

EL GRADO ACTUAL DE ARMONIZACIÓN CONTABLE ENTRE LAS LEGISLACIONES DE ESPAÑA Y CANADÁ: UN CASO BASADO EN EL ANÁLISIS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS DE UNA PYME DEL SECTOR VITIVINÍCOLA

Fernando Gracia-Sarubbi

*Profesor de la Universidad Europea, Madrid
Licenciado en Administración y Dirección de Empresas.
Universidad de Buenos Aires (UBA), Argentina*

César Antonio San Juan Pajares

*Profesor de la Universidad Europea, Madrid
Doctor en Economía Financiera.
Universidad Complutense de Madrid*

Deirdre Taylor

*Professor of the Accounting Department, Ted Rogers School of Management.
School of Accounting and Finance. Ryerson University, Canadá*

Ángel Rodríguez-López

*Profesor de la Universidad Europea y de la Universidad Complutense
Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales.
Universidad Complutense de Madrid*

EXTRACTO

El objetivo de este trabajo es analizar el grado de armonización contable internacional, a través de la comparación simulada del ciclo contable y el balance final de una misma empresa sometida a las regulaciones nacionales de España y Canadá. Partiendo de los mismos elementos patrimoniales y realizando las mismas operaciones, se aplican las regulaciones nacionales de ambos países para comparar, al final de un ciclo contable, el balance resultante. La compañía sometida a esta comparación es una bodega de tamaño medio, basada en la empresa real *Bodegasmisquevinos*, dedicada a la producción de vinos en Castilla-La Mancha. Una vez analizados los resultados de esta comparación, se concluye que ambas regulaciones, aun perteneciendo a entornos económicos muy diferentes y partiendo de regulaciones propias dispares, presentan en la actualidad un alto grado de armonización contable. Esta circunstancia es debida a la influencia de la normativa IFRS internacional, incorporada parcialmente en ambos países.

Palabras claves: armonización contable, normativa contable y Normas Internacionales de Información Financiera.

Fecha de entrada: 08-06-2016 / Fecha de aceptación: 10-06-2016

THE CURRENT STATUS OF ACCOUNTING HARMONIZATION BETWEEN THE STANDARDS OF SPAIN AND CANADA

Fernando Gracia-Sarubbi

César Antonio San Juan Pajares

Deirdre Taylor

Ángel Rodríguez-López

ABSTRACT

The purpose of this paper is to analyze the international accounting level of harmonization through the comparative simulation of the accounting cycle and the financial statements of a company, under national regulations of Spain and Canada. Starting with the same assets and performing the same transactions, the national regulations are applied in both countries in order to compare, at the end of an accounting cycle, the resulting financial statements. The chosen company for this comparison is a medium-sized winery, based on real company, from Castilla-La Mancha, called *Bodegasmasquevinos*. After the analysis of the outcomes of this comparison, the conclusion is that both regulations, belonging to very different economic environments and following a very different evolution, offer a high degree of accounting harmonization. This circumstance is due to the influence of international accounting standards, considered in both countries.

Keywords: accounting harmonization, accounting standards and International Financial Reporting Standards.

Sumario

1. Introducción
2. Marco legislativo
 - 2.1. Normativa contable vigente en España
 - 2.2. Normativa contable vigente en Canadá
3. Caso práctico
4. Resultados y conclusiones

Bibliografía

1. INTRODUCCIÓN

La armonización contable es un proceso de ámbito internacional que trata de impulsar el acercamiento de las normativas financieras nacionales hacia un modelo común. Diversos autores, como LÓPEZ (2002), PALACIOS *et al.* (2005), KATSUMI (2010) o NOBES *et al.* (2010) han propugnado la necesidad de impulsar el proceso, mostrando sus ventajas tanto para las propias empresas como para sus grupos de interés.

El *International Accounting Standard Board* ha liderado este proceso a través de la emisión de estándares contables aceptados en la mayoría de los países avanzados, denominados *International Financial Reporting Standards* (IFRS) o Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), en su traducción española.

La mayoría de los países, a excepción notable de Estados Unidos, que mantiene el uso de las US GAAP, ha modificado progresivamente sus legislaciones contables para adaptarlas al modelo internacional. Este proceso facilita la internacionalización de las empresas y evita duplicidades en la información financiera, mejorando la calidad y comparabilidad de los estados financieros.

En este trabajo se profundiza en el conocimiento del grado actual de armonización contable internacional, a través de un caso simulado que utiliza las legislaciones contables de España y Canadá.

La elección de estos dos países se sustenta en tres razones:

En primer lugar, Canadá y España se encuentran en entornos económicos y sociales diferentes. La legislación canadiense ha estado fuertemente determinada por su influencia británica, inicialmente, y más tarde por Estados Unidos. La influencia de la legislación contable española ha venido marcada por la adaptación de las directivas financieras europeas, sobre todo en los últimos años. Esta diferencia de contexto resulta interesante a la hora de analizar el grado actual de cercanía de sus normativas contables.

En segundo lugar, ambos países mantienen relaciones comerciales crecientes, por lo que el análisis de sus legislaciones puede resultar útil para las empresas españolas que puedan dirigir su estrategia de internacionalización hacia Canadá. El próximo acuerdo comercial de libre comercio entre Canadá y Europa (CETA) probablemente aumente la presencia de nuestras empresas en Canadá y su interés por las consecuencias contables de tal estrategia.

Por último, la elección se basa también en la clasificación propuesta por NOBES (2010), que diferencia grupos de países a partir de la legislación contable anterior al proceso de adaptación a

las IFRS. En esa clasificación Canadá y España pertenecen a grupos diferentes, siendo, *a priori*, mayores las discrepancias entre sus normativas contables.

Para llevar a cabo la comparación de las normas de valoración y su influencia en la elaboración de los estados financieros se propone un caso práctico con las siguientes características:

Una empresa española dedicada a la producción de vino se plantea la posibilidad de expandir su actividad y producir también en Canadá, país en el que ya cuenta con algunos clientes. La empresa sabe que la normativa contable canadiense es diferente a la española, pero quiere conocer en detalle cuáles son las diferencias para su tipo de negocio. Particularmente, está interesada en el impacto que tendría sobre los estados financieros someterse a dicha regulación, una vez decidida la entrada en aquel mercado.

Para realizar la comparación, la empresa española ofrece su balance de situación a fecha 31 de diciembre de 2014 y las transacciones que tienen lugar en el año 2015. Sobre la base de estas dos fuentes de información, se registran los correspondientes asientos contables y se elabora el balance de situación a 31 de diciembre de 2015, utilizando primero la normativa española y después la canadiense.

El artículo comienza con el marco legislativo vigente en ambos países. Posteriormente, se ofrecen los datos iniciales del caso, esto es: balance a 31 de diciembre de 2014 y listado de transacciones del año 2015. A continuación, se ofrece el listado de las transacciones equivalentes que realizaría la empresa en Canadá, con dos diferencias importantes respecto al modelo español: el impuesto indirecto, diferente al IVA español; y los precios, que figuran en dólares canadienses. Una vez realizados los asientos pertinentes utilizando ambas normativas, se ofrecen los estados financieros finales. El trabajo termina con las principales conclusiones obtenidas derivadas del análisis del caso práctico.

2. MARCO LEGISLATIVO

Según plantea THORNTON (2015), Canadá utiliza desde 2011, fecha en la que realizó una importante reforma de su normativa contable, dos marcos conceptuales distintos: por un lado, ASPE¹, más bien clásico, basado en transacciones y, por otro, las NIIF², basado en las valoraciones de los elementos del activo y pasivo. El primero se aplica a empresas no cotizadas en tanto que el segundo a empresas cotizadas.

España, por su parte, a partir de los Reales Decretos 1514/2007 y 1515/2007, sigue una normativa contable basada en las regulaciones de la Unión Europea, que, a su vez, están basadas en la normativa contable internacional.

¹ ASPE: *Accounting Standards for Private Enterprises*.

² NIIF: Normas Internacionales de Información Financiera.

2.1. NORMATIVA CONTABLE VIGENTE EN ESPAÑA

España sigue el sistema legal continental europeo. La contabilidad española ha sido siempre regulada por ley, adaptando las directivas de la Unión Europea en estos últimos años. La normativa contable actual considera el concepto de valor razonable y separa la contabilidad de aspectos puramente fiscales. Dada la tendencia de las empresas españolas a participar con mayor presencia en los mercados de capitales, el uso de la información contable por los inversores se ha vuelto más importante.

La legislación contable española está compuesta por las directivas europeas, la normativa internacional y los dos reales decretos antes mencionados que contienen el Plan General de Contabilidad y el Plan General de Contabilidad de Pymes, respectivamente.

El Real Decreto 1515/2007³ aprueba el Plan General de Contabilidad de Pymes (PGC Pymes), creando un cuerpo regulador de aplicación específica para este tipo de empresas. Se compone de cinco partes, precedidas por una introducción hacia los conceptos básicos incluidos y puntualizando las diferencias más importantes con el PGC⁴. El mismo podrá ser utilizado por cualquier empresa que reúna por dos años consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, dos de las siguientes situaciones:

- Los activos totales no deben ser superiores a 2.800.000 euros.
- La cifra anual de negocios no podrá superar los 5.700.000 euros.
- El número medio de trabajadores no estará por encima de 50.

Las empresas que no cumplan con dos de las circunstancias antes mencionadas durante dos años consecutivos a la fecha de cierre de cada uno de ellos tendrán que dejar de aplicar esta normativa.

2.2. NORMATIVA CONTABLE VIGENTE EN CANADÁ

Las normas de contabilidad en Canadá se recogen en dos manuales, conocidos como «CICA⁵ Handbook-Accounting⁶» y «CICA Public Sector Accounting Handbook» (Manual CICA de Contabilidad y el Manual CICA de Contabilidad del Sector Público). Después de la transición a las NIIF, el primero de los manuales mencionado anteriormente tuvo que ser modificado. La nueva estruc-

³ Tanto el Real Decreto 1514/2007 como el Real Decreto 1515/2007 son la consecuencia natural de la transición española hacia la normativa internacional.

⁴ PGC: Plan General de Contabilidad (*General Accounting Plan*).

⁵ CICA: *Canadian Institute of Chartered Accountants*.

⁶ Desde noviembre de 2013, su nombre ha cambiado por el de CPA Canada Handbook-Accounting.

tura se compone de cinco partes. La parte I comprende las NIIF que son de aplicación obligatoria por parte de las empresas cotizadas. La parte II se refiere a las empresas no cotizadas que tienen la opción de no aplicar las NIIF, con un nuevo conjunto de normas simplificadas: ASPE. La parte III se dedica a organizaciones sin fines de lucro, que también tienen la opción de aplicar esta normativa o las NIIF. La parte IV está destinada a regular los planes de pensiones. Por último, la parte V establece instrucciones sobre la adaptación de las normas que se aplicaban con anterioridad a 2011.

El *Accounting Standards Board* canadiense (AcSB) define *empresa no cotizada* a aquella empresa que reúna las siguientes características:

- No haya emitido (ni esté en proceso de emisión) instrumentos de pasivos financieros o de capital que puedan participar en mercados públicos de valores.
- No mantenga activos fiduciarios a favor de terceros como una de sus principales actividades.

Al ser la empresa elegida en este trabajo, una *pyme* en España y una *empresa no cotizada* en Canadá, se han utilizado las normativas PGC Pymes y ASPE respectivamente.

3. CASO PRÁCTICO

En virtud del futuro «Acuerdo Económico y Comercial Global entre Canadá y la Unión Europea», más conocido como CETA⁷, el potencial de relaciones internacionales de tipo comercial aumenta. Una vez en marcha, las oportunidades de negocio para las empresas europeas en Canadá serán más factibles. En este contexto, una pequeña empresa española del sector vitivinícola, motivada por este acuerdo económico, se plantea la posibilidad de establecerse en ese país norteamericano, desarrollando una empresa similar en la región del Niágara, provincia de Ontario, con la idea de producir allí sus vinos.

Una vez informados al respecto, sus propietarios saben que la implantación de la empresa en Canadá supondrá la utilización de la normativa contable local, más conocida como ASPE.

Para conocer el efecto de la aplicación de otra normativa diferente a su norma habitual, se plantean simular un ciclo contable a partir del último balance de situación aprobado⁸. Tomando este documento como balance inicial, se ha supuesto una serie de transacciones que se irán sucediendo

⁷ CETA: *Comprehensive Economic and Trade Agreement*. Recientemente negociado, una vez aplicado, se otorgará a las empresas de la Unión Europea y Canadá, más y mejores oportunidades de negocio, así como nuevos puestos de trabajo, en ambos lados del Atlántico.

⁸ Los datos del balance y de las operaciones del año se basan en los valores de los elementos patrimoniales de una empresa real: Bodegasmasquevinos, de Castilla-La Mancha.

a lo largo del siguiente año. En la **tabla n.º 1** se observa el balance inicial al 31 de diciembre de 2014, en tanto que en la **tabla n.º 2** las transacciones llevadas a cabo durante el ejercicio 2015.

Tabla n.º 1. Balance al 31 de diciembre de 2014

Activo	
Inmovilizado intangible (1)	0
Inmovilizado material	11.162.000
Total activo no corriente	11.162.000
Existencias	5.900.000
Deudores comerciales	1.600.000
Otros deudores	3.406.300
Tesorería	1.050.313
Total activo corriente	11.956.613
Total activo	23.118.613
(1) Este epígrafe tiene importe cero debido a que los elementos correspondientes se encuentran, con fecha 31 de diciembre de 2014, totalmente amortizados.	
Fuente: elaboración propia.	

Pasivo y patrimonio neto	
<i>Patrimonio neto</i>	
Capital	14.200.000
Prima de emisión	4.801.136
Reserva legal	125.120
Otras reservas	1.200.284
Resultado del ejercicio	37.000
Total patrimonio neto	20.363.540
.../...	

Pasivo y patrimonio neto	
.../...	
<i>Pasivo</i>	
Deudas a largo plazo con entidades de crédito	1.920.662
Total pasivo no corriente	1.920.662
Provisiones	2.300
Deudas a corto plazo con entidades de crédito	182.110
Deudas financieras a corto	200.0000
Acreeedores comerciales	350.000
Acreeedores	100.000
Total pasivo corriente	834.410
Total pasivo	2.755.073
Total patrimonio neto + pasivo	23.118.613
Fuente: elaboración propia.	

La información complementaria al balance es la siguiente:

- a) El único activo intangible de la empresa es un programa informático que se encuentra totalmente amortizado.
- b) El inmovilizado material ofrece la siguiente situación:

	Vida útil	Valor	Amortización anual	Amortización acumulada	
Terrenos	-	3.000.000	-	-	
Maquinaria	10	900.000	90.000	180.000	Amortizada 2 años
Edificios	50	7.000.000	140.000	1.120.000	Amortizada 8 años
Mobiliario	10	100.000	10.000	10.000	Amortizado 1 año
					.../...

	Vida útil	Valor	Amortización anual	Amortización acumulada	
.../...					
Vehículos	5	130.000	26.000	26.000	Amortizados 1 año
Instalaciones técnicas ..	10	420.000	42.000	252.000	Amortizadas 6 años
Barricas	10	3.000.000	300.000	1.800.000	Amortizadas 6 años
Ordenadores	3	30.000	10.000	30.000	Totalmente amortizados
		14.580.000	618.000	3.418.000	11.162.000

- c) Las existencias se componen de productos en curso (botellas de vino) según el siguiente detalle (número de botellas y precio unitario):

Añada 2013: 400.000 botellas	7,5	3.000.000
Añada 2014: 500.000 botellas	5,8	2.900.000
Total		5.900.000

- d) Los derechos de cobro provienen de ventas a plazo. Incluyen un deterioro valorado en 25.000 euros por un alto riesgo de incobrabilidad respecto de un cliente. La empresa utiliza el método de seguimiento individualizado de clientes.
- e) En otros deudores se incluye Hacienda Pública deudora por IVA.
- f) Las reservas se componen de reserva legal (125.120 €) y reservas voluntarias (1.200.284 €).
- g) El principal del préstamo bancario es 3.000.000 de euros destinado a la compra de barricas en 2009, a 15 años con el 6% anual. Han pasado 5 años. Una parte de esa deuda es de corto plazo (182.110,40 €) y el resto es de largo (1.920.662,78 €).
- h) La provisión por responsabilidades se ha constituido por un juicio de empleados despedidos que presentaron una demanda judicial.
- i) La deuda financiera a corto plazo se corresponde con un contrato de futuros comprometiéndose la empresa a vender 100.000 botellas a 15 euros c/u, el 31 de octubre de 2016. El comprador tiene la opción de compra en tanto que la empresa tiene la obligación de vender al precio pactado. A 31 de diciembre de 2014 el precio de la botella de vino ha bajado a 13 euros/u. Esta nueva valoración genera una deuda de 200.000 euros.

- j) La deuda por acreedores comerciales es por la compra de la materia prima: uva.
- k) Los otros pasivos corrientes corresponden a una deuda con un proveedor de inmovilizado (maquinaria).

Tabla n.º 2. **Transacciones correspondientes al año 2015 (PGC Pymes)**

1	Asiento de apertura.
2	Compra de materia prima: uva, 500 toneladas a 1.060 euros/T. (IVA 21 %).
3	Los salarios del personal afectado a la actividad ascienden a 1.600.000 euros. Retención IRPF 18 %. La Seguridad Social a cargo de los empleados es del 4,7 % y del empleador 22 %.
4	Compra de 600 toneladas de uva a 1.060 euros/T.
5	Comienza la producción de la añada 2015 con 800.000 botellas. Se consume toda la materia prima.
6	Los gastos relacionados con la producción, añejamiento, etc., de botellas ascienden a 2.550.000 euros.
7	Se imputan los gastos (6) anteriores a las 400.000 botellas en curso del 2013, a las 500.000 botellas en curso del 2014 y a las 800.000 botellas del 2015.
8	Durante el 2015 se terminan 400.000 botellas (las del 2013), que están listas para su comercialización.
9	De las 400.000 botellas anteriores se venden 300.000 a 14 euros c/u.
10	Otros salarios no relacionados directamente con la producción ascienden a 180.000 euros.
11	No se ha decidido qué hacer con los resultados del 2014 por lo que se dejan como remanente, tras la correspondiente dotación a reserva legal.
12	El 30 de septiembre la empresa cierra un contrato con una agencia de publicidad por una campaña con un horizonte temporal de un año por 600.000 euros.
13	2.300 es la provisión por un litigio debido a un vertido. En octubre de 2015 el fallo final es que la empresa debe pagar 1.900 euros.
14	El cliente, que ofrecía evidencias significativas de insolvencia, ha pagado parte de su deuda (10.000 €), declarándose incobrable la diferencia restante.
15	Con respecto a la opción <i>call</i> que generó la deuda financiera, la situación es la siguiente: el precio de las botellas a 31 de diciembre de 2015 es de 14 euros.
	.../...

.../...	
16	Según las condiciones y fechas pactadas pagamos al proveedor el 60 % de la deuda.
17	Se paga el 50 % de la deuda con el proveedor de la maquinaria.
18	Cobramos al cliente de la operación n.º 9, practicándole un descuento por pronto pago del 5 %.
19	Pago de la deuda financiera con el banco.
20	Conversión de largo a corto plazo en relación con la deuda mencionada en la operación anterior.
21	Las existencias al cierre del ejercicio ofrecen el siguiente detalle: a) las existencias en curso suman 8.228.000; b) los productos terminados corresponden a 100.000 botellas valoradas en 920.000.
22	Amortización del inmovilizado material.
23	La empresa detecta que el valor recuperable de la maquinaria a 31 de diciembre de 2015 es de 590.000 euros.
24	Liquidación del IVA.
25	Asiento de cierre.
Fuente: elaboración propia.	

La evolución de las existencias de la empresa durante el ejercicio 2015 queda reflejada en la **tabla n.º 3**. Se puede observar la producción en proceso inicial, su evolución durante el año 2015 y la descripción de su situación final, al 31 de diciembre de 2015. Lo mismo ocurre con las botellas de vino que forman parte de los productos terminados.

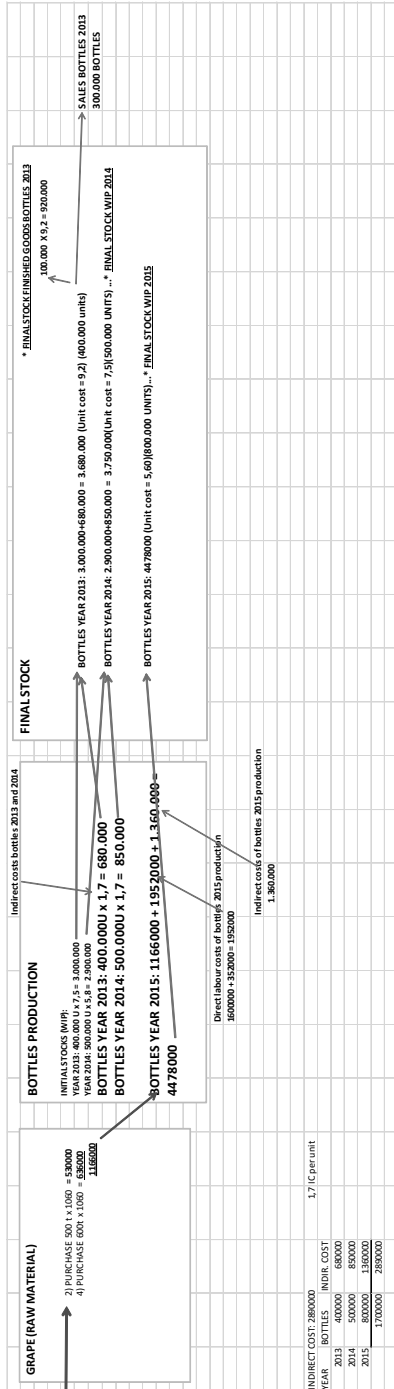
Tabla n.º 3. Evolución de las existencias

Producción en curso a 31 de diciembre de 2014				
Añada	Botellas	Precio unitario	Total	
2013	400.000	7,5	3.000.000	
2014	500.000	5,8	2.900.000	
			5.900.000	
.../...				

.../...				
Imputación costes de la producción en curso durante 2015				
Añada	Botellas	Precio unitario	Total	
2013	400.000	9,2	3.680.000	(7,5 + 1,7 = 9,2)
2014	500.000	7,5	3.750.000	(5,8 + 1,7 = 7,5)
2015	800.000	5,5975	4.478.000	
			11.908.000	
Producción en curso a 31 de diciembre de 2015				
Añada	Botellas	Precio unitario	Total	
2014	500.000	7,5	3.750.000	(5,8 + 1,7 = 7,5)
2015	800.000	5,5975	4.478.000	
			8.228.000	
Botellas terminadas en 2015				
Añada	Botellas	Precio	Total	
2013	400.000	9,2	3.680.000	
2013 ventas	-300.000	9,2	-2.760.000	
	100.000		920.000	
Fuente: elaboración propia.				

La descripción del proceso productivo se puede verificar en la **tabla n.º 4**. En ella, se observan los costes acumulados en las botellas al inicio del ejercicio 2015, así como también los costes que se le incorporan a las mismas durante el citado ejercicio. Se trata de 400.000 botellas que están en proceso desde el año 2013 y 500.000 que se han elaborado en 2014. Ambas producciones se verán incrementadas por los costes indirectos propios del año en curso. Paralelamente, se inicia el proceso de 800.000 nuevas unidades, incorporándoles la materia prima uva, los costes de mano de obra directa y los costes indirectos respectivamente.

Tablan.º 4



Tras registrar⁹ todas las transacciones enumeradas en la **tabla n.º 2**, se elabora el balance a 31 de diciembre de 2015, expuesto en la **tabla n.º 5**.

Tabla n.º 5. **Balance a 31 de diciembre de 2015**

Activo	
Inmovilizado intangible	0
Inmovilizado material	10.514.000
Total activo no corriente	10.514.000
Existencias	9.148.000
Deudores comerciales	1.600.000
Otros deudores	3.546.160
Periodificaciones a corto plazo	450.000
Tesorería	3.097.742
Total activo corriente	17.841.902
Total activo	28.355.902
Fuente: elaboración propia.	

Pasivo y patrimonio neto	
Capital	14.200.000
Prima de emisión	4.801.136
Reserva legal	128.820
Otras reservas	1.200.284
Remanente	33.300
	.../...

⁹ No se ofrece en este trabajo los libros diario y mayor correspondientes dada su extensión. Se encuentran disponibles a petición de cualquier interesado.

Pasivo y patrimonio neto	
.../...	
Resultado del ejercicio	198.795
Total patrimonio neto	20.562.335
Deudas a largo plazo con entidades de crédito	1.727.414
Total pasivo no corriente	1.727.414
Provisiones	0
Deudas a corto plazo con entidades de crédito	193.249
Acreedores comerciales	704.344
Pasivos financieros a corto	150.000
Otros pasivos corrientes	5.018.560
Total pasivo corriente	6.066.153
Total pasivo	7.793.567
Total patrimonio neto + pasivo	28.355.902
Fuente: elaboración propia.	

Así, obtenida la información de acuerdo a la normativa española, más concretamente, utilizando el PGC Pymes (2007), se aplica, bajo los mismos supuestos, la normativa canadiense para este tipo de empresa: ASPE.

Debe considerarse la existencia de tres factores que causarán diferencias no relacionadas con las normas de valoración, sino con aspectos propios de las relaciones comerciales internacionales. Estos factores son las diferencias de precios de la materia prima, el tipo de cambio y el tipo de gravamen del impuesto al consumo.

Para evitar el sesgo del primer factor se decide utilizar los mismos precios de compra y venta¹⁰ en ambos países. Para el segundo de ellos, se opta por realizar las transacciones utili-

¹⁰ Los precios de venta para las transacciones entre los agricultores (uva) y los productores de vino están regulados por la «Grape Growers of Ontario».

Los precios de venta de las botellas de vino en la provincia de Ontario están controlados por el Liquor Board of Ontario (LCBO).

zando un tipo de cambio constante entre el dólar canadiense y el euro¹¹. Estas consideraciones permitirán eliminar sesgos producidos por otros factores ajenos a las diferencias entre las normativas contables.

El tipo impositivo aplicable para el impuesto al consumo generará diferencias en los estados contables finales. Mientras en España se aplica el IVA al 21 %, en Canadá se hace lo propio con el HST¹², a un tipo impositivo del 13 %.

No todas las transacciones españolas han podido ser planteadas del mismo modo en Canadá, por las características propias de la normativa canadiense. Las mismas serán mencionadas oportunamente. En la **tabla n.º 6** se listan las transacciones que llevará a cabo la empresa en Canadá.

Tabla n.º 6. Las transacciones correspondientes al año 2015 (ASPE)

1	Asiento de apertura.
2	Compra de materia prima: uva, 500 toneladas a \$1.503 CDN/T. (HST 13 %).
3	Los salarios del personal afectado a la actividad ascienden a 2.269.120 CND. Retención impuesto sobre la renta 25 %. La Seguridad Social a cargo de los empleados es del 1,97 % y del empleador 7,6 %.
4	Compra de 600 toneladas de uva a \$ 1.503 CDN/T.
5	Comienza la producción del 2015 con 800.000 botellas. Se consume toda la materia prima.
6	Los gastos relacionados con la producción, añejamiento, etc., de botellas asciende a \$ 3.616.410 CDN.
7	Se imputan los gastos (6) anteriores a las 400.000 botellas en curso del 2013, a las 500.000 botellas en curso del 2014 y a las 800.000 botellas iniciadas en 2015.
8	Durante el 2015 se terminan 400.000 botellas (correspondientes a la añada 2013), que están listas para su comercialización.
9	De las 400.000 botellas anteriores se venden 300.000 a \$ 19,85 CDN c/u.
	.../...

¹¹ El tipo de cambio está basado en la media de los tipos de cambio para el año 2015 establecidos por el Bank of Canada. El tipo de cambio aplicado es 1 EUR = 1,4182 CDN.

¹² HST: *Harmonized Sales Tax*.

.../...	
10	Otros salarios no relacionados directamente con la producción ascienden a \$ 255.276 CDN.
11	El 30 de septiembre la empresa cierra un contrato con una agencia de publicidad por una campaña con un horizonte temporal de un año por \$ 850.920 CDN.
12	Respecto de la provisión por un litigio debido a un vertido, en octubre 2015 el fallo final es que la empresa debe pagar \$ 2.694,58 CDN.
13	El cliente que ofrecía evidencias significativas de insolvencia ha pagado parte de su deuda (\$ 14.182 CDN), declarándose incobrable la diferencia restante.
14	Con respecto a la opción <i>call</i> que generó la deuda financiera, la situación es la siguiente: el precio de las botellas al 31 de diciembre de 2015 es de \$ 19,85 CDN.
15	Según las condiciones y fechas pactadas se paga al proveedor el 60 % de la deuda.
16	Se paga el 50 % de la deuda con el proveedor de la maquinaria.
17	Se cobra al cliente de la operación n.º 9, practicándole un descuento por pronto pago del 5 %.
18	Pago de la deuda financiera con el banco.
19	Conversión de largo a corto plazo en relación con la deuda bancaria.
20	Las existencias al cierre del ejercicio ofrecen el siguiente detalle: a) las existencias en curso suman 11.342.196 CDN; b) los productos terminados corresponden a 100.000 botellas valoradas en 1.340.744 CDN.
21	Amortización del inmovilizado material.
22	La empresa detecta que el valor recuperable de la maquinaria a 31 de diciembre de 2015 es de 836.738 CDN.
23	Liquidación del HST.
24	Asientos de cierre.
Fuente: elaboración propia.	

Del mismo modo que en el caso español, una vez procesadas las transacciones de la tabla n.º 6, se elabora el balance final a 31 de diciembre de 2015, que aparece en la tabla siguiente (n.º 7):

Tabla n.º 7. Balance sheet at 31-12-2015

Assets (Activo)	\$ CDN
<i>CURRENT ASSETS (ACTIVO CORRIENTE)</i>	
Cash and Cash Equivalents (Tesorería)	4.045.134,1
Trade receivables (Deudores comerciales)	2.269.120,0
Other receivables (Otros deudores)	4.776.157,2
Prepaid expenses (Gastos anticipados)	638.190,00
Inventories: Work in progress (Producción en curso)	11.342.196,3
Inventories: Finished goods (Productos terminados)	1.304.744,0
TOTAL CURRENT ASSETS (Total activo corriente)	24.375.541,6
<i>NON-CURRENT ASSETS (ACTIVO NO CORRIENTE)</i>	
Property, plant and equipment (Inmovilizado material)	
Land (Terrenos)	4.254.600,0
Machinery (Maquinaria)	836.738,0
Buildings (Edificios)	8.140.468,0
Furniture (Mobiliario)	113.456,0
Vehicles (Vehículos)	110.619,6
Technical installations (Instalaciones técnicas)	178.693,2
Barrels (Barricas)	1.276.380,0
Total Property, plant and equipment (Total inmovilizado material)	14.910.954,8
TOTAL NON-CURRENT ASSETS (Total activo no corriente)	14.912.373,0
TOTAL ASSETS (TOTAL ACTIVO)	39.287.914,7
	.../...

.../...	
Liabilities and shareholders' equity (Pasivo y patrimonio neto)	
<i>CURRENT LIABILITIES (PASIVO CORRIENTE)</i>	
Trade payables (Acreedores comerciales)	5.498.026,7
Other payables (Acreedores)	961.539,6
Bank borrowings (Deudas con entidades de crédito)	274.066,0
Derivatives (Otros pasivos financieros a corto plazo)	141.820,0
Other financial liabilities (Otros pasivos financieros)	70.910,0
Other payables to Public Entities (Otros pasivos)	870.916,6
TOTAL CURRENT LIABILITIES (TOTAL PASIVO CORRIENTE)	7.817.278,9
<i>NON-CURRENT LIABILITIES (PASIVO NO CORRIENTE)</i>	
Bank borrowings (Deudas con entidades de crédito)	2.449.817,9
TOTAL NON-CURRENT LIABILITIES	2.449.817,9
TOTAL LIABILITIES	10.267.096,8
<i>SHAREHOLDERS' EQUITY</i>	
Registered capital	20.138.440,0
Share Premium	6.808.971,8
Other reserves	1.702.242,7
Retained earnings	88.928,4
Profit (loss) for the year	283.235,5
TOTAL SHAREHOLDERS' EQUITY	29.020.817,8
TOTAL LIABILITIES AND SHAREHOLDERS' EQUITY	39.287.914,7
Fuente: elaboración propia.	

4. RESULTADOS Y CONCLUSIONES

Una vez realizadas todas las transacciones propuestas utilizando las normativas contables vigentes en España y Canadá para el tipo de empresa propuesto y, sobre la base de los balances de situación resultantes al final del ciclo contable, pueden destacarse los siguientes resultados:

Se producen diferencias contables en las siguientes transacciones:

- **Imputación de costes**, tanto directos e indirectos, a las existencias de productos en curso de fabricación. En España se hace compensando los gastos por naturaleza registrados con una cuenta de ingresos. En Canadá se imputan directamente, lo que produce menos registros contables, pero no tiene incidencia en los valores finales.
- **El sistema de registro del riesgo de insolvencia** de las cuentas de clientes. En Canadá se utiliza exclusivamente el sistema de estimación del riesgo global, calculando al final del año el importe estimado de créditos incobrables. El importe de la estimación se actualiza cada año por diferencia entre el anterior y el nuevo. En España se utiliza también dicho sistema, pero la actualización no se hace por la diferencia, sino que se cierra el anterior y se abre el deterioro estimado actual. Asimismo, en España cabe también la posibilidad de utilizar el método de estimación individual, basado en el principio de prudencia, que registra el deterioro del riesgo cuando la información está disponible para la empresa y por el 100% del importe pendiente de cobro. Para el caso propuesto en este trabajo, que cuenta con un cliente insolvente que paga parte de su deuda en el ejercicio, no se producen diferencias de valoración en el patrimonio de la empresa en España y Canadá.
- **La reserva legal**. En Canadá no existe como tal la reserva legal, únicamente las estatutarias. En España, según la Ley de Sociedades, debe destinarse un importe del beneficio hasta cubrir un porcentaje mínimo del capital social. Esta diferencia aparece en los balances finales, pero no afecta al valor total del patrimonio neto, solo a su composición.
- **La presentación de las partidas del balance**. La legislación española propone la utilización de un modelo en el que los elementos se presentan de menor a mayor liquidez. En Canadá, la presentación de los epígrafes del balance es opuesta, es decir, comienza con las partidas corrientes y termina con los elementos no corrientes. Esta diferencia es únicamente formal, no provoca cambios en los valores patrimoniales.

No se producen diferencias contables en el resto de transacciones, ni de tipo comercial ni financiero. De hecho, al comparar los valores monetarios de los elementos patrimoniales de los balances finales se detectan únicamente tres grandes diferencias: la moneda de valoración, el importe del impuesto sobre el consumo y, en menor medida, el porcentaje de Seguridad Social a cargo de la empresa; no debidas, ninguna de ellas, a las normativas contables analizadas.

Los resultados del caso planteado indican que las diferencias contables de registro y valoración entre España y Canadá no son significativas. De hecho, la resolución del caso demuestra que las normas de valoración relacionadas con las operaciones habituales de una pyme de producción vitivinícola son prácticamente iguales.

Este resultado revela el acercamiento que, en la práctica, tienen las disposiciones contables de España y Canadá. Al tratarse de dos países de diferentes áreas geográficas, con antecedentes históricos no comparables e influencias financieras distintas, el resultado podría indicar que el grado actual de armonización contable internacional es alto. Es necesario, obviamente, ampliar la muestra a otros países, pero el hecho de hacer una elección, *a priori*, de normativas contables con posibilidades de ser significativamente diferentes, podría otorgar mayor valor al resultado obtenido.

Bibliografía

BDO CANADA [2016]: *ASPE at a glance*. <http://www.bdo.ca/en/Library/Services/assurance-and-accounting/pages/ASPE-at-a-Glance.aspx>, retrieved June 15, 2016.

ESPAÑA. Real Decreto 1515/2007, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas empresas y los criterios específicos para microempresas. Boletín Oficial del Estado, BOE, 279, 21 de noviembre de 2007.

ESPAÑA. Real Decreto Legislativo 1/2010, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de sociedades de capital. Boletín Oficial del Estado, BOE, 161, 3 de julio de 2010.

IFRS Foundation [2015]: *IFRS application around the world jurisdictional profile: Canada*. <http://www.ifrs.org/use-around-the-world/documents/jurisdiction-profiles/canada-ifrs-profile.pdf>, retrieved June 15, 2016.

KATSUMI NIYAMA, J. [2010]: *Contabilidade Internacional*, São Paulo, Editora Atlas.

LÓPEZ COMBARROS, J. [2002]: «Armonización contable internacional: perspectivas del proceso de implantación de las Normas Internacionales de Contabilidad», *Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*, n.º 60, págs. 7-8.

NOBES, C. [2011]: «IFRS practices and the persistence of accounting system classification», *Abacus*, vol. 47, n.º 3, págs. 267-283.

NOBES, C. y PARKER, R. [2010]: *Comparative International Accounting*, Essex, Gran Bretaña, Prentice Hall Europe.

PALACIOS MANZANO, M. y MARTÍNEZ CONESA, I. [2005]: «El proceso de armonización contable en Latinoamérica: camino hacia las normas internacionales», *Revista de Contabilidade e Finanças*, São Paulo, n.º 39, págs. 103-117.

THORNTON, D. [2015]: «Different Conceptual Accounting Frameworks for Public and Private Enterprises: Commentary on Canada's IFRS Transition and Suggestions for International Empirical Work», *Accounting Perspectives*, vol. 14, n.º 3, págs. 168-189.