

La Implementació de les Normes Internacionals de Comptabilitat a Espanya

CHRISTOPHER NOBES
University of Reading

Resum

L'IASB està portant a terme des del 2004 un projecte de simplificació de les NIIF per a Pimes, projecte que finalitzarà al 2007 i entrarà en vigor al 2008. Ha completat ja la primera etapa, centrada en la definició de Pime i en les raons justificatives del procés de simplificació. I està molt avançada la fase d'identificació de les normes de reconeixement i de valoració susceptibles de simplificació.

L'article cobreix les dues fases esmentades. També s'esmenta l'Avantprojecte de reforma mercantil en matèria comptable iniciat a Espanya, destacant els paral·lelismes d'ambdós processos.

Paraules clau

Normes Internacionals de Comptabilitat, Normes Internacionals d'Informació Financera, NIC, NIIF, IASB.

1. Introducció

Com part del desenvolupament d'un mercat de capital europeu fort, la UE exigeix que les empreses que cotitzen a borsa publiquin els seus estats

financers consolidats d'acord amb les Normes Internacionals d'Informació Financera (NIIF) a partir del 2005. Aquesta exigència es fonamenta en una Regulació aprovada pel consell de la UE i el Parlament Europeu l'any 2002.

Les NIIF inclouen tant les noves normes emeses per l'IASB com les antigues normes (denominades NIC) emeses per l'antic IASC però, en alguns casos, esmenades per l'IASB. Les NIIF també inclouen «interpretacions» preparades per un subcomité de l'IASB. Una complicació és que la Normativa de la UE només permet l'aplicació d'aquelles NIIF validades per la UE. Fins al moment (principis de 2005), l'única norma amb parts no aprovades és la NIC 39 referent als instruments financers. De totes maneres, aquest buit legal probablement només afecta a les institucions financeres.

Espanya, com la major part dels països de la UE, ha decidit permetre a totes les empreses la utilització de les NIIF per als estats consolidats, a partir del 2005 o amb posterioritat. No obstant això, a Espanya, les NIIF no són permeses als estats comptables individuals. El motiu obvi és que podrien afectar el càlcul del benefici imposable. Tot i això, s'espera una convergència gradual del PGC espanyol amb les NIIF.

2. Incompatibilitats

En aquesta secció es tracten algunes de les àrees comptables regulades per les NIIF i per la normativa espanyola, però amb normativa divergent. S'estructura en cinc apartats. En cadascun d'ells es llisten les diferències existents entre la normativa espanyola i les NIIF, entre parèntesis s'especifica la norma NIC/NIIF aplicable.

Ingressos:

- No existeixen partides extraordinàries (NIC 1).
- Les correccions d'errors i canvis en la política comptable es reflecteixen en el balanç d'obertura i no en resultats (NIC 8).
- Totes les diferències de canvi no realitzades es reflecteixen en el compte de pèrdues i guanys (NIC 21). La Taula 1 inclou un exemple d'aquest últim punt en una companyia espanyola.

Immobilitzat:

- Els valors residuals dels actius es valoren a preus actuals (NIC 16).
- Els actius no poden ser revalorats ocasionalment (han de ser valorats a cost històric o bé a valor raonable de forma contínua) (NIC 16).
- Les pèrdues de valor es comptabilitzen tant si són permanents com temporals (NIC 36).

Taula 1: Amadeus: Conciliació d'Ingressos

	2003	2002
Ingressos – PCGA Espanyols (€)	150.127	84.820
Ajustaments NIC/NIIF:		
Adquisició d'Amadeus Operations KG	23.309	23.826
Bons del Tresor i altres instruments financers similars	(13.179)	30.628
Despeses d'OPS	3.194	3.194
Diferències positives de canvi no realitzades	2.277	(580)
Comptabilització d'instruments financers	(1.467)	(670)
Instruments financers relacionats amb accions	(4.147)	(5.869)
Ingressos – NIIF (€)	160.114	147.087

- Els costos d'investigació no poden ser capitalitzats (NIC 38).
- Els actius ficticis (despeses de posada en funcionament i constitució) no poden ser capitalitzats (NIC 38).
- Els costos de desenvolupament que reuneixin certs criteris han de ser capitalitzats (NIC 38). La Taula 2 inclou un exemple d'això per a una empresa alemanya.
- Els actius intangibles s'amortitzen durant la seva vida útil (no durant un període fix, per exemple de cinc anys) però no s'amortitzen si no tenen una vida útil finita (NIC 38).
- Els actius mantinguts per a la venda han de mostrar-se separatament i al menor valor entre el seu «import en llibres» i el seu «valor raonable menys costos de venda»(NIIF 5).

Taula 2: Volkswagen 2001 (conciliació d'obertura)

	€ m
Fons propis (PGC Alemanyans) 1/1/2000	9.811
Capitalització dels costos de desenvolupament	3.982
Correcció de vides útils i mètodes d'amortització d'actius tangibles i intangibles	3.483
Capitalització de costos indirectes de fabricació en inventaris	653
Diferències dels contractes de leasing com arrendador	1.962
Diferències en la valoració d'instruments financers	897
Efecte d'impostos diferits	-1.345
Eliminació de partides especials	262
Correcció de la valoració de pensions i obligacions similars	-633
Tractament comptable corregit de les provisions	2.022
Classificació d'interessos minoritaris no com part dels fons propis	-197
Altres canvis	21
Fons propis (NIC/NIIF) 1/1/2000	20.918

Actiu circulant:

- Els actius financers i derivats han de ser valorats a valor raonable. Les pèrdues i guanys derivats s'han de dur a resultats (NIC 39).
- El mètode de valoració d'existències LIFO no està permès (NIC 2).

Passius i fons propis:

- Les provisions es permeten únicament quan existeix una obligació cap a un tercer en la data del balanç de situació (NIC 37).
- La taxa d'interès per a la provisió de pensions es basa en els rendiments d'obligacions i bons empresarials d'alta qualitat (NIC 19).
- Els actius per impostos diferits s'han de reconèixer conjuntament amb els passius (NIC 12).
- L'emissió d'accions i obligacions es reconeixen en base a la substància de l'operació (NIC 32).
- Els instruments composts es divideixen entre fons propis i passiu (NIC 32).
- Les accions pròpies es mostren en negatiu i no com inversions (NIC 32). La Taula 3 mostra un exemple espanyol.
- Els passius corrents i derivats són valorats a valor raonable (NIC 39).
- La *hegde accounting* està restringida (NIC 39).

Comptabilitat de grups:

- Totes les combinacions empresarials són tractades com adquisicions (NIIF 3).
- No està permesa l'exclusió de subsidiàries no similars (NIC 27).

Taula 3: Amadeus: Conciliació del Patrimoni Net

	2003	2002
Fons propis – PCGA espanyols (€)	903.141	791.868
Ajustaments per a NIIF:		
Adquisició de Amadeus Operations KG	(94.973)	(115.163)
<i>Accions pròpies i altres instruments financers relacionats amb accions de la Societat</i>	<i>(107.316)</i>	<i>(96.308)</i>
Despeses de l'OPS	(2.512)	(5.706)
Diferències positives de canvi no realitzades	7.172	4.895
Comptabilització d'instruments financers	18.815	6.101
Instruments financers relacionats amb accions	33.386	36.653
Fons propis = NIIF (€)	757.713	622.340

- Es considera influència significativa a partir del 20 % i no d'un 3 % per a les empreses que cotitzen a borsa (NIC 28).
- El fons de comerç negatiu es calcula comparant el cost d'adquisició amb els valors raonables net dels actius; i es duu a resultat (NIIF 3).
- El fons de comerç no s'amortitza però ha de realitzar-se un test de deteriorament anualment (NIIF 3).
- Al vendre o disposar d'un negoci a l'estranger, les diferències de canvi es reconeixen en els resultats (NIC 21).
- Els interessos minoritaris es mostren en els fons propis (NIC 27).

3. Noves àrees regulades

Un canvi addicional és que hi ha normes NIIF que regulen àrees en les quals no existeix normativa espanyola. Aquestes es poden dividir en dos tipus: mesurament i requisits de divulgació.

Mesurament:

- Les NIIF regulen la comptabilitat de l'arrendador (NIC 17).
- Els arrendaments operatius i els inactius s'han de registrar com una despesa i de forma lineal (NIC 17, SIC 15).
- Les provisions han de ser descomptades (NIC 37).
- Les entitats especials han de consolidar-se encara que no constin accionistes propis (SIC 12).
- En les adquisicions, les provisions estan restringides a les del comprador en la data de compra (NIIF 3).
- Els pagaments basats en accions han de ser reconeguts com despeses (NIIF 2).

Requisits de divulgació:

- Un estat comptable de canvis en el patrimoni net (NIC 1), que conté partides com revaluacions i pèrdues / guanys de subsidiàries.
- Un estat de fluxos d'efectiu (NIC 7).
- Valors raonables d'actius i passius financers i de les propietats d'inversió (NIC 32, 40).
- Beneficis per acció: bàsics i diluïts (NIC 33).
- Més informació de les parts relacionades (NIC 24).
- Informació segmentada d'actius, amortització, passius, etc. (NIC 14).
- Vendes i beneficis d'operacions discontinües (NIIF 5).

4. Noves opcions comptables

D'altra banda, l'adopció de la normativa internacional ha permès als grups espanyols certa flexibilitat addicional. En concret, els formats dels estats financers fixats pel PGC han estat retirats. Així mateix, es permet la revaluació de l'immobilitzat material i d'alguns actius intangibles.

5. Primera adopció de les NIIF

El major problema tècnic al que les empreses espanyoles s'enfronten consisteix a canviar des de la normativa espanyola a les NIIF en els informes de 2005, incloent els informes de primer semestre del 2005. Una norma especial, la NIIF 1, tracta d'això. Aquesta norma requereix la preparació d'un balanç de situació segons la normativa internacional per al primer any presentat. Generalment, això significa un balanç de situació a data de l'1 de gener de 2004. Una nota ha d'explicar les principals diferències produïdes entre la normativa internacional i l'espanyola (consultar la Taula 2 per a veure un exemple).

Amb poques excepcions, el balanç de situació ha de ser preparat com si sempre s'haguessin seguit les NIIF de 2005. Una de les excepcions és el tractament de l'amortització del fons de comerç. Com s'ha esmentat anteriorment (en «Comptabilitat de grups»), la NIIF 3 requereix que el fons de comerç se sotmeti anualment a un test de deteriorament. Això implicaria la inversió de l'amortització comptabilitzada fins a finals del 2003 i una estimació del deteriorament ocorregudes anteriorment. No obstant això, la NIIF 1 permet als grups acollir-se a l'antiga forma de tancament del 2003, immediatament realitzar un test de deteriorament i després tornar a realitzar-lo en el 2004 i així successivament.

6. Canvi constant

El contingut de les NIIF ha canviat molt en el 2003 i el 2004. Encara que la rapidesa dels canvis ha disminuït, n'hi ha diversos més d'anunciat a partir del 2006. Aquests canvis inclouen comptabilitat per a indústries extractives, pensions, arrendaments financers, subvencions governamentals i *joint ventures*. Per tant, l'adopció de les NIIF continuarà sent un procés d'aprenentatge fins i tot després de la primera adopció del 2005.

Bibliografia

Els lectors que desitgin consultar referències acadèmiques sobre aquest tema poden dirigir-se a les de l'article «Els problemes de les NIIF» d'aquest monogràfic. Algunes guies pràctiques es detallen a continuació:

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.

ACCID

Associació
Catalana de
Comptabilitat i
Direcció

Associació Catalana de Comptabilitat i Direcció

Edif. Col·legi d'Economistes de Catalunya
Pl.- Gal·la Plàcida 32, 4^a planta - 08006 Barcelona
Tel. 93 416 16 04 extensió 2019
info@accid.org - www.accid.org - @Associacio ACCID