

La Implantación de las Normas Internacionales de Contabilidad en España

CHRISTOPHER NOBES
University of Reading

Resumen

El IASB está llevando a cabo desde 2004 un proyecto de simplificación de las NIIF para Pymes, proyecto que finalizará en 2007 y entrará en vigor en 2008. Ha completado ya la primera etapa, centrada en la definición de Pyme y en las razones justificativas del proceso de simplificación. Y está muy adelantada la fase de identificación de las normas de reconocimiento y de valoración susceptibles de simplificación.

El artículo cubre las dos fases mencionadas. También se menciona el Anteproyecto de reforma mercantil en materia contable iniciado en España, destacando los paralelismos de ambos procesos.

Palabras clave

Normas Internacionales de Contabilidad, Normas Internacionales de Información Financiera, NIC, NIIF, IASB.

1. Introducción

Como parte del desarrollo de un mercado de capital europeo fuerte, la UE exige que las empresas que cotizan en bolsa publiquen sus estados

financieros consolidados de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) a partir del 2005. Esta exigencia se fundamenta en una Regulación aprobada por el consejo de la UE y el Parlamento Europeo en el año 2002.

Las NIIF incluyen tanto las nuevas normas emitidas por el IASB como las viejas normas (denominadas NIC) emitidas por el antiguo IASC pero, en algunos casos, enmendadas por el IASB. Las IFRS también incluyen “interpretaciones” preparadas por un subcomité del IASB. Una complicación es que la Normativa de la UE sólo permite la aplicación de aquellas NIIF validadas por la UE. Hasta el momento (principios de 2005), la única norma con partes no aprobadas es la NIC 39 referente a los instrumentos financieros. De todos modos, este vacío legal probablemente sólo afecta a las instituciones financieras.

España, como la mayor parte de los países de la UE, ha decidido permitir a todas las empresas la utilización de las NIIF para los estados consolidados, a partir del 2005 o con posterioridad. Sin embargo, en España, las NIIF no son permitidas en los estados contables individuales. El motivo obvio es que podrían afectar el cálculo del beneficio imponible. A pesar de esto, se espera una convergencia gradual del PGC español con las NIIF.

2. Incompatibilidades

En esta sección se tratan algunas de las áreas contables reguladas por las NIIF y por la normativa española, pero con normativa divergente. Se estructura en cinco apartados. En cada uno de ellos se listan las diferencias existentes entre la normativa española y las NIIF, entre paréntesis se especifica la norma NIC/NIIF aplicable.

Ingresos:

- No existen partidas extraordinarias (NIC 1).
- Las correcciones de errores y cambios en la política contable se reflejan en el balance de apertura y no en resultados (NIC 8).
- Todas las diferencias de cambio no realizadas se reflejan en la cuenta de pérdidas y ganancias (NIC 21). La Tabla 1 incluye un ejemplo de este último punto en una compañía española.

Inmovilizado:

- Los valores residuales de los activos se valoran a precios actuales (NIC 16).
- Los activos no pueden ser revalorizados ocasionalmente (deben ser valorados a coste histórico o bien a valor razonable de forma continua) (NIC 16).
- Las pérdidas de valor se contabilizan tanto si son permanentes como temporales (NIC 36).

Tabla 1: Amadeus: Conciliación de Ingresos

	2003	2002
Ingresos – PCGA Españoles (€)	150.127	84.820
Ajustes NIC/NIIF:		
Adquisición de Amadeus Operations KG	23.309	23.826
Bonos del Tesoro y otros instrumentos financieros similares	(13.179)	30.628
Gastos de OPS	3.194	3.194
Diferencias positivas de cambio no realizadas	2.277	(580)
Contabilización de instrumentos financieros	(1.467)	(670)
Instrumentos financieros relacionados con acciones	(4.147)	(5.869)
Ingresos – IFRS (€)	160.114	147.087

- Los costes de investigación no pueden ser capitalizados (NIC 38).
- Los activos ficticios (gastos de puesta en funcionamiento y constitución) no pueden ser capitalizados (NIC 38).
- Los costes de desarrollo que reúnan ciertos criterios deben ser capitalizados (NIC 38). La Tabla 2 incluye un ejemplo de esto para una empresa alemana.
- Los activos intangibles se amortizan durante su vida útil (no durante un período fijo, por ejemplo de cinco años) pero no se amortizan si no tienen una vida útil finita (NIC 38).
- Los activos mantenidos para la venta deben mostrarse separadamente y al menor valor entre su “importe en libros” y su “valor razonable menos costes de venta”(NIIF 5).

Tabla 2: Volkswagen 2001 (conciliación de apertura)

	€ m
Fondos propios (PGC Aleman) 1.1.2000	9.811
Capitalización de los costes de desarrollo	3.982
Corrección de vidas útiles y métodos de amortización de activos tangibles e intangibles	3.483
Capitalización de costes indirectos de fabricación en inventarios	653
Diferencias de los contratos de leasing como arrendador	1.962
Diferencias en la valoración de instrumentos financieros	897
Efecto de impuestos diferidos	-1.345
Eliminación de partidas especiales	262
Corrección de la valoración de pensiones y obligaciones similares	-633
Tratamiento contable corregido de las provisiones	2.022
Clasificación de intereses minoritarios no como parte de los fondos propios	-197
Otros cambios	21
Fondos propios (NIC/NIIF) 1.1.2000	20.918

Activo circulante:

- Los activos financieros y derivados deben ser valorados a valor razonable. Las pérdidas y ganancias derivadas deben llevarse a resultados (NIC 39).
- El método de valoración de existencias LIFO no está permitido (NIC 2).

Pasivos y fondos propios:

- Las provisiones se permiten únicamente cuando existe una obligación hacia un tercero en la fecha del balance de situación (NIC 37).
- La tasa de interés para la provisión de pensiones se basa en los rendimientos de obligaciones y bonos empresariales de alta calidad (NIC 19).
- Los activos por impuestos diferidos deben reconocerse conjuntamente con los pasivos (NIC 12).
- La emisión de acciones y obligaciones se reconocen en base a la sustancia de la operación (NIC 32).
- Los instrumentos compuestos se dividen entre fondos propios y pasivo (NIC 32).
- Las acciones propias se muestran en negativo y no como inversiones (NIC 32). La Tabla 3 muestra un ejemplo español.
- Los pasivos corrientes y derivados son valorados a valor razonable (NIC 39).
- La *hegde accounting* está restringida (NIC 39).

Tabla 3: Amadeus: Conciliación del Patrimonio Neto

	2003	2002
Fondos propios – PCGA españoles (€)	903.141	791.868
Ajustes para NIIF:		
Adquisición de Amadeus Operations KG	(94.973)	(115.163)
<i>Acciones propias y otros instrumentos financieros relacionados con acciones de la Sociedad</i>	<i>(107.316)</i>	<i>(96.308)</i>
Gastos de OPS	(2.512)	(5.706)
Diferencias positivas de cambio no realizadas	7.172	4.895
Contabilización de instrumentos financieros	18.815	6.101
Instrumentos financieros relacionados con acciones	33.386	36.653
Fondos propios _ NIIF (€)	757.713	622.340

Contabilidad de grupos:

- Todas las combinaciones empresariales son tratadas como adquisiciones (NIIF 3).

- No está permitida la exclusión de subsidiarias no similares (NIC 27).
- Se considera influencia significativa a partir del 20 % y no de un 3 % para las empresas que cotizan en bolsa (NIC 28).
- El fondo de comercio negativo se calcula comparando el coste de adquisición con los valores razonables neto de los activos; y se lleva a resultado (NIIF 3).
- El fondo de comercio no se amortiza pero debe realizarse un test de deterioro anualmente (NIIF 3).
- Al vender o disponer de un negocio en el extranjero, las diferencias de cambio se reconocerán en los resultados (NIC 21).
- Los intereses minoritarios se muestran en los fondos propios (NIC 27).

3. Nuevas áreas reguladas

Un cambio adicional es que hay normas NIIF que regulan áreas en las que no existe normativa española. Estas se pueden dividir en dos tipos: medición y requisitos de divulgación.

Medición:

- Las NIIF regulan la contabilidad del arrendador (NIC 17).
- Los arrendamientos operativos y los incentivos deben registrarse como un gasto y de forma lineal (NIC 17, SIC 15).
- Las provisiones deben ser descontadas (NIC 37).
- Las entidades con cometidos especiales deben consolidarse aunque no consten accionistas propios (SIC 12).
- En las adquisiciones, las provisiones están restringidas a las del comprador en la fecha de compra (NIIF 3).
- Los pagos basados en acciones deben ser reconocidos como gastos (NIIF 2).

Requisitos de divulgación:

- Un estado contable de cambios en el patrimonio neto (NIC 1), que contiene partidas como reevaluaciones y pérdidas / ganancias de subsidiarias.
- Un estado de flujos de efectivo (NIC 7).
- Valores razonables de activos y pasivos financieros y de las propiedades de inversión (NIC 32, 40).
- Beneficios por acción: básicos y diluidos (NIC 33).
- Más información de las partes relacionadas (NIC 24).
- Información segmentada de activos, amortización, pasivos, etc.. (NIC 14).
- Ventas y beneficios de operaciones discontinuas (NIIF 5).

4. Nuevas opciones contables

Por otro lado, la adopción de la normativa internacional ha permitido a los grupos españoles cierta flexibilidad adicional. En concreto, los formatos de los estados financieros fijados por el PGC han sido retirados. Así mismo, se permite la reevaluación del inmovilizado material y de algunos activos intangibles.

5. Primera adopción de las NIIF

El mayor problema técnico al que las empresas españolas se enfrentan consiste en cambiar desde la normativa española a las NIIF en los informes de 2005, incluyendo los informes de primer semestre del 2005. Una norma especial, la NIIF 1, trata de ello. Esta norma requiere la preparación de un balance de situación según la normativa internacional para el primer año presentado. Generalmente, esto significa un balance de situación a fecha de 1 de enero de 2004. Una nota debe explicar las principales diferencias producidas entre la normativa internacional y la española (consultar la Tabla 2 para ver un ejemplo).

Con pocas excepciones, el balance de situación debe ser preparado como si siempre se hubieran seguido las NIIF de 2005. Una de las excepciones es el tratamiento de la amortización del fondo de comercio. Como se ha mencionado anteriormente (en «Contabilidad de grupos»), la NIIF 3 requiere que el fondo de comercio se someta anualmente a un test de deterioro. Esto implicaría la inversión de la amortización contabilizada hasta finales del 2003 y una estimación de los deterioros ocurridos anteriormente. Sin embargo, la NIIF 1 permite a los grupos acogerse a la antigua forma de cierre del 2003, inmediatamente realizar un test de deterioro y después volver a realizarlo en el 2004 y así sucesivamente.

6. Cambio constante

El contenido de las NIIF ha cambiado mucho en el 2003 y el 2004. Aunque la rapidez de los cambios ha disminuido, hay varios más anunciados o planeados a partir del 2006. Estos cambios incluyen contabilidad para industrias extractivas, pensiones, arrendamientos financieros, subvenciones gubernamentales y *joint ventures*. Por tanto, la adopción de las NIIF continuará siendo un proceso de aprendizaje incluso después de la primera adopción del 2005.

Bibliografía

Los lectores que deseen consultar referencias académicas sobre este tema pueden dirigirse a las del artículo “Los problemas de las NIIF” en este monográfico. Algunas guías prácticas se detallan a continuación:

ACCID (2005): «NIC/NIIF», Gestión 2000, Barcelona

ACCID (2005): «Comprender las NIC», Gestión 2000, Barcelona

GAAP 2001, “A Survey of National Accounting Practices Benchmarked Against International Standards”, www.ifad.net.



Asociación Catalana de Contabilidad y Direcció

Edif. Colegio de Economistas de Cataluña
Pl. Gal·la Placidia 32, 4ª planta – 08006 Barcelona
Tel.934 161 604 extensió 2019
info@accid.org – www.accid.org