



Universidad de Valladolid

Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales

Grado en Administración y Dirección de Empresas.

Contabilidad de una empresa agropecuaria.

Presentado por:

Gonzalo Cayo Herrero Izquierdo

Tutelado por:

María Begoña Villarroya Lequericaonandia

Valladolid, 13 de Julio de 2016

Índice del contenido:

Resumen del trabajo.

1. Introducción

1.1. Importancia del sector agropecuario en España y en la Unión Europea

1.2. Términos relativos a la actividad agrícola.

2. Regulación contable de las empresas agropecuarias

2.1. Ámbito de aplicación de las normas reguladoras

2.1.1. Normas internacionales de contabilidad

2.1.1.1. La NIC 41 Agricultura

2.1.1.2. La NIC 2 Inventarios

2.1.1.3. La NIC 20 Subvenciones

2.1.2. Plan general contable y la norma de desarrollo: Resolución del ICAC de fecha 14 de abril de 2015

2.2. Valoración inicial y posterior de los activos agropecuarios.

2.2.1. Normativa internacional

2.2.1.1. NIC 41. Valoración inicial de los activos biológicos y productos agrícolas y la imposibilidad de aplicación

2.2.1.2. NIC 2. Valoración posterior de los activos biológicos y productos agrícolas.

2.2.2. Normativa española. Coste de producción de los activos biológicos y productos agrícolas

2.3. Valoración de las subvenciones oficiales.

2.3.1. NIC 41.

2.3.2. Normativa nacional.

3. Comparación de la NIC 41 con la normativa contable española.

4. Consideraciones finales.

5. Bibliografía.

RESUMEN DEL TRABAJO

El presente trabajo va a tratar de abordar la normativa contable nacional e internacional relacionada con las empresas agropecuarias, centrándome en el estudio de la NIC 41 Agricultura y en la Resolución del ICAC del 14 de Abril de 2015 las cuales se centran en la valoración de los activos y productos relacionados con la actividad agrícola.

Por otro lado se hará un breve estudio de las subvenciones oficiales que afectan a la agricultura tanto desde la perspectiva contable nacional como internacional.

Para finalizar se comparan las normas internacionales con las normas nacionales de contabilidad con el fin de ver las similitudes y diferencias.

Palabras clave: Valor razonable, coste de producción, sector agrícola, normativa contable.

JEL: N5 Agricultura, Recursos Naturales e Industrias Extractivas, D4 Estructura de Mercado y Formación de Precios

ABSTRACT:

This work will try to deal with the national and international accounting regulation related with agriculture and livestock companies, focusing on the NIC 41 Agriculture study and on the resolution of the ICAC, dated on 14th April 2015. Both of them focus on the valuation of the actives and products related with the agricultural activity.

On the other side, I will do a brief study of the official grants that concern agriculture from national and international point of view.

To conclude, international regulation is compared with national regulation in order to see similarities and differences.

Keywords: Fair value, production cost, agricultural sector, accounting regulation.

1. INTRODUCCIÓN

Las peculiaridades del sector agropecuario han propiciado a que se haya elaborado una normativa contable internacional específica para el mismo, si bien esta regulación no ha sido del agrado de todos los autores como observaremos en los trabajos de Rodríguez y Di Lauro (2007), Caba y Caba (2008).

No solo los autores están en desacuerdo, también algunos países son contrarios a adoptar esta normativa como es el caso de España debido a esto nos encontramos por lo tanto con dos normas, por una parte la Norma Internacional de Contabilidad 41 (en adelante NIC 41) y por otra con la normativa nacional el Plan General Contable del 2007 (en adelante PGC), Plan General de Contabilidad de Pymes y con la resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (en adelante ICAC) del día 14 de Abril de 2015 sobre el coste de producción, la cual es una norma complementaria al PGC.

El objetivo de este trabajo va a ser describir el tratamiento contable aplicable a la actividad agrícola española y compararlo con la normativa internacional. En concreto y tras reconocer la importancia del sector objeto de estudio en la Unión Europea y en España, así como, recoger algunas definiciones para las distintas normativas y cuyo conocimiento es necesario para comprender el contenido de dichas normas, se comenzará con el estudio del ámbito de aplicación de cada norma, para a continuación comentar y comparar las distintas posibilidades recogidas en la legislación aplicable para efectuar la valoración inicial y posterior de los activos biológicos y productos agrícolas.

Por otra parte, y dado que en este sector es muy frecuente la existencia de subvenciones, se describirán y compararán si fuese necesario el tratamiento contable aplicable a las subvenciones en el ámbito nacional e internacional.

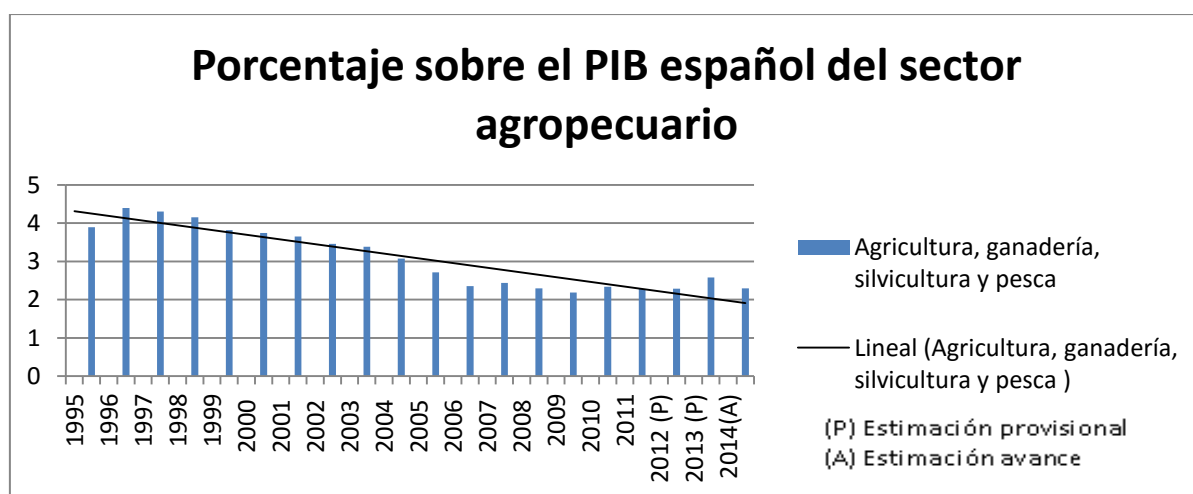
1.1 IMPORTANCIA DEL SECTOR AGROPECUARIO EN ESPAÑA Y EN LA UNION EUROPEA

Con la finalidad de contextualizar el sector agropecuario queremos empezar dando una información general acerca del mismo tanto en España como en la Unión Europea para conocer la importancia y el peso que tiene tanto en la economía nacional como europea.

El primer hecho a destacar es que, como se recoge en el gráfico número 1, el sector agrícola ha ido perdiendo peso a lo largo de estos últimos veinte años, esto es debido a la modernización que ha sufrido la economía española y a que se ha producido una importante transferencia desde el sector primario hacia el sector terciario.

En este gráfico número 1 se ve como en el año 1995 la actividad representaba el 3.9 por 100 del PIB español, y como posteriormente ha ido reduciendo su peso, cayendo en el año 2005 a un peso del 2.7 por 100 del PIB y en la estimación avanzada del 2014 con un 2.4 por 100 del PIB. Es decir, que sigue una evolución descendente en cuanto a su peso en el PIB español, si bien a partir de 2007, probablemente como consecuencia de la crisis, algunos sectores como el bancario o el sector inmobiliario y el de la construcción han presentado importantes disminuciones lo que provoca que el peso de la agricultura aumente en términos relativos.

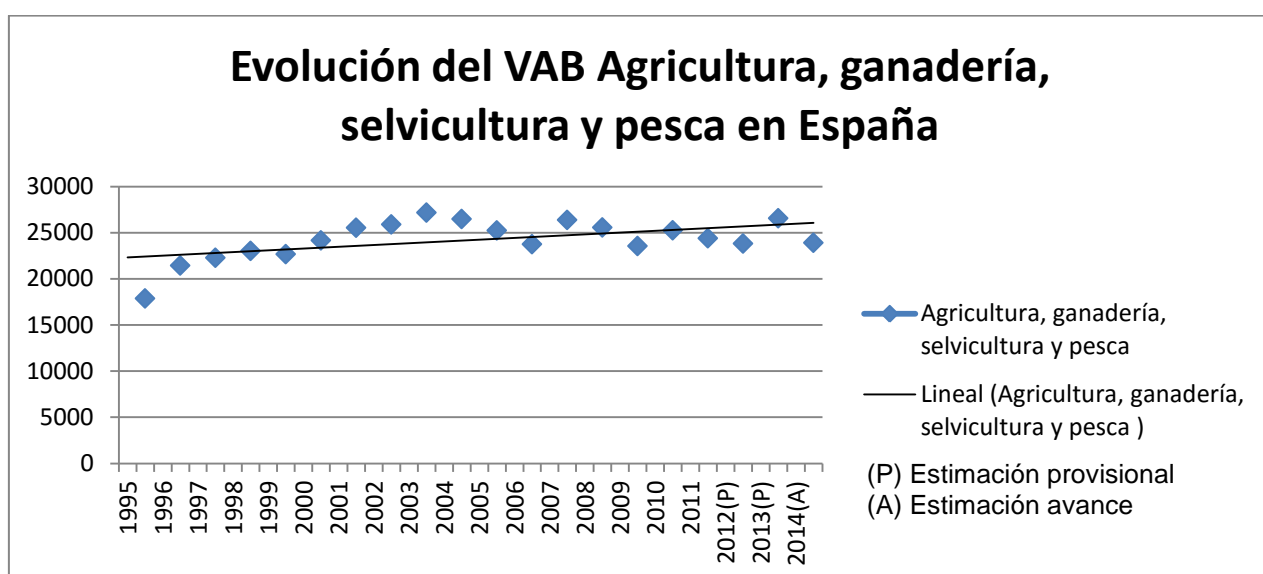
Grafico 1: Porcentajes PIB del sector agropecuario 1



Fuente: Elaboración propia de datos INE 1

El comentario anterior se confirma si nos fijamos en la evolución del sector en términos absolutos, recogido en el siguiente gráfico número 2 “Evolución del Valor Añadido Bruto (en adelante VAB) de agricultura, ganadería, silvicultura y pesca”, en el que podemos observar como realmente no ha disminuido el VAB sino que ha aumentado pasando en el año 1995, de 17.869 millones de euros a tener, en los años 2005 y 2014, 25.238 y 23.903 millones de euros respectivamente.

Gráfico 2: Evolución VAB del sector agropecuario 1

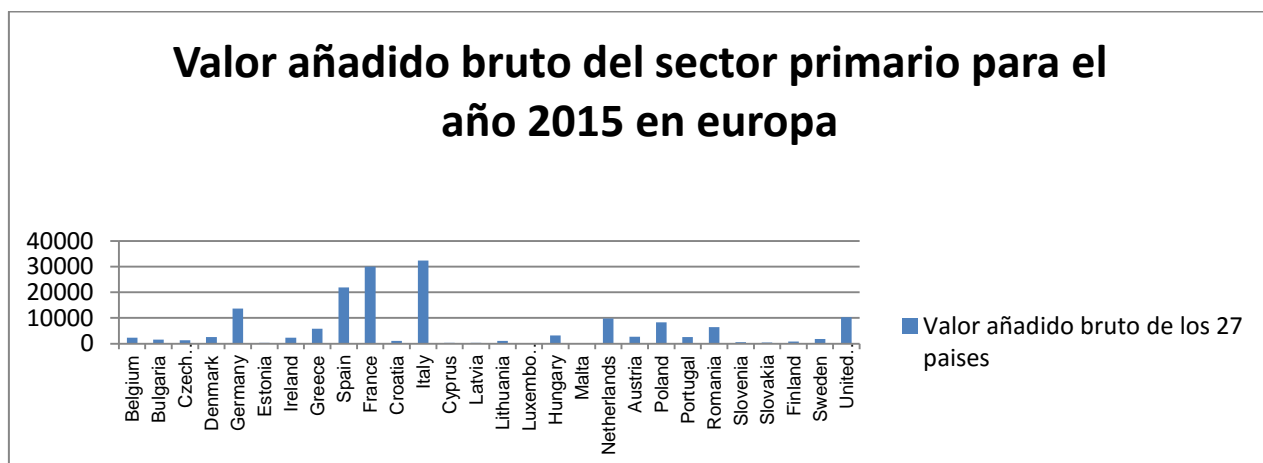


Fuente: Elaboración propia de datos INE 2

Como nos muestra el siguiente gráfico número 3, en lo relativo a España en la Unión Europea destaca el papel que juega en cuanto al sector primario se refiere. España es el tercer país después de Italia y Francia en cuanto a la producción agrícola. Estos tres países generan casi el 60 por 100 del valor añadido bruto del sector.

Esto muestra que en España, a pesar de ser un sector de escaso peso porcentual en el PIB, es de una cierta importancia debido al papel preponderante que juega nuestro país en el marco de la Unión Europea.

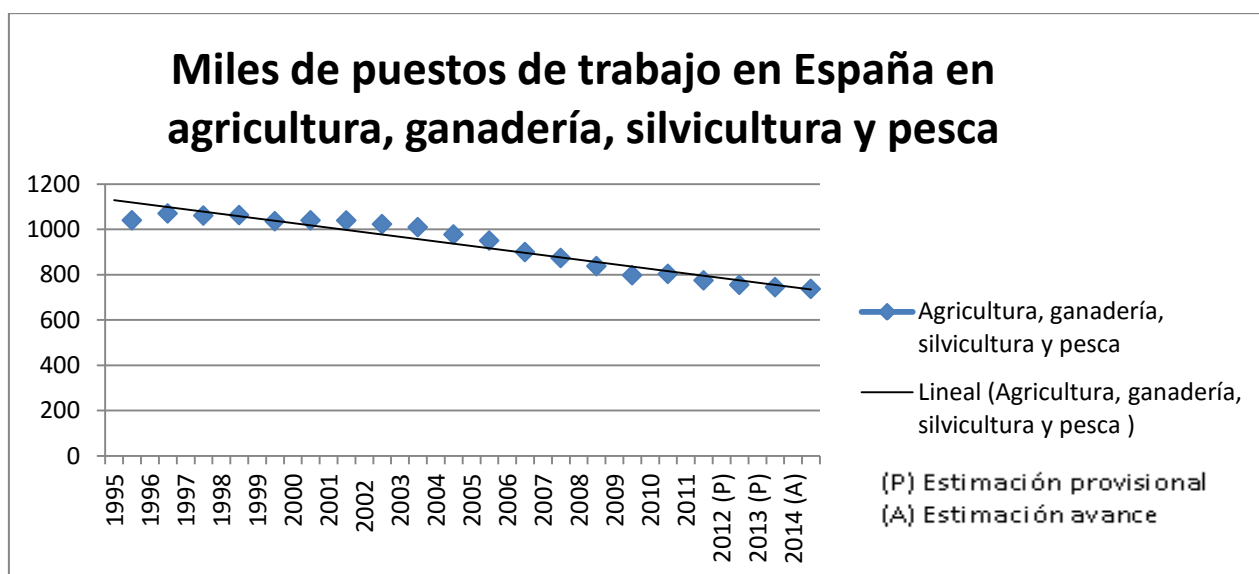
Grafico3: VAB año 2015 Sector Primario Europa



Fuente: Elaboración propia. Datos Eurostat 1

Por último como se puede ver en el siguiente grafico número 4 se produce una pérdida de puestos de trabajo en el sector primario. Una de las causas a esta pérdida de puesto de trabajo es el movimiento de población de los pueblos a las grandes ciudades. Sin embargo si observamos esta grafica junto con la de la evolución del VAB del sector podemos llegar a la conclusión de que nos encontramos ante un sector altamente productivo ya que a pesar de la pérdida de puestos de trabajo el VAB no ha dejado de aumentar en estos 20 años de estudio.

Gráfico 4: Miles de puestos de trabajo en España en agricultura, ganadería, silvicultura y pesca



Fuente: Elaboración propia de datos INE 3

1.2 TERMINOS RELATIVOS A LA ACTIVIDAD AGRARIA

Antes de describir el tratamiento contable aplicable a este sector parece conveniente recoger que se entiende por actividad agraria así como definir una serie de términos relacionados con la actividad y con el contenido del trabajo.

Podemos distinguir términos generales necesarios, para una mayor comprensión del trabajo, y términos relacionados con la actividad agrícola.

La Norma Internacional de Contabilidad 41 (en adelante NIC 41) define algunos de los términos generales en el párrafo 8 de la misma. Estos términos son los siguientes.

- Mercado activo: se trata de un mercado en el que los bienes y servicios intercambiados han de ser homogéneos, en todo momento en estos mercados hay compradores o vendedores de un cierto bien o servicio y además los precios han de estar disponibles al público.
- Importe en libros: Importe por el que se reconoce un activo en el balance, una vez deducidas la depreciación acumulada y las pérdidas de valor por deterioro acumuladas que le correspondan.

- Valor en uso: se define como *el valor actual de los flujos de efectivo futuros esperados de un activo o de una unidad generadora de efectivo, a través de su utilización en el curso normal del negocio*
- Valor Añadido Bruto: es el valor económico generado por una unidad productiva y se obtiene mediante la diferencia entre la producción de bienes y servicios y el consumo intermedio.
- Valor neto realizable: es el precio estimado de venta de un activo en el curso normal de la explotación, menos los costes estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo la venta.
- Por su parte, para definir las subvenciones oficiales nos basamos en el párrafo número 3 de la Norma Internacional de Contabilidad 20, *Contabilización de las Subvenciones Oficiales e Información a Revelar sobre Ayudas Públicas* (en adelante NIC 20), donde se recoge que las subvenciones oficiales son ayudas procedentes del sector público en forma de transferencias de recursos a una empresa en contrapartida del cumplimiento, futuro o pasado, de ciertas condiciones relativas a sus actividades de explotación
- El valor razonable aparece recogido entre los criterios de valoración de la primera parte de nuestro plan general de contabilidad del 2007, donde se define como el *"importe por el cual puede ser intercambiado un activo o cancelado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, que realizan una transacción en condiciones de independencia mutua"*. En relación a lo dispuesto en el apartado 6 de la Marco Conceptual de la contabilidad de nuestro PGC para el cálculo del valor razonable será necesaria una referencia fiable de un valor de mercado, como puede ser el precio cotizado en un mercado activo. En el caso de que no existe mercado activo el valor razonable se obtiene a través de la aplicación de modelos y técnicas de valoración como el uso de referencias a transacciones recientes en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas. Al no utilizar técnicas de valoración totalmente realistas la empresa deberá realizar revisiones periódicas con el fin de evaluar la efectividad de las técnicas de valoración.

Por último puede darse el caso de que los elementos no puedan valorarse de forma fiable ni aplicando los modelos de valoración señalados ni teniendo de referencia al mercado activo. En esta situación los activos se valoraran según su coste amortizado, precio de adquisición o coste de producción. Este último es el utilizado para la valoración, en España, de la mayoría de los activos agrícolas.

El valor razonable se caracteriza según como muestra Gonzalo Angulo (2000) por ser:

- Un valor objetivo.
 - Un valor de salida, es decir es el valor que se utiliza como base a la hora de vender un activo.
 - Un valor que se obtiene a partir de valores observables en el mercado, siempre y cuando sea un mercado activo.
- Según lo dispuesto en el Marco Conceptual del PGC y en la segunda norma de la resolución de 14 de Abril de 2015 del ICAC el coste de producción estará formado por el precio de adquisición de las materias primas y de otras materias consumibles junto con el resto de bienes y servicios consumidos e imputables directamente al activo. Los costes directos son aquellos que se derivan de recursos cuyo consumo se puede medir y asignar de forma exacta a un determinado producto. Al coste de producción del activo también habrá que añadirle la parte correspondiente de los costes indirectamente imputables. Estos costes son aquellos que se derivan de recursos que se consumen en la producción o fabricación de uno o varios productos, afectando a un conjunto de actividades, lo que hace que sea muy difícil imputarlos de forma directa a un activo o grupo de activos.

Los términos que están relacionados con la actividad agrícola, vienen definidos en la NIC 41 en los párrafos 5, 15,44 y 45, se utilizan en la NIC 41 con el siguiente significado:

- Activo biológico: es un animal vivo o una planta.

Estos a su vez se pueden clasificar en:

- Consumibles: son aquellos que van a ser recolectados como productos agrícolas o vendidos como activos biológicos (cabezas de ganado de las que se obtiene carne)
 - Activos biológicos para hacer frutos: estos son todos aquellos que sean distintos a los de tipo consumible (ganado para la producción de leche)
- Grupo de activos biológicos: son agrupaciones de plantas o animales vivos que sean similares. Estas agrupaciones de activos resultan de gran utilidad ya que facilitan la determinación del valor razonable de los activos biológicos al agruparlos de acuerdo a sus atributos más significativos como puede ser la edad o la calidad del activo biológico.
 - Productos agrícolas: es el producto ya recolectado procedente de los activos biológicos de la empresa.
 - Transformación biológica: esta comprende los procesos de crecimiento, degradación, producción y procreación que son la causa de los cambios en los activos biológicos.
 - Actividad agrícola: se trata de la gestión, por parte de una empresa, de las transformaciones de carácter biológico realizadas con los activos biológicos, ya sea para su venta, para convertirlos en otros activos biológicos diferentes o para dar lugar a productos agrícolas diferentes.
 - La cosecha o recolección: consiste en separar el producto agrícola del activo biológico del que procede, o bien, el cese de los procesos vitales de un activo biológico.

2. REGULACIÓN CONTABLE DE LAS EMPRESAS AGROPECUARIAS.

Antes de revisar la normativa contable aplicable a algunos productos específicos del sector, parece razonable comentar primero que algunos de estos productos tienen la consideración de existencias y otros en cambio forman parte del inmovilizado material, de ahí que se hacen constantes referencias a los tratamientos contables aplicables a ambas.

2.1. AMBITO DE APLICACIÓN DE LAS NORMAS REGULADORAS.

En este primer apartado se descubren los activos o las transacciones que deben ser valorados siguiendo la normativa a la que se hace referencia y bajo que condiciones.

2.1.1. Normas internacionales de contabilidad

2.1.1.1. La NIC 41 Agricultura

El ámbito de aplicación de la NIC 41, se recoge en el primer párrafo de la misma, donde se dice que se encarga de prescribir el tratamiento contable de los activos biológicos y la valoración de la producción agrícola recolectada de los activos biológicos de la entidad, en el punto de la cosecha o recolección. También es de aplicación en la contabilización de las subvenciones oficiales que reciben los activos biológicos, siempre y cuando hayan sido valorados por la norma general.

Sin embargo la NIC 41, como señala en sus párrafos 2 y 3, no es de aplicación en:

- El procesamiento de los productos agrícolas después de haberse llevado a cabo la cosecha o recolección, esta competencia recae sobre la NIC 2 de *Inventarios*. Como es el caso de productos como el vino, el queso, troncos de madera cortados.
- Los activos inmateriales relacionados con la actividad agraria, para los cuales la norma de aplicación es la relativa a los *Activos intangibles*, la NIC 38.
- Los terrenos relacionados con la actividad agrícola, siendo de aplicación para los cuales la NIC 16 de *Inmovilizado material* y la NIC 40 de *Inversiones inmobiliarias*.

2.1.1.2. La NIC 2 Inventarios

El ámbito de aplicación de la NIC 2 viene recogido en los párrafos 2 y 3 de la misma. Esta norma proporciona una guía para la determinación del coste de

las existencias, así como para el posterior reconocimiento como gasto del ejercicio.

Esta norma será de aplicación para todas las existencias salvo para:

- La obra en curso, proveniente de contratos de construcción, incluyendo los contratos de servicio directamente relacionados.
- Los instrumentos financieros.
- Los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola y productos agrícolas en el punto de cosecha o recolección.

Esto nos muestra que la NIC 2 será de aplicación para los productos agrícolas y activos biológicos después de su cosecha o recolección.

2.1.1.3. La NIC 20

Como muestra la propia norma en sus párrafos 1 y 2, trata la contabilización e información a revelar acerca de las subvenciones y otras formas de ayuda gubernamentales.

En cuanto a su ámbito de aplicación destacar que esta norma no es de utilización para:

- Los problemas especiales que aparecen en la contabilización de subvenciones del gobierno dentro de estados financieros que reflejan los efectos de cambios en los precios, o en información complementaria de similar naturaleza.
- Ayudas gubernamentales que se conceden a la entidad en forma de ventajas que se materializan al calcular la ganancia imponible o pérdida fiscal, o que se determinan o limitan sobre la base de las obligaciones fiscales. Ejemplos de estos beneficios son las exenciones fiscales, los créditos fiscales por inversiones, las depreciaciones aceleradas y las tasas impositivas reducidas.
- Participaciones del gobierno en la propiedad de la entidad.
- Las subvenciones del gobierno cubiertas por la NIC 41 Agricultura.

Para este trabajo es de especial relevancia esta última situación. Las subvenciones relativas a las empresas agrícolas viene reflejadas en la propia NIC 41.

2.1.2. Plan general contable y la norma de desarrollo: Resolución del ICAC de fecha 14 de abril de 2015

En primer lugar comenzamos hablando sobre el ámbito de aplicación del PGC aprobado según el Real Decreto del 1514/2007 y el PGC de Pymes 1515/2007. El PGC según recoge en el artículo 2 *“Obligatoriedad del PGC: el PGC es obligatorio para todas las empresas con independencia de su forma jurídica, individual o societaria, sin perjuicio de aquellas empresas que puedan aplicar el Plan específico para Pymes”*. Además se indica en el que el PGC en ningún caso puede derivar de la aplicación directa de alguna de las NIC o Normas Internacionales de Información Financiera (en adelante NIIF), de ahí las diferencias en la contabilización en función del uso de unas u otras normativas.

Por su parte en lo relativo al ámbito de aplicación de la resolución del ICAC sobre el *Coste de producción*, como dice su Norma Primera, cito textualmente:

“Esta Resolución desarrolla los criterios de determinación del coste de producción, regulados en el Plan General de Contabilidad, el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas”.

Desde un punto de vista objetivo, se establece que será aplicable para:

- La determinación del coste de producción de las existencias, entendiéndose como tales, los bienes y servicios producidos por la empresa.
- La determinación del coste de producción de los elementos de inmovilizado eso sí, teniendo en cuenta la naturaleza del activo a construir.
- La determinación del coste de producción del inmovilizado en curso y de las existencias que necesiten más de un año para estar en condiciones

de funcionamiento, con las salvedades marcadas en la Norma Novena de la misma resolución del ICAC.

2.2. VALORACION INICIAL Y POSTERIOR DE LOS ACTIVOS AGROPECUARIOS.

A continuación vamos a comprobar que existen una serie de diferencias en la valoración de los productos agrícolas antes y después de su cosecha y recolección. Así la NIC 41, La NIC 2 de Inventarios recogen el tratamiento contable aplicable según las normas internacionales, la norma 10 de registro y valoración del PGC y la norma 12 de registro y valoración del PGC de Pymes recogen el tratamiento dado por la normativa nacional que nos muestran estas diferencias.

2.2.1. Normativa internacional

2.2.1.1. NIC 41. Valoración inicial de los activos biológicos y productos agrícolas y la imposibilidad de aplicación

Para llevar a cabo la valoración inicial y posterior de los activos se ha de tener en cuenta el tipo de mercado que existe. Podemos encontrarnos con un mercado activo y líquido o con uno que no sea activo y líquido, como suele ser el caso de los mercados agrícolas.

Cuando nos encontramos ante un mercado que no sea activo y líquido se han de utilizar diferentes criterios de valoración con el fin de aproximarnos lo máximo posible a los precios de mercado. Para ello se pueden utilizar los siguientes criterios:

- Utilizar el precio de mercados de activos similares a los nuestros.
- Fijar nuestros precios en función del último precio de transacción en nuestro mercado.
- Fijar nuestros precios en función de una comparación de precio-calidad de nuestros productos con los de la empresa líder de nuestro sector.

Los valores obtenidos según los criterios anteriores serán utilizados como valor razonable en las valoraciones a la que hacemos referencia a continuación.

Tal y como se recoge en los párrafos 12 y 13 de la NIC 41, tanto los activos biológicos como los productos agrícolas han de estar valorados según su valor razonable.

- Tanto los activos biológicos como los productos agrícolas deben ser valorados, tanto en el momento de su reconocimiento inicial como en la fecha de cada balance, según su valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta.

Esta valoración no es aplicable al caso, descrito en el párrafo 30, al que nos referimos a continuación y en el que el valor razonable no pueda ser determinado con fiabilidad.

En esta situación el activo biológico pasaría a valorarse en función de su coste menos la amortización acumulada y cualquier pérdida acumulada por deterioro de valor. Es decir, la sociedad debería aplicar junto a la NIC 41 la siguiente normativa: la NIC 36, Deterioro del valor de los activos, NIC 2, Inventarios y la NIC 16, Inmovilizado Material.

Hay que destacar la imposibilidad de aplicación del valor razonable. De acuerdo con el párrafo 30 de la NIC 41 *“Se presume que el valor razonable de un activo biológico puede determinarse de forma fiable. No obstante, esta presunción puede ser refutada solamente en el momento del reconocimiento inicial, de un activo biológico para el que no estén disponibles precios o valores fijados por el mercado, para los cuales se haya determinado claramente que no son fiables otras estimaciones alternativas del valor razonable. En tal caso, estos activos biológicos deben ser valorados según su coste menos la amortización acumulada y cualquier pérdida acumulada por deterioro del valor”*

Este comentario recogido dentro de la propia NIC 41 junto con los análisis llevados a cabo por estudiosos en la materia, como es el caso de la opinión dada por Rodríguez y Di Lauro (2007) sobre la determinación del valor razonable, indican que la determinación del valor razonable que se llevará a cabo de una manera subjetiva debido a que *“el mercado del sector agrario no*

satisface las características de un mercado activo y líquido, es fragmentado y aislado". Como los mercados presentan estas características han de utilizar los criterios citados anteriormente al comienzo del apartado. Estos nuevos criterios de valoración impregnan al valor razonable de un carácter subjetivo.

Otros autores como es el caso de Caba y Caba (2008), también están de acuerdo con esta la imposibilidad de determinación del valor razonable. Estos autores achacan dicha imposibilidad al hecho de que no se dispongan de precios o valores fijados por el mercado de estos activos, lo que hace que estos activos pasen a ser valorados por su coste menos su depreciación y pérdidas acumuladas.

Sin embargo destacar que esta imposibilidad de aplicación del valor razonable solo se produce en el momento del reconocimiento inicial ya que se presupone que si un activo biológico ha podido ser valorado según su valor razonable va a poder seguir valorándose de la misma forma. Por esta razón y según lo dispuesto por Corona Romero y *et al* (2005), como hay situaciones en las que los activos biológicos si pueden ser valorados según su valor razonable deben contabilizarse por el importe que previsiblemente se obtendría de su venta en el momento actual, es decir por su precio de mercado en el momento de la venta.

Otra crítica que se puede hacer a la NIC 41 y a la aplicación del valor razonable es que en las situaciones en las que se utilicen esos nuevos criterios de valoración que impregnan de subjetividad, se pasa a utilizar el valor en uso. Como indican Rodríguez y Di Lauro (2007) *"la NIC 41 configura un resultado del ejercicio en las empresas agrarias donde confluyen ganancias aun no realizadas"*. Esto, a parte de fomentar la pérdida de precisión en los balances es contrario al inciso "aa" de la letra c del artículo 31 de la Cuarta Directiva, el cual recoge que *sólo pondrán anotarse los beneficios obtenidos en la fecha de cierre del balance*". Es decir que en todos los casos deberá observarse en principio de prudencia.

Por otro lado hay autores como es el caso de Rodríguez Bareda (2004) el cual defiende el uso del valor razonable para los activos biológicos y productos agrícolas desde un punto de vista práctico, ya que según el existen mercados

tanto a nivel nacional como internacional que garantizan la formación de precios.

Por último decir que hay autores como es el caso de Horno Bueno (2007) que también recogen este hecho en sus trabajos aunque a diferencia del resto de estudiosos no acaba de concluir si realmente el valor razonable tiene o no un carácter subjetivo ya que según lo dispuesto en su trabajo tanto los activos biológicos como los productos agrícolas pueden ser medidos con fiabilidad aunque con algunas diferencias.

2.2.1.2. NIC 2. Valoración posterior de los activos biológicos y productos agrícolas.

Según la NIC 2 las existencias se valoraran al menor entre el coste o el valor realizable neto. Sin embargo en el caso de la valoración de los productos agrícolas tras la cosecha o recolección la NIC 2 refleja en su párrafo 4 que se valoraran por su valor neto realizable en ciertas fases de la producción. Destacar que estas se valoraran por su valor neto realizable siempre y cuando su venta esté asegurada por un contrato a plazo sea cual fuere su tipo o garantizada por el gobierno, o bien cuando exista un mercado activo y el riesgo de fracasar en la venta sea mínimo.

Según el párrafo 30 de esta norma el valor neto realizable se obtendrá a partir de la información más fiable de que se disponga en el momento de su determinación. Para la determinación del valor neto realizable se han de tener en cuenta las variaciones de los precios y los costes relacionados con los hechos posteriores al cierre.

Esta forma de determinación del valor neto realizable hace que, al igual que el valor razonable en la valoración de los productos agrícolas en el punto de cosecha, la valoración de las existencias adquiera un carácter subjetivo. Aunque para que pueda llevarse a cabo este tipo de valoración se considera que el mercado de productos agrícolas después de la cosecha o recolección es un mercado activo ya que en estos mercados los bienes son homogéneos, existen compradores y vendedores para estos bienes y además los precios de mercado para estos productos están a disposición del público.

2.2.2. Normativa española. Coste de producción de los activos biológicos y productos agrícolas

El PGC, recoge que “con carácter general, todos los elementos patrimoniales deben valorarse en el momento inicial por su precio de adquisición, que en ocasiones se materializa expresamente en la norma como el valor razonable del elemento patrimonial adquirido”.

También indican que el inmovilizado material se valora inicialmente a través del su coste, ya sea su precio de adquisición o su coste de producción y que si los inmovilizados necesitan para su puesta en funcionamiento un periodo superior al año se han de incorporar a su coste de producción los gastos financieros que se hayan devengado antes de su puesta en marcha.

Al igual que los bienes comprendidos dentro del inmovilizado de material los bienes comprendidos dentro de las existencias serán valorados por su coste, ya sea el precio de adquisición o el coste de producción.

Las existencias si necesitan más de un año para su comercialización se les incluirán en su coste de producción los gastos financieros en los mismos términos que en la norma del inmovilizado material.

En relación con lo dispuesto en la norma 10.1 Existencias y en la norma 2.1 Inmovilizado material de las normas de registro y valoración del PGC los productos agrícolas ya sean bienes comprendidos en las existencias o en el inmovilizado material se han de valorar tanto inicial como posteriormente por su coste, ya sea este su precio de adquisición o su coste de producción. Destacar, en la valoración posterior, que en el caso de que el valor neto realizable sea inferior a su coste de producción o precio de adquisición se podrán llevar a cabo las correspondientes correcciones valorativas.

En relación al sector vitivinícola y según lo dispuesto en la resolución del ICAC sobre la determinación del coste de producción, en esta resolución aparecen una serie de normas particulares sobre estas empresas.

En el caso de las existencias de vino, uva y derivados vitivinícolas podemos encontrarnos con dos formas de valoración en función de si la uva es adquirida o producida:

- Si la uva sea adquirida a proveedores para incluirla en el proceso de vinificación. Estas existencias serán valoradas según su precio de adquisición.
- Si la uva incluida en el proceso de vinificación es de producción propia se valorará según su coste de producción incluyendo en este los costes de vendimia y transporte.

De esta segunda situación pueden derivarse dos tipos de pérdidas:

- Pérdidas derivadas de las propias características de la explotación. En esta situación estas pérdidas formarán parte del coste de producción de la uva.
- Pérdidas derivadas de situaciones incontrolables como circunstancias climáticas o sanitarias. En este caso las pérdidas serán consideradas como pérdidas del ejercicio en el que se producen.

Por su parte y según la resolución de 14 de Abril de 2015 del ICAC los activos biológicos y productos agrícolas, junto con otra serie de activos serán valorados según su coste de producción. Esta resolución nos muestra en su norma segunda en qué consiste el coste de producción.

Si perjuicio de lo anterior, el coste estándar podrá ser utilizado para determinar el coste de los productos siempre y cuando al aplicarlo no difiera del coste de producción definido anteriormente, teniendo en cuenta en principio de importancia relativa, es decir, la relativa significación o mérito que pueda tener una cosa o evento.

En cuanto a la valoración inicial decir que esta norma se aplica para la valoración inicial tanto del inmovilizado material como de las existencias. Como refleja la norma:

- “Los bienes comprendidos en el inmovilizado material se valorarán por su coste, ya sea éste el precio de adquisición o el coste de producción”.

A este coste de producción habrá que añadirle, en el caso de que el inmovilizado necesite un tiempo superior a un año, los gastos financieros que se hayan devengado antes de la puesta en funcionamiento.

- “Los bienes y servicios comprendidos en las existencias se valorarán por su coste, ya sea el precio de adquisición o el coste de producción”. En el caso de que las existencias necesiten más de un año para estar en condiciones de ser vendidas se incluirán en su coste de producción los gastos financieros en las mismas condiciones que en el caso del inmovilizado material.

Decir que se de esta situación, en el sector agrícola, es inusual salvo en el caso del sector vitivinícola y ganadero en la que los productos necesitan largos periodos de maduración para su comercialización. En el caso de que se lleve a cabo una agricultura más extensiva, orientada a la producción de cereal todos sus productos son de una maduración inferior al año.

Sin embargo se pueden encontrar autores como es el caso de Rodríguez Bareda (2004) que consideran que el uso del coste histórico, dentro del cual se encuentra el coste de producción, para la valoración de los activos biológicos no es totalmente conveniente ya que considera que al utilizar el coste histórico no se estarían reconociendo las ganancias por la transformación biológica del activo, teniendo que esperar al momento de su venta para poder reconocer esta ganancia.

2.3. VALORACIÓN DE LAS SUBVENCIONES OFICIALES.

El sector agrícola español se caracteriza por ser un sector con un gran número de empresas pero siendo la gran mayoría de ellas de pequeño o medio tamaño, es decir pymes. Esto unido a la baja rentabilidad de sus productos provoca una intervención por parte de los organismos institucionales. Esta intervención se lleva a cabo a través de diferentes ayudas estatales y subvenciones oficiales.

Antes de describir el tratamiento contable de las subvenciones tanto en la NIC 41 como de en el PGC poner de manifiesto que se entiende por subvención oficial y a que activos afecta la subvención.

La definición de subvención oficial está recogida en el apartado 1.2 del presente trabajo con el resto de definiciones de interés para su mejor comprensión.

Como podemos comprobar existe coincidencia en la valoración entre la normativa nacional y la internacional. La Norma nacional en el apartado de las normas de registro y valoración del PGC número 18 y en la norma 18 de las normas de registro y valoración del PGC de Pymes.

2.3.1. NIC 41

Por su parte en la NIC 41 la valoración de las subvenciones oficiales de capital es la misma lo que ocurre es que se diferencian dos situaciones a la hora del reconocimiento de la subvención. La NIC 41 refleja en sus párrafos 34 y 35 estas dos situaciones:

- *“Las subvenciones oficiales incondicionales, relacionadas con un activo biológico que se valora según su valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta, deben ser reconocidas como ingresos cuando, y sólo cuando, tales subvenciones se conviertan en exigibles.”*
- *“Si la subvención oficial, relacionada con un activo biológico que se valora según su valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta está condicionada, lo que incluye las situaciones en las que la subvención exige que la empresa no emprenda determinadas actividades agrícolas, la empresa debe reconocer la subvención oficial cuando, y sólo cuando, se hayan cumplido las condiciones ligadas a ella.”*

Dentro de las subvenciones oficiales podemos encontrar un amplio abanico de situaciones en función de los términos y las condiciones de las subvenciones. La NIC 41 tiene, en su párrafo 36, un ejemplo muy gráfico con el que intenta explicar esta situación. Este dice que *“una determinada subvención oficial*

puede exigir a la empresa trabajar la tierra en una ubicación determinada por espacio de cinco años, de forma que tenga que devolver toda la subvención recibida si trabaja la tierra por un ejercicio inferior a cinco años. En este caso, la subvención oficial no se reconocerá como ingreso hasta que hayan pasado los cinco años. No obstante, si la subvención oficial permitiera retener parte de la subvención a medida que transcurriese el tiempo, la empresa reconocería como ingreso la subvención oficial en proporción al tiempo transcurrido.”

En el caso de que la determinación del valor razonable del activo biológico no sea fiable la subvención oficial del activo biológico relacionado se valorara según su coste menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas.

Cuando se produce esta situación, es decir que la subvención oficial esté relacionada con los activos biológicos que se valoren según su coste menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas, resulta de aplicación la NIC 20 *Contabilización de las subvenciones oficiales e información a revelar sobre ayudas públicas*.

2.3.2. Normativa nacional

Las subvenciones donaciones y legados recibidos vienen recogidos en la norma 18 de las normas de registro y valoración del PGC. Esta norma muestra que las subvenciones, donaciones y legados, si son de carácter monetario, se valoraran según el valor razonable del importe concedido y en el caso de que sean de carácter no monetario o en especie las subvenciones se valoraran según el valor razonable del bien recibido.

Antes de tratar el reconocimiento de las subvenciones resaltar que la norma distingue dos tipos de subvenciones en función de su carácter, primero nos encontramos ante una subvención con carácter no reintegrable cuando exista un acuerdo individualizado de concesión de la subvención a favor de la empresa, se hayan cumplido las condiciones establecidas y no existan dudas sobre la recepción de la subvención. Por otro lado nos encontramos con las subvenciones con carácter reintegrable, cuando no se han cumplido alguna de las condiciones citadas anteriormente.

En cuanto al reconocimiento de las subvenciones, donaciones y legados destacar que se pueden producir dos situaciones en función de ante qué tipo de subvención nos encontremos.

- Con carácter no reintegrable: estas se han de contabilizar inicialmente como ingresos directamente imputables al patrimonio. Estos se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias como ingresos.
- Con carácter reintegrable: estas se han de registrar como pasivos hasta que adquieran el carácter de subvención, donación o legado no reintegrable.

En lo relativo a los criterios de imputación a resultados resaltar que criterio de imputación a resultados va a ser el mismo ya sea una subvención monetaria o en especie para la adquisición del mismo tipo de activo.

En cuanto a su imputación en la cuenta de pérdidas y ganancias hay que distinguir entre los distintos tipos de subvenciones, donaciones y legados.

- Subvenciones concedidas para garantizar una rentabilidad mínima: se imputaran como ingresos del ejercicio en el que han sido concedidas.
- Subvenciones concedidas para financiar gastos específicos: se imputaran como ingresos en el ejercicio en el que se devenguen los gastos que estén financiando.
- Subvenciones recibidas sin una finalidad definida: se imputaran como ingresos del ejercicio en que se reconozcan.
- Subvenciones recibidas para la adquisición de activos o cancelación de pasivos. La imputación de estas subvenciones dependerá del tipo de activo o pasivo al que va relacionada.
 - Inmovilizado intangible: se imputara como ingreso del ejercicio en proporción a la dotación a la amortización efectuada.
 - Existencias y activos financieros: se imputaran como ingresos del ejercicio en el que se produzca la enajenación de las existencias.
 - Cancelación de deudas: se imputara como ingresos del ejercicio en el que se produzca su enajenación salvo en el caso de que la subvención esté otorgada en relación a la financiación de un

elemento concreto, entonces la imputación se deberá llevar a cabo en función del elemento financiado.

3. COMPARACIÓN DE LA NIC 41 CON LA NORMATIVA CONTABLE ESPAÑOLA.

En este apartado se va a llevar a cabo una comparación entre la NIC 41 y la normativa contable aplicada en España con la cual se pretenden ver las similitudes y complementariedades existentes entre estas normas.

En cuanto al tratamiento contable del sector agrícola en España decir que no se ha llevado a cabo ninguna adaptación sectorial en el PGC. Esto es debido a que con el PGC existente junto con las distintas adaptaciones elaboradas por el ICAC es suficiente para un correcto tratamiento contable del sector agrícola.

Una diferencia llamativa existente entre las NIC 41 y la normativa española es la inexistencia en esta última de una cuenta específica para los productos agrícolas y activos biológicos. No hay una cuenta específica para estos elementos pero siguiendo lo dispuesto por Vera (2004) lo que sí que hay son cuentas genéricas dentro de los grupos 2 y 3 de activo no corriente y de existencias respectivamente, en los que tanto los activos biológicos como productos agrícolas pueden tener cabida. Estos subgrupos son según el PGC:

- Subgrupo 33 productos en curso: son bienes o servicios que se encuentran en fase de formación o transformación en un centro de actividad al cierre del ejercicio. Dentro de este grupo podríamos encontrar activos biológicos al comienzo de su generación, como sería el caso de los cereales en el momento de la siembra o las crías de animales.
- Subgrupo 34 productos semiterminados: son los fabricados por la empresa y no destinados normalmente a su venta hasta tanto sean objeto de elaboración, incorporación o transformación posterior. En este grupo encontraríamos activos biológicos en formación como es el caso de las crías de animales en el proceso de crecimiento o los vinos en

procesos de crianzas. Este subgrupo no se utilizaría en productos como el cereal ya que son de elaboración inferior al año.

- Subgrupo 35 productos terminados: son los fabricados por la empresa y destinados al consumo final o a su utilización por otras empresas. En este grupo encontraríamos los productos agrícolas procedentes de los activos biológicos.
- Subgrupo 21 inmovilizaciones materiales: son elementos del activo tangibles representados por bienes, muebles o inmuebles.
- Subgrupo 23 inmovilizaciones materiales en curso: son los trabajos de adaptación, construcción o montaje al cierre de los ejercicios realizados con anterioridad a la puesta en condiciones de funcionamiento de los distintos elementos del inmovilizado material, incluidos los realizados en inmuebles. Utilizado para contabilizar los costes de los activos biológicos en el proceso de crecimiento.

Siguiendo a Caba y Caba (2008) se pueden destacar, entre otras, las siguientes diferencias entre estas normativas:

- En lo relativo a la valoración de los activos, tanto valoración inicial como posterior, existen discrepancias entre el PGC y las adaptaciones del ICAC, la NIC 41 y la NIC 2. En el caso del PGC, este se rige por su coste, ya sea su precio de adquisición o su coste de producción y esta valoración es tanto para la valoración inicial y posterior de los activos biológicos y productos agrícolas. Mientras que en el caso de la NIC 41 y NIC 2, la primera lleva a cabo una valoración inicial de sus activos a través del valor razonable de estos menos los costes estimados en el punto de venta y la NIC 2 lleva a cabo una valoración posterior de los activos biológicos a través de su valor neto realizable. Ambas dan un carácter subjetivo a la valoración de los activos.
- Por otra parte en relación a las subvenciones oficiales el PGC no reconoce las subvenciones que están condicionadas al cumplimiento de determinados requisitos. Sin embargo la NIC 41 reconoce las subvenciones como ingresos en los casos de que las subvenciones

sean incondicionales o cuando se hayan cumplido las condiciones establecidas en la subvención.

Se puede llegar a la conclusión de que las principales diferencias entre estas normativas se deben a la diferente valoración de los activos biológicos y productos agrícolas.

Por último señalar que la normativa nacional se rige por el principio de prudencia, el cual viene a decir que se ha de ser prudente en las valoraciones de los bienes en situaciones de incertidumbre, situación de incertidumbre como la que se produce en los mercados agrícolas. Asimismo, únicamente se contabilizarán los beneficios obtenidos hasta la fecha de cierre del ejercicio. Sin embargo la normativa internacional permite la inclusión en el resultado del ejercicio de futuros beneficios en función de expectativas basadas en los resultados de años pasados..

Unos críticos a la misma son Rodríguez y Di Lauro (2007) los cuales señalan una vez efectuado el registro de las ganancias aun no realizadas en la cuenta de resultados se puede entrar en la práctica de distribución de dividendos en base a beneficios ficticios lo que puede poner en riesgo la integridad del capital de las empresas agrícolas.

Otros autores contrarios a esta situación son Aibar, Blanco y Vera (2004), estos comentan que la NIC 41 contraviene totalmente al principio de prudencia dispuesto por la normativa nacional permitiendo la NIC 41 la inclusión en el resultado del ejercicio ganancias surgidas a partir de cambios en el valor asignado a los activos biológicos y productos agrícolas con posterioridad a su valoración inicial.

4. CONSIDERACIONES FINALES

Una vez comentado y comparada la normativa nacional e internacional y a pesar de la convergencia del PGC hacia la normativa internacional se ha podido comprobar cómo existen algunos tratamientos contables que no han sido adoptados por nuestra normativa.

En lo que se refiere a este trabajo, la diferencia se plasma en la valoración de los activos biológicos, ajustándose la normativa nacional al principio de

prudencia y optando principalmente por el criterio de valoración del coste de producción frente al del valor razonable elegido por la norma internacional.

La utilización del valor razonable para los activos es además muy criticado por una mayoría de expertos por la falta de un mercado activo que hace que la valoración sea subjetiva al menos en algunos casos y pueda llegar a provocar la descapitalización de las empresas.

BIBLIOGRAFIA

Aibar Guzmán, B., Blanco Dopico, M. I. y Vera Ríos, S. (2004): “La regulación de las existencias en las normas internacionales de contabilidad. NIC 2 y NIC 41”. AECA nº65 pagina 38-41.

Benavente Martínez, M.C. (2011): Estudio empírico del impacto del valor razonable en la contabilidad de las empresas agrarias. Comunicación presentada al XVI Congreso AECA, Madrid.

<http://e-spacio.uned.es/fez/eserv.php?pid=tesisuned:CiencEcoEmp-McBenavente&dsID=Documento.pdf>

Caba, M.C. y Caba, E.I. (2008): NIC 41: Agricultura, Partida doble, nº 197, pagina 58-71.

http://nicniif.org/files/NIC%2041%20Agricultura_0.pdf

Corona Romero, E., Talavera Sanguino, J., García Martínez, F., Calvo González-Vallinas, J., Monzón Sánchez, A., Varela Couceiro, J. y López Galindo, R. (2005): Aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad adoptadas por la Unión Europea (NICes). Editorial CISS, Valencia.

Datos sobre el porcentaje del PIB, el VAB y miles de puestos de trabajo del sector primario en España. Base de datos INE. Encontrado en la Web a día 30/06/2016 a las 13:01.

http://www.ine.es/daco/daco42/cne10/dacocne_resultados.htm

Datos sobre el valor añadido bruto del sector primario en Europa. Base de datos Eurostat. Encontrado en la Web a día 30/06/2016 a las 13.11.

<http://ec.europa.eu/eurostat/tgm/refreshTableAction.do?tab=table&plugin=1&pcode=tag00056&language=en>

Documentos del IASB publicados para acompañar a la Norma Internacional de Contabilidad 41. Encontrado en la web el día 23/06/2016 a las 11:32.

http://nicniif.org/files/normas2010/parte%20b/37_bv2010_ias41_part%20b%20f_141.pdf

Gonzalo Angulo, J. A (2000): "Criterios de valoración y mantenimiento del capital". Incluido en El Marco Conceptual para la Información Financiera: Análisis y Comentarios. AECA, Madrid, pp. 225-261.

Horno Bueno, P. (2007) "La armonización contable basada en las NIC/NIFF y las empresas agrícolas españolas" Capítulo de libro "Conocimiento, innovación y emprendedores: camino al futuro" paginas 579-598.

Norma internacional de contabilidad 41, *Agricultura*, a aplicar en los estados financieros que abarquen ejercicios cuyo comienzo sea a partir del 1 de enero de 2003.

Texto de la NIC 41. Encontrado en la web el día 23/06/2016 a las 11:32.

<http://www.normasinternacionalesdecontabilidad.es/nic/pdf/NIC41.pdf>

Norma internacional de contabilidad 20 *Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales* a aplicar a partir del 1 de Enero de 1984.

Norma internacional de contabilidad 2, *Inventarios*, a aplicar en los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2005.

Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

Resolución de 14 de abril de 2015, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción.

<http://www.icac.meh.es/Temp/20160623115807.PDF>

Rodríguez Barea, F. J. (2004): "La aplicación del valor razonable en la actividad agrícola y ganadera. La NIC 41", Técnica contable nº 660, enero 2004, pp. 36-40.

<http://jggomez.eu/z%20Privado/b%20usuarios/n-revista/caja/3tc/2004/660B.pdf>

Rodríguez González, R., Di Lauro, G. (2007): "Problemática de la aplicación de la NIC 41", Partida Doble, nº 185, febrero 2007, pp. 30-45.

<http://pdfs.wke.es/5/3/9/9/pd0000015399.pdf>

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Quinta) de 27 de junio de 1996. Inciso “aa” de la letra c del artículo 31 de la Cuarta Directiva. Encontrado en la Web a día 24/06/2016 a las 12:11.

<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A61994CJ0234>

Vera Ríos, S (2004): Agricultura. Monografías sobre las Normas Internacionales de Información Financiera. Editorial Expansión, Madrid. Monografía 8 pagina 357-462.

http://www.elcriterio.com/niif/monografias_niif_aeca_expansion/libro2/357-464.pdf