuente	Tipo
Consumo materias primas y otros aprov.	Cont. Financiera	Directo/Indirecto
Gastos de personal	Cont. Financiera	Directo/Indirecto
Amortizaciones*	Calculadas	Indirecto
Energía**	Cont. Financiera	Directo
Otros costes***	Cont. Financiera	Indirecto

* Se consideran también los reproductores.

** Sin incluir la instalación eléctrica.

*** Incluye los repuestos, gastos varios, servicios exteriores.

Fuente: elaboración propia.

Tabla 41

Reparto primario (*hatchery*)

Centros de coste	Aprovisio- namiento	Larvario	Hatchery Lubina	Hatchery Rodaballo	Laboratorio	Energía mantenimiento	Comercio	Adminis- tración
Consumo materias primas y otros aprov.	Son básicamente los costes directos, los que formando parte del coste los recogemos en aprovisionamiento, el resto según se identifique el consumo en la sección correspondiente.							
Gastos de personal	Se reparten entre las secciones en función de la adscripción de los empleados.							
Amortizaciones	Se reparte en función de la localización del inmovilizado.							
Energía (sin incluir la instalación)	Su reparto se realiza dependiendo de la disponibilidad de mediciones.							
Otros costes	Se reparten según los criterios de la dirección, o destino de los gastos.							

Fuente: Elaboración propia.

miento en la misma tabla de acuerdo con criterios tales como el número de análisis realizados para cada línea de producción en el primer caso y las operaciones de mantenimiento y reparaciones realizadas en el segundo.

Posteriormente se procede al cálculo del coste de la producción del período teniendo en cuenta el valor de las existencias de producción en curso iniciales y finales para cada una de las líneas. Un ejemplo de elaboración de la tabla para el cálculo del coste son las tablas 42 y 43.

La valoración de la producción en curso final se realiza mediante la consideración de las unidades terminadas, así como de las unidades pendientes de finalizar a las que podemos referirnos como unidades equivalentes terminadas. En nuestro caso esto

Tabla 42

Cálculo del coste por línea de producción

	Lubina	Rodaballo	Total
Aprovisionamiento	X	X	
Larvario	X	X	
Hatchery Lubina	X		
Hatchery Rodaballo		X	
Coste de la producción del período			

Fuente: elaboración propia.

Tabla 43

Coste de la producción terminada en el período

	Lubina	Rodaballo	Total
Existencias iniciales producción en curso			
Coste de la producción del período – Existencias finales producción en curso			
Coste de la producción terminada			

Fuente: elaboración propia.

se hace para aquellos individuos que no han alcanzado la talla adecuada, evaluando el grado de desarrollo de los animales en los estanques, que equivale a asociarles un porcentaje sobre el período de desarrollo total, y por lo tanto los costes a considerar⁸.

En el caso de la empresa que nos ocupa, a efectos del cálculo del resultado desde la perspectiva de la Contabilidad de Costes, consideramos el coste de la producción vendida en el período según un criterio de valoración de inventarios FIFO (*First In, First Out*: primera entrada, primera salida) que supone que la programación de la producción se realiza de manera tal que se van vendiendo los individuos que alcanzan la talla adecuada. En el caso de empresas que hayan integrado verticalmente dentro de la misma empresa la cría y el engorse pasaríamos a una segunda fase, y por lo tanto no cabe el cálculo de resultado, aunque lo normal es que si sucede de esta manera, se haga en empresas diferentes dentro de un mismo grupo.

El cálculo de márgenes y resultados se realiza en la tabla 44.

4.6.3. Contabilidad de Costes en empresas de engorde del sector acuícola

Básicamente recogeremos en el modelo una empresa que realiza el engorde en dos etapas, el preengorde se lleva a cabo en tierra mientras que el engorde se hace en estructuras flotantes.

⁸ Remitimos al lector a consultar cualquier manual para profundizar más en la operativa del cálculo de costes con producción en curso.

Tabla 44
Márgenes y resultados

	Lubina	Rodaballo	Total
Ingresos por ventas			
– Costes de la producción vendida =			
Existencias iniciales producción terminada + Coste de la producción terminada – Existencias finales producción terminada			
= Margen industrial			
– Costes comerciales			
= Margen comercial			
– Costes administración			
= Resultado Contabilidad Analítica			

Fuente: elaboración propia.

En este tipo de empresas con actividad combinada tierra-mar presentan los mismos factores de costes con distinta carga, en cuanto a que por ejemplo, el coste de la amortización de las instalaciones recoge en ambos casos tanto los estanques como las jaulas pero obviamente las necesidades de la instalación suponen mayores costes que las jaulas.

Por otro lado, existen diferencias entre las actividades de los centros de coste, puesto que los cultivos en jaulas no exigen depuración de aguas ni su oxigenación, además la necesidad de personal es menor, por lo que los costes son también menores.

Supongamos ahora que nuestra empresa se dedica al engorde de rodaballos y lubinas que se realiza en las dos fases comentadas. En la primera, el nursery intermedio o preengorde, consiste en hacer un primer proceso de aclimatación de los individuos al nuevo entorno formado por unas instalaciones, mantenidas en funcionamiento por un personal, con consumos de energía, agua y unas necesidades de análisis para realizar los controles que si bien son menores que en la fase de cría, exigen la disponibilidad de unas instalaciones al efecto. El engorde final no requiere control de los animales y los centros de coste difieren en la necesidad de un medio de transporte si se trata de engorde en jaulas. Resumimos los factores en la tabla 45, remitiéndonos a la tabla 39 en cuanto a su contenido al guardar similitud.

Al tratarse de períodos medios de engorde superiores al año, los animales se consideran, tal y como se explicó en el capítulo relativo a la Contabilidad Financiera, producción en curso (Existencias en el Plan General de Contabilidad) y por lo tanto, los hemos diferenciado como factores de coste del consumo de materias primas y otros aprovisionamientos, destinado a los piensos, medicinas, oxígeno, etc. En la tabla 46 se presentan los centros de coste.

Al igual que en la empresa de *hatchery*, una vez realizado el reparto primario de los costes indirectos, se procede a hacer el reparto secundario, de los costes de las secciones auxiliares (mantenimiento) a las principales, de acuerdo con un criterio de reparto.

Tabla 45

Clasificación de los factores de costes en *nursery* intermedio y *nursery*

Coste	Fuente	Tipo
Consumo materias primas y otros aprov.*	Cont. Financiera	Directo/Indirecto
Animales para engorde	Cont. Financiera	Directo
Gastos de personal	Cont. Financiera	Directo/Indirecto
Amortizaciones	Calculadas	Indirecto
Energía**	Cont. Financiera	Directo
Otros costes***	Cont. Financiera	Indirecto

* Se consideran los alimentos (piensos) como costes directos, los productos para el tratamiento del agua pueden considerarse indirectos.

** Sin incluir la instalación eléctrica.

*** Incluye repuestos, gastos varios y servicios exteriores.

Fuente: elaboración propia.

Tabla 46

Reparto primario (*nursery* intermedio y *nursery*)

Centros de coste	Aprovisio- namiento	Nursery intermedio	Nursery	Manti- nimiento	Comercial	Adminis- tración
Consumo materias primas y otros aprov.	De aprovisionamiento.					
Animales para engorde	De aprovisionamiento.					
Gastos de personal	Se reparten entre las secciones en función de la adscripción de los empleados. Puede darse la circunstancia de que varios empleados se encarguen de tareas en ambas fases, por lo que se procederá al reparto de los costes entre el preengorde y el engorde.					
Amortizaciones	Se reparte en función de la localización del inmovilizado, incluido el barco para el transporte hasta las jaulas de engorde.					
Energía (sin incluir la instalación)	Su reparto se realiza dependiendo de la disponibilidad de mediciones, exceptuando el grupo <i>Nursery</i> que no consume energía al estar en el mar.					
Otros costes	Se reparten según los criterios de la dirección, o destino de los gastos.					
Total						

Aunque se podría haber considerado como un grupo independiente a los efectos de control, habiendo además una persona encargada del barco, hemos preferido incluir los costes de transporte en el grupo de coste correspondiente a *Nursery* ya que se trata de una tarea, la de transporte, imprescindible para las de vigilancia, alimentación, etc.

Por otro lado es necesaria la existencia de un laboratorio para el control de la producción así como del medio acuático, pero debido a que el control es mucho mayor en la fase de preengorde cabe la posibilidad de que aparezca recogido en dicho centro de coste.

Al igual que hicimos en la empresa de *hatchery*, procedemos al cálculo de coste de la producción del período así como de la producción terminada en el período, para lo que se presenta en la tabla 47.

Manteniendo la estructura para el cálculo de costes utilizada en la actividad de cría, completaríamos el proceso mediante la determinación de los costes de la producción vendida tal y como se muestra en la tabla 48.

Y para el cálculo de márgenes y resultados remitimos al lector a la estructura recogida en la tabla 49.

La estructura del modelo presentada cubre las necesidades de estimación, evaluación y control de costes orientada hacia el establecimiento de márgenes dependiendo de los precios del mercado. Ahora bien, cabe la posibilidad de utilizar modelos más orientados hacia esta última tarea como puede ser un Target Cost o coste objetivo, si bien exige una orientación diferente.

A efectos de la utilización de los costes como generadores de decisiones se plantea la utilización de costes parciales como paso previo a la realización de análisis coste-volumen-beneficio.

Tabla 47

Cálculo del coste por fase de engorde y Coste de la producción de engorde determinada en el período

	Lubina	Rodaballo	Total
Aprovisionamiento	X	X	
Nursery intermedio	X	X	
Nursery	X	X	
Coste de engorde del período			

	Lubina	Rodaballo	Total
Existencias iniciales producción en curso			
Coste de la producción del período			
– Existencias finales producción en curso			
Coste de la producción terminada			

Fuente: elaboración propia.

Tabla 48

Coste de la producción vendida en el período

	Lubina	Rodaballo	Total
Existencias iniciales producto terminado			
Coste de la producción terminada en el período			
– Existencias finales producto terminado			
Coste de la producción vendida			

Fuente: elaboración propia.

Tabla 49

Márgenes y resultados

	Lubina	Rodaballo	Total
Ingresos por ventas			
– Costes de la producción vendida (tabla 47) = Margen industrial			
– Costes comerciales			
= Margen comercial			
– Costes administración			
= Resultado Contabilidad Analítica			

Fuente: elaboración propia.

4.6.4. Modelos de costes parciales o direct costing

El modelo direct costing está orientado hacia decisiones de previsión de costes en función de la capacidad y de la relación entre costes fijos y variables. Los costes variables varían con el nivel de actividad mientras que los costes fijos permanecen constantes en función de la mencionada capacidad a corto plazo. Apoyándose en esta terminología, el modelo, en su formulación más sencilla, establece que el coste de dicho producto únicamente incorpora los costes variables, considerando los fijos como costes del período.

Por lo tanto, una primera clasificación de los costes básica en este modelo es la relativa a su variabilidad, que en nuestro ejemplo de la empresa de engorde serían:

Tabla 50

Clasificación de los factores de costes según su variabilidad en *nursery* intermedio y *nursery*

Coste	Fuente	Tipo
Consumo materias primas y otros aprov.*	Cont. Financiera	Variables
Animales para engorde	Cont. Financiera	Variables
Gastos de personal	Cont. Financiera	Proporcionales
Amortizaciones	Calculadas	Fijos
Energía**	Cont. Financiera	Variables
Otros costes***	Cont. Financiera	Proporcionales

* Se consideran los alimentos (piensos) como costes directos, los productos para el tratamiento del agua pueden considerarse indirectos.

** Sin incluir la instalación eléctrica.

*** Incluye repuestos, gastos varios y servicios exteriores.

Fuente: elaboración propia.

Aquellos costes como los gastos de personal, que en caso de contratos permanentes, presentan un comportamiento caracterizado por una parte del coste que permanece fija a lo largo del tiempo, independientemente del volumen de producción como puede ser el sueldo base o la aportación a la Seguridad Social, y otra parte que sí varía con la producción: las primas de producción y horas extraordinarias, se denominan proporcionales.

Por lo tanto el cálculo de resultados se realiza mediante las aportaciones de cada producto a la cobertura de los costes fijos, margen bruto, y al resultado, margen neto. Ahora bien, este cálculo se puede realizar apoyándonos en mercados o en productos. En este último caso puede realizarse su determinación tal y como se muestra en la tabla 51:

Tabla 51
Márgenes y resultados

	Lubina	Rodaballo	Total
Ingresos por ventas			
– Costes variables			
= Margen bruto	M. lubina	M. rodaballo	Margen total
– Costes fijos			– CF
= Margen neto			M. neto

Fuente: elaboración propia.

Una variante del modelo direct costing es el *direct costing evolucionado* que recoge junto con los costes variables los costes fijos directos o costes fijos de fabricación dando lugar a lo que se conoce como margen semibruto.

La utilización del modelo direct costing se completa con el cálculo del punto muerto o umbral de rentabilidad, que se trata del nivel de actividad para el cual se cubren todos los costes de la empresa, tanto los fijos como los variables. Para su determinación, en nuestro caso, con varios productos diferentes se aplica la siguiente relación:

$$\text{Ventas de punto muerto} = \frac{\text{Ventas a precio venta} \times \text{Costes fijos}}{\text{Ventas a precio venta} - \text{Costes variables}}$$

O lo que es lo mismo, el umbral de rentabilidad se determina mediante el producto de los ingresos de ventas del período por la relación entre costes fijos y el margen de cobertura.