

**Deloitte.**

**IAS PLUS**  
Spain

Guía Rápida

**IAS.**

*Incluye norma de primera aplicación*

Noviembre 2003



## Nuestra misión: ayudar a nuestros clientes y profesionales a alcanzar la excelencia

Esta guía forma parte de una serie de publicaciones dirigidas a ayudar a los preparadores y usuarios de la información financiero-contable a comprender las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) o International Accounting Standards (IAS). Entre las mencionadas publicaciones se encuentran:

Normas Internacionales de Contabilidad: Guía Práctica para presentación de Estados Financieros	Estados financieros modelo, incluyendo presentación y cuestionarios de cumplimiento con NIC. Publicado por Deloitte.
Instrumentos Financieros - Aplicación de las NIC 32 y NIC 39:	Resúmenes, guías, ejemplos y comparaciones con US GAAP. Publicado por Deloitte.
Boletín Informativo IAS Plus	Publicación trimestral dedicada a la divulgación de los más recientes acontecimientos en Normas Internacionales de Contabilidad, así como actualizaciones contables de distintos países. Para suscribirse, visitar nuestra página web de IAS PLUS ( <a href="http://iasplus.deloitte.es">http://iasplus.deloitte.es</a> ).
Principales diferencias IAS vs USGAAP	Guía de referencia general que analiza las principales diferencias en el tratamiento contable de acuerdo con Normas Internacionales de Contabilidad en comparación con los requisitos de la normativa contable estadounidense.
Las Nuevas Normas Internacionales de Contabilidad	Colección elaborada por Deloitte y publicada por el diario Expansión. Aborda la problemática de las IAS en diversos sectores industriales, así como en los ámbitos legal y fiscal.
<a href="http://iasplus.deloitte.es">http://iasplus.deloitte.es</a> <a href="http://www.iasplus.com">www.iasplus.com</a>	Nuestra página web proporciona tanto datos actualizados sobre desarrollos de NIC como síntesis de NIC y SIC, así como diversas informaciones de actualidad internacional y nacional para que pueda ser consultada por los visitantes a la web.

*Esta publicación ha sido realizada con la única intención de servir de guía de referencia general. La aplicación de sus contenidos a situaciones específicas dependerá de las circunstancias propias de las mismas. Por tanto, se recomienda a los usuarios, que soliciten consejo profesional en relación a cualquier duda que les pueda crear la consulta de este manual, no constituyendo en ningún caso la información aquí reflejada sustitutiva del mencionado consejo profesional, que proporcionarán con agrado los socios y directores de Deloitte. Aún cuando el contenido de ésta publicación ha sido elaborado con la máxima diligencia profesional, Deloitte no acepta responsabilidad alguna por posibles errores que pudiera contener o, por cualquier tipo de pérdida o perjuicio que pudiera causar a un usuario que tome sus decisiones basándose en estos contenidos.*

**Deloitte.**

**IAS PLUS**  
Spain

# Guía Rápida IAS.

*Incluye norma de primera aplicación*

Noviembre 2003



En la actualidad, los mercados de capitales mundiales no tienen fronteras. Quienes participan en dichos mercados necesitan disponer de información financiera de alta calidad, transparente y comparable, que les permita tomar decisiones económicas bien fundadas. Durante más de 30 años, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) y su antecesor, el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC), han estado trabajando para desarrollar, en pro del interés público, un único conjunto de Normas Internacionales para la Información Financiera de alta calidad, de fácil comprensión e implantación, que puedan ser de utilidad a los inversores en acciones, a las entidades de crédito y a otros posibles usuarios de este tipo de información. Son los IAS o IFRS, en su denominación más actual, también conocidas en España como NIC o NIIF.

Esta segunda edición actualizada de "Guía Rápida IAS" constituye una excelente herramienta que le servirá para conocer y comprender las NIIF y saber cómo se están aplicando en todo el mundo. Los principales avances que hemos observado en los últimos años son los siguientes:

- La International Organization of Securities Commissions (IOSCO - Organización Internacional de Comisiones de Valores, ha recomendado que los diversos organismos reguladores del mundo permitan que los emisores extranjeros utilicen las NIIF al elaborar sus estados financieros para emisiones y colocaciones de valores en Bolsa.
- La Unión Europea exige la aplicación de las NIIF en los estados financieros consolidados para prácticamente todas las empresas que cotizan en Bolsa a partir del año 2005. Esto se aplica no sólo a los quince estados miembros de la UE sino también a los tres estados del Espacio Económico Europeo y a los otros diez países cuya incorporación a la UE en mayo de 2004 está ya aprobada.
- Otros muchos países están sustituyendo sus PCGA nacionales por las NIIF para la totalidad o una parte de las empresas nacionales, incluyendo sólo durante el año pasado, Bulgaria, Estonia, Jamaica, Kirghizistán, Nueva Zelanda, Nicaragua, Rusia, Tadjikistán, Tanzania y Ucrania.
- Otros países han adoptado medidas por las que se incorporan palabra por palabra (o casi) las NIIF, en sus PCGA nacionales, como por ejemplo en Australia, Hong Kong y Singapur.



La transición a las NIIF exige un gran esfuerzo. Estoy seguro de que estos esfuerzos contribuirán a una mayor vitalidad de la actividad económica. Los negocios globales requieren un mercado de capitales global. Este mercado debe fundamentarse en un buen gobierno corporativo, buenas leyes, y un conjunto de normas de contabilidad mundialmente aceptadas. El establecimiento de un único conjunto de prácticas contables es condición necesaria de un mercado verdaderamente global.

Teniendo en cuenta la importancia cada vez mayor que se le está dando a las NIIF y el creciente número de empresas que deben adoptar las NIIF durante los próximos años, esta Guía Rápida le podrá ser muy útil. Resumiendo la información básica relacionada con las normas e interpretaciones del IASB, incluyendo la Norma de Primera Aplicación ó IFRS 1 y las propuestas de cambios más recientes, la guía constituye una excelente introducción a un nuevo y apasionante lenguaje, que pronto formará parte del día a día de su empresa.

Pedro Azcárate  
Socio Director de Auditoría  
Deloitte  
Noviembre de 2003



## ¿Por qué las NIIF? ¿Por qué ahora?

---

*"Los acontecimientos del año pasado y de años anteriores han reforzado aún más los argumentos a favor del desarrollo e implantación de unas normas internacionales de contabilidad de alta calidad. En una época en que los capitales circulan libremente a través de las fronteras, resulta sencillamente lógico contabilizar de manera uniforme las transacciones económicas, ocurran en América, en Asia o en Europa. Ofrecer una mayor transparencia y comparabilidad ayudará sin duda a garantizar que el capital se distribuya o se invierta de forma eficiente. Indirectamente, las normas internacionales generalmente aceptadas reducirán el coste del cumplimiento de las múltiples normas nacionales.*

*"No creo que sea razonable pensar hoy en día, si es que lo fue en algún momento, que los US GAAP deberían ser, en la práctica, las normas a seguir en el mundo entero. Por el contrario, El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), cuyo consejo de supervisión presido, está trabajando en la actualidad conjuntamente con los emisores nacionales de normas contables de todo el mundo, para hallar soluciones comunes que permitan resolver los problemas o retos de naturaleza contable que se presentan hoy en día. El objetivo es lograr un consenso sobre principios claramente definidos, y estoy encantado de ver que las autoridades de los EE.UU. se están mostrando favorables a este objetivo"*

Paul A. Volcker

Presidente, IASC Foundation Trustees

Ponencia sobre "Contabilidad, Contables, Auditores y Responsabilidad en una Economía Mundial Integrada" en el Congreso Mundial de Contables y Auditores.

Hong Kong

19 de noviembre de 2002



*La adopción de las NIIF por la Comisión Europea, respaldando la mayoría de las Normas Internacionales de Contabilidad existentes y publicándolas en los idiomas oficiales de la Unión Europea, ayudará a las aproximadamente 7.000 compañías cotizadas europeas que deben estar preparadas (para su aplicación) en 2005, cuando sus cuentas anuales consolidadas tengan que prepararse conforme a las NIIF. Esto pondrá un punto final a la actual Torre de Babel de la información financiera, mejorará la competitividad y la transparencia y facilitará el libre movimiento de capitales. Mientras tanto, animo al IASB y a las partes interesadas a concluir satisfactoriamente sus deliberaciones en torno a las NIC 32 y 39, con el fin de que la Comisión esté en posición de considerar su adopción a tiempo para la aplicación de estos estándares en 2005.*

Frits Bolkestein

Internal Market Commissioner

Comunicación en relación con la adopción de IAS por la Comisión Europea.

Bruselas

29 de septiembre de 2003



	<b>Página</b>
IAS Plus	8
Abreviaturas	10
IASB: Estructura	11
Cronología del IASB	12
Uso de las NIIF para la presentación de información nacional por parte de empresas cotizadas	15
Uso de las NIIF en el mundo	19
Miembros del IASB	23
Miembros del EFRAG	26
Fechas de entrada en vigor de pronunciamientos recientes	29
Claves de las NIIF vigentes	32
NIC 1: Presentación de estados financieros (revisado en 1997)	33
NIC 2: Inventarios (revisada en 1993)	36
NIC 7: Estado de Flujos de Efectivo (revisada en 1992)	38
NIC 8: Ganancia o pérdida neta del período, errores fundamentales y cambios en las políticas contables (revisada en 1993)	39
NIC 10: Hechos ocurridos después de la fecha de balance (revisada en 1999)	41
NIC 11: Contratos de construcción (revisada en 1993)	42
NIC 12: Impuesto a las ganancias (revisada en 2000)	43
NIC 14: Información financiera por segmentos (revisada en 1997)	45
NIC 15: Información para reflejar los efectos de cambio de precios	46
NIC 16: Propiedades, Planta y Equipo (revisada en 1998)	47
NIC 17: Arrendamientos (revisada en 1997)	50
NIC 18: Ingresos (revisada en 1993)	52
NIC 19: Beneficios a los empleados (revisada en 2000)	53
NIC 20: Contabilización de las subvenciones del Gobierno e Información a revelar sobre la ayuda gubernamental	55



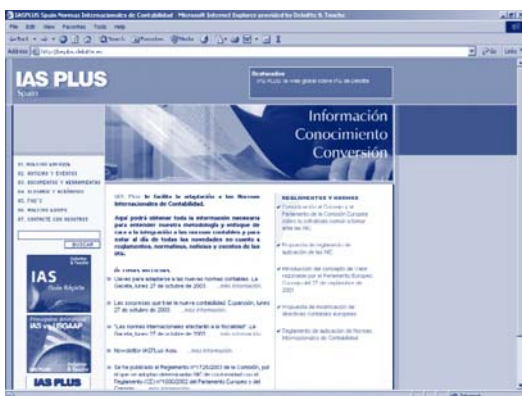
**Página**

NIC 21: Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera (revisada en 1993)	56
NIC 22: Combinaciones de negocios (revisada en 1998)	59
NIC 23: Costes de financiación (revisada en 1993)	62
NIC 24: Información a revelar sobre partes vinculadas	63
NIC 26: Contabilización e información financiera sobre planes de beneficios por retiro	64
NIC 27: Estados Financieros consolidados y contabilización de inversiones en subsidiarias	65
NIC 28: Contabilización de Inversiones en empresas Asociadas (revisada en 2000)	68
NIC 29: Información financiera en economías hiperinflacionarias	71
NIC 30: Información a revelar en los estados financieros de Bancos e Instituciones financieras similares	72
NIC 31: Información Financiera sobre los intereses en negocios conjuntos (revisada en 2000)	73
NIC 32: Instrumentos financieros: presentación e información a revelar (revisada en 1998)	75
NIC 33: Beneficios por acción	78
NIC 34: Información financiera Intermedia	80
NIC 35: Operaciones en discontinuación	81
NIC 36: Deterioro del valor de los activos	82
NIC 37: Provisiones y activos y pasivos contingentes	85
NIC 38: Activos intangibles	87
NIC 39: Instrumentos financieros: Reconocimiento y valoración	90
NIC 40: Propiedades de inversión	95
NIC 41: Agricultura	97
NIIF 1: Adopción por primera vez de las NIIF	98
Proyectos actuales del IASB	101
Enlaces de interés	109
Sobre Deloitte	111

Las páginas web <http://iasplus.deloitte.es> y [www.iasplus.com](http://www.iasplus.com), creadas y gestionadas por Deloitte, proporcionan una extensa información sobre las Normas Internacionales de Contabilidad a profesionales de la contabilidad, directivos, analistas financieros, profesores de contabilidad, estudiantes y otros.

## Página Web Ias Plus Spain

IAS Plus Spain



En <http://iasplus.deloitte.es> podrá obtener toda la información necesaria para entender nuestra metodología y enfoque de cara a la integración a las normas contables y para estar al día de todas las novedades en cuanto a:

- Reglamentos y Normativas que los organismos reguladores emiten en torno al proceso de adaptación a IAS/IFRS.
- Últimas Noticias relevantes que se producen respecto a las IAS/IFRS.
- Publicaciones: podrá encontrar un glosario de novedosas publicaciones escritas y adaptadas por el grupo de expertos en IAS/IFRS de Deloitte.
- Eventos y jornadas de interés en los que se debatan aspectos fundamentales en el proceso de conversión.
- Enlaces de Interés a las principales web de organismos e instituciones que realizan un continuado seguimiento a la adaptación y novedades producidas en el ámbito de las IAS/IFRS o Glosario de Acrónimos en el que facilitamos una extensa relación de los acrónimos y términos relacionados con las IAS/IFRS.



## IAS Plus Internacional

The screenshot shows the Deloitte IAS Plus website. The header includes the Deloitte logo and the title "IAS PLUS". Below the header, there is a navigation menu with options like Home Page, News, Reports, and Publications. The main content area is titled "NEWS ABOUT INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING" and features several news items with dates and brief descriptions. On the right side, there are sections for "IASB Structure", "IASB Meeting News", and "IASB Documents". The website is displayed in a browser window with a Windows XP-style interface.

La página web [www.iasplus.com](http://www.iasplus.com) de Deloitte contiene extensa información sobre la elaboración de estados financieros en general y las actividades del IASB en particular. Los recursos particulares que ofrece esta página web incluyen:

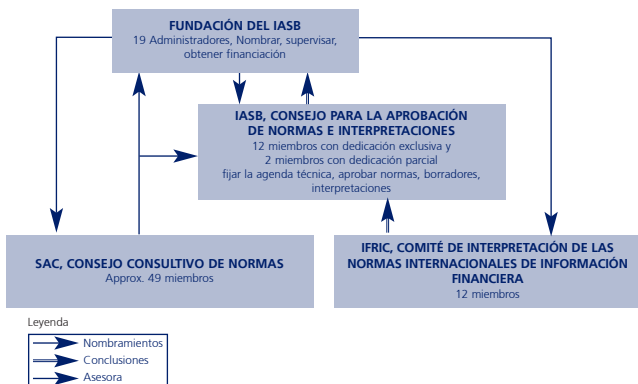
1. Novedades en el campo de la contabilidad en más de 30 países.
2. Posibilidad de descargar numerosas publicaciones relacionadas con NIIF.
3. Modelos de estados financieros preparados de acuerdo con NIIF y listas de comprobación sobre desgloses y cuestiones de presentación.
4. Biblioteca electrónica con cientos de recursos relacionados con NIIF
5. Todas las cartas de comentarios escritos por Deloitte al IASB.
6. Enlaces de acceso a cientos de páginas web internacionales sobre contabilidad y auditoría.



A lo largo de la publicación se han utilizado las siguientes abreviaturas:

<b>AEE:</b>	Área Económica Europea
<b>CE:</b>	Comisión Europea
<b>EFRAG:</b>	Grupo Europeo de Asesoramiento sobre Información Financiera
<b>FASB:</b>	Consejo Norteamericano de Contabilidad Financiera
<b>GAAP:</b>	Principios Contables Generalmente Aceptados
<b>IASB:</b>	Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad
<b>IASC:</b>	Comité de Normas Internacionales de Contabilidad
<b>IFAC:</b>	Federación Internacional de Contables
<b>IFRIC/ CINIIF:</b>	Comité de Interpretación de las Normas Internacionales de Información Financiera del IASB
<b>IFRS/ NIIF:</b>	Normas Internacionales de Información Financiera
<b>IOSCO:</b>	Federación Internacional de Comisiones de Valores
<b>NIC:</b>	Normas Internacionales de Contabilidad
<b>SEC:</b>	Comisión Norteamericana del Mercado de Valores
<b>SIC:</b>	Interpretaciones de las NIC emitidas por el Comité de Interpretación del IASB
<b>UE:</b>	Unión Europea

## Estructura



## IASB, Información de contacto

Dirección:

30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

Datos para información general:

Teléfono: +44-20-7246-6410

Fax: +44-20-7246-6411

Correo electrónico: [iasb@iasb.org.uk](mailto:iasb@iasb.org.uk)

Horario de oficina: Lunes- Viernes 08:30-18:00 (Hora de Londres).

Página web:

<http://www.iasb.org.uk>

## Departamento de publicaciones/ preguntas:

Dirección: IASB Publications

7th Floor, 166 Fleet Street,  
London EC4A 2DY, United Kingdom

Teléfono: +44-20-7332-2730 Fax: +44-20-7332-2749

Correo electrónico de Publicaciones: [publications@iasb.org.uk](mailto:publications@iasb.org.uk)

Horario de oficina: Lunes-Viernes 09:30-17:30 Hora de Londres (GMT).

Personal clave del IASB:

Sir David Tweedie	Presidente del IASB	<a href="mailto:dtweedie@iasb.org.uk">dtweedie@iasb.org.uk</a>
Kevin Stevenson	Director de Actividades Técnicas	<a href="mailto:kstevenson@iasb.org.uk">kstevenson@iasb.org.uk</a>
Wayne S. Upton	Director de Investigación	<a href="mailto:wupton@iasb.org.uk">wupton@iasb.org.uk</a>



**1973:** Acuerdo fundacional del Comité Internacional de Normas de Contabilidad (IASC - International Accounting Standards Committee), rubricado por representantes de los organismos profesionales de contabilidad de Australia, Canadá, Francia, Alemania, Japón, Méjico, Países Bajos, Reino Unido/ Irlanda y Estados Unidos.

Se designan comités de seguimiento para los tres primeros proyectos del IASC.

**1975:** Se publican las primeras Normas Internacionales de Contabilidad: NIC 1 (1975), Revelación de Políticas Contables, y NIC 2 (1975), Valoración y Presentación de Inventarios en el Contexto del Sistema de Coste Histórico.

**1982:** El Consejo del IASC se amplía a 17 miembros, incluyendo 13 países designados por el Consejo de la Federación Internacional de Contables (IFAC - Council of the International Federation of Accountants) y 4 representantes de organizaciones relacionadas con la presentación de información financiera. Todos los miembros del IFAC son a su vez miembros del IASC. IFAC reconoce y considera al IASC como el emisor de normas internacionales de contabilidad.

**1989:** La Federación Europea de Contabilidad (FEE - Fédération des Experts Comptables Européens) apoya la armonización internacional y una mayor participación europea en IASC. IFAC adopta pautas provenientes del sector público para recomendar a los órganos de dirección de las empresas públicas el seguimiento de las NIC.

**1994:** Establecimiento de un Consejo Consultivo del IASC con responsabilidades de supervisión y financiación.

**1995:** La Comisión Europea respalda el acuerdo entre el IASC y la Federación Internacional de Comisiones de Valores (IOSCO) para completar las normas contables fundamentales y recomienda que las multinacionales pertenecientes a los países de la Unión Europea adopten las NIC.

**1996:** La Comisión Norteamericana del Mercado de Valores (SEC) muestra su apoyo a los objetivos del IASC para desarrollar, a la mayor brevedad, un conjunto de normas contables a utilizar en la preparación de los estados financieros para emisiones internacionales de valores.



**1997:** Se constituye el Comité de Interpretación Permanente (SIC), formado por 12 miembros con derecho a voto. Su misión es elaborar interpretaciones de las NIC que se someten a probación del IASC

Se crea un grupo de trabajo estratégico con objeto de elaborar recomendaciones que permitan mejorar la estructura y funcionamiento futuro del IASC así como finalizar el proyecto de completar las normas contables internacionales fundamentales.

**1998:** IFAC/IASC amplía su composición a 140 miembros pertenecientes a 101 países.

IASC finaliza la elaboración de las normas fundamentales con la aprobación de la NIC 39 en diciembre.

**1999:** Los Ministros de Finanzas del G7 y el FMI impulsan su apoyo a las Normas Internacionales de Contabilidad con el fin de "fortalecer la arquitectura financiera internacional".

El consejo del IASC aprueba por unanimidad su reestructuración y decisión de convertirse en un Consejo formado por 14 miembros individuales (12 con dedicación exclusiva) dependientes de un Patronato o Fundación.

**2000:** La IOSCO recomienda que sus miembros permitan a los emisores multinacionales la utilización de las normas elaboradas por el IASC en las emisiones y colocaciones internacionales de valores.

El Comité de Designaciones del Consejo del IASC elige como su presidente a Arthur Levitt, a su vez Presidente Ejecutivo de la SEC, e invita a nominaciones públicas para el nuevo IASC.

Los miembros del IASC aprueban su reestructuración y la Constitución de un nuevo IASC.

El Comité de Designaciones nombra a los primeros patronos o administradores de la Fundación del IASC.

El Comité de Designaciones nombra a Sir David Tweedie, (entonces Presidente del Consejo de Normas de Contabilidad del Reino Unido), como primer Presidente del reestructurado Consejo de IASC.



**2001:** Se publican los miembros y se anuncia el nuevo nombre del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB - International Accounting Standards Board). Se constituye también la Fundación de IASC. El 1 de abril de 2001, el nuevo IASB asume las principales responsabilidades de IASC en relación con la emisión de las normas de contabilidad. Las NIC y SIC existentes son adoptadas por el IASB.

El IASB se traslada a su nueva oficina en 30 Canon St., Londres.

El IASB mantiene reuniones con los presidentes de los ocho organismos nacionales encargados de la emisión de normas contables que mantienen una vinculación formal con IASB, con el objeto de comenzar a coordinar agendas y establecer objetivos para la convergencia normativa.

**2002:** El comité de Interpretación (anteriormente SIC, Standing Interpretation Committee) cambia su denominación a IFRIC (International Financial Reporting Standards Committee) y amplía sus objetivos, que abarcan la interpretación no sólo las NIC existentes y las Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS o NIIF) sino que también se encargará de proporcionar guías de temas no tratados en las NIC o NIIF.

Europa exige la publicación de las NIIF para las empresas que cotizan en bolsa a partir de 2005 (aprobación del Reglamento 1606, de junio de 2002).

El IASB y el FASB emiten un acuerdo de intenciones conjunto sobre la convergencia.

**2003:** El IASB celebra mesas de debate públicas sobre la regulación contable de instrumentos financieros. Participan representantes de 108 organizaciones.

El Comité Regulador Contable (Accounting Regulatory Committee) de la Unión Europea recomienda la adopción de todas las IAS en vigor, excepto IAS 32 y 39 para su uso en Europa. La Comisión acepta la recomendación, confirmando así la obligación de aplicar dichas normas en 2005. El IASB está evaluando posibles mejoras a estas normas y la Comisión Europea considerará a su vez la aplicación de las normas mejoradas en la UE.



## Uso de NIIF para la presentación de información nacional por parte de empresas cotizadas



País	NIIF No Permitidas	NIIF Permitidas	Obligatorias para Algunas Empresas Cotizadas Nacionales	Obligatorias para todas las Empresas Cotizadas Nacionales
África del Sur		✓		
Albania	No existe un mercado de valores. Las empresas utilizan PCGA en Albania			
Alemania		✓		2005
Antillas Holandesas		✓		
Arabia Saudí	✓			
Argentina	✓			
Armenia				✓
Aruba		✓		
Australia	✓			
Austria				✓ (unas pocas utilizan US GAAP)
Bahamas				✓
Bahrain			Bancos	
Bangladesh				✓
Barbados				✓
Bélgica		✓		2005
Benín	✓			
Bermudas		✓		
Bolivia		✓		
Botswana		✓		
Brasil	✓			
Brunei				
Darussalam		✓		
Bulgaria				✓ (a partir de 2003)
BurkinaFaso	✓			
Camboya	✓			
Canadá	✓			
Chile	✓			
China			✓	
Chipre				✓
Colombia	✓			
Corea (del Sur)	✓			
Costa de Marfil	✓			
Costa Rica				✓



## Uso de NIIF para la presentación de información nacional por parte de empresas cotizadas

País	NIIF No Permitidas	NIIF Permitidas	Obligatorias para Algunas Empresas Cotizadas Nacionales	Obligatorias para todas las Empresas Cotizadas Nacionales
Croacia				✓
Dinamarca		✓		2005
Dominica		✓		
Ecuador				✓
Egipto				✓
El Salvador		✓		
Emiratos Árabes Unidos			Bancos	
Eslovenia	✓			2005 *
España	✓			2005
Estados Unidos	✓			
Estonia		✓		2005 *
Federación de Rusia			✓	
Fidji	✓			
Filipinas	✓			
Finlandia		✓		2005
Francia	✓			2005
Georgia				✓
Ghana	✓			
Grecia	✓			2003
Guatemala				✓
Guayana				✓
Haití				✓
Honduras				✓
Hong Kong		✓		
Hungría		✓	✓	2005 *
India	✓			
Indonesia	✓			
Irlanda	✓			2005
Is. Caimanes		✓		
Islandia	✓			
Israel	✓			2005 **
Italia	✓			2005
Jamaica				✓

\* Nuevo miembro de la UE

\*\* Miembro de EEAA

## Uso de NIIF para la presentación de información nacional por parte de empresas cotizadas



País	NIIF No Permitidas	NIIF Permitidas	Obligatorias para Algunas Empresas Cotizadas Nacionales	Obligatorias para todas las Empresas Cotizadas Nacionales
Japón	✓			
Jordania				✓
Kenia				✓
Kirghizistán				2003
Kuwait				✓
Laos		✓		
Lesotho		✓		
Letonia		✓		2005 *
Líbano				✓ (más las instituciones financieras no cotizadas)
Liechtenstein				2005 **
Lituania		✓		2005 *
Luxemburgo		✓		2005
Macedonia				✓
Malasia	✓			
Malawi				✓
Mali	✓			
Malta				✓
Mauricio				✓
Méjico	✓			
Moldavia	✓			
Myanmar		✓		
Namibia		✓		
Nepal				✓
Níger	✓			
Noruega	✓			2005 **
Nueva Zelanda	✓			2007 (propuesta)
Omán				✓
Países Bajos		✓		2005
Pakistán	✓			
Panamá				✓
Papúa, Nueva Guinea				✓
Perú				✓

\* Nuevo miembro de la UE

\*\* Miembro de EEAA



## Uso de NIIF para la presentación de información nacional por parte de empresas cotizadas

País	NIIF No Permitidas	NIIF Permitidas	Obligatorias para Algunas Empresas Cotizadas Nacionales	Obligatorias para todas las Empresas Cotizadas Nacionales
Polonia	✓			2005 *
Portugal	✓			2005
Reino Unido	✓			2005
República Checa		✓	✓	2005 *
República Dominicana				✓
República Eslovaca	✓			2005 *
Rumanía			Empresas de importancia nacional. En 2005 para todas las grandes empresas	
Singapur	✓			
Siria	✓			
Sri Lanka	✓			
Suecia	✓			2005
Suiza		✓		
Swazilandia		✓		
Tadjikistán				2003
Tailandia	✓			
Taiwán	✓			
Tanzania				2004
Togo	✓			
Trinidad y Tobago				✓
Túnez	✓			
Turquía		✓		
Ucrania			Bancos	2003
Uganda		✓		
Uruguay	✓			
Uzbekistán	✓			
Venezuela	✓			
Vietnam	✓			
Yugoslavia				✓
Zambia		✓		
Zimbabwe		✓		

\* Nuevo miembro de la UE

\*\* Miembro de EEAA



## **Adopción de las NIIF en Europa**

### *Regulación contable adoptada en Europa*

Para implantar su "Estrategia en materia de Información Financiera" adoptada por la Comisión Europea en junio de 2000, el Parlamento y el Consejo de la Unión Europea (UE) han aprobado un Reglamento en el que se exige a todas las empresas cotizadas de la UE la aplicación, no más tarde de 2005, de las normas contables emitidas por el IASB en la elaboración de sus estados financieros consolidados. Se permite que los estados miembros decidan si la obligación de cumplir con los requisitos de las NIIF se extiende también a los estados financieros de grupos no cotizados y estados financieros individuales. Asimismo, los estados miembros tienen la opción de eximir de forma temporal (sólo hasta 2007) a algunas empresas del cumplimiento con NIIF. (1) aquellas empresas que coticen tanto en la UE como en una Bolsa fuera de la UE y que apliquen los US GAAP como sus principales normas de contabilidad, y (2) empresas que sólo tienen títulos de deuda negociables que cotizan en Bolsa. La obligación de cumplir con las NIIF se aplica no sólo a los quince estados miembros de la UE sino también a los tres estados del Espacio Económico Europeo y a los otros diez países cuya incorporación a la UE en mayo de 2004 está ya aprobada. Muchas empresas importantes de Suiza (que no es miembro de la UE ni del EEE) ya aplican las NIIF.

### *El EFRAG recomienda la aceptación por la UE de todas las NIIF existentes*

En respuesta a una solicitud de la Comisión Europea, el Grupo Europeo de Asesoramiento sobre Información Financiera (EFRAG) revisó las NIC 1 a 41 y sus correspondientes interpretaciones SIC y concluyó, en junio de 2002, (a) que no son contrarias a la 4ª y 7ª Directivas, y (b) que cumplen con los requisitos de facilidad de comprensión, relevancia, fiabilidad y comparabilidad. En consecuencia, el EFRAG recomendó la aceptación por parte de la UE de la totalidad de las normas vigentes.

Los pasos previos antes de la entrada en vigor de la reglamentación del conjunto de las NIIF son los siguientes: (a) traducción y publicación de las NIIF a los diversos idiomas de la UE y (b) aceptación de las NIIF por el Comité Regulador de la Contabilidad de la Comisión Europea.



### *Cumplimiento*

En marzo de 2003, la Organización Internacional de Supervisores de Valores (IOSCO - International Organization of Securities Commissions) publicó la Norma nº 1, Cumplimiento de Normas sobre Información Financiera en Europa, con el objetivo de desarrollar y adoptar un enfoque común para la aplicación de las NIIF en toda la UE. El documento establece 21 principios de alto nivel que definen que es cumplimiento y describen los principios que los estados miembros de la UE deberían seguir para vigilar el cumplimiento de las NIIF, incluyendo la estructura del organismo que velará por su cumplimiento; la selección de información financiera que deberá revisarse a efectos de la aplicación de las NIIF; las acciones que podrán llevar a cabo los encargados de velar por el cumplimiento (en particular, pedir correcciones públicas); la coordinación internacional y la presentación de información por los organismos encargados del cumplimiento de las normas.

### **Uso de las NIIF en los Estados Unidos**

Una empresa extranjera registrada en la Comisión Norteamericana del Mercado de Valores (SEC) puede presentar estados financieros elaborados de acuerdo con las NIIF o con los PCGA locales, pero se exige una conciliación de los beneficios y del patrimonio neto con las cifras calculadas según los principios contables generalmente aceptados en EE.UU. (US GAAP). En la práctica, esto obliga a las empresas a "llevar dos juegos de cuentas". En febrero de 2000, la SEC emitió un comunicado (Concept Release), Normas Internacionales de Contabilidad, en el que pedía opiniones sobre la posibilidad y la forma de permitir la aplicación de NIIF a las empresas extranjeras, y quizá también a empresas nacionales, que quisieran registrarse o estuvieran registradas en la SEC. Este asunto sigue aún en fase de estudio en la SEC.

La adopción de las NIIF en todo el mundo tendrá un efecto importante en la SEC, especialmente en relación con los requisitos contemplados en la Ley Sarbanes-Oxley que exige una revisión de toda la documentación presentada por las empresas que se registran en la SEC, por lo menos una vez cada tres años. Unas 1.400 empresas extranjeras, de unos 59 países diferentes, están registradas en la SEC. Un 40% son europeas. Por lo tanto, en el año 2005 habrá entre 500 y 600 empresas más que presenten en la SEC estados financieros elaborados de acuerdo con NIIF. Actualmente, sólo hay unas 50 empresas extranjeras que presentan estados financieros de acuerdo con NIIF y las requeridas conciliaciones con US GAAP.



En octubre de 2002, el IASB y el FASB emitieron conjuntamente un protocolo de intenciones, formalizando su compromiso de lograr la convergencia de las normas estadounidenses y las normas internacionales de contabilidad. Ambos Consejos presentaron los acuerdos a los presidentes de los principales organismos emisores de normas contables nacionales, en una reunión de dos días que se celebró en Londres. El IASB y el FASB acordaron darle alta prioridad a los siguientes asuntos:

- Empezar un proyecto a corto plazo, con vistas a eliminar una serie de diferencias individuales entre los US GAAP y las NIIF;
- Eliminar otras diferencias emprendiendo nuevos proyectos conjuntos en los que ambos Consejos trabajarían simultáneamente;
- Seguir avanzando en los proyectos conjuntos actualmente en curso; y
- Animar a sus respectivos organismos órganos de interpretación (EITF e IFRIC, en sus siglas en inglés) a coordinar sus actividades.

Poco después, tanto el FASB como el IASB añadieron a su agenda una serie de proyectos relacionados con el acuerdo mencionado anteriormente, incluyendo un proyecto de convergencia internacional a corto plazo, fijando como fecha límite del mismo el 31 de diciembre de 2003, así como varios proyectos conjuntos de establecimiento de normas. Los proyectos conjuntos incluyen la aplicación del método de compra para las combinaciones de negocios así como criterios de reconocimiento de ingresos.

### Uso de NIIF en Canadá

No hay actualmente ningún plan para permitir que las empresas nacionales utilicen las NIIF en lugar de los PCGA canadienses. Los organismos reguladores de valores están considerando la posibilidad de permitir que las empresas extranjeras utilicen las NIIF o ciertos PCGA extranjeros en vez de los PCGA canadienses.

### Uso de NIIF en países del de Asia-Pacífico asiático

Los países del de Asia-Pacífico asiático están adoptando diversos enfoques en lo que se refiere a la convergencia de los PCGA que aplican sus empresas con las NIIF.



### *Adopción de NIIF en lugar de PCGA nacionales*

Nueva Zelanda está adoptando este enfoque con respecto a las sociedades cotizadas. La aplicación de las NIIF será obligatoria en 2007, aunque se permitirá desde 2005. Bangladesh exige también a las empresas nacionales la aplicación de NIIF.

### *Nuevas normas nacionales calcadas casi palabra por palabra de las NIIF*

Australia, Hong Kong, Filipinas y Singapur están adoptando este enfoque, pero en ninguno de estos países se han adoptado todas las NIIF y, en algunos casos, se han introducido ciertos cambios con respecto a las NIIF.

### *Las NIIF se tienen en cuenta en el establecimiento de PCGA nacionales*

Esto se hace en mayor o menor medida en la mayoría de los demás países del Asia-Pacífico asiático.

### *Algunas sociedades cotizadas nacionales que cotizan en Bolsa pueden usar las NIIF*

Esto ocurre en China, Laos y Myanmar.

### *En algunos países, las sociedades cotizadas extranjeras que cotizan en Bolsa pueden usar las NIIF*

Este enfoque se ha adoptado en las Bolsas de Australia, Hong Kong, Nueva Zelanda, Pakistán, Singapur y Tailandia. Japón ha permitido también que empresas extranjeras utilicen las NIIF en varios casos.





Los miembros del IASB son nombrados por períodos de hasta cinco años que pueden renovarse una vez. Cinco miembros al menos han de tener experiencia como auditores, tres en la preparación de estados financieros, y uno debe ser un académico. No hay establecida una composición geográfica. Doce serán miembros con dedicación exclusiva y dos sin dedicación exclusiva.

### **Presidente: Sir David Tweedie**

Sir David fue el primer Presidente que ocupó el puesto con carácter de exclusividad en el Consejo Británico de Normas de Contabilidad por el período comprendido entre 1990 y 2000. Antes de ocupar la Presidencia del Consejo Británico, fue socio técnico nacional de KPMG y profesor de contabilidad en su Escocia natal. Ha trabajado en el desarrollo de los principios contables internacionales como primer Presidente del G4+1 y como miembro del anterior Consejo del IASC.

### **Vicepresidente: Thomas E. Jones**

En su calidad de ex-primer ejecutivo financiero de Citicorp y Presidente del antiguo Consejo de IASC, el Sr. Tom Jones aporta una dilatada experiencia en el desarrollo normativo y elaboración de información contable en instituciones financieras. De nacionalidad británica, el Sr. Jones ha desarrollado su carrera profesional en Europa y los Estados Unidos.

### **Mary E. Barth**

En su condición de miembro del Consejo sin dedicación exclusiva, Mary Barth de nacionalidad norteamericana, mantiene su puesto de profesora de contabilidad en la Escuela de Negocios de la Universidad de Stanford. La profesora Barth ha sido anteriormente socio en Arthur Andersen.

### **Hans-Georg Bruns**

Representante del organismo emisor de normas alemán. El Sr. Bruns ha trabajado como Director Ejecutivo de Contabilidad de Daimler Chrysler y ha sido responsable de uno de los principales grupos de trabajo encuadrados en el Comité Alemán de Normas Contables (German Accounting Standards Committee). Además, se encargó del capítulo contable en el proceso de fusión entre Daimler Benz y Chrysler.



### **Anthony T. Cope**

Se incorporó al Consejo Norteamericano de Contabilidad Financiera (FASB - US Financial Accounting Standards Board) en 1993. Anteriormente, el Sr. Cope, que ostenta la nacionalidad británica, trabajó como analista financiero en los Estados Unidos durante 30 años. En su calidad de miembro del Grupo de Trabajo Estratégico de IASC (IASC Strategy Working Party), ha participado en la reestructuración de IASC, y ha asistido a las reuniones del Consejo de IASC como observador del Consejo Norteamericano de Contabilidad Financiera (FASB) en los últimos cinco años.

### **Robert P. Garnett**

Ha sido el Vicepresidente Ejecutivo de Finanzas de Anglo American plc, una compañía Surafricana que cotiza en la Bolsa de Londres. El Sr. Garnett, ha trabajado elaborando y analizando estados financieros en su país natal, Suráfrica.

### **Gilbert Gelard**

Representante del organismo emisor de normas francés. Ha sido Socio de KPMG en Francia y además el Sr. Gelard tiene una extensa experiencia dentro de la industria francesa. Adicionalmente, habla ocho idiomas y ha sido miembro del organismo emisor de normas contables en Francia (CNC). También ha sido miembro del anterior Consejo de IASC.

### **James J. Leisenring**

Representante del organismo emisor de normas norteamericano. Ha trabajado en diversas cuestiones relacionadas con la definición de normas contables durante las últimas tres décadas, desde sus cargos de Vicepresidente y más recientemente, Director de Actividades Internacionales de FASB. En su etapa en FASB, el Sr. Leisenring ha participado en calidad de observador en las reuniones del antiguo Consejo de la IASC.

### **Warren McGregor**

Representante del organismo emisor de normas de Australia y Nueva Zelanda. Ha desarrollado un profundo conocimiento de los procesos de definición de normas contables, debido a sus 20 años de experiencia en la Fundación Australiana para la Investigación Contable de la que es Director Ejecutivo.



### **Patricia O'Malley**

Representante del organismo emisor de normas de Canadá. Ha sido designada Presidente del Organismo de Normativa Contable de Canadá. Ha trabajado en temas relacionados con el establecimiento global de principios contables desde 1983 y aporta una gran experiencia en operativa con instrumentos financieros. Antes de unirse al Consejo Canadiense, la Sra. O'Malley ha sido Socio Técnico de KPMG en Canadá.

### **Harry K. Schmid**

Tiene más de 40 años de experiencia en la elaboración de estados financieros para Nestlé. Vivió 17 años en América Latina antes de regresar a su Suiza natal y fue responsable de finanzas y control de una filial latinoamericana. El Sr. Schmid habla cuatro idiomas. Ha sido miembro del antiguo Consejo del IASC y del Comité de Interpretaciones.

### **John T. Smith**

En su calidad de miembro del Consejo sin dedicación exclusiva, continúa su labor de socio en Deloitte & Touche (EEUU). Fue miembro del Equipo de Trabajo sobre Problemas Emergentes del FASB, del Grupo de Implantación de Derivados, y del Equipo de Trabajo sobre Instrumentos Financieros. Trabajó en el Equipo de Trabajo sobre Instrumentos Financieros del IASC y presidió el Comité de Implantación de la NIC 39 del IASC. Ha sido miembro del IASC, SIC e IFRIC.

### **Geoffrey Whittington**

Representante del organismo emisor de normas de Reino Unido. Ha actuado como profesor de Contabilidad Financiera en la Universidad de Cambridge. Anteriormente trabajó como miembro de la Comisión de Monopolios y Fusiones del Reino Unido. El Profesor Whittington ha sido miembro del Consejo de Normas de Contabilidad de Reino Unido.

### **Tatsumi Yamada**

Representante del organismo emisor de normas de Japón. Ha sido socio de ChuoAoyama Audit Corporation (firma miembro de PricewaterhouseCoopers) en Tokyo. Aporta una extensa experiencia en la emisión de normas internacionales en su calidad de miembro japonés del antiguo Consejo del IASC entre 1996 y 2000.



### **Johan van Helleman**

Joan van Helleman fue Presidente del CAR (organismo normalizador neerlandés), es socio de KPMG y Catedrático de Contabilidad en la Universidad de Tilburg. También fue el organizador del E5+2 (Consejo de los miembros europeos del IASC en su momento y órganos normalizadores de dichos países). Así mismo, fue miembro del Consejo del IASC desde 1988 hasta 1997. Desde 1978 hasta 1996 desempeñó diversas funciones en Royal Dutch /Shell.

### **Andreas Bezold**

Andreas Bezold ocupó de 1991 a 2000 varios puestos de responsabilidad en el Dresdner Bank. Trabaja en el Comité de Pautas de Implantación de la IAS 39. Fue miembro del Grupo de Trabajo de Instrumentos Financieros del GASC (organismo normalizador alemán). Ha participado activamente tanto en comités de la Asociación Bancaria Europea como de la Asociación Bancaria Internacional. Aporta experiencia bancaria al EFRAG (Grupo Europeo de Asesoramiento sobre Información Financiera).

### **Allan Cook**

Allan Cook ha sido miembro a tiempo completo y Director Técnico del Consejo de Normas de Contabilidad de Reino Unido desde su constitución en 1990. Su carrera profesional anterior, en Unilever y Shell, fue interrumpida por un traslado temporal de tres años como Secretario General del IASC entre 1979 y 1981. Como Responsable de Investigación Contable de Shell entre 1982 y 1990, representó los puntos de vista empresariales en la OCDE, el IASC y otros foros nacionales e internacionales.

### **Stig Enevoldsen**

Actualmente, Stig Enevoldsen es socio de Deloitte & Touche en Dinamarca. Desde 1987 hasta 1996 ha sido miembro del Comité de Normas de Contabilidad danés, en el cual ha ocupado el puesto de Presidente los últimos seis años. Desde 1991 hasta 2000 fue miembro del Consejo del IASC en representación de la Federación Nórdica de Contables. Desde 1998 hasta 2000 ha sido Presidente del IASC.



### **Begoña Giner**

Begoña Giner Inchausti es Catedrática de Economía Financiera y Contabilidad en la Universidad de Valencia (España). Ha publicado una admirable lista de libros y artículos en el área de información financiera tanto en español como en inglés. Ha trabajado en diversos grupos de trabajo del ICAC (organismo normalizador español). Desde 1995 es miembro del Subcomité de Contabilidad Técnica del Comité de Contacto en nombre del ICAC.

### **Hans Leeuwerik**

Hans Leeuwerik aporta más de 20 años de experiencia como responsable del control y la preparación de estados financieros de las compañías Shell y dirige un departamento de Controladores y Contabilidad en Shell Finance Services (Shell International) con empleados en Países Bajos, Reino Unido y Estados Unidos. Desde 1987 es miembro de la delegación de responsables de preparación en el CAR (organismo normalizador neerlandés) y Presidente del Comité de Contabilidad Internacional de la VNO-NCW (organización de empresarios neerlandesa). Antes de participar activamente en la preparación, trabajó diez años en el NIVRA (instituto de censores jurados de cuentas en Países Bajos).

### **Ugo Marinelli**

En diciembre de 2000 se jubiló de Arthur Andersen, donde ocupaba el puesto de socio de auditoría de los principales clientes de Italia. Fue Socio Gestor de la oficina de Roma entre 1979 y 1996, y después Responsable de Auditoría y Asesoría de Empresa en Italia hasta 1999. Participó en el desarrollo de la metodología Business Audit. Actualmente es Catedrático de Auditoría en la Universidad Roma Tre de Roma. Es autor de diversas publicaciones.

### **Freddy Méan**

Freddy Méan es director financiero y gerente del departamento de contabilidad financiera y fiscal de PetroFina S.A. y miembro del Comité de Gestión. Aporta casi 30 años de experiencia como responsable de preparación a EFRAG. Es miembro del CNC (organismo normalizador belga) y de los comités de contabilidad de la ERT (mesa redonda europea) y del EFFEI (Federación Europea de Institutos de Ejecutivos Financieros).



### **Eberhard Scheffler**

Eberhard Scheffler es miembro del GASB (organismo normalizador alemán) desde 1998. Empezó su carrera profesional como auditor. Entre 1978 y 1995 participó activamente en el sector como Director Financiero y Vicepresidente de BAT y BATIG (British American Tobacco). Desde 1978, Eberhard Scheffler imparte clases en la Universidad de Hamburgo.

### **Friedrich Spandl**

Friedrich Spandl tiene el título de analista financiero europeo (CEFA) y trabaja como analista financiero en el Bank für Arbeit und Wirtschaft AG (BAWAG) en Viena. Es corresponsable de la división de calificación / consultoría desde 1995. Aporta experiencia como usuario al Grupo de Expertos Técnicos. Así mismo, imparte clases en la Universidad de Viena y fue el Director Financiero de las inversiones de BAWAG en telecomunicaciones y televisión.

### **Dominique Thouvenin**

Director de Contabilidad en Ernst & Young, Francia, y miembro del comité de políticas de IAS de sus empresas. Ha sido miembro del CNC (organismo normalizador francés) desde 1995 y fue miembro del Comité de Dirección que preparó el borrador de la Norma de Primera Aplicación de las IAS del IASB. Es el socio encargado de dos de las principales empresas CAC 40.



<b>Nueva Norma Internacional de Contabilidad</b>	<b>Efectiva para las Cuentas Anuales Correspondientes a Periodos que Comiencen la Siguiete Fecha o a Partir de Ella</b>
NIC 10, Hechos ocurridos después de la fecha del balance	1 de enero de 2000
NIC 39, Instrumentos Financieros: Reconocimiento y valoración	1 de enero de 2001 (ejercicios que comiencen en dicha fecha o a partir de ella)
NIC 40, Propiedades de Inversión	1 de enero de 2001
NIC 41, Agricultura	1 de enero de 2003
NIC 12, 19, 39, Revisiones Limitadas	1 de enero de 2001
NIC 19, Prestaciones a los Empleados (Modificación del "Límite de Activos")	Períodos contables que terminen el 31 de mayo de 2002 o a partir de entonces
NIIF 1 Aplicación por primera vez de las NIIF	1 de enero de 2004



## Fechas de entrada en vigor de pronunciamientos recientes

Nueva Interpretación	Entrada en Vigor
Interpretación SIC 17, Coste de transacciones con instrumentos de capital emitidos por la entidad	Períodos anuales que comiencen el 30 de enero de 2000 o a partir de entonces
Interpretación SIC 18, Uniformidad-Tratamientos alternativos emitidos por la entidad	Períodos anuales que comiencen el 1 de julio de 2000 o a partir de entonces
Interpretación SIC 19, Moneda de presentación de estados financieros-Valoración y presentación	Períodos anuales que comiencen el 1 de enero de 2001 o a partir de entonces
Interpretación SIC 20, Método de puesta en equivalencia-Reconocimiento de pérdidas	15 de julio de 2000 (ejercicios que comiencen en dicha fecha o a partir de ella)
Interpretación SIC 21, Impuesto sobre Beneficios- Recuperabilidad de activos revalorizados no sujetos a depreciación	15 de julio de 2000
Interpretación SIC 22, Combinaciones de negocios- Ajustes posteriores	Períodos anuales que terminen el 15 de julio de 2000 o a partir de entonces
Interpretación SIC 23, Costes de inspecciones mayores y reparaciones generales	15 de julio de 2000
Interpretación SIC 24, Beneficios por Acción- Instrumentos financieros susceptibles de ser liquidados en acciones	1 de diciembre de 2000
Interpretación SIC 25, Cambios en la situación fiscal	15 de julio de 2000





Nueva Interpretación	Entrada en Vigor
Interpretación SIC 27, Evaluación del fondo de las transacciones en relación con la forma Legal de arrendamiento	31 de diciembre de 2001
Interpretación SIC 28, Fecha de transacción y valor razonable de instrumentos de capital	Adquisiciones realizadas el 31 de diciembre de 2001 o a partir de entonces
Interpretación SIC 29, Concesiones de servicios	31 de diciembre de 2001
Interpretación SIC 30, Moneda de presentación de estados financieros	Períodos anuales que comiencen el 1 de enero de 2002 o a partir de entonces
Interpretación SIC 31, Transacciones de Intercambio en relación con servicios publicitarios	31 de diciembre de 2001
Interpretación SIC 32, Costes de páginas web	25 de marzo de 2002
Interpretación SIC 33, Consolidación y puesta en equivalencia. Derechos de voto potenciales y asignación de porcentaje de participación.	1 de enero de 2002



En las páginas 21- 69 resumimos las disposiciones de todas las Normas Internacionales de Contabilidad y las Interpretaciones que están emitidas en julio de 2003. El IASB ha emitido una serie de (exposure drafts- EDS) propuestas para modificar o sustituir algunas de dichas Normas e Interpretaciones, específicamente:

- ED de Mejoras a las Normas Internacionales de Información Financiera.
- ED de Modificaciones Propuestas a las NIC 32 y 39.
- ED 2, Pagos en forma de acciones
- ED 3, Combinaciones de negocios y ED de Modificaciones Propuestas a las NIC 36 y 38.
- ED 4, Enajenación de activos no corrientes y presentación de operaciones discontinuadas
- ED 5, Contratos de seguro

Tras el resumen de cada Norma o Interpretación, indicamos las principales propuestas de cambio que se presentan en los borradores anteriores



## **Entrada en vigor**

Períodos que comiencen a partir del 1 de julio de 1998.

## **Objetivo**

Establecimiento de las bases para la presentación de estados financieros.

Regulación del marco general para la presentación de los estados financieros, directrices sobre su estructura y requisitos mínimos de información.

Características y contenido

- Principios fundamentales subyacentes en la preparación de estados financieros (incluida la hipótesis de empresa en funcionamiento, uniformidad en la presentación y clasificación, principio de devengo, y materialidad); los principios para la selección de políticas contables y forma en que debe informarse de las mismas; reglas en relación con la comprensión de activos y pasivos e ingresos y gastos; presentación de información comparativa.
- Exigencia de cumplimiento de la totalidad de requisitos de todas las normas (NIC) e interpretaciones (SIC). Su incumplimiento, siempre con el objetivo de alcanzar la imagen fiel, está sólo permitido en circunstancias excepcionales, requiriéndose la inclusión de la información necesaria para su entendimiento.
- Un conjunto completo de estados financieros consta de balance de situación, cuenta de pérdidas y ganancias, estado de cambios en el patrimonio neto, estado de flujos de efectivo, políticas contables aplicadas y notas explicativas.
- Los estados financieros se preparan, con carácter general, de forma anual. Si se produce un cambio en la fecha de cierre y, consecuentemente, los estados financieros se refieren a un período distinto al año, se requiere informar adecuadamente de este hecho.
- Se exige la distinción entre activos/pasivos corrientes/no corrientes.
- Se especifican los epígrafes que como mínimo deben incluir el balance de situación y la cuenta de pérdidas y ganancias, así como guías para la identificación de epígrafes adicionales a incluir.
- Requisitos y guías para la presentación de cada componente de los estados financieros e información adicional a presentar.



### Interpretaciones (SIC) relacionadas

*Interpretación SIC 8: Aplicación por primera vez de las NIC como base principal de contabilización*

Cuando una entidad aplica las NIIF por primera vez, debe corregir los períodos anteriores utilizando las Normas vigentes durante dichos períodos- como si los estados financieros siempre hubieran sido preparados de conformidad con NIIF.

*Interpretación SIC 18: Uniformidad- Métodos alternativos*

Si las NIIF permiten la elección de políticas contables, una entidad debe elegir y aplicar una de ellas de forma uniforme, excepto si las NIIF establecen específicamente el uso de políticas distintas.

*Interpretación SIC 29: -Desgloses - Acuerdos de concesión de servicios*

Un acuerdo de concesión de servicios existe cuando una empresa (el operador de la concesión) acuerda con otra empresa (el proveedor de la concesión) la prestación de determinados servicios que redundan en facilidades económicas y sociales a terceros.

#### Principales Propuestas de Mejoras en los ED de Mejoras

- Clasificar el balance de situación entre circulante y no circulante dejará de ser una elección libre. La clasificación entre circulante y no circulante será la norma.
- Los acuerdos de refinanciación posteriores a la fecha de cierre no deberían ser un factor a considerar para clasificar el pasivo como circulante o no circulante a la fecha de cierre del balance.
- Las NIC deberían incluir directrices para aplicar en aquellos supuestos en los que la Dirección de la Sociedad considere que la aplicación de NIC o Interpretaciones SIC pueden conducir a conclusiones erróneas y que entren en conflicto con los objetivos que deben cumplir los estados financieros.
- Suprimir "resultados de actividades de explotación" como epígrafe obligatorio de la cuenta de resultados.
- Una entidad estará exenta de corregir la información comparativa exigida por NIC 1 y NIC 8 (Beneficio o pérdida neta del período, errores fundamentales y cambios en las políticas contables) cuando la mencionada corrección implique esfuerzos desproporcionados en términos de costes y recursos.



**Cambios por  
la emisión de  
IFRS 1**

- La SIC 8 (interpretación de la NIC 1 relacionada con la aplicación por primera vez de NIIF) es sustituida por el IFRS 1, que exige:
  - Una entidad que aplique NIIF por primera vez debe preparar un balance inicial de acuerdo con NIIF en la fecha de transición a NIIF (el inicio del primer período para el que presenta información comparativa completa de acuerdo con NIIF en sus primeros estados financieros según NIIF). Por ejemplo, si los primeros estados financieros según NIIF corresponden al ejercicio terminado el 31 de diciembre de 2005, generalmente tendrá que preparar un balance inicial de acuerdo con NIIF al 1 de enero de 2004.
  - La entidad que aplique NIIF por primera vez debe cumplir cada NIIF vigente en el momento de la transición a NIIF, con pocas excepciones a las correcciones retrospectivas. Por ejemplo, si los primeros estados financieros según NIIF de una entidad que aplica NIIF por primera vez corresponden al ejercicio terminado el 31 de diciembre de 2005, tendrá que cumplir cada NIIF vigente en dicha fecha. Las exenciones corresponden a determinadas valoraciones de inmovilizado material; obligaciones por pensiones; ajustes de conversión de moneda; relaciones de cobertura; combinaciones de negocios de activos de acuerdo con los PCGA anteriores nacionales.



### Entrada en vigor

Períodos que comiencen a partir del 1 de enero de 1995. Se ha de modificar el texto en ciertos párrafos por la entrada en vigor de la NIC 41 Agricultura, aplicable desde el 1 de enero de 2003.

### Objetivo

Determinar el tratamiento contable aplicable a los inventarios dentro de la convención de coste histórico.

### Características y contenido

- Los inventarios deben valorarse al menor del coste o valor neto de realización.
- Establecimiento de guías para la determinación tanto del coste de los inventarios como de su valor neto de realización.
- Las partidas del inventario que no sean intercambiables entre sí, han de determinarse atendiendo a criterios de valoración específica e individualizada del coste.
- En el caso de partidas de inventario que resulten intercambiables entre sí, como tratamiento de referencia su coste se determinará en función de los métodos de primera entrada-primer salida (FIFO) o coste promedio ponderado. Se permite como tratamiento alternativo el método de última entrada-primer salida (LIFO).
- Cuando se produce la venta del inventario el coste asociado debe reconocerse en el período en el que se registra el ingreso procedente de la venta.

### Interpretaciones (SIC) relacionadas

#### *Interpretación SIC1: Uniformidad- Diferentes fórmulas de cálculo de coste de los inventarios*

Debe utilizarse la misma fórmula de cálculo de costes (como el método de primera entrada- primera salida (FIFO) o coste promedio ponderado) para todos los inventarios que tengan las mismas características.

Cuando, atendiendo a su naturaleza o al uso previsto, existan grupos con partidas de inventario diferentes entre sí, podrían usarse distintos métodos de valoración para los diferentes grupos



**Principales  
Propuestas  
de Mejoras  
en los ED**

- Debe eliminarse el método de última entrada- primera salida (LIFO).
- Exigir el desglose del importe de saneamientos de inventarios.



### Entrada en vigor

Períodos que comiencen a partir del 1 de enero de 1994.

### Objetivo

Exigencia de facilitar información sobre los movimientos históricos de efectivo y equivalentes, mediante la presentación de un estado de flujos de efectivo que clasifique los mismos según su procedencia sea de actividades operacionales, de inversión o de financiación.

### Características y contenido

- Análisis de los cambios en efectivo y equivalentes de efectivo durante el período.
- Los equivalentes de efectivo incluyen inversiones a corto plazo (menos de 3 meses desde la fecha de adquisición), que sean fácilmente convertibles en efectivo, y que no conlleven riesgos significativos asociados a cambios en su valor. Generalmente se excluyen las participaciones accionariales.
- El estado de flujos de efectivo y equivalentes debe informar sobre los flujos de efectivo, clasificados como actividades de las operaciones, de inversión y de financiación.
- La información sobre los flujos de efectivo en actividades de las operaciones se puede presentar utilizando el método directo (recomendado) o indirecto.
- Los importes pagados en concepto de impuesto sobre beneficios se clasificarán normalmente como actividades de las operaciones, excepto que sea posible relacionar tales flujos con actividades específicas de inversión o financiación.
- Los flujos de efectivo asociados a partidas extraordinarias deben ser clasificados, según su origen, entre actividades de las operaciones, de inversión o de financiación y, presentarse de forma separada dentro de tales agrupaciones.
- Los flujos de efectivo procedentes tanto de transacciones en moneda extranjera como de una subsidiaria extranjera, deben convertirse al tipo de cambio existente cuando se realizó la transacción.
- Los flujos de efectivo asociados a adquisiciones, ventas de filiales y otras unidades de negocio, deben ser presentados de forma separada y clasificados como actividades de inversión, incluyendo desgloses específicos.
- Las operaciones de inversión o financiación que no hayan supuesto flujos de tesorería o equivalentes de efectivo no deben incluirse en el estado de flujos de efectivo. No obstante, se debe facilitar información de desglose.





### **Entrada en vigor**

Períodos que comiencen a partir del 1 de enero de 1995.

### **Objetivo**

Regular los criterios de clasificación, desglose de información y tratamiento contable de determinadas partidas de la cuenta de pérdidas y ganancias, de manera que todas las empresas preparen y presenten su cuenta de resultados atendiendo a criterios de uniformidad y consistencia.

### **Características y contenido**

- Todas las partidas de ingresos y gastos reconocidos en el período deben ser incluidas en la determinación del beneficio o pérdida neta del período, excepto si una NIC requiere o permite otro tratamiento, p.e.- revalorización de activos (NIC 16, Propiedad, planta y equipos).
- Las partidas de ingresos o gastos procedentes de actividades ordinarias que por razones cuantitativas o cualitativas tengan una significativa incidencia en los resultados de la entidad han de ser objeto de desglose por separado.
- El efecto de los cambios en estimaciones contables (p.e.- cambios en la vida útil de un activo) se deben contabilizar prospectivamente, registrando el efecto del cambio en los resultados del ejercicio corriente y de ejercicios futuros (y no una corrección retroactiva).
- Los cambios en políticas contables sólo deberían llevarse a cabo por exigencias legales, requerimientos de un organismo regulador o si tal cambio deviene en una presentación más apropiada.
- Los cambios por la aplicación de una nueva NIC deben ser tratados de acuerdo con las disposiciones transitorias especificadas en la nueva Norma.
- La corrección de errores fundamentales ocurridos en ejercicios anteriores, así como los cambios voluntarios en políticas contables pueden reconocerse aplicando bien el tratamiento de referencia (corrección de las partidas afectadas y reservas de apertura) o bien, el tratamiento alternativo permitido (reconocimiento del efecto en el resultado del período y desglose de información adecuada).
- Requerimientos en relación con la información a revelar.



**Principales  
Propuestas  
en los ED de  
Mejoras**

- Jerarquía de fuentes de principios de contabilidad aceptados internacionalmente (NIC)
- Todos los errores (fundamentales o de otro tipo), y todos los cambios no obligatorios de políticas contables exigen la corrección de estados financieros anteriores.
- Eliminar la clasificación de partidas extraordinarias.
- Obligación de la compañía de desglosar la naturaleza y el efecto de las nuevas NIC que se emitan, pero que todavía no sean obligatorias.



### **Entrada en vigor**

Períodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2000.

### **Objetivo**

La regulación de aspectos relativos a:

- Cuándo una Sociedad debe ajustar sus estados financieros por hechos ocurridos con posterioridad a la fecha de cierre del ejercicio.
- La información a incluir en los estados financieros de una entidad en relación con la fecha en la que los estados financieros son aprobados para su emisión, así como sobre los hechos ocurridos con posterioridad a la fecha de cierre del ejercicio.

### **Características y contenido**

- Hechos posteriores son aquellos eventos, tanto favorables como desfavorables, que ocurren entre la fecha del cierre del balance y la fecha de aprobación de los estados financieros a efectos de emisión.
- Hechos posteriores susceptibles de ajuste: se deben ajustar los estados financieros para reflejar todos aquellos hechos que proporcionan evidencia adicional sobre condiciones ya existentes a la fecha de cierre del ejercicio (p. ej.: una resolución judicial ocurrida con posterioridad a la fecha de cierre del balance).
- Hechos posteriores no susceptibles de ajuste: no se deben ajustar los estados financieros por hechos surgidos con posterioridad a la fecha de cierre del ejercicio (p. ej.: una disminución en el precio de mercado después de la fecha de cierre que no implique un cambio en la valoración de las inversiones al cierre).
- La distribución de dividendos propuesta o aprobada con posterioridad a la fecha de cierre del ejercicio no debería ser reconocida como un pasivo a la fecha del balance de situación. No obstante, se requiere un desglose adecuado.
- Una Sociedad no debe elaborar sus estados financieros sobre la base de empresa en funcionamiento si existiesen hechos posteriores ocurridos después del cierre del ejercicio que indicasen que esta asunción no es apropiada.
- Se requiere indicar la fecha en que los estados financieros son aprobados para su emisión.

#### **Principales Propuestas de Mejoras en los ED**

Aclarar que un pasivo por dividendos aprobados o propuestos después de la fecha de cierre del balance no constituye una obligación actual en la fecha del balance según se describe en la NIC 37, Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes.



### **Entrada en vigor**

Períodos que comiencen a partir del 1 de enero de 1995.

### **Objetivo**

Regular el tratamiento contable a aplicar a los ingresos y costes asociados a contratos de construcción en los estados financieros del constructor.

### **Características y contenido**

- Los ingresos del contrato deben incluir tanto la cifra de ingresos inicialmente aceptada en el contrato como las variaciones por cambios en el trabajo contratado, reclamaciones e incentivos en la medida que sea probable que los mismos den lugar a un ingreso, y siempre que sean susceptibles de una cuantificación fiable.
- Los costes del contrato deben incluir tanto los directamente relacionados con el contrato específico como los derivados de la actividad de contratación en general que puedan ser razonable y específicamente imputados, así como cualquier otro coste que pueda imputarse directamente al cliente de acuerdo a los términos del contrato.
- Cuando el resultado de un contrato de construcción pueda ser razonablemente estimado, los ingresos y costes deben ser registrados en función del grado de avance del trabajo (método de contabilización por grado de avance).
- Cuando el resultado no pueda ser razonablemente estimado no debe reconocerse ningún beneficio. En su lugar, los costes del contrato se registran como gastos cuando se incurren mientras que los ingresos del contrato se reconocerán con el límite de estos y en la medida en que sean recuperables.
- Si resultase probable que los costes totales del contrato excedieran a los ingresos totales derivados del mismo, las pérdidas esperadas deberán reconocerse inmediatamente en la cuenta de resultados del período.



### **Entrada en vigor**

Períodos que comiencen a partir del 1 de enero de 1998. Texto revisado para períodos que empiecen a partir del 1 de enero de 2001.

### **Objetivo**

- Regular el tratamiento contable del impuesto sobre beneficios.
- Establecer los principios y proporcionar una guía para la contabilización del efecto fiscal en el ejercicio corriente y en ejercicios futuros en relación con:
  - la recuperabilidad (exigibilidad) futura de activos (pasivos) por impuestos diferidos y registrados en el balance y,
  - transacciones ocurridas en el período reconocidas en la cuenta de pérdidas y ganancias o directamente en patrimonio.

### **Características y contenido**

- Se requiere el reconocimiento de los activos y pasivos por diferimiento de impuestos, tanto para el ejercicio actual como anteriores, aplicando el tipo impositivo aplicable para el período.
- Se requiere el reconocimiento de pasivos (activos) por diferimiento de impuestos asociados a todas las diferencias temporarias que puedan ser fiscalmente impositivos (deducibles) en el futuro, con determinadas excepciones. Las excepciones incluyen:
  - Beneficios no distribuidos de filiales, sucursales, asociadas y joint ventures siempre que el inversor sea capaz de controlar el momento de la reversión de las diferencias temporarias y resulte probable que las mismas no revertirán en un futuro previsible.
  - Pérdidas de filiales, sucursales, asociadas y joint ventures, siempre que no se prevea la obtención de beneficios fiscales que permitan el aprovechamiento de la diferencia temporaria, y que sea probable que la misma no revierta en un futuro previsible.
  - Fondo de comercio (si la amortización no es deducible a efectos fiscales) y fondos de comercio negativos que tengan el tratamiento de ingresos diferidos.
  - Reconocimiento inicial de un activo (pasivo) en una transacción distinta a una combinación de negocios, que no afecta al resultado contable ni al resultado fiscal.



- Una combinación de negocios que tenga la consideración de adquisición puede dar lugar a pasivos (activos) por diferimiento de impuestos si las bases fiscales de los activos y pasivos identificados son distintas al valor razonable de dichos activos y pasivos en el momento de la adquisición. Consecuentemente, dichos pasivos (activos) por diferimiento de impuestos afectan a la determinación del fondo de comercio positivo o negativo.
- Los pasivos (activos) por diferimiento de impuestos deben determinarse aplicando el tipo impositivo que se espere aplicar en el período en que se prevea liquidar el pasivo o recuperar el activo, teniendo en consideración los tipos y leyes fiscales que han sido aprobados, o estén próximos a su aprobación, a la fecha de cierre del balance.
- No se permite la actualización de los activos (pasivos) por diferimiento de impuestos.
- Se establecen directrices para el reconocimiento de los activos por diferimiento de impuestos con origen en bases impositivas negativas pendientes de compensar, o créditos fiscales no aplicados.
- Se especifica el tratamiento contable a dar al efecto fiscal (corriente y diferido) asociado a los dividendos - reconocimiento del impacto fiscal en la cuenta de resultados del ejercicio (con ciertas excepciones) cuando se reconoce un pasivo por dividendos. Las retenciones practicadas se cargan al patrimonio neto como parte de los dividendos.
- Presentación y requerimientos de información a desglosar en relación con los impuestos sobre beneficios.

### Interpretaciones (SIC) relacionadas

#### *SIC 21: Impuesto sobre beneficios - Recuperabilidad de activos revalorizados no sujetos a depreciación*

El activo o pasivo por impuestos diferidos que surge de la revalorización de un activo no depreciable, debe ser registrado tomando en consideración el efecto fiscal asociado a la venta del activo en lugar de a la recuperación del valor a través de su uso.

#### *SIC 25: Impuesto sobre beneficios - Cambios en la situación fiscal de una sociedad o sus accionistas*

Las consecuencias fiscales corrientes y diferidas de estos cambios deben ser incluidas en el beneficio o pérdida neta del período, excepto en aquellas transacciones y hechos que dieron lugar a un cargo directo en el patrimonio neto.



### **Entrada en vigor**

Períodos que comiencen a partir del 1 de julio de 1998.

### **Objetivo**

Establecer los principios para preparar la información financiera por líneas de negocio y por áreas geográficas.

### **Características y contenido**

- Aplicable para aquellas sociedades cuyas acciones u obligaciones cotizan públicamente o se hayan en proceso de emitir títulos admitidos a cotización pública. Adicionalmente, cualquier otra sociedad que quiera presentar de forma voluntaria información por segmentos ha de cumplir con los requisitos de esta Norma.
- Requiere que la Sociedad analice tanto su estructura organizacional como sus sistemas de información interna a efectos de identificar sus segmentos de negocio y segmentos geográficos.
- Si no existe dentro de la organización una división interna de segmentos geográficos o de negocio, se deberá identificar una subdivisión a un nivel inferior que permita identificar los segmentos internos sobre los que pudiese darse información.
- Se ofrecen guías para la determinación de los segmentos sobre los que debe informarse (generalmente, límites del 10%).
- Se requiere que se informe tanto sobre segmentos principales como sobre segmentos secundarios.
- La información por segmentos debe prepararse siguiendo las mismas políticas contables que el grupo consolidado o entidad.
- Requerimientos de desglose de información para segmentos principales y secundarios.
- Se requiere considerablemente menos desglose de información para segmentos secundarios.



## NIC 15: Información para reflejar los efectos de cambio de precios

### Entrada en vigor

Períodos que comiencen a partir del 1 de enero de 1983.

### Objetivo

Especificar el desglose necesario para reflejar los efectos de los cambios de precios tanto sobre la determinación de los resultados de una Sociedad como sobre su posición financiera.

### Características y contenido

- La NIC 15 no es obligatoria, pero anima a las sociedades a dar la información sobre el efecto por cambios en los precios, y en tal caso seguir los requerimientos de desglose requeridos por esta Norma.
- La información a proporcionar ha de adaptarse según se opte por uno de los dos enfoques existentes para determinar el resultado por el efecto de cambios en los precios, a saber, el enfoque del poder adquisitivo general o el enfoque del coste corriente.

<b>Principales Propuestas de Mejoras en los ED</b>	Se propone retirar la NIC 15.
--	-------------------------------





### **Entrada en vigor**

Períodos que comiencen a partir del 1 de julio de 1999.

### **Objetivo**

Establece los principios y guías para el reconocimiento inicial y posteriores cambios en el valor de Propiedades, planta y equipo.

### **Características y contenido**

- Los elementos de propiedades, planta y equipos deben ser reconocidos como activos cuando resulte probable que la empresa obtenga beneficios económicos futuros derivados de los mismos, así como que su coste pueda ser determinable de forma fiable.
- El reconocimiento inicial ha de realizarse al coste.
- Los desembolsos posteriores a su adquisición se activarán cuando resulte probable que de los mismos se deriven beneficios económicos futuros adicionales a los originalmente considerados. Los desembolsos que no cumplan este requisito se reconocerán como gasto del período en el que se incurren.
- En el caso de activos depreciables, su amortización se determinará utilizando el método que refleje de forma más adecuada su depreciación efectiva.
- Con posterioridad a su reconocimiento inicial, los activos materiales deben ser contabilizados según el tratamiento de referencia (coste de adquisición menos amortización acumulada y pérdidas en el valor del activo) o, según el tratamiento alternativo permitido (activo revalorizado menos amortización acumulada sobre el importe revalorizado).
- En el caso de que se opte por el tratamiento alternativo la revalorización ha de realizarse regularmente.
- Los cambios por revalorización en el valor del activo, beneficio o pérdida, se registrarán directamente contra patrimonio excepto cuando el valor contable se reduce por debajo del coste histórico neto de amortización. Los beneficios por revalorización podrán transferirse a reservas acumuladas cuando dichos beneficios se realicen, pero en ningún caso contra resultados.



### Interpretaciones (SIC) relacionadas

*SIC 14: Propiedades, Planta y Equipos - Compensaciones por deterioro de valor o pérdida de activos*

Una entidad debe contabilizar separadamente:

- las pérdidas por deterioro,
- las compensaciones recibidas de terceros y
- el coste de los activos restaurados.

*SIC 23: Propiedades, Plantas y Equipos - Costes de inspecciones mayores y reparaciones generales*

El coste de una inspección mayor o de reparaciones generales debe reconocerse como gasto del ejercicio cuando se produce. No obstante, se permite una excepción cuando la sociedad contabiliza los distintos elementos que componen el activo por separado y amortiza estos en sus respectivas vidas útiles con el fin de reflejar el consumo de los beneficios asociados a la inspección mayor.

#### Principales Propuestas de Mejoras en los ED

- Se requiere un enfoque basado en la singularidad de los componentes para determinar la depreciación de todos los elementos incluidos en propiedades, planta y equipos.
- Todos los intercambios relativos a elementos de propiedades, planta y equipo, incluyendo intercambios de elementos similares, deben reconocerse según sus valores razonables, excepto si el valor razonable de los activos involucrados no puede ser determinado de forma fiable.
- Los desembolsos posteriores sólo pueden incorporarse como coste del activo si permiten incrementar la capacidad de generación de beneficios futuros por encima de la existente con anterioridad a efectuar el desembolso.
- El coste de adquisición debe incluir el coste estimado de desmontar y eliminar dicho activo y restaurar el lugar, en los casos en que el coste se reconoce como provisión y representa el valor contable inicial de la provisión o los cambios en el valor contable inicial de la provisión.



**Principales  
Propuestas  
de Mejoras  
en los ED**

- Deducir los ingresos adicionales durante la construcción o el desarrollo de un activo del coste del activo sólo si la actividad que genera beneficios es una parte necesaria para poner el activo en condiciones de mantenimiento. En caso contrario, incluir los ingresos adicionales y los gastos correspondientes en la cuenta de resultados.
- La amortización continúa para los activos temporalmente ociosos o disponibles para la venta o enajenación.



### Entrada en vigor

Períodos que comiencen a partir del 1 de enero de 1999.

### Objetivo

Regular, tanto para el arrendatario como para el arrendador, las políticas contables más apropiadas y los desgloses a realizar en relación con los arrendamientos operativos y financieros.

### Características y contenido

- Un arrendamiento se clasifica como financiero, cuando se transmiten substancialmente todos los riesgos y beneficios derivados de la propiedad.
- Las operaciones de arrendamiento que no cumplen las anteriores características se clasifican como de arrendamiento operativo.
- En la determinación del tipo de arrendamiento, financiero u operativo, ha de prevalecer la sustancia de la transacción sobre su instrumentalización formal.
- En la contabilización del arrendamiento financiero por parte del arrendatario:
  - Reconocimiento del activo y del pasivo: al menor entre el valor actual de los pagos mínimos del arrendamiento y el valor razonable del activo.
  - Política de amortización: la misma que para activos similares en propiedad.
  - Pagos por arrendamiento: se compondrá de la parte correspondiente a los intereses y reducción del principal.
- En la contabilización del arrendamiento financiero por el arrendador:
  - Reconocimiento de la cuenta a cobrar por un importe equivalente a la inversión neta en el arrendamiento.
  - Reconocimiento de los ingresos financieros en base a una tasa constante de retorno de la inversión neta del arrendador.
- En la contabilización del arrendamiento operativo por parte del arrendatario:
  - Reconocimiento de forma lineal de los pagos por arrendamiento como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias a lo largo de la vida del contrato, excepto que otro criterio resulte más representativo de los beneficios asociados al mismo.



- En la contabilización del arrendamiento operativo por parte del arrendador:
  - Los activos afectos a arrendamientos operativos aparecerán en el balance del arrendador de acuerdo a la naturaleza del activo de que se trate.
  - Los ingresos por el arrendamiento deben reconocerse de acuerdo a un criterio de linealidad a lo largo de la vida del contrato, excepto que otro criterio refleje de forma más adecuada los beneficios asociados al mismo.
- La contabilización de las operaciones de venta y arrendamiento posterior, depende de la naturaleza de la operación, financiera u operativa.

### Interpretaciones (SIC) relacionadas

#### *SIC 15: Arrendamientos operativos- Incentivos*

Los incentivos por arrendamientos (tales como el alquiler gratuito durante un cierto período) deberían considerarse por ambas partes como una disminución de los ingresos y gastos, por arrendamiento, respectivamente, durante la vida del contrato.

#### *SIC 27: Evaluación del fondo de las transacciones en relación con la forma legal del arrendamiento*

En determinadas circunstancias, una serie de transacciones legalmente independientes sólo pueden entenderse atendiendo a su consideración en conjunto. En este supuesto, las diferentes transacciones deben contabilizarse como una única transacción.

**Los acuerdos entre una sociedad y un inversor han de contabilizarse atendiendo a la sustancia de los mismos. Se facilita una lista de indicadores que, considerados de forma individual, indican cuándo un acuerdo no debe, en sustancia, contabilizarse como un arrendamiento según la NIC 17.**

#### Principales Propuestas de Mejoras en los ED

- Un arrendamiento tanto de un terreno como de un edificio debe dividirse en dos elementos: arrendamiento de terreno y arrendamiento de edificio (s). El elemento del terreno suele ser un arrendamiento operativo. El elemento del edificio es un arrendamiento operativo o financiero de acuerdo con los criterios de la NIC 17.
- Los arrendadores deben distribuir los costes directos iniciales durante la vida del contrato (se elimina la posibilidad de llevarlos a gastos inmediatamente).



### Entrada en vigor

Períodos que comiencen a partir del 1 de enero de 1995.

### Objetivo

Regular el tratamiento contable de los ingresos que surgen de determinados tipos de transacciones y otros hechos económicos.

### Características y contenido

- Los ingresos deben ser valorados por el valor razonable de la contrapartida, recibida o a recibir, derivada de los mismos.
- Reconocimiento:
  - Por la venta de productos - cuando los riesgos y beneficios significativos han sido transferidos al comprador, cuando el vendedor ha perdido el control efectivo sobre los bienes y cuando su importe puede ser cuantificado de forma fiable.
  - Por la prestación de servicios - en función del porcentaje de terminación.
  - Por intereses, royalties y dividendos - como criterio general, se reconocen cuando resulta probable que los beneficios económicos retornen a la sociedad:
- Intereses: sobre una base temporal, así como atendiendo al rendimiento efectivo del activo.
- Royalties: en función de su devengo y de acuerdo a lo establecido en el correspondiente contrato.
- Dividendos: cuando se reconoce el derecho a percibirlos por parte del accionista.
- Se deben desglosar las políticas contables adoptadas para el reconocimiento de los ingresos.

### Interpretaciones (SIC) relacionadas

*Interpretación SIC 31: Ingresos - Transacciones de intercambio en relación con servicios publicitarios*

Reconocer los ingresos derivados de transacciones de intercambio relacionadas con servicios publicitarios sólo si también se reciben ingresos importantes derivados de transacciones que no sean de intercambio.



### Entrada en vigor

Períodos que comiencen a partir del 1 de enero de 1999. Algunas revisiones entran en vigor a partir del 1 de enero de 2001. Revisiones del límite de activos (asset ceiling): períodos que terminen el 31 de mayo de 2002 ó después.

### Objetivo

Regular el tratamiento contable y la información a desglosar respecto de los beneficios a empleados, incluidos los beneficios a corto plazo (salarios, vacaciones anuales, ausencia por enfermedad, participación en las ganancias anuales, primas y retribuciones no monetarias); pensiones; seguros de vida post- empleo y atención médica post- empleo; otras prestaciones a largo plazo para los empleados (permisos remunerados después de largos períodos de servicio, incapacidad, compensación diferida, participación en las ganancias y primas a largo plazo y retribuciones en instrumentos de capital).

### Características y contenido

- Establece los principios subyacentes al registro, considerando que los costes por beneficios a empleados deben ser reconocidos por la sociedad cuando se devengan, e independientemente del momento del pago.
- Proporciona criterios para el reconocimiento de beneficios a empleados a corto plazo (pagaderos dentro de los próximos 12 meses). Estos deben reconocerse como un gasto en el período en el que el servicio es prestado por el trabajador.
- Las participaciones en beneficios y los incentivos por bonos deben reconocerse sólo cuando la empresa tiene una obligación implícita de pagarlos y su coste puede ser determinado de forma fiable.
- Los planes de beneficios post-empleo (por ejemplo, planes de pensiones, seguros médicos) se pueden dividir en dos categorías diferenciadas: planes de aportación definida y planes de beneficios definidos.
- Para los planes de aportación definida, los gastos son reconocidos en el período en el que se paga la aportación. El pasivo se va reconociendo como contrapartida por los servicios prestados por el empleado durante el período.
- Para los planes de beneficios definidos, el importe reconocido en el balance debe ser el valor actual de la obligación por beneficios definidos (el valor actual de los pagos futuros esperados como parte de la obligación resultante del servicio prestado por el empleado tanto en el período corriente como en períodos anteriores). Este importe, corregido por el valor razonable a la fecha del balance de cualesquiera activos asociados al plan, se ajusta a su vez por el efecto de las ganancias y pérdidas actuariales no



reconocidas así como por el coste de los servicios pasados y no reconocidos. La Norma facilita una guía detallada en relación con la forma de determinar estos impactos.

- Los activos afectos al plan incluyen tanto los activos mantenidos a largo plazo por el fondo de beneficios a empleados como los materializados en pólizas de seguro cualificadas.
- Los beneficios a largo plazo a empleados deben reconocerse y medirse de la misma forma que los incluidos en la categoría de planes de beneficios definidos. No obstante en este caso, no se permite ni el diferimiento de las ganancias o pérdidas actuariales, ni el del coste por servicios pasados.
- La empresa debe reconocer los beneficios por terminación del vínculo laboral cuando se encuentre comprometida de forma demostrable a rescindir el vínculo que le une con un empleado o con un grupo de empleados con anterioridad a la fecha normal de retiro o cuando pague beneficios por terminación derivados de una oferta destinada a incentivar las bajas voluntarias.
- La Norma no incluye requerimientos a aplicar para el reconocimiento y medición de planes de compensación en acciones. No obstante, se requiere proporcionar determinada información en relación con estos compromisos.

### Principales Propuestas de Retribuciones en Acciones en el ED 2

- La NIC 19 no aborda la contabilización de las retribuciones en acciones (incluidas las opciones sobre acciones para empleados). Tampoco exige el desglose del valor razonable de las opciones concedidas a los empleados. El IASB ha emitido el ED 2, en el que se propone:
  - Todas las transacciones de retribuciones en acciones deben reconocerse por su valor razonable.
  - El valor razonable debe calcularse en la fecha de concesión.
  - Los gastos deben reconocerse cuando se venden o consumen los bienes o servicios recibidos, de acuerdo con un método de unidades de servicio.
  - Mismas normas para todas las entidades, tanto las cotizadas como las no cotizadas.





### **Entrada en vigor**

Períodos que comiencen a partir del 1 de enero de 1984.

### **Objetivo**

Regular el tratamiento contable y la información a revelar en relación con las subvenciones concedidas por el Gobierno, así como otras formas de ayuda gubernamentales.

### **Características y contenido**

- Las subvenciones del Gobierno se reconocerán únicamente cuando exista una seguridad razonable de que la sociedad cumplirá con los requisitos requeridos y que ésta será recibida. Las subvenciones no dinerarias normalmente se reconocen por el valor razonable, aunque está permitido reconocerlas por su valor nominal.
- Se reconocerán como ingresos sobre una base sistemática (reconocimiento de los ingresos en el período necesario para compensar los costes asociados), sin que proceda el abono directamente a fondos propios.
- Las subvenciones relacionadas con ingresos pueden registrarse en la cuenta de resultados bien como ingresos o como deducción de los costes asociados.
- Las subvenciones asociadas a activos pueden presentarse en el balance, bien como un ingreso diferido, o como un menor valor neto del activo relacionado.
- La devolución de una subvención concedida por el Gobierno ha de considerarse un cambio de estimación contable. El tratamiento contable es diferente según se trate de subvenciones relacionadas con ingresos, o subvenciones relacionadas con activos.

### **Interpretaciones (SIC) relacionadas**

*Interpretación SIC 10: Ayudas del Gobierno -Sin relación específica con actividades de explotación*

Las ayudas del Gobierno a empresas, y destinadas al mantenimiento de la actividad a largo plazo, en determinadas regiones o sectores son asimilables a la definición según NIC 20, y consecuentemente deben ser tratadas según lo establecido en la mencionada norma.



### Entrada en vigor

Períodos que comiencen a partir del 1 de enero de 1995.

### Objetivo

Regular el tratamiento contable de las transacciones en moneda extranjera y las actividades en el extranjero de una entidad.

### Características y contenido

- Para la conversión de transacciones en moneda extranjera, así como de las operaciones realizadas en el extranjero, por parte de una Sociedad considerada como una extensión de la entidad matriz:
  - A la fecha de la transacción: se registrarán utilizando el tipo de cambio vigente a dicha fecha.
  - Para fechas posteriores: (i) las partidas monetarias se valorarán al tipo de cambio de cierre, (ii) las partidas no monetarias registradas al coste histórico, se valorarán según el tipo de cambio vigente a la fecha de la transacción y, (iii) las partidas no monetarias registradas a valor de mercado, se valorarán aplicando el tipo de cambio a la fecha de valoración.
  - Diferencias de cambio - se reconocerán a través de la cuenta de pérdidas y ganancias, con excepciones limitadas.
- Para la conversión de los estados financieros de una entidad extranjera:
  - Activos y pasivos: tanto las partidas monetarias como no monetarias se convierten utilizando el tipo de cambio de cierre.
  - Partidas de la cuenta de pérdidas y ganancias: han de convertirse utilizando el tipo de cambio a la fecha de la transacción.
  - Diferencias de cambio resultantes: han de recogerse como una partida separada formando parte integrante del patrimonio neto hasta el momento de baja de la inversión.
  - Baja de una entidad extranjera: se reconocerán las diferencias de cambio diferidas como ingreso / gasto en el mismo período en el que se reconoce la ganancia / pérdida derivada de la enajenación.
  - Se aplicarán normas específicas para el caso de entidades que operan en países de economía hiperinflacionaria.
- Cambios en la consideración de una operación en el extranjero: los procedimientos de conversión han de revisarse en el momento que tiene lugar el citado cambio.



## Interpretaciones (SIC) relacionadas

### *Interpretación SIC 7: Introducción del Euro*

Explica cómo aplicar la NIC 21 cuando la moneda del país es sustituida por el euro.

### *Interpretación SIC 11: Diferencias de cambio en moneda extranjera - Capitalización de pérdidas derivadas de devaluaciones monetarias severas.*

Facilita guías a considerar en relación con las circunstancias que deberían presentarse para que una entidad pueda incluir pérdidas por diferencias de cambio, por la conversión de pasivos en moneda extranjera, como parte integrante del valor neto de los activos asociados.

### *Interpretación SIC 19: Moneda para presentación de Estados Financieros - Valoración y presentación de Estados Financieros bajo NIC 21 y NIC 29*

Aclara que la selección de una moneda de valoración no es una opción libre según la NIC 21. Establece los criterios a seguir.

### *Interpretación SIC 30: Moneda para presentación de Estados Financieros - Cambio de moneda de valoración a moneda de presentación*

Cuando la moneda de presentación de unos estados financieros es otra distinta a la moneda utilizada a efectos de valoración según la SIC 19 y, esta última no pertenece a una economía hiperinflacionaria, todas las partidas del balance de situación deben convertirse al tipo de cambio de cierre y las partidas de la cuenta de pérdidas y ganancias al tipo de cambio de la fecha en la que se produce la transacción. Las diferencias de cambio que se originen se reconocerán directamente en patrimonio neto

En estos supuestos se requieren desgloses de información apropiados.

#### **Principales Propuestas de Mejoras en los ED**

- Todos los instrumentos derivados cubiertos por la NIC 39, "Instrumentos financieros: Reconocimiento y Valoración" así como, cualquier tratamiento sobre coberturas han de excluirse del alcance de la NIC 21.
- La opción para valorar a tipo de cambio histórico, tanto el fondo de comercio como el ajuste a valor razonable de los activos y pasivos monetarios derivados de la adquisición de una entidad extranjera debería eliminarse. Se debe utilizar siempre el tipo de cambio de cierre.



### Principales Propuestas de Mejoras en los ED

- La SIC 19 debería incorporarse como parte de la NIC 21 en lo referente a la sustitución del término "moneda de reporte" por "moneda funcional" (moneda de valoración) y "moneda de presentación" (moneda utilizada para la presentación de los estados financieros).
- La moneda funcional no debe ser susceptible de elección, sino que debe obedecer a una valoración objetiva de la moneda en la que se entiende que la entidad realiza su actividad.
- Por el contrario, si debe permitirse a una entidad elegir la moneda de presentación de sus estados financieros. En el supuesto de que la moneda de presentación difiera de la moneda funcional, han de aplicarse los criterios de conversión establecidos al efecto en la NIC 21.
- Como parte de los parámetros a considerar en la determinación de la moneda funcional, se debería diferenciar entre los aplicables a operaciones realizadas por una entidad que se considera una extensión de las operaciones de la matriz y los de conversión de una entidad extranjera. Consecuentemente, la moneda funcional de una entidad considerada una extensión de las operaciones de la matriz, debería de ser la misma que la de la matriz.
- El tratamiento alternativo que permite capitalizar determinadas diferencias de cambio en moneda extranjera debería ser eliminado.



### **Entrada en vigor**

Períodos que comiencen a partir del 1 de julio de 1999.

### **Objetivo**

Regular el tratamiento contable de las combinaciones de negocios: tanto adquisiciones como unión de intereses, en aquellas circunstancias excepcionales en las cuales el comprador no puede ser identificado.

### **Características y contenido**

- Ofrece directrices para la clasificación de las combinaciones de negocios, incluyendo tanto los supuestos en los que un adquirente puede ser identificado como aquellos otros en los que los accionistas de las sociedades afectadas participan de forma igualitaria en los riesgos y beneficios de la entidad resultante.
- Regula tanto el tratamiento contable a aplicar a las adquisiciones (valor razonable de los elementos adquiridos) como la determinación de la fecha de compra, es decir, el reconocimiento en el balance de situación tanto de los activos y pasivos de la entidad adquirida, como de cualquier fondo de comercio positivo o negativo surgido de la adquisición. Posteriormente, se incorporarán a la cuenta de pérdidas y ganancias los resultados de operaciones de la entidad adquirida.
- Describe los criterios para: (i) asignar el coste entre los activos y pasivos adquiridos tomando como referencia el valor razonable de los mismos a la fecha de la transacción, (ii) determinar la participación de los intereses minoritarios en los activos netos pre-adquisición (permitiéndose como tratamiento alternativo valorar los intereses minoritarios a su valor razonable) y, (iii) determinar el fondo de comercio positivo o negativo resultante.
- El importe atribuido a un activo intangible, cuyo valor razonable no pueda ser medido por referencia a un mercado activo, debe limitarse a un importe que no genere o incremente un fondo de comercio negativo.
- La amortización del fondo de comercio se realizará de forma lineal en un período que no exceda de 20 años (se admite presunción justificada para plazos superiores).
- El fondo de comercio negativo se presenta como "activo intangible negativo" y se lleva a resultados en función de un análisis de las circunstancias que lo originaron.



- Regula el tratamiento contable a aplicar en los supuestos de unión de intereses (agregación de los saldos netos obtenidos de los estados financieros individuales considerando algunas modificaciones mínimas).

### Interpretaciones (SIC) relacionadas

#### *Interpretación SIC 9: Combinaciones de negocios - Clasificación como adquisiciones o como unión de intereses*

El criterio de prevalencia para diferenciar entre una adquisición y una unión de intereses radica en si un adquirente puede ser identificado.

#### *Interpretación SIC 22: Combinaciones de negocios - Ajustes posteriores al valor razonable y fondo de comercio registrado inicialmente*

Directrices sobre las circunstancias en que los ajustes son apropiados y cómo calcularlos.

#### *Interpretación SIC 28: Combinaciones de negocios - Fecha de transacción y valor razonable de instrumentos de capital*

Si la transacción se realiza en una sola fase (no por etapas), se considera como fecha de la misma cuando el adquirente obtiene el control sobre los activos netos de la sociedad adquirida.

Si la transacción se realiza en varias etapas, tal como la compra sucesiva de participaciones, el valor de mercado de los instrumentos de capital, emitidos como parte del precio de adquisición en cada fase, debe ser determinado por referencia a la fecha en la que cada participación individual se reconoce en los estados financieros del adquirente.

Excepto en circunstancias muy específicas, la mejor evidencia del valor razonable de un instrumento de capital viene determinada por el precio de mercado publicado a la fecha de la transacción.

#### **Principales Propuestas de Modificaciones a las NIC 36 y 38 en el ED 3 y en los ED**

- El método de compra se utilizaría para todas las combinaciones de negocios; se prohíbe la unión (agrupación) de intereses.
- El fondo de comercio y otros activos intangibles con vidas indefinidas no se amortizarían, pero se comprobaría su pérdida de valor al menos una vez al año.

**Principales  
Propuestas de  
Modificaciones  
a las NIC 36 y 38  
en el ED 3 y en  
los ED**

- El fondo de comercio pierde valor si su valor contable es superior a su valor implícito. El valor implícito es el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo (UGE) a la que se ha atribuido el fondo de comercio menos el valor razonable actual de los activos netos identificables de la UGE. La NIC 22 revisada debe requerir que los activos netos adquiridos en una combinación de negocios sean valorados a su valor razonable a la fecha de adquisición. Por lo tanto, el tratamiento de referencia para los socios minoritarios incluido en la NIC 22 debe ser eliminado.
- La amortización continúa para los activos intangibles de vida finita; no hay presunción de vida máxima.
- El fondo de comercio negativo surgido de una combinación de negocios y que permanezca una vez realizada la valoración y asignación a los activos netos identificados, debe ser reconocido de forma inmediata como un beneficio en la cuenta de resultados.
- Los intereses minoritarios se presentan en el patrimonio neto dentro del balance.



### Entrada en vigor

Períodos que comiencen a partir del 1 de enero de 1995.

### Objetivo

Regular el tratamiento contable de los costes de financiación.

### Características y contenido

- Los costes de financiación incluyen intereses sobre descubiertos, amortización de primas de emisión o descuento, así como la amortización de los gastos de formalización de contratos.
- Tratamiento de referencia: los costes de financiación deben reconocerse como gasto en el momento en que se incurren.
- Tratamiento alternativo permitido: los costes de financiación directamente atribuibles a la adquisición o construcción de un activo calificado deben ser capitalizados siempre que sea probable que generen beneficios económicos futuros para la empresa y que puedan ser medidos con suficiente fiabilidad. Los costes de financiación que no cumplan estos requerimientos deben imputarse a gastos cuando se incurren.
- Un activo calificado es aquel que necesita de un determinado período de tiempo para estar en condiciones de puesta en funcionamiento o preparado para la venta. Entre este tipo de activos se incluirían plantas de fabricación, propiedades de inversión y determinados inventarios.
- Si se solicita financiación no específica para la adquisición de activos calificados, habrá de aplicarse un porcentaje de capitalización, definido como el coste medio de financiación sobre el total de deuda pendiente de vencimiento, sobre el total con el fin de determinar el importe de los costes de financiación susceptibles de capitalización.
- Se requieren desgloses que incluyan la política contable adoptada en relación con la capitalización de costes de financiación.

### Interpretaciones (SIC) relacionadas

#### *Interpretación SIC 2: Uniformidad - Capitalización de costes de financiación*

Si una Sociedad adopta la política contable de capitalización de costes de financiación, ésta ha de ser aplicada consistentemente para todos los períodos y activos calificados.





### Entrada en vigor

Períodos que comiencen a partir del 1 de enero de 1986.

### Objetivo

Especificar la información a revelar en relación con las relaciones y transacciones con partes vinculadas bien cuando existan elementos de control o influencia significativa.

### Características y contenido

- Establece una guía sobre la tipología existente de partes vinculadas para las que resulta necesario revelar información.
- Requiere revelar la naturaleza de la relación con partes vinculadas cuando exista control, con independencia de que se hayan producido transacciones entre las mismas.
- Proporciona una guía en relación con el nivel de detalle a facilitar sobre transacciones con partes vinculadas.
- Identifica situaciones en las que no se requiere revelar información.

#### Principales propuestas de Mejoras en los ED

- La definición de partes vinculadas debe de incluir tanto los supuestos de control conjunto sobre la empresa que informa, como aquellos acuerdos de joint venture en los que participe la empresa que informa.
- La NIC 24 no ha de requerir el desglose de información sobre compensaciones, bonificaciones y similares pagadas a la Dirección en el curso normal del negocio.
- Se requiere información separada sobre saldos y transacciones con partes vinculadas, términos, condiciones, seguridad, garantías y provisiones para insolvencias.
- Aclarar que la NIC 24 no exige volver a calcular un importe de mercado.



### **Entrada en vigor**

Períodos que comiencen a partir del 1 de enero de 1998.

### **Objetivo**

Especificar la valoración y desglose de información contable a suministrar sobre los planes de beneficios definidos.

### **Características y contenido**

Establece, tanto los requisitos de la información a suministrar en relación con los planes de aportación definida y de beneficios definidos, como la inclusión de un estado de los activos netos disponibles para atender estos beneficios. Especifica la necesidad de una valoración actuarial para los planes de beneficios definidos, así como la utilización de valores razonables para contabilizar las inversiones de los planes de pensiones.



### **Entrada en vigor**

Períodos que comiencen a partir del 1 de enero de 1990, excepto ciertos párrafos que han resultado modificados por la NIC 39, Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Valoración, que ha entrado en vigor a partir del 1 de enero de 2001.

### **Objetivo**

Regular los requerimientos para la preparación y presentación de los estados financieros consolidados de un grupo de empresas bajo el control de una matriz y el tratamiento contable de las inversiones en subsidiarias en los estados financieros individuales de la matriz.

### **Características y contenido**

- Definición de subsidiarias en términos de control, proporcionando guías relativas a la definición de control.
- Todas las subsidiarias deben ser consolidadas excepto si:
  - el control sobre las mismas es temporal desde su adquisición, o bien,
  - operan bajo severas restricciones para transferencia de fondos a largo plazo que disminuyan notablemente su capacidad de transferir fondos a la matriz.

Valoración, en cuyo caso dichas subsidiarias deben contabilizarse de acuerdo a la NIC 39, Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Valoración

- Establece la presentación en línea separada del balance y cuenta de pérdidas y ganancias de los socios externos.
- La sociedad dominante contabilizará en sus estados financieros individuales todas las inversiones en subsidiarias a precio de coste, por puesta en equivalencia (NIC 28, Contabilización de inversiones en asociadas), o como un activo financiero disponible para la venta de acuerdo a NIC 39,
- Se requieren pruebas sobre pérdidas de valor específicas para estas inversiones.

### **Interpretaciones (SIC) relacionadas**

#### *Interpretación SIC 12: Consolidación - Entidades de propósito especial*

Una sociedad debe consolidar una entidad de propósito especial cuando, en sustancia, controle dicha entidad.



## NIC 27: Estados Financieros consolidados y contabilización de inversiones en subsidiarias

*Interpretación SIC 33: Consolidación y Puesta en Equivalencia - Derechos de voto potenciales y reparto de participación entre los accionistas*

Una empresa debe tener en cuenta los derechos de voto potenciales a la hora de evaluar si controla o influye de manera significativa en otra empresa.

### Principales Propuestas de Mejoras en los ED

- Se limitará la exención de una filial participada al 100% en cuanto a preparar estados financieros consolidados.
- Los socios externos deben presentarse formando parte integrante del patrimonio neto.
- Todas las empresas de un grupo estarán obligadas a utilizar las mismas políticas contables para transacciones similares (la actual exención de viabilidad se suprimirá).
- En el supuesto de que una subsidiaria se excluya de la consolidación al entenderse que el control sobre la misma es temporal, a los efectos de determinar el período de tiempo en que se procederá a su enajenación se propone sustituir la referencia a "un futuro cercano" por la de "doce meses desde su adquisición".
- La excepción para excluir una sociedad de la consolidación cuando opere bajo severas restricciones a largo plazo que limiten significativamente su capacidad para transferir fondos a la casa matriz debe eliminarse de la NIC 27. En su lugar, la NIC 27 debe indicar que la existencia de restricciones a largo plazo para la transferencia de fondos es incompatible con la presunción de control.
- Las participaciones mantenidas en empresas de un grupo consolidable deben contabilizarse en los estados financieros individuales de la sociedad matriz a precio de coste o según lo establecido por la NIC 39 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Valoración. La alternativa de puesta en equivalencia debe ser eliminada. Cualquiera que sea el método elegido por la sociedad matriz para la valoración de estas participaciones en sus estados financieros individuales, éste debe de ser aplicado uniformemente a todas las participaciones consolidables.



**Principales  
Propuestas  
de Mejoras  
en los ED**

- Las inversiones en empresas del grupo que se contabilizan en los estados financieros consolidados de acuerdo a la NIC 39 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Valoración (porque el control es temporal), deben reconocerse de la misma forma en los estados financieros individuales de la matriz.
- Cuando la sociedad matriz prepare estados financieros individuales los mismos deben contener referencia explícita a la existencia de estados financieros consolidados.

**Otros comentarios**

La interpretación SIC 33 se incluirá en la NIC 27 revisada. Sin embargo, no será incluida la Interpretación SIC 12. En su lugar, el IASB está trabajando en un proyecto específico sobre Consolidación, en el que se incluyen las Entidades de Propósito Especial.



### **Entrada en vigor**

Períodos que comiencen a partir del 1 de enero de 1990, excepto los párrafos 23 y 24 (entrada en vigor el 1 de julio de 1999) y, los párrafos 8 y 10 (entrada en vigor el 1 de enero de 2001)

### **Objetivo**

Regular el tratamiento contable a seguir por parte de la Sociedad para inversiones en empresas asociadas en las cuales tenga una influencia significativa.

### **Características y contenido**

- En los estados financieros consolidados las inversiones en empresas asociadas deben integrarse bajo el método de puesta en equivalencia, excepto en aquellas dos circunstancias de carácter excepcional en que ha de aplicarse la NIC 39, Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Valoración, a saber:
  - inversiones adquiridas exclusivamente con la intención de su realización en un futuro cercano y,
  - asociadas que operan bajo severas restricciones a largo plazo que imposibilitan significativamente la posibilidad de transferir fondos al inversor.
- Se presume con carácter general, aún cuando en determinados supuestos exige demostración en sentido contrario, que existe influencia significativa cuando la participación directa e indirecta en la participada es superior al 20%.
- Método de puesta en equivalencia: la inversión se registra al coste en el momento de la adquisición, ajustándose posteriormente en función del porcentaje de participación sobre los activos netos de la participada. En la cuenta de pérdidas y ganancias del inversor se recogerá la participación que le corresponda en los resultados de la adquirida.
- En los estados financieros individuales de la sociedad adquirente, que emite a su vez estados financieros consolidados, existen otras opciones para contabilizar la inversión en asociadas por métodos distintos al de puesta en equivalencia, bien a coste o, como activo financiero disponible para la venta de acuerdo a NIC 39
- Se requiere la realización de pruebas periódicas en relación con la posible depreciación del valor de los activos, de acuerdo a la NIC 36, Deterioro del valor de los activos.



## Interpretaciones (SIC) relacionadas

*Interpretación SIC 3: Eliminación de pérdidas y ganancias no realizadas en transacciones con empresas asociadas*

Las ganancias y pérdidas no realizadas derivadas de transacciones con empresas asociadas se deben eliminar proporcionalmente.

*Interpretación SIC 20: Método de puesta en equivalencia- Reconocimiento de Pérdidas*

El inversor normalmente deja de registrar su parte de las pérdidas continuadas en una empresa asociada cuando los valores contables de los instrumentos financieros que le confieren derechos de participación se reducen a cero.

### Principales Propuestas de Mejoras en los ED

- Se deben facilitar guías adicionales a fin de identificar aquellas circunstancias en las cuales, la presunción del 20% a efectos de demostrar influencia significativa puede verse cuestionada. Se requerirán revelaciones adecuadas sobre las razones aducidas para refutar esta presunción.
- La inversión en empresas asociadas contabilizada por puesta en equivalencia en los estados financieros consolidados, puede contabilizarse a coste o según lo establecido en la NIC 39, , sólo en los estados financieros individuales de la matriz. Cualquiera que sea el método elegido por el inversor debe aplicarse a todas las inversiones en asociadas incluidas en sus estados financieros individuales.
- Cuando un inversor no esté obligado a presentar estados financieros consolidados porque no tenga subsidiarias, la inversión en asociadas ha de registrarse por puesta en equivalencia.
- La NIC 28 debe exigir que el importe se reduzca a cero cuando una empresa asociada incurre en pérdidas para incluir no sólo inversiones que confieren derechos de participación en capital, sino también otras participaciones a largo plazo.
- Las interpretaciones SIC 3 y 33 se deben incorporar formando parte de la NIC 28.



### Principales Propuestas de Mejoras en los ED

- En el supuesto de que una empresa asociada no se contabilice por puesta en equivalencia al entenderse que el control sobre la misma es temporal, a los efectos de determinar el período de tiempo en que se procederá a su enajenación se propone sustituir la referencia a "un futuro cercano" por la de "doce meses desde su adquisición".
- La excepción para excluir una empresa asociada de la contabilización por puesta en equivalencia cuando opere bajo severas restricciones a largo plazo que limiten significativamente su capacidad para transferir fondos a la matriz, debe eliminarse de la NIC 28. En su lugar, la NIC 28 debe indicar que la existencia de restricciones a largo plazo para la transferencia de fondos es incompatible con la presunción de influencia significativa.
- La NIC 28 no aplica a inversiones en empresas asociadas o joint ventures, poseídas por fondos de capital riesgo, fondos de inversión, sociedades de inversión y entidades similares, que se valorarán de acuerdo al criterio de valor razonable establecido por la NIC 39, para aquellos supuestos en los que esta práctica de valoración resulte habitual en la industria.





### **Entrada en vigor**

Períodos que comiencen a partir del 1 de enero de 1990.

### **Objetivo**

Establecer unos principios específicos para la presentación de los estados financieros de empresas que llevan a cabo su actividad en economías hiperinflacionarias con el fin de evitar proporcionar información confusa.

### **Características y contenido**

- Proporciona una lista de indicadores que permitan identificar una economía hiperinflacionaria.
- Establece los criterios para identificar la necesidad de corregir por el efecto de la inflación los estados financieros, normalmente requerido cuando la tasa acumulada de inflación en tres años es de aproximadamente el 100%. Proporciona guías detalladas para realizar dicha corrección.

### **Interpretaciones (SIC) relacionadas**

*Interpretación SIC 19: Moneda de los Estados financieros: Medición y presentación de Estados Financieros según las NIC 21 y 29*

Si la unidad de medición es la moneda de una economía hiperinflacionaria, los estados financieros deberán ser reformulados según la NIC 29.

*SIC 30: Moneda de los Estados Financieros - Cambio de moneda de medición a moneda de presentación*

En el supuesto de que la moneda de medición se corresponda con un país de economía hiperinflacionaria, todas las partidas de los estados financieros (incluidos importes comparativos) han de convertirse desde la moneda de medición a la moneda de presentación utilizando el tipo de cambio de cierre existente a la fecha del último balance presentado.



### **Entrada en vigor**

Períodos que comiencen a partir del 1 de enero de 1991.

### **Objetivo**

Regula la presentación e información a revelar en los estados financieros de bancos e instituciones similares, complementando los requerimientos establecidos por el resto de Normas.

### **Características y contenido**

- Establece la clasificación de las partidas del balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias de acuerdo a su naturaleza. En el caso del balance las partidas han de presentarse en función de su liquidez.
- Identifica la información a revelar con relación a las partidas de la cuenta de pérdidas y ganancias y balance de situación.
- Requiere información adicional con relación a concentración de activos, pasivos y operaciones fuera de balance, pérdidas en préstamos y anticipos así como sobre los riesgos generales de la actividad bancaria.



### **Entrada en vigor**

Períodos que comiencen a partir del 1 de enero de 1992, párrafos 39, 40 y 41 a partir del 1 de julio de 1999 (fecha de implementación de la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos), y párrafo 35 a partir del 1 de enero de 2001 (fecha de implementación de la NIC 39, Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Valoración).

### **Objetivo**

Regular el tratamiento contable de las inversiones en negocios conjuntos -en adelante joint ventures-, con independencia de la estructura o forma bajo la cual tienen lugar las actividades de la entidad.

### **Características y contenido**

La principal característica de una joint venture es la existencia de un acuerdo contractual para compartir el control. Los acuerdos de joint ventures pueden clasificarse como entidades, operaciones o activos controlados conjuntamente. Existen diferentes criterios de reconocimiento en relación con los grupos anteriores:

- Operaciones controladas conjuntamente: el participante reconoce (i) los activos que están bajo su control, (ii) los gastos y pasivos en los que incurre, así como (iii) su parte en los ingresos obtenidos, tanto en sus estados financieros individuales como consolidados.
- Activos controlados conjuntamente: el participante reconoce (i) su parte de los activos controlados conjuntamente, (ii) cualquier pasivo en el que haya incurrido directamente, (iii) su parte de los pasivos en los que haya incurrido conjuntamente, (iv) cualquier ingreso por la venta o uso de su parte en la producción, (v) cualquier gasto incurrido en relación con el negocio conjunto y, (vi) cualquier gasto que haya incurrido directamente en relación con su participación en el negocio conjunto, tanto en sus estados financieros individuales como consolidados.
- Entidades controladas conjuntamente: se aplica el método de consolidación proporcional como tratamiento de referencia. No obstante, como tratamiento alternativo se permite el método de puesta en equivalencia.



### Interpretaciones (SIC) relacionadas

*Interpretación SIC 13: Entidades controladas conjuntamente. Aportaciones no monetarias de los participantes*

Generalmente es adecuado el reconocimiento proporcional de las pérdidas y ganancias atribuibles a las aportaciones no monetarias:

#### Principales Propuestas de Mejoras en los ED

- Las inversiones en entidades bajo control conjunto consolidadas por integración proporcional o puesta en equivalencia en los estados financieros consolidados, deberían contabilizarse a precio de coste o, según lo establecido en la NIC 39, Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Valoración, en los estados financieros individuales de la matriz. Cualquiera que sea el método elegido por el inversor debe aplicarse a todas las inversiones bajo control conjunto incluidas en sus estados financieros individuales.
- Cuando las inversiones en entidades bajo control conjunto se excluyen de su consolidación por integración proporcional o puesta en equivalencia al entenderse que el control o la influencia significativa sobre la misma es temporal, a los efectos de determinar el período de tiempo en que se procederá a su enajenación, se propone sustituir la referencia a "un futuro cercano" por la de "doce meses desde su adquisición".
- La excepción para excluir una entidad bajo control conjunto de su consolidación por integración proporcional o, puesta en equivalencia cuando opere bajo severas restricciones a largo plazo, que limitan significativamente su capacidad para transferir fondos al inversor, debe eliminarse de la NIC 31. En su lugar, la NIC 31 debe indicar que la existencia de restricciones a largo plazo para la transferencia de fondos es incompatible con la presunción de control o influencia significativa.
- La NIC 31 no aplica a inversiones en joint ventures poseídas por fondos de capital riesgo, fondos de inversión, sociedades de inversión y entidades similares, que se valorarán de acuerdo al criterio de valor razonable establecido por la NIC 39 para aquellos supuestos en los que esta práctica de valoración resulte habitual en la industria.



### **Entrada en vigor**

Períodos que comiencen a partir del 1 de enero de 1996, excepto texto revisado a partir del 1 de enero de 2001.

### **Objetivo**

- Facilitar a los usuarios de los estados financieros la comprensión de los instrumentos financieros reconocidos dentro y fuera del balance así como su efecto sobre la posición financiera, resultados y flujos de efectivo.
- Prescribir determinados requerimientos en relación con la presentación y revelación de información relativa a instrumentos financieros.
- La NIC 32 no incluye principios de reconocimiento y valoración.

### **Características y contenido**

- Sobre presentación:
  - La clasificación de un instrumento, por parte del emisor, como un pasivo o un instrumento de capital se hará atendiendo a la sustancia del mismo.
  - La clasificación se realiza sobre la base de valoraciones a la fecha en que se reconocen por primera vez, y esta clasificación no se alterará posteriormente.
  - Un pasivo financiero es un compromiso que conlleva una obligación contractual a entregar efectivo u otro activo financiero, o a emitir otro instrumento financiero bajo condiciones que resultan potencialmente desfavorables para el emisor.
  - Todo instrumento que no da lugar a la mencionada obligación contractual se considera un instrumento de capital.
  - Si el tenedor tiene la opción de elegir entre liquidar la obligación en efectivo o mediante la entrega de un instrumento de capital, el instrumento tiene la consideración de pasivo para el emisor.
  - Si el emisor tiene la obligación de pagar en efectivo, el instrumento es un pasivo. Un ejemplo son las acciones preferentes obligatoriamente rescatables.
  - En el momento de la emisión, un emisor debe clasificar por separado los componentes de deudas y de capital de un único instrumento compuesto, como la deuda convertible y la deuda emitida con derechos o warrants separables.



## NIC 32: Instrumentos financieros: presentación e información a revelar (revisada en 1998)

- Los intereses, dividendos, pérdidas y ganancias asociadas a un instrumento clasificado como pasivo deben ser clasificados en la cuenta de pérdidas y ganancias de forma apropiada como ingresos o gastos.
- Un activo y un pasivo financiero pueden ser compensados y presentados por su importe neto únicamente cuando la empresa, (i) tiene un derecho legalmente reconocido a compensar los importes de ambos instrumentos y, (ii) tiene la intención bien de liquidar por el importe neto o realizar el activo y pagar el pasivo de forma simultánea.
- Desgloses de información:
  - Naturaleza y amplitud de uso de los instrumentos financieros, incluyendo términos y condiciones significativas,
  - políticas contables y métodos de reconocimiento y medición utilizados,
  - información sobre exposición a riesgos de tipo de interés,
  - información sobre exposición a riesgos de crédito, e
  - información acerca del valor razonable de los mencionados instrumentos o revelación expresa en caso de que no resultase posible su determinación.
  - Una revisión realizada en 2000 amplió la definición de pasivo financiero para incluir la liquidación mediante las acciones de la propia entidad.

### Interpretaciones (SIC) relacionadas

#### *Interpretación SIC 5: Clasificación de Instrumentos Financieros - Cláusulas de pago contingentes*

Estos instrumentos deben de clasificarse como pasivos a menos que la posibilidad de liquidación en efectivo se considere remota.

#### *Interpretación SIC 16: Capital Emitido - Recompra de instrumentos de capital (acciones propias)*

Las acciones propias deben presentarse en el balance de situación como una deducción del patrimonio neto, no como parte del activo.

#### *Interpretación SIC 17: Coste de transacciones por instrumentos de capital*

Dichos costes deben ser contabilizados como una reducción del patrimonio neto.



**Principales Propuestas de Modificaciones a las NIC 32 y 39 en los ED**

- La venta de instrumentos derivados en los que el importe de la opción de venta resulte variable para el emisor, debe ser reconocida como un pasivo por parte del emisor.
- Un derivado referenciado al precio de las propias acciones y que, (i) bien requiera la liquidación en efectivo o liquidación neta de títulos o, (ii) la contraparte tenga la opción de elegir, debe ser tratado como un derivado financiero activo o pasivo (en ningún caso como un instrumento de capital).
- En la presentación separada de los componentes de pasivo y de capital en un instrumento financiero compuesto, ha de procederse primero a la valoración del componente de pasivo y asignarse el valor residual a la parte de capital.

**Publicaciones útiles de DTT**

*"Financial Instruments - Applying IAS 32 and IAS 39 Summaries, Guidance, Examples and US GAAP Comparisons"*.

Comprende una guía detallada de 250 páginas que incluye resúmenes de las NIC 32 y 39, así como un compendio de 165 preguntas y respuestas, complementadas con 151 ejemplos (incluyendo en algunos casos los asientos contables a realizar) y un análisis comparativo con principios de contabilidad generalmente aceptados en los Estados Unidos de América para 52 tópicos específicos. Puede conseguirse de forma gratuita en la página <http://iasplus.deloitte.es>



### Entrada en vigor

Períodos que comiencen a partir del 1 de enero de 1999.

### Objetivo

Establecer los principios para la determinación y presentación de las beneficios por acción, con objeto de mejorar la comparabilidad de la rentabilidad entre diferentes sociedades en un mismo período y entre diferentes períodos para la misma sociedad. Esta norma está enfocada a la determinación del cálculo del beneficio por acción.

### Características y contenido

- Aplicable a las sociedades con acciones cotizadas públicamente, sociedades que estén en proceso de emitir acciones que coticen en mercados públicos, así como aquellas otras que opten por presentar voluntariamente esta información.
- Requiere la presentación de los beneficios por acción básicos y diluidos como parte del estado de resultados:
  - para cada clase de acciones ordinarias,
  - de igual importancia,
  - para todos los períodos presentados.
- Cálculo de los beneficios por acción básicos:
  - Numerador: resultado del período, una vez deducidos todos los gastos, incluyendo impuestos, partidas extraordinarias o no recurrentes, intereses de socios externos, así como dividendos de acciones preferentes.
  - Denominador: número medio ponderado de acciones ordinarias en circulación durante el período.
- Cálculo de los beneficios por acción diluidos:
  - Numerador: el resultado neto del período atribuible a las acciones ordinarias ajustado tanto por el importe, neto efecto impositivo, de (i) los dividendos e intereses reconocidos en el período, atribuibles a las acciones ordinarias con efecto dilutivo (por ejemplo, opciones, warrants, obligaciones convertibles, contratos de seguro contingente), así como, (ii) por cualquier otro cambio en los ingresos o gastos del período que pudiesen resultar de la conversión de las acciones ordinarias con efecto dilutivo.





- Denominador: el número medio de acciones ordinarias en circulación en el período debe ajustarse por el número de acciones a emitir en el supuesto de la conversión en acciones ordinarias de todas las acciones con efecto potencial dilutivo.
- Las acciones ordinarias potenciales que no se vean afectadas por el efecto dilución deben ser excluidas del cálculo.

### Interpretaciones (SIC) relacionadas

#### *Interpretación SIC 24: Beneficios por acción - Instrumentos financieros susceptibles de ser liquidados en acciones*

Todos los instrumentos financieros que puedan liquidarse mediante la emisión de acciones ordinarias a favor de su tenedor, a decisión tanto del emisor como del tenedor, han de tratarse como acciones potenciales ordinarias de la entidad.

#### Principales Propuestas de Mejoras en los ED

- Los importes por acción deben reflejarse en la cuenta de resultados con respecto a los beneficios procedentes de las actividades continuadas y con respecto al beneficio neto.
- La antidilución debe valorarse en función de los beneficios procedentes de las actividades continuadas, no del beneficio neto.
- Los contratos que puedan ser liquidados, a opción del emisor, bien mediante la entrega de acciones o bien mediante entrega en efectivo, deberían incluirse o excluirse en la determinación del número de acciones ordinarias con un efecto potencial dilutivo en el cómputo del beneficio por acción, basándose en la presunción refutable de que el contrato puede ser liquidado en acciones. La interpretación SIC 24 ha de ser retirada.
- Si una entidad compra sus propias acciones preferentes por un precio superior a su valor neto contable, el exceso, a efectos de cálculo de las ganancias por acción básicas, ha de ser tratado como un dividendo preferente.
- La NIC 33 debería facilitar guías más detalladas sobre determinados tópicos más complejos, tales como el efecto asociado a una emisión contingente de acciones.



### Entrada en vigor

Períodos que comiencen a partir del 1 de enero de 1999.

### Objetivo

Regular:

- El contenido mínimo a incluir en la información financiera para períodos intermedios (en adelante, IFI) y
- los principios de reconocimiento y valoración a aplicar en los estados financieros para períodos intermedios.

### Características y contenido

- Esta norma es aplicable sólo cuando una entidad debe o elige publicar estados financieros intermedios de acuerdo con NIC.
- Los organismos reguladores locales de cada país (y no la NIC 34) establecen:
  - las sociedades que deberían presentar estados financieros intermedios,
  - su frecuencia y
  - el plazo tras la finalización de dicho período intermedio.
- Los estados financieros intermedios pueden contener información completa o condensada para períodos menores a los de los estados financieros anuales.
- El contenido mínimo de unos estados financieros intermedios es un balance general condensado, una cuenta de resultados, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujo de efectivo y una selección de notas explicativas.
- Establece los períodos sobre los que se requiere la presentación de información financiera intermedia.
- La materialidad a utilizar en la presentación y desglose de información ha de venir referida a las magnitudes incluidas en los estados financieros intermedios y no a sus proyecciones anuales.
- Las notas explicativas deben proporcionar información sobre las transacciones y hechos más significativos para entender los cambios acontecidos desde la emisión de los últimos estados financieros anuales.
- Los principios contables a aplicar han de ser coincidentes con los utilizados en la preparación de los estados financieros.
- Los ingresos y gastos deben reconocerse en el período en el que se devengan, no deben anticiparse o diferirse.
- Los cambios en políticas contables conllevan la modificación de la información incluida en los anteriores estados financieros intermedios presentados.



### Entrada en vigor

Períodos que comiencen a partir del 1 de enero de 1999.

### Objetivo

Establece los principios sobre la información a suministrar y segregación de la misma entre operaciones discontinuadas y operaciones continuas. Esta Norma no establece ningún principio de reconocimiento o valoración relativo a operaciones discontinuadas, los cuales, están tratados en otras normas. En particular, la NIC 35 facilita guías de cómo aplicar a las operaciones discontinuas los contenidos tanto de la NIC 36, Deterioro del valor de los activos, como de la NIC 37, Provisiones y activos y pasivos contingentes.

### Características y contenido

- Una operación discontinua es un componente relativamente significativo, como podría ser un segmento de negocio o geográfico de acuerdo a la NIC 14, Información por Segmentos, que la entidad, siguiendo un plan específico, va a vender totalmente en una única operación, abandono o liquidación por partes.
- La información ha de revelarse cuando la entidad ha adoptado y anunciado públicamente un plan detallado de la venta o formalizado la misma, y continuará facilitándose de forma continua hasta que se complete la operación.
- Los desgloses de información se incluirán incluso, si el plan de venta aprobado, detallado y anunciado públicamente después de la fecha de cierre de los estados financieros, ocurre antes de la fecha en que éstos han sido autorizados para su emisión.
- La información sobre la operación discontinuada ha de incluir: valor neto contable del total de activos y pasivos a la fecha de cierre; información sobre importe de ingresos, gastos, beneficio o pérdida antes de impuestos, gasto por impuesto de sociedades y estado de flujos de efectivo para el período.
- La información a proporcionar se incluirá separadamente para cada operación discontinuada.
- Presentación de los desgloses requeridos:
  - Puede presentarse en los estados financieros primarios o en las notas explicativas, facilitando en cualquier caso información separada sobre los activos, pasivos, ingresos, gastos y estado de flujos de efectivo correspondientes a las actividades continuadas y discontinuadas.
  - Los beneficios o pérdidas motivados por operaciones discontinuadas no constituyen en ningún caso partidas extraordinarias.
- Corrección de la información comparativa de períodos anteriores.



### Entrada en vigor

Períodos que comiencen a partir del 1 de julio de 1999, excepto lo mencionado en el párrafo 1 relativo a la NIC 41, Agricultura (entrada en vigor el 1 de enero de 2003).

### Objetivo

Asegurar que los activos no están registrados a un importe superior a su importe recuperable y definir cómo se calcula el mismo.

### Características y contenido

- La NIC 36 es aplicable a todos los activos excepto inventarios (Ver NIC 2, Inventarios), activos en construcción (Ver NIC 11, Contratos de construcción), activos por impuestos diferidos (Ver NIC 12, Impuestos sobre Beneficios), activos relacionados con beneficios a empleados (Ver NIC 19, Beneficios a Empleados), activos financieros (Ver NIC 39, Instrumentos Financieros: Reconocimiento y valoración), propiedades inmobiliarias para inversión valoradas a valor razonable (Ver NIC 40, Propiedades de Inversión) y activos biológicos relacionados con la actividad agrícola valorados a valor razonable minorado por los costes en el punto de venta (Ver NIC 41, Agricultura).
- La pérdida por deterioro en el valor de los activos debe reconocerse cuando su valor neto contable excede su importe recuperable.
- El reconocimiento de la pérdida por deterioro en el valor se registra en la cuenta de pérdidas y ganancias para activos registrados al coste. Se considera una disminución en la reserva de revalorización para los activos revalorizados.
- El importe recuperable de un activo es el mayor entre el precio neto de venta y su valor en uso.
- El valor de uso, es el valor actual de los flujos de caja esperados por el uso continuado del activo y de su enajenación al final de su vida útil.
- El tipo de descuento antes de impuestos, es la tasa que refleja la valoración actual del mercado en función del valor temporal del dinero y los riesgos específicos del activo. La tasa de descuento no debería reflejar riesgos futuros que ya estuvieran considerados en la estimación de los flujos de efectivo y debería coincidir con la tasa de retorno que un tercero exigiría a una inversión que generase unos flujos de efectivo equivalentes a los previstos para dicho activo.
- En cada fecha de balance, se debe revisar la situación de los activos para identificar indicios de que pueda haber un deterioro en su valor, mediante comparación con los indicadores internos y externos de deterioro identificados en la NIC 36.



- Si no es posible determinar el importe recuperable para un activo, habría que determinar el importe recuperable correspondiente a la unidad generadora de efectivo que incluye a este activo.
- Se permite la reversión de pérdidas de valor reconocidas en años anteriores en determinadas circunstancias (más restrictiva para el fondo de comercio).
- Se debe desglosar las pérdidas por deterioro en el valor, registradas por clases de activos y por segmento de negocio (si fuese aplicable la NIC 14, Información sobre segmentos).
- También se requiere desglosar las reversiones de pérdidas por deterioro en el valor de un activo previamente registradas.

### Principales Propuestas de Modificaciones a la NIC 36 en los ED

- Con posterioridad al reconocimiento inicial del fondo de comercio, el enfoque de reconocimiento de pérdidas por deterioro en su valor resulta más adecuado que el de amortización, y es el que debería utilizarse, en valoraciones posteriores del fondo de comercio y de cualquier otro activo intangible con una vida útil indefinida.
- La NIC 36 revisada debería incorporar modificaciones sobre el tratamiento del fondo de comercio, siguiendo el enfoque del reconocimiento de pérdidas por deterioro en el valor.
  - El análisis de la pérdida por deterioro del fondo de comercio y de cualquier otro activo intangible con una vida útil indefinida debe realizarse anualmente aunque no haya indicadores específicos de la pérdida por deterioro.
  - El análisis debería realizarse al nivel más bajo de unidad generadora de efectivo a la cual se pueda asignar el fondo de comercio de forma razonable y consistente. Dichos grupos de unidades generadoras de efectivo deberían ser consistentes con los que la dirección de la sociedad utiliza para evaluar internamente su rendimiento, y no deberían ser más grandes que los segmentos primarios definidos de acuerdo con la NIC 14,. Se debería incluir en la NIC 36 revisada una guía para clarificar los niveles a los que la dirección debe realizar el análisis de las pérdidas por deterioro en el valor del fondo de comercio.



### Principales Propuestas de Modificaciones a la NIC 36 en los ED

- La norma revisada debería incluir una guía relativa a los criterios para estimar las proyecciones de los flujos de efectivo de la correspondiente unidad generadora de efectivo, de acuerdo con la NIC 36.27.
- La pérdida por deterioro en el valor debería calcularse por comparación entre el importe recuperable (el mayor entre el valor en uso y el precio neto de venta) de la unidad generadora de efectivo y el valor neto contable del activo registrado.
- En el caso de que exista una pérdida por deterioro en el valor, la valoración debería realizarse por comparación entre el valor en libros del fondo de comercio con su "valor intrínseco". (El "valor intrínseco" es la diferencia entre el importe recuperable de la unidad generadora de flujos de efectivo y el valor razonable de los activos netos que se podrían identificar y registrar si la unidad fuese adquirida en la fecha en la que se realiza el análisis).
- Las reversiones de pérdidas por deterioro en el valor del fondo de comercio deberían prohibirse.



### Entrada en vigor

Períodos que comiencen a partir del 1 de julio de 1999.

### Objetivo

Asegurar que se utilizan criterios de reconocimiento y valoración apropiados en el registro de provisiones, activos y pasivos contingentes, así como que el desglose de información en las notas a los estados financieros permite a los usuarios un entendimiento tanto de su naturaleza, como del importe y el período temporal. El objetivo de esta norma es asegurarse de que sólo las obligaciones reales son las que se registran en los estados financieros - se excluyen gastos futuros previstos, incluso cuando están autorizados por el Consejo de Administración u Órgano de Gobierno equivalente, así como periodificaciones para cubrir pérdidas propias aseguradas, incertidumbres genéricas y otros hechos todavía no acontecidos.

### Características y contenido

- El reconocimiento de una provisión sólo se produce cuando existe un pasivo como consecuencia de hechos pasados o una obligación presente que dé lugar a una probable salida de recursos y su importe pueda ser razonablemente cuantificado.
- El importe registrado como provisión constituye la mejor estimación del desembolso a realizar a la fecha de balance.
- Se requiere revisar las provisiones en cada cierre contable con objeto de ajustarlas por cambios en las estimaciones.
- La utilización de provisiones debe estar limitada a los propósitos para los que fueron originalmente constituidas.
- Ejemplos de provisiones podrían ser: los contratos de carácter oneroso, reestructuraciones, garantías, políticas de reembolso y rehabilitación de terrenos.
- Se requieren desgloses detallados para las provisiones.
- Los pasivos contingentes surgen cuando:
  - Hay una posible obligación cuya confirmación depende de un acontecimiento futuro que está fuera del control de la empresa.
  - Una obligación presente que podría pero que probablemente no dará lugar a una salida de recursos.
  - No se puede realizar una estimación lo suficientemente fiable sobre una obligación presente (situación atípica).



- Los pasivos contingentes sólo requieren desglose, no registro. Si la posibilidad de una salida de recursos es remota, entonces no es necesario el desglose.
- Los activos contingentes se generan cuando la entrada de recursos o beneficios es probable, pero todavía no es cierta. Su materialización depende de un acontecimiento que está fuera del control de empresa.
- Los activos contingentes sólo requieren desglose. No obstante, cuando la realización del ingreso resulte cierta, entonces el activo correspondiente no resultará contingente y ha de ser registrado.





### Entrada en vigor

Períodos que comiencen a partir del 1 de julio de 1999.

### Objetivo

Establecer el tratamiento contable para el inmovilizado inmaterial que no se encuentra tratado en otras NIC. La norma establece que una sociedad registre un activo inmaterial si, y sólo si se cumplen una serie de requisitos. La norma también establece los métodos de valoración de los activos registrados y los desgloses necesarios.

### Características y contenido

- El registro de un activo inmaterial (a precio de coste), ya sea adquirido o desarrollado internamente, se realiza si, y sólo si:
  - Es probable que dicho activo genere beneficios económicos futuros para la sociedad y,
  - el coste del activo pueda ser razonablemente determinado.
- Existen requerimientos adicionales para el registro de activos inmateriales desarrollados internamente.
- Todos los gastos de investigación han de cargarse a la cuenta de pérdidas y ganancias en el momento en el que se incurren.
- Los gastos de desarrollo se capitalizan sólo cuando se ha podido establecer la viabilidad tecnológica y comercial del activo para su venta o uso.
- Los fondos de comercio generados internamente, las marcas comerciales, las cabeceras de periódicos o revistas, los sellos o denominaciones editoriales, listas de clientes, los gastos de puesta en marcha, los costes de formación, los costes de publicidad y los costes de reubicación no deben registrarse como activos.
- Si un elemento intangible no cumple con la definición y los criterios de reconocimiento de un activo intangible, debe considerarse como gasto y registrarse en el momento en que se incurre. Como excepción a lo anterior, cuando el coste incurrido es el resultante de la adquisición de una combinación de negocios, este debería pasar a formar parte del importe asignado al fondo de comercio positivo (negativo) en la fecha de adquisición.
- Los gastos incurridos con posterioridad a la adquisición o finalización del desarrollo de un activo intangible deberían registrarse como gastos en el momento en que se produzcan, excepto que:
  - Mejoren los beneficios esperados del activo.
  - Se pueda cuantificar y asignar razonablemente el importe al activo inmaterial.



- Si ambas condiciones se cumplen, el gasto incurrido con posterioridad debería ser capitalizado como mayor coste del activo intangible.
- Una vez registrado, la valoración del activo intangible se realiza a coste menos amortización acumulada y depreciaciones por deterioro en el valor. Sólo si existiese un precio en un mercado organizado, se permitiría valorarlo de acuerdo con el método alternativo permitido, es decir, al valor razonable menos la posterior amortización y pérdida acumulada por deterioro.
- La amortización debe realizarse en la vida útil (presumiblemente no superior a 20 años) basándose en un modelo de beneficios esperados (por defecto, amortización lineal).

### Interpretaciones (SIC) relacionadas

#### *Interpretación SIC 6, Costes de mejora de software existente*

Los costes incurridos por una entidad para restablecer o mantener el nivel de beneficios económicos del software, no deben ser capitalizados.

#### *Borrador de Interpretación SIC 32, Activos intangibles - costes de páginas web*

Determinados costes iniciales de desarrollo de infraestructuras y de diseño gráfico en el desarrollo de páginas web pueden ser capitalizados.

#### Principales Propuestas de Modificaciones a la NIC 38 en los ED

- Los activos intangibles (incluyendo los que se encuentran en fase de investigación y desarrollo) adquiridos en una combinación de negocios deben registrarse separadamente del fondo de comercio si surgen como consecuencia de derechos legales o contractuales o si resultan separables del negocio y son cuantificables. Los gastos posteriores incurridos en proyectos de esta naturaleza deberían contabilizarse de acuerdo con lo establecido en la NIC 38, cuando se trate de gastos de naturaleza interna.
- Debería eliminarse la presunción de que la vida útil de un activo intangible es inferior a 20 años.
- Los activos intangibles, adquiridos o no como parte de una combinación de negocios, pueden tener una vida útil indefinida. Vida indefinida no quiere decir vida infinita.



**Principales  
Propuestas de  
Modificaciones  
a la NIC 38 en  
los ED**

- Los activos intangibles con vida útil indefinida no deberían estar sujetos a los requisitos de amortización de la NIC 38. No obstante, deberían someterse a pruebas de deterioro en su valor al final de cada ejercicio (o con mayor frecuencia si hay indicios de una pérdida por deterioro) mediante la comparación entre el importe recuperable y su valor neto contable. El importe recuperable de un activo intangible con vida útil indefinida debe ser evaluado de forma continua y las pérdidas por deterioro deberían ser registradas de acuerdo con la NIC 36, Deterioro en el valor de los activos.
- Los activos intangibles con vida útil indefinida y que son negociados en un mercado activo (caso infrecuente) deberían poder registrarse a su valor razonable de acuerdo con la NIC 38.



### Entrada en vigor

Períodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2001.

### Objetivo

Establecer los criterios para el reconocimiento, valoración y revelación de información sobre activos y pasivos financieros. La presente Norma complementa los requerimientos de revelación de información de la NIC 32, Instrumentos Financieros: Presentación e información a revelar.

### Características y contenido

- Todos los activos y pasivos financieros, incluyendo todos los derivados y ciertos derivados implícitos, deben ser reconocidos en el balance de situación.
- Los instrumentos financieros han de valorarse inicialmente a coste, que ha de ser igual al valor razonable de la contrapartida entregada o recibida en el momento de la adquisición del activo o pasivo financiero.
- Formando parte del coste se incluirán los costes de la transacción tales como comisiones, honorarios, tasas establecidas por organismos reguladores y mercados de valores, así como impuestos y otros gastos relacionados con la transferencia. Los costes de la transacción no incluirán primas o descuentos, costes financieros ni asignaciones de costes internos de administración o gestión.
- Una entidad tiene la opción de reconocer la compra o venta ordinaria de activos financieros en mercado en base a la fecha de negociación o fecha de liquidación. Si se utiliza a efectos contables la fecha de liquidación, la NIC 39 requiere el reconocimiento de los cambios de valor producidos entre la fecha de negociación y la de liquidación.
- Al objeto de valorar los activos financieros en fechas posteriores a su adquisición inicial, la Norma clasifica los mismos en cuatro categorías:
  - Préstamos y cuentas a cobrar originados por la empresa y no disponibles para su negociación.
  - Inversiones a ser mantenidas hasta el vencimiento, tales como títulos de renta fija y acciones preferentes obligatoriamente rescatables, sobre las que la empresa tiene la intención y recursos financieros para mantener a vencimiento. La Norma impone penalizaciones en determinadas circunstancias de venta anticipada de una inversión a vencimiento que obligarían a reclasificar el resto de inversiones



incluidas en esta categoría a la de disponible para la venta (ver categoría 4, más abajo) tanto para el ejercicio corriente como para los dos siguientes.

- Activos financieros negociables, es decir, aquellos adquiridos con el propósito de obtener un beneficio en base a las fluctuaciones a corto plazo del precio. Los derivados financieros activos se consideran siempre como instrumentos negociables excepto si han sido designados como instrumentos de cobertura.
- Activos financieros disponibles para la venta - se incluyen en esta categoría el resto de activos financieros no incluidos en las anteriores. Esto incluiría todas las inversiones en capital no consideradas como negociables.
- La valoración de todos los activos financieros en un momento posterior a su adquisición ha de realizarse a su valor razonable, excepto para los incluidos a continuación, que deben valorarse a su coste amortizado y someterse a pruebas periódicas para detectar un deterioro en su valor:
  - préstamos y cuentas a cobrar originados por la empresa y no disponibles para su negociación,
  - inversiones a ser mantenidas hasta el vencimiento, y
  - activos financieros disponibles para la venta o negociables y cuyo valor razonable no pueda ser determinado de forma fiable. Este supuesto sería aplicable tanto a aquellas inversiones de capital no cotizadas en las que excepcionalmente los métodos para determinar el valor razonable resultan inapropiados o excesivamente costosos como a los derivados que deben de ser liquidados por referencia a estos instrumentos.
- Con posterioridad a su adquisición, la mayoría de los pasivos financieros han de valorarse al coste original menos el principal pagado o amortizado. Únicamente los derivados y los pasivos financieros mantenidos para su negociación (ventas en corto) deberían ser valorados atendiendo a su valor razonable.
- Bajas de instrumentos financieros: se establecen condiciones para determinar cuando se ha transferido el control a un tercero sobre un activo o pasivo financiero y, por lo tanto, ha de ser dado de baja del balance.
- Los activos y pasivos financieros designados como instrumentos de cobertura están sujetos a reglas especiales sobre contabilización de coberturas.



- Para aquellos activos y pasivos financieros reconocidos a valor razonable, una entidad tiene las siguientes opciones para reconocer los cambios en el valor:
  - reconocer los cambios en el valor razonable como parte del beneficio o pérdida neta del período o,
  - reconocer como parte del beneficio o pérdida neta del período sólo los cambios en el valor razonable de los activos y pasivos financieros negociables; mientras que los cambios en el valor razonable de las inversiones disponibles para la venta se reconocerán directamente en patrimonio neto hasta que el activo financiero sea vendido o sufra un deterioro en su valor, en cuyo momento las ganancias o pérdidas realizadas se incluirán formando parte de las pérdidas y ganancias del período.
- La contabilización de coberturas, que implica el reconocimiento simétrico de los efectos en la ganancia o pérdida neta del período, se permite en determinadas circunstancias y siempre que la misma esté claramente definida, sea medible y resulte altamente efectiva.
- Las relaciones de cobertura pueden ser de tres tipos a los que resultarían de aplicación diferentes tratamientos contables: coberturas sobre el valor razonable, cobertura sobre los flujos de efectivo y coberturas sobre la inversión neta en una entidad extranjera (según se define en la NIC 21, Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera), las cuales se contabilizan como una cobertura de flujos de efectivo.
- Coberturas sobre valor razonable - requiere el reconocimiento del beneficio o pérdida, tanto para el elemento cubierto como para el instrumento de cobertura, a través de la cuenta de pérdidas y ganancias.
- Coberturas sobre los flujos de efectivo - las pérdidas y ganancias correspondientes a la parte de la cobertura considerada efectiva se reconocerán directamente en patrimonio neto (hasta que la transacción principal ocurra) mientras que las determinadas como inefectivas se llevarán inmediatamente a la cuenta de pérdidas y ganancias del período. Se aplicarán reglas específicas en el caso de que se utilice un instrumento no derivado para cubrir riesgos de moneda extranjera.
- Se incluyen asimismo requerimientos adicionales que vienen a complementar los relativos a revelación de información según la NIC 32, en relación con instrumentos financieros.



## Interpretaciones (SIC) relacionadas

### *Interpretación SIC 33: Consolidación y Puesta en Equivalencia - Derechos de voto potenciales y asignación de participación entre los accionistas*

Los instrumentos que contengan derechos potenciales de voto han de ser contabilizados de acuerdo a la NIC 39.

#### **Principales Propuestas de Modificaciones a la NIC 39 en los ED**

- Debería permitirse que una entidad designase un activo financiero que se clasifica como préstamo o cuenta a cobrar originado por la Sociedad, como un activo financiero disponible para la venta.
- El vencimiento fijo no debería ser una precondition para clasificar un activo financiero como préstamo o cuenta a cobrar originado por la entidad.
- Se deberá permitir a una sociedad valorar cualquier instrumento financiero a valor razonable, reconociendo las variaciones en la cuenta de pérdidas y ganancias y designando el instrumento de forma irrevocable desde su origen, como negociable. Con objeto de disciplinar su aplicación no se debería permitir a una empresa la reclasificación de instrumentos financieros dentro o fuera de esta categoría.
- La posibilidad de reconocer los cambios en el valor razonable de las inversiones disponibles para la venta a través de la cuenta de pérdidas y ganancias debería ser eliminada. Consecuentemente, todos los cambios en el valor razonable deberían ser reconocidos en patrimonio neto.
- Una sociedad debería tener la opción, en lugar de ser obligada, de valorar el instrumento financiero híbrido que contenga un derivado incorporado, que no se halle estrechamente relacionado con el contrato principal, aplicando el criterio de valor razonable y reconociendo sus cambios a través de pérdidas y ganancias.
- Las coberturas sobre compromisos firmes deben ser clasificadas como coberturas de valor razonable en vez de coberturas sobre los flujos de efectivo.



### Principales Propuestas de Modificaciones a la NIC 39 en los ED

- No deben de permitirse ajustes en las coberturas de flujos de efectivo desde el momento en que la transacción esperada se materializa en el reconocimiento de un activo o pasivo.
- Al objeto de evaluar de forma conjunta la posible pérdida de valor, únicamente los préstamos individualmente considerados y que no han sufrido un deterioro en su valor pueden ser incluidos en un grupo de préstamos con similares perfiles de riesgo.
- La metodología para evaluar la pérdida por deterioro de valor ha de asegurar que el valor inicial de los activos no recoge pérdidas por este concepto.
- Los criterios para dar de baja activos incluidos en la NIC 39, deberían clarificar que éstos no se cumplen si la empresa transmisora de un activo, o una parte del mismo, continúa involucrada en su explotación.

### Otros comentarios

"IAS 39 Implementation Guidance". Un Comité de Implantación de la NIC 39, dirigido por John T. Smith de Deloitte & Touche (USA) elaboró aproximadamente 250 preguntas y respuestas, que se han publicado como parte del Bound Volume (libro de consulta) de NIC del IASB. No se están elaborando más preguntas y respuestas.

### Publicaciones útiles de DTT

*"Financial Instruments - Applying IAS 32 and IAS 39 Summaries, Guidance, Examples and US GAAP Questions"*.

Comprende una guía detallada de 250 páginas que incluye resúmenes de las NIC 32, y 39, , así como un compendio de 165 preguntas y respuestas, complementadas con 151 ejemplos (incluyendo en algunos casos los asientos contables a realizar) y un análisis comparativo con principios de contabilidad generalmente aceptados en los Estados Unidos de América para 52 tópicos específicos



**Entrada en vigor**

Períodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2001.

**Objetivo**

Regula el tratamiento contable de las propiedades de inversión y los correspondientes requisitos de desglose.

**Características y contenido**

- Inmovilizado como inversión financiera se refiere a aquellos terrenos y edificios, en propiedad o adquiridos mediante un arrendamiento financiero, no sujetos a explotación y destinados al alquiler o a la obtención de plusvalías, o ambos.
- Esta Norma no aplica a terrenos o edificios utilizados por la sociedad o que se encuentren en fase de construcción para su uso futuro como inversión, o que se encuentren a la venta como consecuencia de la actividad normal de la sociedad.
- Permite a las empresas elegir entre el modelo de coste y el de valor razonable.
- Modelo de valor razonable - el activo se registra a su valor razonable y los cambios en éste se contabilizan directamente en la cuenta de pérdidas y ganancias.
- Modelo de coste - el activo se registra a su valor neto contable corregido por las pérdidas por deterioro de su valor. Adicionalmente, se hace necesario desglosar el valor razonable.
- El modelo elegido ha de aplicarse a todo el inmovilizado considerado como propiedad inmobiliaria para inversión por la sociedad.
- Si una empresa utiliza el modelo de valor razonable pero, cuando se adquiere una propiedad específica, hay pruebas claras de que la empresa no puede determinar el valor razonable de forma continuada, se utiliza el modelo de coste para dicha propiedad, modelo que deberá seguir utilizándose hasta la venta de la propiedad.
- El cambio de un modelo a otro es posible si ello da lugar a una mejor presentación (situación poco probable en el caso del cambio del modelo de valor razonable al de coste).



- La información a revelar incluye:
  - Metodología utilizada para determinar el valor razonable.
  - Alcance de la participación de expertos independientes en la determinación del valor razonable.
  - Criterios utilizados para considerar o no los terrenos y edificios como de inversión financiera.

### Principales Propuestas de Mejoras en los ED

La definición de propiedades de inversión debería ser corregida para permitir que una inversión considerada como arrendamiento fuese clasificada como tal con la condición de que el arrendatario usase el valor razonable según NIC 40. En este caso el arrendatario debería contabilizarlo como si se tratase de un arrendamiento financiero.



## Entrada en vigor

Períodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2003.

## Objetivo

Establecer los criterios para la contabilización de la producción agrícola - que comprende la gestión de la transformación de activos biológicos (plantas y animales) en productos agrícolas.

## Características y contenido

- Valoración de todos los activos biológicos a valor razonable menos los costes estimados hasta el punto de venta a la fecha de balance, a menos que el valor razonable no pueda ser determinado de forma fiable.
- Valoración de los productos agrícolas a valor razonable en el lugar de cosecha menos los costes estimados hasta el punto de venta. Dado que los productos agrícolas cosechados son mercancías comercializables no hay excepciones para la determinación del valor razonable.
- Las variaciones en el valor razonable de un activo biológico en un período se imputan a la cuenta de pérdidas y ganancias.
- Excepción a la determinación del valor razonable de un activo biológico:
  - cuando en el momento del reconocimiento inicial en los estados financieros no existen disponibles precios o valores de mercado y no son determinables por otro método de valoración razonable, el activo biológico específico se valorará de acuerdo al modelo de costes. Los activos biológicos deben ser contabilizados a su valor neto contable corregido por las pérdidas por deterioro de valor.
- El precio de mercado en un mercado organizado constituye generalmente la mejor estimación de valor razonable para un activo biológico o un producto agrícola. Si no existe mercado organizado, la NIC 41 proporciona guías para seleccionar otros criterios de valoración.
- La valoración a valor razonable se aplica hasta el momento de la cosecha. La NIC 2, Inventarios sería de aplicación a partir del momento de recolección.
- La información a revelar incluye:
  - Descripción de los activos biológicos de la sociedad, clasificados por grupos.
  - Valor neto contable por grupos.
  - Variaciones en el valor razonable durante el período.
  - Movimiento en el período de los activos biológicos, indicando de forma separada los cambios en la valoración, adquisiciones, ventas y cosechas.
  - Criterios para la determinación del valor razonable.



### Entrada en vigor

Periodos que comienzan a partir de 1 de enero de 2004. Se recomienda su aplicación para periodos que comiencen antes.

### Objetivo

Establece los criterios a seguir en la preparación de estados financieros en los que por primera vez se apliquen las NIIF como base de contabilización.

### Características y contenido

Establece la preparación de dichos estados financieros de acuerdo con los requisitos de las IFRS que se encuentren en vigor en la fecha de adopción (fecha del balance de situación). Para ello deberá elaborarse un balance de apertura conforme a dichas normas en la fecha de inicio del comparativo más antiguo que se presente en dichos estados financieros (fecha de transición), excepto por los siguientes temas, si la compañía opta por ello:

- **Combinaciones de negocios:** No es necesaria la aplicación retrospectiva de la NIC 22 -Combinaciones de Negocios (es decir, recalculer o aflorar fondos de comercio y determinación de valores razonables de los activos y pasivos adquiridos) para las transacciones de esta naturaleza que tuvieran lugar antes de la fecha de transición. Ahora bien, en el caso de recalculer alguna combinación de negocios para cumplir con la NIC 22, deberán recalcularse todas las que hayan tenido lugar con posterioridad a la misma.
- **Valor razonable o revalorizaciones como 'coste de referencia':** se podrá optar por valorar elementos de Propiedades, planta y equipo a la fecha de transición por su valor razonable y utilizar dicho importe como nuevo coste a partir de entonces. También podrá considerarse como coste de referencia el valor contable de elementos de propiedades planta y equipo resultantes de una revalorización de activos conforme a la normativa local anterior, en la medida que dicha revalorización estuviera basada en cálculos de valor razonable o utilización de índices de precios. Esta excepción es también aplicable a Propiedades Inmobiliarias para Inversión, si se utiliza el modelo de coste.
- **Beneficios a los empleados:** Al presentar, a la fecha de transición, los pasivos con los empleados por el valor actual del pasivo actuarial, se podrá optar por reconocer todas las pérdidas y ganancias actuariales a la fecha de transición, incluso aunque a partir de dicha fecha se opte por diferir las pérdidas y ganancias actuariales que se encuentren fuera de la banda de fluctuación ("corridor approach").
- **Diferencias de conversión:** Las diferencias de conversión a la fecha de transición pasarán a tener un valor de cero, es decir no se considerarán las diferencias de conversión acumuladas hasta la fecha de transición en la determinación del beneficio o pérdida por la enajenación posterior de la operación en el extranjero (sí se considerarán las posteriores).



- *Instrumentos financieros compuestos*: No será necesario dividir instrumentos financieros compuestos en sus dos componentes de pasivo o patrimonio si a la fecha de transición el componente de pasivo ya ha sido amortizado (no existe).
- *Filiales, asociadas y joint ventures*:
  - Si una filial aplica IFRS por primera vez en una fecha posterior a la primera aplicación de IFRS por su matriz, dicha filial podrá optar entre:
    - ♦ Utilizar los valores contables de sus activos y pasivos en los estados financieros consolidados de su matriz, en la fecha de transición de la matriz, sin considerar el efecto de los ajustes de consolidación ni de la combinación de negocios en que la matriz adquirió la filial
    - ♦ Determinar los valores contables de sus activos y pasivos obviando el hecho de depender de una matriz que ya adoptó IFRSLas mismas opciones son aplicables a asociadas y joint ventures en las que una matriz tiene influencia significativa o control conjunto.
  - Si una matriz adopta IFRS después que su filial/asociada, la entidad valorará los activos y pasivos de la filial al mismo valor contable que en los estados financieros de la filial, considerando el efecto de los ajustes de consolidación y puesta en equivalencia y de los efectos de la combinación de negocios en la que se adquirió la filial.
- *Estados financieros individuales y consolidados IFRS*: si una entidad aplica IFRS por primera vez en sus estados financieros individuales en una fecha distinta de la primera aplicación de IFRS en sus estados financieros consolidados, deberá valorar sus activos y pasivos por los mismos importes en ambos estados financieros, salvo por el efecto de los ajustes de consolidación.
- *Otras excepciones a la aplicación retrospectiva*:
  - Baja de activos y pasivos financieros: los requisitos del IAS 39 para la baja ("derecognition") de activos y pasivos financieros se aplicarán prospectivamente desde la fecha de entrada en vigor del IAS 39 (1 de enero de 2001). Es decir, los activos y pasivos financieros dados de baja del balance de acuerdo con el GAAP local antes de dicha fecha no deberán aparecer en el balance a la fecha de transición.  
Sin embargo, la entidad que adopte IAS por primera vez deberá:
    - ♦ reconocer todos los derivados y otras inversiones que existan a la fecha de transición en relación con las citadas transacciones.
    - ♦ consolidar todas las entidades de propósito especial que controle a la fecha de transición en relación con las citadas transacciones.



- Contabilización de coberturas: una entidad no deberá reflejar en su balance IFRS de apertura relaciones de cobertura que no reúnen los requisitos para aplicar contabilización de coberturas según IAS 39. Sin embargo, si una entidad designó una posición neta como elemento cubierto de acuerdo con el GAAP anterior, podrá designar un elemento individual incluido en esa posición neta como elemento cubierto de acuerdo con IFRS, siempre y cuando dicha designación se realice antes de la fecha de transición. El IASB ha decidido tentativamente introducir una modificación en el IFRS 1 por la que se pospondría al 1 de enero de 2005 la transición al IAS 39.
- **Estimaciones:** las estimaciones realizadas conforme a IAS en la fecha de transición deberán ser consistentes con las realizadas para la misma fecha conforme al GAAP anterior, salvo que hubiera evidencia objetiva de que las estimaciones anteriores eran erróneas (sin considerar la información posterior adicional de que se disponga).
  - Todos los ajustes resultantes de la aplicación de los IFRS a la fecha de transición (fecha del balance de apertura) supondrán aumentos o disminuciones del patrimonio a dicha fecha.
  - Establece el requisito de explicar el modo en que el cambio de marco normativo contable afecta a la posición financiera, resultados y flujos de caja de la entidad, para lo cual requiere la inclusión de conciliaciones del patrimonio neto a la fecha de transición (resultante de la aplicación de los IFRS) y del patrimonio neto a la fecha de cierre del último ejercicio presentado conforme al GAAP anterior; requiere asimismo una conciliación del resultado del último ejercicio preparado conforme a dicho GAAP con el resultado del mismo ejercicio conforme a IFRS, así como explicaciones de las partidas significativas de conciliación.

### Otros comentarios

Junto con el IFRS 1, se ha publicado una guía de implantación: en esta guía se incluyen, a modo de ejemplo, explicaciones relativas a la aplicación del IFRS 1 en algunos de los aspectos más controvertidos o más susceptibles de generar dudas (combinaciones de negocios, estimaciones, fecha de adopción, estados financieros intermedios), así como un ejemplo ilustrativo de cómo una entidad debe explicar en sus primeros estados financieros IFRS el efecto que el cambio de marco normativo contable tiene en su posición financiera, en sus resultados y en sus flujos de caja.



---

## **Modificaciones de las normas NIC 32 y NIC 39, Instrumentos Financieros**

### *Situación actual:*

Un borrador (Exposure draft - ED) emitido en julio de 2002 proponía modificaciones importantes de las NIC 32 y 39. Las principales propuestas para modificar la NIC 32 están descritas después del resumen de la NIC 32 que figura en esta publicación. En cuanto a la NIC 39, las principales modificaciones propuestas aparecen después del resumen de la NIC 39 que se recoge en esta publicación.

El IASB recibió más de 170 cartas de comentarios acerca del borrador (ED), muchas de las cuales expresaban desacuerdos importantes con ciertos aspectos de las propuestas. El IASB dedicó prácticamente todo el tiempo (dos días) de la última reunión que mantuvo con el Consejo Consultivo sobre Normas (SAC) a discutir las modificaciones propuestas. Ciento ocho de las personas, entidades u organismos que hicieron comentarios pudieron expresar sus opiniones personalmente en mesas redondas públicas con el IASB que se celebraron durante cinco días en Bruselas y Londres en marzo de 2003.

### *Paso siguiente:*

La emisión de las normas definitivas está prevista para el cuarto trimestre de 2003, y su entrada en vigor para 2005.

## **Mejoras a las NIC**

### *Situación actual:*

En mayo de 2002, el IASB publicó un borrador de propuestas de modificación de 14 normas y otras modificaciones motivadas por éstas a varias otras normas. Los principales cambios afectarían a las NIC 1, 2, 8, 10, 15, 16, 17, 21, 24, 27, 28, 31, 33 y 40. Están señalados en nuestros resúmenes de dichas normas en páginas anteriores de esta publicación.

El IASB recibió más de 150 cartas de comentarios acerca de su borrador. Empezó a analizar estos comentarios en noviembre de 2002.

### *Paso siguiente:*

La emisión de las normas definitivas está prevista para el cuarto trimestre de 2003, y su entrada en vigor para 2005.



### Retribución en forma de acciones

#### *Situación actual:*

El ED 2 se emitió en noviembre de 2002. El plazo de envío de comentarios terminó el 7 de marzo de 2003. Las principales propuestas contenidas en ED 2 pueden leerse en esta publicación, después del resumen de la NIC 19. La propuesta más importante consiste en exigir a las entidades que reconozcan el coste de todos los pagos en forma de acciones, incluyendo las opciones de compra de acciones otorgadas a empleados.

El FASB norteamericano invitó a los interesados a enviar asimismo sus comentarios sobre el ED 2, del IASB. A raíz de los comentarios recibidos, el FASB añadió a su agenda el tema de la contabilización de las opciones de compra de acciones y, en abril de 2003, ha propuesto que las opciones de compra de acciones se reconozcan como gasto.

#### *Paso siguiente:*

La emisión de la norma definitiva está prevista para el primer trimestre de 2005, y su entrada en vigor para 2005.

### Combinaciones de negocios - Fase I

#### *Situación actual:*

El borrador de propuesta de modificación (ED3) se emitió en diciembre de 2002. El ED 3 propone una nueva NIIF para sustituir a la NIC 22, Combinaciones de negocios, y propone enmiendas a la NIC 36, Deterioro del valor de los activos, y a la NIC 38, Activos intangibles. El plazo para el envío de comentarios finalizó el 4 de abril de 2003. Después de los resúmenes de estas tres normas, que aparecen en páginas anteriores de esta publicación, se indican las principales propuestas de cambio. La más importante sería la prohibición de utilizar el método de la unión de intereses y, por otra parte, que el fondo de comercio y otros activos intangibles de vida útil indefinida se dejarían de amortizar y se someterían a análisis, por lo menos anualmente, para determinar su posible pérdida ó deterioro de valor.

#### *Paso siguiente:*

La emisión de las normas definitivas está prevista para el cuarto trimestre de 2003, y su entrada en vigor para 2005.





## **Combinaciones de negocios - Fase II**

### *Situación actual:*

La Fase II del proyecto del IASB relativo a Combinaciones de negocios tiene tres componentes:

- Aspectos relacionados con la aplicación del método de compra.
- Contabilización de combinaciones de negocios en las que entidades separadas o divisiones de entidades separadas se juntan para formar un joint venture considerando incluso "el método denominado fresh start accounting"
- Aspectos que quedaron excluidos en la Fase I:
  - Combinaciones de negocios que implican ó afectan a entidades (o divisiones de entidades) bajo control común.
  - Combinaciones de negocios que implican ó afectan a dos o más entidades mutuas (tales como sociedades cooperativas o mutuas de seguros)
  - Combinaciones de negocios en las que entidades separadas se juntan para formar una única entidad para la presentación de información financiera sólo mediante contrato, sin la obtención de una participación en el capital de la entidad.

Lo relativo al método de compra constituye un proyecto actual del IASB, que se está llevando a cabo conjuntamente con el FASB, con el fin de lograr una convergencia de los procedimientos existentes en lo relativo a la aplicación del método de compra.

### *Paso siguiente:*

La emisión del borrador de propuestas está prevista para el primer trimestre de 2005, la norma definitiva para 2004 y la entrada en vigor para 2005.

## **La cuenta de resultados (presentación de resultados)**

### *Situación actual:*

Este proyecto consiste en establecer en grandes líneas la forma de presentar todos los cambios reconocidos en el activo y en el pasivo que se derivan de operaciones u otros hechos, distintos de los que estén relacionados con desembolsos o reembolsos de los propietarios accionistas, (a veces denominado "resultado global" (comprehensive income)).



El IASB ha concluido provisionalmente que todos los cambios que se produzcan en el activo y en el pasivo, no derivados de transacciones con propietarios accionistas, deberían presentarse en una sola cuenta, la cuenta de resultados. El siguiente cuadro presenta la estructura de la cuenta de resultados sugerida por el IASB:

	<b>Columna1 Total(2+3)</b>	<b>Columna2 Ingresos y GastosDistintos de Remedaciones</b>	<b>Columna3 Ingresos y GastosDerivados de Remedaciones</b>
Operaciones			
Financiación			
Impuesto sobre beneficios			
Operaciones discontinuadas			
Resultado neto o comprehensive income"			

Este formato se aplicaría a todas las empresas y a todos los sectores de actividad. Se prohibirán los subtotales del resultado global (por ejemplo, "resultado de explotación"), excepto cuando sea necesario presentar los subtotales de otros importes. No se podrán reubicar partidas entre filas o columnas de un período a otro.

### *Paso siguiente:*

La emisión del borrador de propuestas está prevista para el cuarto trimestre de 2003. Sin embargo, el IASB ha señalado que no cree probable la emisión de una norma de aplicación obligatoria a tiempo para la elaboración de los estados financieros de 2005.



## **Proyecto de Convergencia a corto plazo: NIIF y US GAAP**

### *Situación actual:*

El objetivo de este proyecto es eliminar una serie de diferencias que existen entre las Normas Internacionales de Información Financiera y los US GAAP. Este proyecto, llevado a cabo conjuntamente por el FASB y el IASB, es el resultado de un acuerdo alcanzado por ambos Consejos en septiembre de 2002.

Algunas diferencias analizadas en este proyecto surgieron a raíz de los borradores emitidos recientemente por el IASB. Entre ellas se incluye la clasificación de los elementos de pasivo como circulante y no circulante, los intercambios de activos, los cambios de métodos contables voluntarios, y las revisiones de las NIC 32 y NIC 39. El IASB está prestando particular atención a estos aspectos mientras se vuelven a discutir los borradores de propuestas.

Han surgido otras diferencias en declaraciones emitidas recientemente por el FASB. Entre ellas se incluyen la definición y presentación de operaciones discontinuadas; los costes relacionados con actividades a discontinuar (incluyendo provisiones para costes de reestructuración), activos adquiridos para reventa y subsidios estatales .

Existen otras diferencias más antiguas, pero que podrían resolverse en un plazo relativamente corto. Estas incluyen los costes de desperdicio y de capacidad no utilizada incluidos en costes de existencias, cambios en políticas contables, cambios de estimaciones, y corrección de errores; amortización de activos adquiridos para su venta o activos ociosos; aplicación del enfoque de diferencias temporales al impuesto de beneficios; contratos de construcción; inversiones en joint ventures ; estados financieros intermedios; y gastos de investigación y desarrollo.

### *Paso siguiente:*

La emisión del borrador de propuestas está prevista para el cuarto trimestre de 2003, la norma definitiva para 2004 y la entrada en vigor para 2005.



### Contratos de seguros

#### *Situación actual:*

El proyecto relativo a contratos de seguros proviene del antiguo IASC. Se trataba inicialmente de un proyecto global que abarcaba todos los aspectos relacionados con la contabilización de los contratos de seguros. Sin embargo, en su reunión de mayo de 2002, el IASB decidió dividir el proyecto en dos fases, para que algunos elementos pudieran estar ya establecidos en 2005, sin retrasar el resto del proyecto.

La primera fase se refiere a la aplicación de las NIIF existentes a empresas que emiten contratos de seguros. La Fase II representa el proyecto global. El Consejo está intentando evitar cambios en la Fase I que pudieran tener que eliminarse en la Fase II. Por otra parte, el Consejo no pretende establecer requisitos de reconocimiento y valoración en la Fase I con respecto a la mayoría de los aspectos de los contratos de seguros.

#### *Paso siguiente:*

Para la Fase I, la emisión del borrador de propuestas se ha producido en el segundo trimestre de 2003, la norma definitiva estaría para 2004 y la entrada en vigor para 2005. En cuanto a la Fase II, el FASB no ha fijado aún los plazos.

### Actividades de Instituciones financieras

#### *Situación actual:*

El IASB ha llegado a un acuerdo sobre el principio de revelación del riesgo financiero, en el sentido de que una institución financiera debe presentar información que permita a los usuarios de los estados financieros evaluar la naturaleza y el grado de exposición a los riesgos financieros de la entidad durante el período al que se refieren los estados financieros.

Para aplicar ese principio, se necesitaría información cualitativa y cuantitativa sobre:

- Riesgo de crédito.
- Calidad de los activos - activos financieros vencidos y no pagados, créditos no garantizados que han sufrido un deterioro de valor
- Riesgo de falta de liquidez
- Riesgo de mercado



El IASB ha decidido también, de forma provisional, exigir la revelación de los requisitos relativos al capital del margen de solvencia impuestos por terceros (un organismo regulador, por ejemplo).

*Paso siguiente:*

La emisión del borrador de propuestas está prevista para el tercer trimestre de 2003. Sin embargo, el IASB ha señalado que no espera emitir una norma de aplicación obligatoria a tiempo para la elaboración de los estados financieros de 2005.

### **Conceptos: de Ingresos, Pasivos y Patrimonio Neto**

*Situación actual:*

Este proyecto se refiere a tres asuntos relacionados entre sí:

- Distinción entre pasivo exigible y patrimonio neto
- Definición y criterios de reconocimiento de pasivos
- Principios generales de reconocimiento de ingresos

El IASB se está centrando primero en el reconocimiento de ingresos en el marco de un proyecto conjunto con el FASB. El objetivo es establecer un amplio conjunto de principios relativos al reconocimiento de los ingresos, que permitirá eliminar las diferencias que se aprecian en las normas y prácticas actualmente utilizadas. El proyecto se halla en fase de estudio; no se han tomado todavía decisiones.

*Paso siguiente:*

Este proyecto conducirá probablemente a un proceso de revisión del Marco conceptual y de la NIC 18, Ingresos. La emisión del borrador de propuestas está prevista para 2004.

### **Consolidación, incluyendo entidades de propósito especial**

*Situación actual:*

El objetivo de este proyecto es reconfirmar la base que debe utilizar una entidad para consolidar sus inversiones y ofrecer una orientación más rigurosa en cuanto al concepto de "control".

*Paso siguiente:*

Este proyecto conducirá probablemente a un proceso de revisión de la NIC 27. El borrador de propuestas está previsto para finales de 2004.



### Industrias extractivas

#### *Situación actual:*

El objetivo de este proyecto es establecer los criterios de valoración de los activos relacionados con actividades extractivas, así como el reconocimiento de ingresos de estas industrias.

#### *Paso siguiente:*

La emisión del borrador de propuestas está previsto para el cuarto trimestre de 2003 y la norma definitiva en 2004.

### Temas de investigación actual del IASB

Estos temas se añadirán probablemente pronto a la agenda del IASB:

- La aplicación de las NIIF a pequeñas y medianas empresas y en economías emergentes.
- Contabilización de arrendamientos
- Conceptos contables, incluyendo una revisión estratégica de los elementos básicos de la contabilidad y proceso de medición, centrándose inicialmente en el deterioro del valor.
- Otros aspectos de la contabilización de instrumentos financieros
- Contabilización de asociadas y joint ventures



## Deloitte

### *España*

[www.deloitte.es](http://www.deloitte.es)

<http://iasplus.deloitte.es>

### *Internacional*

[www.deloitte.com](http://www.deloitte.com)

[www.iasplus.com](http://www.iasplus.com)

## IASB

[www.iasb.org.uk](http://www.iasb.org.uk)

## Órganos de Gobierno de Normas Contables

Instituto de Contabilidad  
y Auditoría de Cuentas (ICAC)

<http://www.icac.minerco.es>

Comisión Europea

<http://www.europa.eu.int/>

United States of America  
Financial Accounting  
Standards Board (FASB)

<http://www.fasb.org>

United Kingdom Accounting  
Standards Board (ASB)

<http://www.asb.org.uk>

France Conseil National  
de la Comptabilité

<http://www.finances.gouv.fr/CNCCompta>

Australian Accounting  
Standards Board

<http://www.aasb.com.au>

Canadian Accounting  
Standards Board

<http://www.cica.ca>

German Accounting  
Standards Board

<http://www.drsc.de>

## Otros enlaces de interés

International Auditing and  
Assurance Standards Board

<http://www.ifac.org/iaasb>

International Federation of  
Accountants

<http://www.ifac.org>

International Organization of  
Securities Commissions

<http://www.iosco.org>



Deloitte es la firma líder de servicios profesionales en el mercado español, que desde hace más de 40 años ofrece a sus clientes, tanto a nivel nacional como internacional, su conocimiento, calidad de servicio y compromiso con el mercado. Cuenta con 30 oficinas distribuidas por toda la geografía española.

Nuestra red internacional Deloitte ([www.deloitte.com](http://www.deloitte.com)) es una de las organizaciones de servicios profesionales líderes mundiales. Nuestros más de 100.000 profesionales en 140 países prestan servicios a una cuarta parte de las mayores compañías del mundo, así como a muchas empresas nacionales, instituciones públicas y a compañías de rápido crecimiento.

Adicionalmente, para completar su alcance geográfico, Deloitte ofrece a sus clientes un conocimiento profundo de su industria y un excepcional servicio prestado de forma consistente en todo el mundo. Nuestros equipos integrados por profesionales con experiencia internacional están preparados para ayudarles en los retos que nos impone la globalización y las nuevas tecnologías. Nuestra misión es ayudar a nuestros clientes y personal a alcanzar la excelencia.







# Contacta con nosotros

Raimundo Fdez. Villaverde, 65  
28003 Madrid  
España

Tel: +34 915 14 50 00

Fax: + 34 915 14 51 80

[www.deloitte.es](http://www.deloitte.es)

© 2003 Deloitte

Todos los derechos reservados

Realizado por **CIBS**

Dpto. Comunicación, Imagen Corporativa  
y Business Support

Reservados todos los derechos. El contenido de esta publicación no puede ser total ni parcialmente reproducido, transmitido ni registrado por ningún sistema de recuperación de información, de ninguna forma ni a través de ningún medio o soporte, sin el previo consentimiento por escrito de los titulares del copyright.

La información contenida en este informe es únicamente a título informativo. **Deloitte** no se hace responsable del uso que de esta información puedan hacer terceras personas. Nadie puede hacer uso de este material salvo autorización expresa por parte de **Deloitte**.

A member firm of  
**Deloitte Touche Tohmatsu**