

LA ARMONIZACIÓN CONTABLE BASADA EN LAS NIC/NIIF Y LAS EMPRESAS AGRÍCOLAS ESPAÑOLAS

M^a Paz Horno Bueno, Universidad de Jaén

RESUMEN

Actualmente, el ordenamiento contable español se encuentra en un proceso de adaptación a las NIC/NIIF (Normas Internacionales de Contabilidad/Normas Internacionales de Información Financiera) del IASB (International Accounting Standards Board), como resultado de la estrategia contable de la Unión Europea en materia de armonización internacional. De este proceso, se derivan una serie de novedades, entre las que destacamos especialmente la introducción de criterios de valoración basados en precios de salida, como es el valor razonable. En este sentido, una de las NIC afectadas por dicho criterio, es la NIC 41, que regula la contabilidad de la agricultura y prescribe la utilización del valor razonable para los bienes biológicos y los productos agrícolas en el momento de su recolección.

El propósito de este trabajo es analizar el tratamiento contable de la actividad agrícola, desde el punto de vista de la NIC 41 y desde nuestra normativa contable nacional.

PALABRAS CLAVES: Armonización contable internacional, reforma contable, criterios de valoración, NIC 41.

ABSTRACT

Nowadays, accountability and accounting regulation is in a course of adaptation at IAS/IFRS (International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards) issued by International Accounting Standards Board (IASB). It is the effect of the accounting strategy of the European Union, to get an international harmonization. This process implies the surging of several novelties in accounting, specially those features related to valuation criteria. In this sense, the use of criteria based on sales prices, as the fair value, can be considered the most prominent novelty. This criterium is included in the IAS 41, which regulates the accounting standards for agricultural activity, being applied to biological goods and agricultural products at the harvest.

The purpose of this paper is to research the accounting treatment for agricultural activity, from point of view of the IAS 41 and from our national accounting regulation.

KEYS WORD: International accounting harmonization, accounting reform, valuation criteria, IAS 41.

1. INTRODUCCIÓN

Actualmente nos encontramos inmersos en un proceso de armonización contable, en el cual, la Comisión Europea ha apostado por un acercamiento de las Directivas contables existentes a las Normas

Internacionales de Información Financiera (NIIF)¹ emitidas por el International Accounting Standards Board (IASB), lo que ha supuesto una revolución en el panorama contable europeo, afectando directamente a las normativas contables de los distintos países europeos. Es por ello, que España esté abordando una reforma de su ordenamiento contable, en aras de conseguir la concordancia de la normativa nacional con la internacional.

En este trabajo vamos tratar, en primer lugar, los motivos que originan este proceso armonizador, y los avances que la Unión Europea ha ido dando en este sentido. A continuación, pasaremos a esbozar las líneas básicas del actual proceso de convergencia de la normativa contable española hacia las NIIF, incidiendo en una de sus principales novedades, como es la introducción de criterios de valoración basados en precios de salida. Y finalmente, expondremos las principales modificaciones que se van a producir en el tratamiento contable de la actividad agrícola española, con motivo de la aplicación de los principios y criterios que se prescriben en la NIC 41 (agricultura) del IASB.

2. SITUACIÓN ACTUAL DE LA ARMONIZACIÓN CONTABLE EN EUROPA

2.1. CONCEPTO DE ARMONIZACIÓN CONTABLE

Según Jarne Jarne (1997: 204), la armonización contable se define como, “el proceso que pretende paliar los problemas de comunicación, comprensión y análisis de la información contable en el ámbito internacional”. Para Tay y Parker (1990: 71), la armonización es un “proceso o movimiento que se aleja de la diversidad de prácticas”, concepto que se diferencia de la estandarización o “movimiento hacia la uniformidad”, que “incluye el agrupamiento asociado con la armonización y la reducción en un número de métodos disponibles”.

Sin embargo, Zeff (1981), considera la armonización como un proceso superficial, que se desarrolla de manera confusa y se diseña entre representantes internacionales como una negociación entre las partes, con el ánimo de mitigar las diferencias más superficiales entre ellas, sin llegar a dañar los intereses nacionales (Tua Pereda, 1985: 50).

La comparabilidad, es uno de los requisitos que debe cumplir la información contable para que ésta sea útil en la toma de decisiones de los usuarios. En un principio, esta cualidad se entiende cumplida cuando la información es comparable entre entidades distintas en un momento determinado, y con ella misma, en diferentes periodos. Pero vamos más allá, es conseguir que los usuarios de la información sean capaces de poder discernir las diferencias y similitudes entre compañías que están ubicadas en países diferentes.

Existe un convencimiento generalizado de la doctrina de que la falta de homogeneización y comparabilidad de información financiera², constituye el principal efecto de la coexistencia de diversos sistemas contables. Por un lado, dificulta enormemente la labor de las empresas que poseen filiales en distintos puntos geográficos con diversidad de normativa contable, y han de agregar toda la información relativa a las cuentas

¹ Es importante aclarar que la denominación NIIF (International Financial Reporting Standards, IFRS) se da a todas aquellas normas de nueva creación admitidas por el actual IASB (International Accounting Standards Board). A las normas que existían previamente, incluidas aquellas que han sido revisadas por el IASB (la mayoría de ellas) se les sigue denominando Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) (International Accounting Standards, IAS), indicando la fecha de la última revisión. Cuando se haga referencia a todas las normas del IASB en su conjunto se les suele denominar NIIF (IFRS) (Mora Enguñados, 2006: 35).

² Véase algunos trabajos al respecto: Láinez Gadea (1993); Callao Gastón, Jarne Jarne y Láinez Gadea (1998); Giner Inchausti (1998); Tua Pereda (1999); Giner Inchausti y Mora Enguñados (2001); Zorio Grima (2001); García Benau y Zorio Grima (2002); etc.

anuales de cada unidad económica del grupo en unos estados consolidados, con la dificultad que entraña la interacción de distintos sistemas contables. Y, por otro lado, se perjudica sensiblemente el acceso a los mercados financieros, así como se obstaculiza la toma de decisiones de los inversores, y el propio movimiento de capitales, al no existir la necesaria transparencia.

Una adecuada armonización contable es esencial para proporcionar una información de calidad y uniforme en los mercados de capitales. Si bien, es prudente advertir, como hace Gonzalo Angulo y Tua Pereda (1988: 50), que la armonización también puede producir graves problemas, si su principal pretensión es trasplantar un sistema contable de un país desarrollado a otro que aún no lo está, por ser las condiciones socioeconómicas, legales y políticas muy dispares.

Los esfuerzos por aunar criterios y normativas contables han sido innumerables en los últimos tiempos, justificándose los mismos, según García Benau, Laínez Gadea y Monterrey Mayoral (1996: 82-83), en los principales siguientes aspectos positivos:

- Facilita el análisis de los estados financieros de empresas extranjeras.
- Se eliminan barreras para el movimiento libre de flujos monetarios.
- Las empresas multinacionales reducen sus problemas de consolidación contable; se facilita la movilidad geográfica del *staff* directivo y se elimina el coste adicional de preparar sus estados financieros según las prácticas contables del país en los que desee acceder a los mercados de capitales (documento 20-F).
- Simplificación del trabajo para las empresas auditoras internacionales y las autoridades fiscales.
- Se consigue la comparabilidad de la situación competitiva de la empresa en el ámbito internacional, conociéndose la posición estratégica que ocupa en el sector.

El papel desarrollado por los organismos normalizadores de carácter internacional, que se esfuerzan en establecer unos mismos criterios y principios en aras de conseguir la uniformidad en la práctica contable, está siendo muy destacado (Gandía Cabedo y García Benau, 2001a: 245). Y entre ellos, el protagonismo de la Comisión Europea, en la última década, puede considerarse esencial. Por esto, a continuación, destacaremos brevemente sus más importantes actuaciones.

2.2. EL PROCESO DE ARMONIZACIÓN EN EUROPA³

Tradicionalmente, las Directivas contables se han considerado los instrumentos legislativos, por excelencia, dentro del ámbito europeo, con la finalidad de marcar las directrices o pautas a seguir, a fin de conseguir una misma política contable, en concordancia con las diversas normativas contables nacionales. A pesar de desempeñar un papel regulador contable, dichas Directivas tienen la peculiaridad de no ser de obligado cumplimiento, sino que es misión de cada Estado miembro acogerlas y adaptar su propia normativa contable nacional. Tal y como expresa Pulido Álvarez (2000: 23), las Directivas contienen “el mínimo requerido en el proceso de adaptación que el legislador local puede conferir a un tema concreto”. Nos referimos esencialmente a las siguientes:

³ Véase Gandía Cabedo y García Benau (2001b), Giner Inchausti y Mora Enguñados (2001), Zorio Grima (2001) o Zorio Grima y Garrido Miralles (1999), donde se hace un recorrido por las tres fases del proceso de armonización en el ámbito europeo.

1. *La IV Directiva* (78/660/CEE de 25 de julio de 1978) (L-222, de 14 de agosto de 1978), sobre formulación de las cuentas anuales.
2. *La VII Directiva*, (83/349/CEE de 13 de junio de 1983) (L-193 de 18 de julio de 1983), sobre estados contables consolidados.
3. *La VIII Directiva*, (86/635/CEE) (L-126 de 12 de mayo de 1984), referida a la regulación de la profesión de la auditoría.

Pero, actualmente, estas Directivas han quedado obsoletas, en palabras de Giner Inchausti (1998: 68), porque no son idóneas para cubrir las necesidades de las empresas que operan en mercados internacionales, ante el nuevo escenario empresarial, caracterizado por la creciente globalización de los mercados de capitales y la internacionalización de toda la economía. De acuerdo con Sánchez Fernández Valderrama (2003: 22), las referidas normas presentan limitaciones, causadas por los siguientes factores: la ausencia de cambios desde su aprobación; su énfasis en aspectos de formulación de la información financiera, descuidando aspectos relacionados con el reconocimiento y valoración de dicha información; y, por último, su flexibilidad de adaptación a cada Estado miembro, provocando que la información contable publicada por las empresas de distintos países de la Unión Europea no sea comparable. De ahí que, para llegar a lograr una armonización contable dentro del ámbito europeo, se haya apostado por un acercamiento de las Directivas contables existentes a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

El origen del actual proceso armonizador internacional, lo podemos situar en un informe emitido en 1991 por la International Organization of Securities Commissions (IOSCO) titulado el Informe CADRE (Comparative Análisis of Disclosure Regimes), que es el resultado de un estudio realizado por dicha organización a mediados de los ochenta, donde se concluía que existían diferencias sustanciales entre las técnicas y criterios de contabilización, situación que se agudizaba en los casos de las empresas cotizadas en Bolsas ajenas a su país de origen (Gandía Cabedo y García Benau, 2001c: 30). Este fue el motivo que ocasionó que la IOSCO propusiera al IASB la revisión de su propia normativa, de manera que pudiera servir de guía para conseguir una mayor comparabilidad de la información financiera. Y, el IASB reaccionó positivamente, porque la propuesta la consideró como una oportunidad para dar reconocimiento y prestigio a sus normas, de modo que en 1995, se firma el correspondiente encargo de un cuerpo básico de normas.

En Europa, comienza por esas fechas una nueva etapa armonizadora con la promulgación, por parte de la Comisión Europea, de un documento donde se plantean las líneas básicas de la nueva estrategia a seguir. El comunicado se denomina: *Armonización Contable: Una nueva estrategia de cara a la Armonización Contable Internacional*, Comunicación COM (95) 508 final. Posteriormente, la Comisión emprende la labor de comprobar las similitudes entre las Directivas europeas y las normas del IASB, a través de un análisis sobre la conformidad entre ambas, tal y como se detalla en el siguiente cuadro:

Cuadro 1

COMPARATIVAS ENTRE LAS DIRECTIVAS CONTABLES EUROPEAS Y LAS NIC

AÑO	BOICAC (Nº/PÁG.)	TÍTULO
1998 (marzo)	33/ 144-157	Análisis de la conformidad entre las Normas Internacionales de Contabilidad y la Directivas comunitarias sobre cuentas (XV/7003/96 Rev.2)
1998 (marzo)	33/ 158-161	Análisis de la conformidad entre la NIC 12 y las Directivas contables comunitarias (XV/7012/97ES)
1998 (marzo)	33/ 162-171	Comunicación interpretativa sobre determinados artículos de la IV y VII Directivas del Consejo relativas a las cuentas (XV/7009/97ES)
1998 (octubre)	35/25-29	Examen de la conformidad entre la NIC 1 y las Directivas europeas de contabilidad (XV/7030/98ES)
2000 (marzo)	41/ 71-75	Estudio de la conformidad entre las NIC aplicables a los ejercicios contables que comiencen antes del 1 de julio de 1999 y las Directivas contables europeas (XV/6003/2000ES)
2000 (marzo)	41/ 76-77	Examen de la conformidad entre la NIC 10 (revisada 1999) y las Directivas europeas contables
2000 (marzo)	41/ 78-85	Examen de la conformidad entre las interpretaciones del Comité Permanente de Interpretación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad-IASC) y las Directivas contables europeas: CPI 1-3, 5-11, 13-15

Fuente: Elaboración propia

Unos años más tarde, el Consejo Europeo publica un nuevo documento, con el objetivo de dar un paso adelante en la armonización contable, denominado *La Estrategia de la información financiera en la Unión Europea: El camino a seguir, Comunicación COM (2000) 359*. En dicho documento se anuncia que la Comisión realizaría una propuesta formal para obligar a que, a partir del 1 de enero de 2005, las empresas cotizadas en mercados europeos, presentaran sus cuentas consolidadas de acuerdo a las NIIF, y dejara potestad a los Estados miembros para extender dicha aplicación a la formulación de cuentas consolidadas de grupos no cotizados y a las cuentas anuales individuales. También se prevé la creación de un mecanismo de aprobación y control formado por dos órganos, uno de índole político y otro técnico. El primero se denomina ARC (Accounting Regulatory Committee) y el segundo EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group). Éste último tiene la misión de estudiar la conformidad de las NIIF aprobadas —en su caso, NIC revisadas— con las Directivas contables, siendo el ARC quien decide si dicha Norma concreta se incorpora o no al ordenamiento contable europeo.

Otro de los hechos que se ha considerado decisivo en esta labor armonizadora, ha sido la promulgación de una nueva Directiva contable, la *Directiva 2001/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 27 de septiembre de 2001*, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE, 83/349/CEE y 86/635/CEE (DOCE nº 283, de 27 de octubre de 2001), en lo que se refiere a las normas de valoración para las cuentas anuales y consolidadas de determinadas formas de sociedad, así como de bancos y otras entidades financieras. La reforma planteada para la IV y VII Directivas está encaminada a la introducción del valor razonable como método de valoración alternativo al coste histórico, pero, según Castrillo Lara y Marcos Naveira (2001: 307), pecaría de ser bastante tímida y con un ámbito muy restringido, si se llega a mantener como único objeto de aplicación las inversiones financieras. Del mismo modo, resultaría poco efectiva, pues en su propia redacción se pueden observar criterios un tanto desconcertantes, tales como el que se refiere a que “los Estados miembros podrán

autorizar u obligar...”, relegando así el papel decisorio de aplicar cualquier práctica contable a cada uno de los Estados europeos.

Por otra parte, es el *Reglamento (CE) n° 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo de 19 de julio de 2002*, relativo a la aplicación de las normas internacionales de contabilidad, más conocido como Reglamento de aplicación de las NIIF (DOCE n° 243, de 11 de septiembre de 2002), quizás el hito clave de este proceso, ya que recoge normativamente el compromiso por parte de la Comisión Europea, de adoptar las normas contables emitidas por el IASB, siempre que éstas no sean contrarias al principio de imagen fiel y favorezcan el interés público europeo. De acuerdo con el mismo, son las NIIF de aplicación obligatoria a partir del 1 de enero de 2005, para la formulación de cuentas consolidadas de las sociedades que coticen en mercados de capitales europeos (art. 4), y se da la opción de diferir esta obligación, hasta los ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 2007, a las empresas sólo con valores de renta fija admitidos a cotización y aquellas otras en las que sus valores cotizaran en un país no perteneciente a la Unión Europea (art. 9). Quedando a discreción de los Estados miembros el exigir o permitir las NIIF para las cuentas individuales de las sociedades que están obligadas a formular sus cuentas consolidadas según la normativa internacional y para las cuentas anuales consolidadas o individuales del resto de sociedades (art. 5).

Con posterioridad, y de forma continuada, en la Unión Europea se van produciendo otros avances, concretados esencialmente en la *Directiva 2003/51 del Parlamento y del Consejo de 18 de junio de 2003*, de modernización y acomodación de criterios para empresas individuales (DOUE n° 178, de 17 de octubre de 2003), así como un sinfín de Reglamentos de la Comisión introductores de nuevas NIIF, CNIIF o de modificaciones de NIC y CINIC, a lo largo de los años 2003, 2004, 2005 y 2006.

3. PROCESO DE CONVERGENCIA DE LA NORMATIVA CONTABLE ESPAÑOLA HACIA LAS NIIF

Ante este novedoso escenario europeo, y también por el hecho de que la información financiera regulada por la normativa contable española no posee toda la información que se considera relevante para la toma de decisiones del usuario (Pulido Álvarez, 2002: 42), en marzo de 2000, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) se preocupa por la comparabilidad y ello se traduce en la publicación de un documento donde se analiza la misma entre la normativa contable vigente en España y la emitida por el IASB⁴, con unas conclusiones bastantes positivas en cuanto a la sintonía de ambas (López Combarros, 2002: 11), pero, igualmente, elocuentes a la hora de destacar ciertas diferencias de importancia.

En 2001 surge la necesidad de abordar una reforma contable en España⁵, para cuyo fin, y bajo la tutela del ICAC, se constituye un grupo de expertos que, tras año y medio de trabajo, emite un documento denominado *Informe sobre la situación actual de la contabilidad en España y líneas básicas para abordar su reforma*

⁴ Estudio publicado en el Boletín Oficial del ICAC, n° 41. En 1999, los autores Giner Inchausti, Mora Enguñados y Arce Gisbelt publican un libro titulado *Análisis comparado de la normativa contable de AECA y el IASC* donde se pone de manifiesto el alto grado de exigencia de las NIC con respecto a la normativa contable.

⁵ Constituye la segunda reforma contable en España, en los últimos treinta años. La primera, tuvo lugar en 1989, como consecuencia de la incorporación de nuestro país en la Unión Europea. En este sentido, véase Cañibano y Uceda (2004: 19-55).

—Libro Blanco—, donde se plasman las principales líneas de actuación a acometer en el marco normativo contable español, consecuentes con la postura mantenida por la Comisión Europea.

Entre ellas, destacamos como en relación con el ámbito de aplicación subjetiva contemplado en el Reglamento 1606/2002, en el Libro Blanco (2001: 350-351) se recomienda, por un lado, que todas las empresas, cotizadas o no, presenten sus cuentas consolidadas de acuerdo con las NIIF y por otro, y en cualquier caso, que en la elaboración de las cuentas individuales se aplique exclusivamente la normativa contable española. Con lo que se daría pie a la coexistencia de dos sistemas contables: uno, para la elaboración de cuentas consolidadas, y otro, para las cuentas individuales, con distintas repercusiones en otros campos, como el mercantil y el fiscal. A pesar de lo cual, de acuerdo con Tua Pereda (2005: 5-7), se podría hablar de sistemas homogéneos —no son totalmente coincidentes—, o bien afirmar con Giner Inchausti (2005: 82-83), que nos encontramos en un momento de mayor transparencia de la información contable.

Hoy día, nuestro Derecho contable se está reformando y, como consecuencia, el actual Plan General de Contabilidad (PGC) va a sufrir cambios para confluir con las NIIF. Desde que el Libro Blanco plantea las líneas básicas, ya se han dado algunos pasos firmes en el proceso de reforma contable en nuestro país, que se sintetizan en los siguientes:

1. Ley 62/2003, de 30 de diciembre de medidas fiscales, administrativas y de orden social; lo cual, en el ámbito contable, ha significado la oportuna respuesta, de índole jurídica, al Reglamento (CE) 1606/2002. Las modificaciones que se presentan se concretan en los siguientes puntos:

Cuadro 2

MODIFICACIONES MOTIVADAS POR LA LEY 62/2003

ARTS.	MODIFICACIÓN DE DISPOSICIÓN	NUEVO CONTENIDO
104	LEY 19/1988, DE 12 DE JULIO, DE AUDITORÍAS DE CUENTAS	Órganos rectores del ICAC
105	LEY 2/1995, DE 23 DE MARZO, DE SOCIEDADES DE RESPONSABILIDAD LIMITADA	Régimen simplificado de la contabilidad (desarrollo en el Real Decreto 296/2004 de 20 de febrero)
106	CÓDIGO DE COMERCIO	- Definición de grupo de empresas y derogación de motivos de exclusión de filiales. - El valor razonable para determinados activos y pasivos financieros (cálculo e información en las cuentas anuales). - Ampliación del contenido de la memoria y del informe de gestión consolidado (información sobre la gestión de riesgos, indicadores financieros y no financieros...).

107	REAL DECRETO 1564/1989, DE 22 DE DICIEMBRE, TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DE SOCIEDADES ANÓNIMAS	• Desaparecen de la Ley aspectos contables ya recogidos en el Código de Comercio. • Ampliación del contenido de la memoria (no abreviada) e informe de gestión. • Obligatoriedad para las sociedades cotizadas que no formulan cuentas consolidadas, de suministrar información sobre la incidencia en el patrimonio neto y resultados si se hubiera aplicado las NIIF. • Aplicación obligatoria de las NIIF a las cuentas consolidadas de las sociedades que cotizan en bolsa y opcional para las cuentas consolidadas de sociedades no cotizadas
-----	--	---

Fuente: Elaboración propia

Así, se han incorporado a nuestro derecho contable las NIIF. Y, como podemos comprobar, en principio el campo de actuación de las mismas se define como más restringido que el que recomendaba el Libro Blanco. No obstante, es de esperar que, por alguna vía, como, por ejemplo, la de la adaptación de la normativa contable de consolidación española, las NIIF acaben afectando a una buena parte de las empresas de nuestro país, y sean tan solo evitables en empresas, para las que el mismo IASB estudia un sistema diferente⁶.

2. Proyecto de Ley de Reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, aprobado por el Consejo de Ministros de 5 de mayo de 2006, remitiéndose posteriormente a las Cortes Generales (Boletín General de las Cortes Generales de 12 de mayo de 2006). Y según se pone de manifiesto en la Exposición de Motivos de este Proyecto, su finalidad es la de incorporar en las disposiciones legales básicas: Código de Comercio y Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (TRLSA), los fundamentos, principios y conceptos básicos de las Normas Internacionales. De forma esquemática, presentamos las principales novedades que destacan del Proyecto⁷:

Cuadro 3

CONTENIDO DEL PROYECTO DE REFORMA CONTABLE

ARTS.	MODIFICACIÓN DE DISPOSICIÓN	NUEVO CONTENIDO
34-41	SECCIÓN SEGUNDA “DE LAS CUENTAS ANUALES”, DEL TÍTULO III, DEL LIBRO PRIMERO DEL CÓDIGO DE COMERCIO	• Incorporación de dos nuevos documentos en la cuentas anuales: estado de flujo de tesorería y estado de cambios en el patrimonio neto

⁶ Actualmente, el IASB lleva a cabo un proyecto de norma internacional para las pequeñas y medianas empresas, para lo cual, ya se ha emitido un Borrador de Norma (véase: www.iasb.or.uk).

⁷ Para un desarrollo exhaustivo de las modificaciones, véase González Betancort (2006: 6-21).

		• Nuevas definiciones de activo, pasivo, neto, ingreso y gasto • Preferencia del fondo ante la forma • Redefinición de los principios contables, inclusive el de prudencia • Aplicación del valor razonable en los términos establecidos en la Ley 62/2003 • Fondo de comercio no amortizable, pero sí sujeto a test de deterioro anuales
42-49	SECCIÓN TERCERA “PRESENTACIÓN DE LAS CUENTAS DE LOS GRUPOS DE SOCIEDADES”, DEL TÍTULO III, DEL LIBRO PRIMERO DEL CÓDIGO DE COMERCIO	• Se redefine la obligación de consolidar con respecto a lo establecido en la Ley 62/2003 • Valoración por su valor razonable de los activos adquiridos y pasivos asumidos de la subtenedora en el momento de la consolidación
171-202	LAS SECCIONES PRIMERA, SEXTA Y SÉPTIMA DEL CAPÍTULO VII DEL TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DE SOCIEDADES ANÓNIMAS	• Desaparecen artículos, cuyos contenidos eran aspectos ya tratados en el Código de Comercio • Actualización de los límites para la formulación de balance y cuenta de pérdidas y ganancias consolidadas • Derogación del régimen simplificado de la contabilidad dada su escasa utilización

Fuente: Elaboración propia

La modificación del Código de Comercio y TRLSA, llevará asociados nuevos desarrollos normativos, tales como el PGC, las Normas de Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas (NOFCAC), las Adaptaciones Sectoriales y Resoluciones del ICAC.

Concretamente, para la reforma del PGC, se aprobó la Resolución de 12 de julio de 2005 del ICAC (BOICAC nº 62: 6-8), por la que se crea un nuevo grupo de trabajo, representado por los distintos colectivos relacionados con la información económico-financiera, y con la finalidad de crear un Borrador del nuevo PGC. Posteriormente, para agilizar dicho proceso, por Resolución de 22 de septiembre de 2005 (BOICAC nº 63: 4-7), se forman diez subgrupos, con el objetivo de estudiar temas concretos; por ejemplo: Marco Conceptual, inmovilizado, existencias, diferencias de cambio, etc. Según esta última Resolución, las directrices a seguir en dichos estudios son: a) mayor nivel de convergencia entre las NIIF y el PGC; b) el nuevo PGC debe abordar aspectos relacionados con la estructura y normas de reconocimiento y valoración contable; y c) El PGC recoge las reglas generales y los análisis más pormenorizados se desarrollan a través de las Resoluciones del ICAC.

En cuanto al Borrador del nuevo PGC que hemos manejado —provisional, y por tanto, no oficial— del nuevo PGC, queremos hacer una serie de consideraciones referentes a los criterios de valoración y centrándonos en el caso de las existencias, para después comparar el tratamiento que tienen o van a tener los activos y existencias agrícolas, desde un punto de vista nacional e internacional (del IASB).

En el PGC (1990), el criterio de valoración por excelencia es el precio de adquisición, que se prescribe como principio contable generalmente aceptado, el cual se enuncia en la parte 1ª del Plan de la siguiente manera: “Como norma general, todos los bienes y derechos se contabilizarán por su precio de adquisición o coste de producción⁸. El principio del precio de adquisición deberá respetarse siempre, salvo cuando se autoricen, por disposición legal, rectificaciones al mismo; en este caso, deberá facilitarse cumplida información en la memoria”. En el nuevo PGC sólo se prevé que vayan a figurar como principios contables los de empresa en funcionamiento, devengo, uniformidad, prudencia⁹, no compensación e importancia relativa, quedando el coste histórico relegado a un criterio más de valoración.

En la 5ª parte (norma 2, apartados 2-4) del actual PGC, se delimitan los siguientes criterios de valoración: **precio de adquisición**¹⁰, **coste de producción**¹¹ y **valor venal**¹². Pero en el nuevo PGC (Borrador), aparte del precio de adquisición (o coste de producción), se introducen y admiten otros nuevos criterios, que son:

Valor razonable: Definido en los mismos términos que lo hace el IASB, como: “importe por el que puede ser adquirido un activo o liquidado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, que realizan una transacción en condiciones de independencia mutua”. Excluye cualquier valor que provenga de una situación de venta forzada, urgente, o consecuencia de una liquidación involuntaria. También hace alusión al precio de mercado, como mejor referente para estimarlo, y plantea otras alternativas, en caso de no existir dicho mercado. En definitiva, adopta el valor razonable, tal y como se define desde el punto de vista internacional, pero con la diferencia de que su uso se restringe a los instrumentos financieros, —en línea con lo recogido en la Ley 62/2003—, con la única excepción del caso de los activos agrícolas, como comentaremos en el último epígrafe del trabajo.

Valor neto realizable: Referido a un activo, es el importe que se podría obtener si se vende dicho bien en el mercado, una vez deducidos los costes estimados necesarios para realizar la venta —y los de producción en caso de productos en curso—, bajo la condición de gestión continuada de la empresa.

Valor en uso y valor presente: El valor en uso de un activo es el valor de los flujos de efectivo actualizados a un tipo de interés adecuado, que se esperan obtener en el curso normal de la actividad. Y el valor presente de un pasivo es el valor actual a pagar por él, una vez descontados los flujos de efectivo.

⁸ Con carácter general, no se permite incluir los gastos financieros como más coste de las existencias, sin embargo, si es aceptable para el caso de existencias en curso, cuyo proceso de fabricación sea superior al año (Resolución 9 de mayo de 2000, BOICAC nº 42: 56).

⁹ Ha perdido su carácter preferencial sobre los demás principios. En el futuro sólo se va a tener en cuenta, en el momento de hacer estimaciones y valoraciones en condiciones de incertidumbre.

¹⁰ Importe consignado en factura más todos los gastos adicionales en los que se incurre, hasta la puesta en funcionamiento del bien.

¹¹ Precio de adquisición de las materias primas más otros elementos incorporables, los costes directamente imputables, y la parte de costes indirectos que correspondan a dichos bienes.

¹² Precio que se presume estaría dispuesto a pagar un adquirente eventual, teniendo en cuenta el estado y el lugar en que se encuentre el bien. Este valor se determinará en función de la situación de la empresa y bajo la hipótesis de continuidad de la explotación del bien.

Coste amortizado de un instrumento financiero: Es el valor al que inicialmente fue reconocido un activo o pasivo financiero, descontados los reembolsos del principal, más o menos, según el caso, la parte imputada en la cuenta de pérdidas y ganancias, mediante la utilización del método del tipo de interés efectivo, de la diferencia entre el importe inicial y el valor de reembolso en el vencimiento. Si se trata de un activo financiero, al importe resultante habría que deducirle cualquier valor por deterioro, reconocido directamente como una disminución del importe del activo o utilizando una cuenta correctora de valor.

Valor contable o en libros: Importe por el que un activo o un pasivo se encuentra registrado en balance, una vez deducida, para los activos, su amortización acumulada y cualquier corrección valorativa por deterioro.

Valor residual de un activo: Importe que la empresa obtendría si en el momento actual vendiera el activo, una vez deducidos los costes estimados de venta, bajo la consideración de que el activo ha alcanzado la antigüedad y demás condiciones propias del final de su vida útil.

Centrándonos en la valoración de existencias, hay que empezar diciendo que el propio contenido de las “existencias” parece que será más amplio en lo venidero, en atención a que el actual PGC (1990) no hace mención expresa a los “servicios” como parte integrante del epígrafe de existencias, mientras que el Borrador del nuevo PGC sí se refiere a ello.

En el PGC (1990, 5ª parte: norma de valoración 13ª), se delimitan los criterios de valoración permitidos para las existencias: precio de adquisición y coste de producción, y también se describen los métodos aceptables, cuando el precio de adquisición o coste de producción de dichos bienes no sea identificable de modo individualizado: coste medio ponderado, FIFO y LIFO, a discreción de la empresa según sus propios intereses.

De acuerdo con el nuevo PGC (Borrador), para las existencias, con carácter general, se aplicará los mismos criterios de valoración (precio de adquisición o coste de producción), con la excepción de los productos agrícolas, tal y como explicaremos más adelante. Y en lo referente a los métodos de asignación de valor, se presenta como novedad la eliminación del LIFO y, además, se considera al coste medio ponderado como método preferente, y al FIFO como alternativa.

Las principales diferencias entre ambos PGC (el nuevo en fase de Borrador), en cuanto a los criterios valorativos, y su referencia a las existencias, de forma esquemática serán las siguientes:

Cuadro 4
DIFERENCIAS ENTRE PGC (1990) Y BORRADOR PROVISIONAL DEL PGC (2006)

	ACTUAL PGCE (1990)	NUEVO PGCE (según Borrador, julio 2006)
CRITERIOS DE VALORACIÓN	• Valor adquisición • Coste producción • Valor venal	• Valor adquisición • Coste producción • Valor residual • Valor razonable • Valor neto realizable • Valor en uso y presente

		• Coste amortizado (instrumento financiero) • Valor contable o en libros
CONCEPTO DE EXISTENCIAS	Bienes	Bienes y servicios
VALORACIÓN DE EXISTENCIAS	• Valor adquisición • Coste producción	• Valor adquisición • Coste producción • Valor razonable (productos agrícolas)
MÉTODOS DE ASIGNACIÓN DE VALOR	• Coste medio ponderado • FIFO • LIFO	• Coste medio ponderado • FIFO

Fuente: Elaboración propia

4. NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD SOBRE AGRICULTURA (NIC 41)

En julio de 1999, el Consejo del IASB, aprueba el Proyecto de Norma ED-65 sobre agricultura, después de haber estudiado la problemática contable de la actividad agrícola, y argumentar la necesidad de emitir una normativa contable para regular las prácticas contables del sector agrícola. En diciembre de 2000, se aprueba definitivamente la NIC 41, y su publicación tiene lugar en enero de 2001, con entrada en vigor para los ejercicios que se inician el 1 de enero de 2003. Esta Norma es adoptada por la Unión Europea, junto a otras NIC, a través del Reglamento (CE) 1725/2003 de 29 de septiembre.

El objetivo de dicha Norma es regular el tratamiento contable, la presentación en los estados financieros y la información a revelar relacionados con la actividad agrícola (párrafo: 1 de la Introducción). Su ámbito de aplicación se restringe a los bienes biológicos, productos agrícolas en el momento de la recolección y las subvenciones oficiales ligadas a dichos activos biológicos, excluyéndose de su ámbito de actuación la tierra y los bienes intangibles (párrafo 1 del Alcance).

El bien biológico es definido en la NIC 41 como “un animal o planta vivo”¹³, siendo el producto agrícola “el producto recolectado de los bienes biológicos de la empresa” (párrafo 5). Según esta definición, resulta clave la operación de la recolección, para identificar el producto agrícola como independiente del activo biológico o, en su caso, el momento de extinción del ciclo vital de éste.

La actividad agrícola se define como “la gestión, por parte de una empresa, de las transformaciones de carácter biológico realizadas con los activos biológicos, ya sea para destinarlos a la venta, para dar lugar a productos agrícolas o para convertirlos en otros activos biológicos diferentes”. Estas transformaciones biológicas comprenden los procesos de crecimiento, degradación, producción y procreación originados como consecuencia

¹³ Se hace la distinción entre los bienes biológicos consumibles y los bienes biológicos productores; así como los bienes biológicos maduros y los que están pendientes de madurar (párrafos 44 y 45).

de los cambios cualitativos o cuantitativos que se producen en los bienes biológicos (párrafo 5). En palabras de Vera Ríos (2004: 377), la actividad agrícola es “aquella parcela de la actividad económica que se manifiesta a través del conjunto de operaciones tendentes al sometimiento al control humano de un ciclo biológico vegetal o animal, para la obtención de productos de idéntica naturaleza”. En resumen, supone el proceso por el que se pasa del bien biológico al producto agrícola.

La NIC 41 (párrafos 12-13), como aspecto más novedoso, prescribe el valor razonable para los activos biológicos y para los productos agrícolas, en este último caso únicamente en el momento de su recolección. De acuerdo con los párrafos F-42 y F-43¹⁴, se adoptó la solución de uniformar el criterio aplicable (valor razonable), tanto para bienes biológicos como para productos agrícolas al punto de la recolección, debido a que, si se adoptaba para los primeros —justificado por la necesidad de reconocer monetariamente el impacto de las transformaciones biológicas—, no resultaría lógico ni operativo valorar los segundos al coste, dado que éstos proceden o son fruto de los bienes biológicos.

Con ello, una vez más, el IASB aboga por establecer el valor razonable como un mejor criterio, para aquellos elementos que poseen un mercado activo¹⁵ (Castrillo Lara y Marcos Naveira, 2000: 339-355). El valor razonable de un activo biológico o de un producto agrícola se basa en su ubicación y condición actual y, en principio, puede asimilarse (párrafo 9), en su opción más obvia, al precio de mercado menos costes de transporte y otros costes relacionados con la introducción del producto, siempre que dicho mercado exista (párrafo 17). No obstante, el importe por el que activos biológicos y productos agrícolas deben ser reconocidos en los estados financieros, es el resultante de deducir a sus valores razonables, los costes estimados en el punto de venta, tales como comisiones e impuestos (párrafos 12 y 13).

Si bien, la inexistencia de tal mercado activo, no tiene porqué suponer la imposibilidad de determinar el valor razonable, ya que, de acuerdo con la NIC 41 (párrafos 18-20), se puede acudir a otras alternativas: el precio de mercado más reciente, los precios de mercado para bienes similares, los precios de referencia del sector o, incluso, para los activos biológicos, el valor actual de los flujos netos de efectivo esperados del activo, descontados a un tipo antes de impuesto definido por el mercado. En estos casos, la empresa debe actuar revelando las distintas diferencias de dichos valores y, después de su justificación, proponer un rango estrecho de estimaciones razonables (párrafo 19).

En atención a todo lo anterior, la NIC 41 (párrafos 30-32) introduce, además, la presunción de que, normalmente, el valor razonable puede ser medido habitualmente con fiabilidad, tanto en los productos agrícolas como en los activos biológicos, con algunas diferencias. Así, respecto de los productos agrícolas, no plantea duda alguna y dice categóricamente (párrafo 32) que “el valor razonable del producto agrícola, en el punto de su cosecha o recolección, puede determinarse siempre de forma fiable”. En relación con los activos biológicos, sin embargo, plantea la posibilidad de que la presunción referida pueda refutarse, si bien “solamente en el momento de reconocimiento inicial,... para el que no estén disponibles precios o valores fijados por el mercado”. En tal

¹⁴ Los párrafos que comienzan con la letra F (párrafos B en la versión original en inglés), no forma parte explícitamente de la Norma, sino que constituye un apéndice recopilador de cuestiones, que han sido planteadas y discutidas por el Consejo del IASB, durante el tiempo de gestación de la NIC 41.

¹⁵ Es aquel mercado que cumple con los siguientes requisitos: a) Los bienes objeto de venta son homogéneos; b) en cualquier momento los compradores y vendedores pueden encontrarse sin restricciones y; c) los precios están al alcance del público (NIC 41: párrafo 8).

caso, el activo biológico debe medirse según su coste menos la depreciación y otras pérdidas por deterioro del valor acumuladas (párrafo 30).

El efecto fundamental de la aplicación del valor razonable es su repercusión en la cuenta de pérdidas y ganancias y, de ese modo, se reconocerá un beneficio o una pérdida, en primer término, en el momento inicial de la incorporación del activo a la empresa, tanto en el caso de bienes biológicos como de productos agrícolas (párrafos 26-29); y además, se reconocerán los beneficios o pérdidas debidos a los cambios acaecidos a lo largo del tiempo en los bienes biológicos, solicitándose al respecto, para cuando su transformación biológica excede de un ejercicio económico, que, si es posible, se distinga entre la variación debida a los cambios físicos y la motivada por fluctuaciones en los precios de mercado (párrafo 51).

Por último, señalar que las subvenciones gubernamentales reguladas por la presente Norma, son aquéllas que estén vinculadas a bienes biológicos¹⁶ valorados a valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta (párrafos 34-36). Si se trata de subvenciones incondicionales, se deben reconocer como ingreso, sólo y cuando éstas se conviertan en exigibles; pero si están sujetas al cumplimiento de condiciones por parte de la empresa beneficiaria, sólo podrán reconocer el ingreso cuando se cumpla con todas las exigencias impuestas para ello.

5. LA NIC 41 SOBRE AGRICULTURA Y LA NUEVA NORMATIVA CONTABLE ESPAÑOLA

Vamos a reflexionar sobre los aspectos regulados por la NIC 41, y que en cierta manera han resultado una novedad, o en su caso, una modificación, en comparación con la normativa contable nacional. Para ello, distinguiremos las principales diferencias que, a nuestro juicio, van a existir sobre el tratamiento de la actividad agrícola, desde el punto de vista internacional y nacional, tomando como referente de esta última el Borrador del PGC, aún a sabiendas de que es provisional. Distinguimos los siguientes apartados:

- **Definición de bienes biológicos y productos agrícolas**

No existe contradicción entre las definiciones que antes hemos expuesto —bien biológico y producto agrícola—, y las que prevé el nuevo PGC español (Borrador). Concretamente, este Borrador, en la parte de *Definiciones y relaciones contables*, al referirse al funcionamiento de las cuentas de activos biológicos, los define como: “animales vivos o plantas utilizados por la empresa en las transformaciones de carácter biológico realizadas con estos activos, para la producción de productos agrícolas o para convertirlos en otros activos biológicos diferentes, así como los anticipos a cuenta entregados a los proveedores de estos activos”. La discrepancia estriba en que en el Borrador no se hace alusión alguna a la clasificación de bienes biológicos que se establece en la NIC 41 (párrafos 44 y 45).

¹⁶ Si estos se contabilizan según su coste, menos la depreciación y pérdidas por deterioro acumuladas, las subvenciones estatales ligadas a este activo, se tratarán según la NIC 20 *Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales* (párrafo 37).

En cuanto al producto agrícola, no existe una definición expresa en el Borrador del PGC, por lo que se considerará como parte de las existencias. Aunque tal y como pone de manifiesto, Romano Aparicio y otros (2004: 86), es vital la diferenciación entre activo biológico y producto agrícola, porque determina su tratamiento contable posterior, en el sentido de que cuando éste se desvincule del bien biológico y se reconozca inicialmente por su valor razonable, comenzará a tratarse como cualquier existencia y, por ello, se valorará, desde ese momento, según el coste histórico, continuando el bien biológico a valor razonable. En este sentido, presentamos en el siguiente cuadro, la consideración de bien biológico y producto agrícola según se prevé en el nuevo PGC (Borrador):

Cuadro 5
CONSIDERACIÓN CONTABLE DE LOS ACTIVOS AGRÍCOLAS

NIC 41			Nuevo PGCE
Productos agrícolas			34. Ptos. Semiterminados (destinados a otro proceso de transformación dentro de la empresa)
			35. Ptos. Terminados (destinados al mercado)
Activos biológicos	Consumibles	Por madurar	203. Inmovilizados biológicos en curso (separación entre animales y vegetales)
		Maduros	200. Animales 201. Vegetales
	Productores	Por madurar	203. Inmovilizados biológicos en curso (separación entre animales y vegetales)
		Maduros	200. Animales 201. Vegetales

Fuente: Elaboración propia, basado en Vera Ríos (2004: 439)

- **Valoración de bienes biológicos y productos agrícolas y su repercusión en los estados financieros**

Hasta hoy, en la normativa contable española, concretamente en el PGC (1990), y como hemos detallado en epígrafes anteriores, prevalece el precio de adquisición o coste de producción. Si bien, a nuestro parecer, se puede observar cómo en ocasiones concretas se ha recurrido, de forma más o menos expresa, a una aproximación a valor razonable. Es por ejemplo el caso del valor venal, que está referido también a un precio de mercado, apreciándose una similitud con el valor razonable, aunque el primero es más restringido, porque se calcula para un bien determinado y en unas circunstancias concretas del bien objeto de valoración, sin que pueda

llegar a ser extensible a otros bienes de características similares, como ocurre en el caso de determinación del valor razonable.

De igual modo, tal y como explica Vera Ríos (2004: 442), tanto si acudimos a la norma 13ª del PGC (1990), como a la norma duodécima de la Resolución del ICAC (2000), en ambos casos, para aplicar el coste de producción, se alude al valor de mercado como límite superior en la valoración de productos terminados y productos en curso. Por ello, en la medida en que el valor de realización, represente el importe que se puede obtener por la enajenación de las existencias, teniendo en cuenta las características y el estado de avance productivo en el que se encuentre el bien, parece lógico deducir que, en aquellos casos en que el valor de mercado resulte aplicable para la valoración de los productos en curso y terminados, el importe alcanzado no debe diferir sustancialmente del valor razonable.

En el Borrador de PGC, al referirse a los activos biológicos, se expone que en su reconocimiento inicial les son aplicables los criterios que se establecen con carácter general para el inmovilizado material (precio de adquisición o coste de producción), entendiendo que se está refiriendo exclusivamente a bienes biológicos, ya que los productos agrícolas son definidos dentro de la categoría de existencias, como ilustra el cuadro anterior. Y en cuanto a las valoraciones posteriores de los bienes biológicos, apunta que se hará según su valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta. Por tanto, podemos concluir que existe una diferencia entre la NIC 41 y el previsible PGC (Borrador), en cuanto al criterio de valoración a utilizar en el momento en el que los bienes biológicos se incorporan por primera vez en los estados financieros.

El efecto de las variaciones de valor razonable en los bienes biológicos, tanto en el ámbito internacional como nacional, es la cuenta de pérdidas y ganancias en el ejercicio donde se produzca dicha variación. En el Borrador se contemplarán dos cuentas contables para ello: Para medir el efecto positivo será una cuenta de ingresos: *Ingresos por valoración a valor razonable de los activos biológicos*. Y en caso de efecto negativo, se utilizará una cuenta de gasto: *Pérdidas por valoración a valor razonable de los activos biológicos*.

En lo referente a la medición de los productos agrícolas en el punto de recolección, no se aprecia diferente tratamiento, ya que ambas normativas (NIC 41 y Borrador del PGC) indican expresamente, que se hará a su valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta.

- **Subvenciones estatales**

Tal y como hemos visto en la NIC 41, sólo están sujetas a dicha Norma, las subvenciones relacionadas con activos biológicos (valorados a valor razonable). Sin embargo, en el nuevo PGC (Borrador) no se aprecia dicha aclaración, ya que regula el tratamiento contable de las subvenciones gubernamentales con carácter general, sin aludir al activo al cual está ligada. Haciendo esta salvedad, parece que en principio, el tratamiento de una subvención incondicional ligada a un activo, es la misma: en primer lugar, el importe de la subvención entra a formar parte directamente del patrimonio neto, y posteriormente, pasa a reconocerse como un ingreso, en la medida que se vayan reconociendo los gastos inherentes a dicha subvención.

Sin embargo, es preciso hacer una matización, y es que, en el reconocimiento de dichas subvenciones, la normativa española resulta ser menos prudente que la internacional. Porque tal y como señalábamos en el epígrafe anterior, la NIC 41 restringe la contabilización de las subvenciones condicionadas como un ingreso, hasta que la empresa cumpla con todas las restricciones impuestas a su concesión. En cambio, el PGC (1990)

relaja la condición, diciendo "...que no existan dudas razonables sobre su futuro cumplimiento" y se prevé que el nuevo PGC (Borrador) siga en la misma línea.

Para concluir con el trabajo queremos hacer una apreciación, y es que debido a los cambios sustanciales que van a acontecer en la actividad agrícola causados principalmente por la aplicación de nuevos criterios de valoración asociados a la adopción de las NIIF, como es el valor razonable, nos hace pensar, que esta novedosa situación induzca a que el organismo emisor competente de emisión de la normativa contable, como es el actual ICAC, se planté la necesidad de elaborar una adaptación sectorial donde se trate y desarrolle exhaustivamente el tratamiento contable para las empresas agrícolas.

6. BIBLIOGRAFÍA:

BORRADOR PROVISIONAL DEL NUEVO PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD (2006, julio).

CALLAO GASTÓN, S., JARNE JARNE, J.I. y LAÍNEZ GADEA, J.A. (1998): *Impacto de la diversidad contable europea en el análisis de la información empresarial*, VII Premio de Investigación Contable "José Mª Fernández Pirla", ICAC, Madrid.

CAÑIBANO, L. y UCIEDA, J.L. (2004): "Accounting and Financial Reporting in Spain" ("Contabilidad e información financiera en España"), en Cañibano, L. y Mora, A. (coord.) (2005): *Lecturas sobre Contabilidad Europea*, AECA, pp. 19-55.

CASTRILLO LARA, L. y MARCOS NAVEIRA, M.S. (2000): "Normas Internacionales de Contabilidad para la actividad agrícola. Aplicación del valor razonable", *Revista de Estudios Financieros*, nº 211, pp. 339-356.

– (2001): "La reforma de la IV y VII Directivas: Introducción del valor razonable a la normativa europea", *Técnica Contable*, nº 628, pp. 303-308.

COMISIÓN EUROPEA (1995): *Armonización contable: Una nueva estrategia de cara a la Armonización Contable Internacional*, Comunicación COM (95) 508 final, noviembre, Bruselas.

– (2000): *Estrategia de la información financiera en la Unión Europea: El camino a seguir*, Comunicación COM (2000) 359, junio, Bruselas.

DIRECTIVA 2001/65/CE DEL PARLAMENTO EUROPEA Y DEL CONSEJO, de 27 de septiembre de 2001, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE, 83/349/CEE y 86/635/CEE (DOCE nº 283 de 27 de octubre de 2001)

DIRECTIVA 2003/51/CE DEL PARLAMENTO EUROPEO Y DEL CONSEJO, de 18 de junio de 2003, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE, 83/349/CEE, 86/635/CEE y 91/674/CE (DOUE nº 178 de 17 de julio de 2003).

GANDÍA CABEDO, J.L. y GARCÍA BENAÚ, M.A. (2001a): "Problemática de la comparabilidad de la información contable", en Laínez Gadea, J.A. (coord.) (2001): *Manual de Contabilidad Internacional*, Pirámide, pp. 245-256.

– (2001b): “La armonización de la contabilidad y la auditoría en Europa”, en Laínez Gadea, J.A. (coord.) (2001): *Manual de Contabilidad Internacional*, Pirámide, pp. 283-304.

– (2001c): “Dimensión internacional de la Contabilidad”, en Laínez Gadea, J.A. (coord.) (2001): *Manual de Contabilidad Internacional*, Pirámide, pp. 23-36.

GARCÍA BENAÚ, M.A. y ZORIO GRIMA, A. (2002): “Características de las empresas que aplican las normas del IASC: Evidencia empírica de cara al debate regulador en la nueva fase de armonización contable”, *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, nº 111, pp. 75-110.

GARCÍA BENAÚ, M.A., LAÍNEZ GADEA, J.A. y MONTERREY MAYORAL, J. (1996): *Contabilidad para la empresa multinacional*, Pirámide, Madrid.

GINER INCHAUSTI, B. (1998): “Los nuevos retos de la armonización contable en Europa: La armonización contable internacional”, *Partida Doble*, nº 86, pp. 66-77.

– (2005): “Las consecuencias del procedimiento de aceptación o endorsement. ¿Normas Internacionales de Información Financiera en la UE o normas europeas?”, *Boletín AECA*, nº 72, pp. 81-83.

–y MORA ENGUÍDANOS, A. (2001): “El proceso de armonización contable en Europa: análisis de la relación entre la investigación contable y la evolución de la actividad económica”, en Cañibano y Mora (coord.) (2005): *Lecturas sobre Contabilidad Europea*, AECA, pp. 57-79.

–MORA ENGUÍDANOS, A. y ARCE GISBELT, M. (1999): *Análisis comparado de la normativa contable de AECA y el IASC*, AECA, Madrid.

GONZÁLEZ BETANCORT, B. (2006): “El nuevo Proyecto de Ley de Reforma Contable”, *Técnica Contable*, nº 687, pp. 6-21.

GONZALO ANGULO, J.A. y TUA PEREDA, J. (1988): *Introducción a la Contabilidad Internacional*, Instituto de Planificación Contable, Madrid.

IASB, INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (1994): *Contabilización de las subvenciones oficiales e información a revelar sobre ayudas públicas*, NIC 20, IASB, Londres.

– (2001): *Agricultura*, NIC 41, IASB, Londres.

ICAC, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (2002): *Informe sobre la Situación Actual de la Contabilidad en España y Líneas Básicas para abordar su Reforma* (Libro Blanco para la reforma de la contabilidad en España), ICAC, Madrid.

JARNE JARNE, J.I. (1997): *Clasificación y evolución internacional de los sistemas contables*, AECA, Madrid.

LAÍNEZ GADEA, J.A. (1993): *Comparabilidad internacional de la información financiera. Análisis y posición de la normativa española*, ICAC, Madrid.

LEY 62/2003 DE 30 DE DICIEMBRE, *de medidas fiscales, administrativas y de orden social* (BOE nº 313 de 31 de diciembre de 2003).

LÓPEZ COMBARROS, J.L. (2002): “Reforma contable: su necesidad”, *Partida Doble*, nº 136, pp. 6-9.

MORA ENGUÍDANOS, A. (2006): “Últimas noticias en contabilidad internacional. Y su incorporación a la normativa española”, *Partida Doble*, nº 173, pp. 35-39.

PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD (1990), aprobado por *Real Decreto nº 1643/1990*, de 20 de diciembre (BOE nº 310 de 27 de diciembre de 1990).

PROYECTO DE LEY DE REFORMA, *para la adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la UE* (Boletín Oficial de las Cortes Generales nº 86-1 de 12 de mayo de 2006).

PULIDO ÁLVAREZ, A. (2000): “El *fair value* y la actualización de las Directivas Contables”, *Partida Doble*, nº 116, pp. 18-23.

– (2002): “El camino de la normativa contable española hacia las Normas Internacionales de Contabilidad”, *Boletín AECA*, nº 61, pp. 41-45.

REGLAMENTO (CE) Nº 1606/2002 DEL PARLAMENTO EUROPEO Y DEL CONSEJO, de 19 de julio de 2002, *relativo a la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad*, (DOCE nº 243 de 11 de septiembre de 2002).

REGLAMENTO (CE) Nº 1725/2003 DEL PARLAMENTO EUROPEO Y DEL CONSEJO, de 29 de septiembre de 2003, *por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) nº 1606/2002* (DOUE nº 261 de 13 de octubre de 2003).

RESOLUCIÓN DE 9 DE MAYO DE 2000 DEL ICAC, *por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción* (BOICAC nº 42: 50-61).

ROMANO APARICIO, J y OTROS (2004): “Existencias. Contratos de construcción. Agricultura”, en Amador Fernández (coord.) (2004): *Normas Internacionales de Contabilidad*, Centros de Estudios Financieros y cinco Días, capítulo 3, pp. 59-91.

SÁNCHEZ FERNÁNDEZ DE VALDERRAMA, J.L. (2003): *Estudios sobre los efectos de la aplicación de las normas del IASB a los sectores cotizados de la bolsa española*, Estudios Financieros, Madrid.

TAY, J.S.W. Y PARKER, R.H. (1990): “Measuring international harmonization and standarization”, *Abacus*, vol. 26, nº 1, pp. 71-87.

TUA PEREDA, J. (1985): “Los principios contables: de la regulación profesional al ámbito internacional”, *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XIV, nº 46, pp. 25-56.

– (1999): ¿Hacia el triunfo definitivo de las Normas Internacionales de Contabilidad?, *Partida Doble*, noviembre, pp. 32-51.

– (2005): “La reforma del ordenamiento contable: situación actual y algunas reflexiones”, *V Jornada de Contabilidad Financiera*, Universidad Autónoma de Madrid, octubre, pp. 1-46.

VERA RÍOS, S. (2004): “Agricultura”, *Monografías sobre las Normas Internacionales de Información Financiera*, nº 4, AECA, Recoletos Grupo de Comunicación, Madrid.

ZORIO GRIMA, A. (2001): “De la parálisis de los primeros noventa al órdago del 2000: El rumbo definitivo de la estrategia europea de armonización contable, implicaciones para los ámbitos regulador, profesional y académico”, XI Congreso de AECA, Empresa, euro y nueva economía, Madrid, 26-28 septiembre, pp. 1-25.

– y GARRIDO MIRALLES, P. (1999): *La información financiera en la Unión Monetaria Europea: Tendencia hacia una armonización internacional ante la globalización del mercado de capitales*, II Premio para trabajos cortos de investigación contable “Carlos Cubillo Valverde”, ICAC, Madrid.