



Normas IASB: la primera vez

José Antonio Gonzalo
Angulo

Catedrático Economía
Financiera y Contabilidad,
Universidad de Alcalá

Introducción

Uno de los principales problemas a los que se enfrenta la información financiera en el mundo es la diversidad de prácticas contables y, por tanto, de presentación de los estados financieros. La misma posición financiera y los mismos resultados pueden ser expresados de muy diferentes maneras, en función de las normas contables que se utilicen para hacerlo.

Esta situación crea problemas a los usuarios, y los mercados financieros se resienten, porque los inversores y otros utilizadores de la información contable se sitúan en países diferentes a los que determinan la medición y presentación de las cifras y datos contables.

RESUMEN DEL ARTÍCULO

Este trabajo tiene la misión de reflexionar sobre el proceso de adopción de las NIIF como fuente inspiradora de la información financiera empresarial. En primer lugar se describe la situación legal de las empresas cotizadas en la Unión Europea y su obligación de presentar sus cuentas consolidadas prescindiendo de la normativa nacional. A continuación se incluyen reflexiones sobre las decisiones que tienen que tomar las empresas en el proceso de transición a las normas internacionales. El trabajo termina con unas conclusiones y una lista de referencias bibliográficas y de Internet que pueden ser de utilidad.

EXECUTIVE SUMMARY

This work has the mission of meditating on the process of adoption of the International Accounting Standards Board (IASB) pronouncements like inspiring source of the financial reporting of the enterprises. First to all, the legal situation of the companies listed in the European Union is described, focusing on the obligation of elaborating its consolidated financial statements following the international standards issued by the IASB, with independence of the national accounting rules. Then, reflections are included about the decisions that have to take the companies in the transition process to take the international standards as the primary reporting reference, which are described in the International Financial Reporting Standard 1 (IFRS 1). The work finishes with some conclusions and a list of bibliographical references and of Internet that can be useful.

En algunos mercados financieros, por ejemplo en las bolsas estadounidenses, la solución para lograr la uniformidad pasa por presentar los estados contables originales junto con un estado de conciliación, de los importes de los resultados y del patrimonio neto, con los que se hubieran obtenido de aplicar los principios contables estadounidenses. No obstante, esto puede suponer un coste elevado para la empresa que cotiza en varios países del mundo, así que la solución que se está imponiendo con más fuerza es la de utilizar normas comunes, para lo que muchos países están permitiendo u obligando a que las empresas cotizadas presenten su información utilizando las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, también conocido por sus siglas inglesas: IASB (*International Accounting Standards Board*).

La normas internacionales de contabilidad se emiten desde 1973, y se han convertido en el estándar para la elaboración y presentación de los estados financieros de las empresas cotizadas en el mercado, gracias al respaldo de la Organización Internacional de Comisiones del

Mercado de Valores (IOSCO). En el momento presente cuentan con un cuerpo de 34 Normas y un número considerable de Interpretaciones a las mismas, junto con un abundante material para comprender las reglas y su forma de aplicación.

Puesto que las sociedades cotizadas también son el punto de referencia, local e internacional, de las mejores prácticas contables, las NIIF están determinando, desde hace un par de décadas, el desarrollo de normas contables en todos los países del mundo. Para muchos de los profesionales contables y de los organismos emisores de normas, que valoran la labor realizada por el IASB, NIIF es sinónimo de calidad y comparabilidad internacional, razón que explica que sean en algunos casos aceptadas como fuente de normativa contable y se obligue a aplicarlas directamente y que, en todos los demás, sean tenidas en cuenta como inspiradoras de

las normas contables locales.

Entre los países que han hecho obligatorias las NIIF para las empresas cotizadas están, aparte de los que constituyen la Unión Europea, otros tan significativos en el área hispano-americana como Colombia, Costa Rica, Ecuador, Guatemala, Honduras, Panamá, Perú y la República Dominicana. En Argentina, la utilización de las NIIF para las empresas cotizadas en bolsa es optativa. Por último, algunos países como China, Japón o Australia permiten a las empresas extranjeras cotizadas que presenten su información financiera utilizando las normas

internacionales, sin necesidad de ningún estado de conciliación con las normas locales. La lista con el grado de aceptación de las normas en los diferentes países se actualiza día a día en el sitio web del IASB (véanse las referencias al final del artículo).

Ante esta situación que, no puede por menos de calificarse como muy prometedora, la adopción de las NIIF como sistema fundamental o secundario de información, por parte de las empresas, y en especial de las empresas de gran dimensión y envergadura internacional cotizadas en bolsa, es una realidad incuestionable, a la vez que un reto que obliga a las empresas a plantearse tanto la información externa como el sistema informativo y de control interno, para alcanzar unas mayores cotas de fiabilidad y representatividad en la información financiera que permite tomar decisiones, en el ámbito interno, y difundir información de cara a los usuarios externos.

Este trabajo tiene la misión de reflexionar sobre el proceso de adopción de las NIIF como fuente inspiradora de la información financiera empresarial, puesto que en muchas de las entidades implicadas –entre las que mere-

108 *Entre los países que han hecho obligatorias las NIIF para las empresas están, aparte de la UE, Colombia, Costa Rica, Ecuador, Guatemala, Honduras, Panamá, Perú y la República Dominicana*

PALABRAS CLAVE

Normas
Internacionales
Contabilidad,
Información
Financiera.

KEY WORDS

International
Accounting
Standards, Financial
Information

ce la pena destacar a las empresas cotizadas en la Unión Europea— se está produciendo entre los últimos meses de 2003 y los primeros de 2004, con el fin de llegar a publicar los primeros estados financieros con arreglo a NIIF en el periodo que comience dentro del año 2005.

Para esto se describe, en primer lugar, la situación legal de las empresas cotizadas en la Unión Europea y su obligación de presentar en el año citado sus cuentas consolidadas prescindiendo de la normativa nacional. A continuación se incluyen las reflexiones sobre las decisiones que tienen que tomar las empresas en el proceso de transición a las normas internacionales, así como algunos detalles sobre la contabilización de esta transición, que está regulado en una NIIF especial, emitida en 2003, denominada *Adopción por Primera Vez de las NIIF*, que permite determinadas opciones para hacer la transición menos costosa para las empresas. El trabajo termina con unas conclusiones y una lista de referencias bibliográficas y de Internet que pueden ser de utilidad.

La situación en Europa

De acuerdo con el Reglamento europeo sobre aplicación de las normas internacionales de contabilidad, será en los ejercicios que terminen en 2005 cuando las empresas cotizadas en bolsas europeas deban presentar los primeros estados financieros consolidados según Normas Internacionales de Información Financiera –NIIF, el nuevo nombre de todas las normas emitidas por el *International Accounting Standards Board*, IASB—.

Como esos primeros estados financieros deben incluir la información comparativa del año anterior (2004), la *fecha de transición* de las empresas cotizadas, a efectos de aplicación de la nueva normativa, es el 1 de enero de 2004 si su ejercicio contable coincide con el año natural, o en otro caso el día siguiente del cierre contable que se sitúe dentro del ejercicio 2003 (es decir, antes de la fecha citada).

Para el caso de la empresa cuya transición se haga el primer día de 2004, presentará en este ejercicio la información financiera intermedia o anual según la normativa del Plan General de Contabilidad, pero deberá llevar en paralelo la contabilidad, o reexpresar los estados contables que presente, de acuerdo con las normas internacionales. En todo caso, para los grupos cotizados en España, los primeros estados financieros según NIIF serán los enviados a la Comisión Nacional del Mercado de Valores que correspondan a la información consolidada del primer semestre de 2005. Esto quiere decir que, si la fecha de referencia es el primer día de 2004 y si las empresas desean planificar adecuadamente su transición, deben tomar decisiones muy importantes en las semanas que faltan antes del cierre del ejercicio presente, y aplicar consecuentemente tales determinaciones, puesto que van a condicionar en el futuro su información financiera.



La contabilidad que dibujan las NIIF exige una estrategia y unas elecciones sobre cómo reflejar los hechos y transacciones económicos, que deben ser organizadas desde el comienzo, y que van desde la delimitación de los segmentos sobre los que va a informar la empresa, hasta la clasificación de los valores según la finalidad para la que se tengan en la empresa, puesto que cada finalidad exige una contabilización diferente. Además, para facilitar la transición, el IASB ha emitido recientemente una Norma que puede simplificar algunas de las decisiones. A continuación se tratan los aspectos más relevantes de la transición y se comentan ciertos extremos de la citada Norma.

Decisiones importantes

La contabilidad según el Plan General de Contabilidad español no permite, por lo general, más que opciones muy limitadas, que afectan a la contabilización de ciertas operaciones y la valoración de algunas partidas, puesto que la mayoría de las situaciones están contempladas, y el reflejo contable es el producto de la aplicación de las normas vigentes, sin exigir al que las aplica demasiados juicios de valor ni elecciones. Esta situación tiene ventajas e inconvenientes, desde luego, pero el peor de estos últimos es que ha situado al responsable de la contabilidad en el papel de interpretador de normas, sin que en la política informativa a seguir tenga papel relevante el estilo de gestión de la empresa, ni se traduzca en contenidos informativos la estrategia seguida por los órganos de dirección de la entidad.

Las NIIF son mucho más flexibles y permiten muchas opciones, es verdad, pero a cambio de perder la uniformidad, las empresas van a poder proyectar en la información su forma de asumir la gestión: por ejemplo, podrán tratar de diferente manera un inmueble utilizado por la empresa para sus oficinas de otro arrendado a terceros, o un bono del Estado que piensan conservar de otro que tienen para negociar, o separar la información de una parte de la explotación que está en trance de abandonar o enajenar.

La confección de la información correspondiente exige pronunciamientos por parte de los responsables de la empresa, y también dejar huella de los mismos en la información contable, que así debe contener detalle de los segmentos de negocio o geográficos, con sus recursos, gastos e ingresos, y declaraciones pormenorizadas de cómo gestiona la entidad los riesgos a los que se enfrenta en su gestión, o de cómo se cubre de tales riesgos. Es muy importante, a la vista de las NIIF, que las empresas que están a punto de empezar a aplicarlas se planteen conscientemente la transición, documentando todo el proceso y las decisiones tomadas en el mismo, para que sirva como guía futura y se pueda reconsiderar a la vista de los acontecimientos. La tradicional recomendación de establecer un Comité

de Transición a las NIIF tiene en este caso un valor de amenaza si la entidad no lo ha hecho ya, porque es preciso decidir sobre extremos trascendentes para la imagen que la contabilidad va a dar de la empresa a través de los estados financieros, y además tales estados incluyen toda la información de filiales, que también deben pasar por un proceso de transición para que reporten a la matriz en función de las decisiones tomadas.

Una de las tareas fundamentales del Comité citado es la identificación de todos los activos y los pasivos exigidos por las normas internacionales, lo que puede llevar a excluir determinados activos ahora reconocidos en determinados países –por ejemplo, gastos de establecimiento o gastos a distribuir en varios ejercicios–, a reclasificar otros como menor patrimonio neto –accionistas con capital sin desembolsar o acciones propias–, así como a anular ciertos pasivos –provisiones para grandes reparaciones u otras que no son obligaciones actuales– o a hacer aparecer otros –obligaciones por ciertas retribuciones a largo plazo a los empleados–. La contrapartida de las nuevas partidas o las partidas eliminadas serán los fondos propios que figuren en el balance de apertura según NIIF.

Probablemente la decisión más comentada respecto a las normas internacionales es la de utilizar o no el valor razonable para los activos en los que se permite –inmovilizado material, inmaterial y propiedades inmobiliarias–, pero esta no es la más trascendente. En tal sentido se puede recordar que la entidad tiene que decidir qué segmentos va a elegir a la hora de descomponer el balance, el estado de resultados y el de flujos de efectivo, o bien qué unidades generadoras de efectivo va a considerar para hacer la denominada “prueba del deterioro”, que afecta a todos los activos productivos y al fondo de comercio que se ha comprado con ellos.

La idea central de las NIIF es que la información financiera sitúe al usuario en la misma posición del administrador de la empresa, de manera que pueda comprender los problemas con los que éste se enfrenta. Evidentemente, ni el detalle informativo ni el pormenor de los problemas serán los mismos que en la información que se utiliza para la gestión, pero ambas, la externa y la interna, harán hincapié y darán cuenta de los mismos problemas esenciales.

La idea central de las NIIF es que la información financiera sitúe al usuario en la misma posición del administrador de la empresa, de manera que pueda comprender los problemas con los que éste se enfrenta

La NIIF I

A fin de establecer un punto de partida para la contabilización posterior, la NIIF número 1, emitida el pasado junio, trata del problema de la transición a la nueva forma de contabilizar y presentar información financiera, y dis-

pone que las empresas obligadas a utilizar las normas internacionales por primera vez con este calendario, deben formular un *balance de apertura a la fecha de transición*, en el que consignen los activos y pasivos que se deriven de su situación financiera, para lo que tendrán que contar con el balance de cierre anterior, confeccionado según los principios contables generalmente aceptados en España, y hacer las correcciones oportunas para que las partidas aparezcan valoradas de acuerdo a las NIIF.

Este proceso de transición no es ni fácil ni inmediato, ya que la filosofía de las NIIF cuando se aplican por primera vez es, en términos generales, obtener un balance de transición como si siempre se hubieran aplicado las mismas, lo que quiere decir que —en pura teoría— sería necesario remontarse al comienzo de cada partida del balance y tratarla desde ese momento con arreglo a la normativa emanada de las normas internacionales.

En muchas ocasiones, esto es imposible o llevaría a ciertas arbitrariedades, por lo que la NIIF 1 contiene exenciones y cautelas que pueden ayudar a cumplir con el propósito general de obtener un balance de transición válido para comenzar a aplicar las normas internacionales.

Las exenciones ofrecen la posibilidad de no aplicar alguna parte de las normas internacionales, y se refieren a cuestiones tan importantes como la valoración inicial de los inmovilizados, el tratamiento de las provisiones por pensiones y obligaciones similares, las diferencias de conversión o las combinaciones de empresas.

Es interesante señalar que las empresas que apliquen por primera vez las NIIF pueden valorar sus inmovilizados materiales e inmateriales, en su totalidad o en parte, al valor razonable, que será el valor de mercado en la fecha de transición, o bien en el caso de los inmovilizados materiales el resultado de una tasación independiente. La elección del valor razonable representa una oportunidad de revalorización que puede ser interesante en ciertas empresas, pero que puede condicionar los resultados en el futuro, ya que las cuotas de amortización serán mayores a partir de ese momento, y los beneficios por venta de los activos revalorizados resultarán menores.

Los activos y pasivos adquiridos en combinaciones de empresas que son adquisiciones —fusiones o escisiones— se contabilizan según las NIIF al valor razonable en el momento de la adquisición, y se prohíbe utilizar el método de la unión de intereses, lo que significa que no se pueden contabilizar los elementos adquiridos por su valor contable en la empresa de la que proceden.

No obstante, la NIIF 1 establece la posibilidad de no aplicar esta normati-

Los activos y pasivos adquiridos en combinaciones de empresas que son adquisiciones se contabilizan, según las NIIF, al valor razonable en el momento de la adquisición, y se prohíbe utilizar el método de la unión de intereses

va sobre combinaciones de negocios, o bien de aplicarla a partir de una fecha determinada. Esta regla, que parece ir en contra del sentido común, puede ayudar a las empresas, puesto que es raro que guarden las valoraciones de las combinaciones hechas hace años, y si éstas no se reexpresan, los activos y pasivos adquiridos quedan en la empresa como si hubieran sido comprados por el valor contable con el que se incorporaron. Por otra parte, esto permite conservar los valores de los fondos de comercio, y evita que las empresas los vuelvan a calcular para que les salgan los valores convenientes en la fecha de transición.

Por último, la NIIF 1 exige que las empresas den cuenta de las principales opciones que han escogido en la transición, mediante conciliación de las cifras de beneficio neto y fondos propios, a incluir en los primeros estados financieros intermedios y anuales que presenten en el año 2005. Como estas fechas están relativamente distantes del momento de la transición, permiten ciertos cambios en las elecciones inicialmente tomadas si se demuestra que pueden resultar perjudiciales para la política informativa de la entidad o, sencillamente, fueron un error en el momento de adoptarse.

Conclusión

Cambiar a las NIIF es un proceso complejo, y debe ser acometido de una manera consciente, haciendo las elecciones que exigen estas Normas, que además son nuevas para una buena parte de las empresas españolas que tienen que elaborar su información consolidada respecto a las mismas.

Tras la fecha de transición, que en la mayoría de los casos será el 1 de enero de 2004 para las empresas europeas, y la confección del balance de apertura según NIIF, las empresas tienen un año para probar los nuevos procedimientos contables y calibrar su efecto en los estados financieros, que no servirán tanto para cumplir determinadas normas, como para representar fielmente las transacciones y hechos económicos sucedidos a la empresa.

Quedan, y posiblemente no se resuelvan en un futuro inmediato, actuaciones que las autoridades reguladoras españolas y comunitarias pueden tomar, relativas a extremos tan importantes como permitir utilizar a las matrices, en su información financiera individual, las normas NIIF, así como habilitar un órgano, ligado a las comisiones de valores, que tenga como misión supervisar y requerir el cumplimiento de la normativa internacional, lo que supondrá un conjunto de nuevas instituciones de refuerzo y control del cumplimiento, que deben coordinarse en toda Europa.

Además, el surgimiento de las normas internacionales provocará seguramente una reacción de acercamiento entre las normas contables locales y las NIIF, que cristalizará en los próximos años, de manera que la



La información financiera está a punto de cambiar de una manera radical, y las empresas necesitan tomar conciencia de la profundidad del cambio para organizar de otra manera el registro y el control de la información

deseada armonización en los países europeos se pueda conseguir por referencia a unas reglas externas, ya que en las décadas anteriores ha sido tan difícil conseguirla por medio de consensos internos.

Con todo, el panorama de la información financiera está a punto de cambiar de una manera bastante radical, y las empresas necesitan tomar conciencia de la profundidad del cambio, que no es sólo por utilizar otras normas distintas, sino también por organizar de otra manera los procesos de registro y control de la información, de forma que la mejora de calidad sea

una consecuencia de un cambio interno producido por las normas internacionales, más que de una presentación diferente de los mismos hechos y transacciones.

Bibliografía

Las normas internacionales de contabilidad aprobadas hasta el momento por la Unión Europea pueden verse en: < [http://www.mineco.es/ICAC/NIC_DOCE_\(esp\).pdf](http://www.mineco.es/ICAC/NIC_DOCE_(esp).pdf) > (acceso el 4 de enero de 2004). Se recogen a continuación algunos trabajos recientes que tienen relación con las NIIF en general, y en particular con los problemas que se han abordado en este trabajo respecto de los procedimientos de control. Estos trabajos no han sido citados dentro del texto con el único objetivo de facilitar la lectura.

AMAT, O. (coordinador) (2003): *Comprender las Normas Internacionales de Contabilidad* (Barcelona: Gestión 2000 y ACCID).

ARCAS, M.J.; M. MONEVA, L. TORRES (2003): *Contabilidad financiera avanzada. Normativa española e internacional* (Madrid: Pirámide)

CERVERA, M. (2001): "La amortización del inmovilizado: Regulación española y normativa del IASC". *Partida Doble* Nº 123, junio, pp. 44-67.

CUNEO, E.; S. MARCOLINI ; C. VERON (2001): "Valor recuperable. Un nuevo enfoque". *Enfoques* (Argentina) nº 8, agosto, pp. 12-23.

EPSTEIN, B. J.; A. A. MIRZA (2002): *Interpretation and Application of International Accounting Standards* (New York: Wiley).

GONZALO ANGULO, J. A. (2003): "Principales cambios que suponen las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) respecto al Plan General de Contabilidad (PGC)", [en línea] 5campus.org, *Contabilidad Internacional* <<http://www.5campus.org/leccion/niif>> [acceso el 22 de diciembre de 2003]

HERVAS OLIVER, J.L. (2002): "El camino internacional hacia el valor razonable". *Partida Doble*, noviembre, pp. 68-73.

HODGEON, E.; R. FERNÁNDEZ (2003): "Diferencias entre el tratamiento contable del Plan General Contable y la normativa internacional". *Estrategia Financiera*, junio, pp. 53-59.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS FOUNDATION (2003): *Normas*

Internacionales de Información Financiera 2003 (Madrid: CISS).

PEYRO VILAPLANA, E.; M. ARCE GISBERT (2001): "Depreciación del inmovilizado: Normas españolas e internacionales". Partida Doble Nº 120, marzo, pp. 24-35.

PRICEWATERHOUSECOOPERS (2002): Normas Internacionales de Contabilidad 2002-2003. Desarrollo y comentarios (Madrid: Francis Lefevre). En el sitio web de PriceWaterhouseCoopers se pueden encontrar estudios en español e inglés sobre el impacto de las NIIF en las empresas, véase < <http://www.pwcglobal.com/es/esp/insol/survey-rep/index.html#auditoria>>

VELILLA VELASCO, A.; F. BORRAS PAMIES (2003): "Las NIC y los instrumentos financieros: Valoración y Contabilidad". Partida Doble Nº 143, abril, pp. 30-37.

VILLALOBOS, Y. (2001): "NIC 39, Instrumentos Financieros, Reconocimiento y Valoración", [en línea] 5campus.org, Banca <<http://www.5campus.org/leccion/nic39>> [acceso el 3 de enero de 2004].

ZAMORA RAMIREZ, C. (2001): "El valor razonable en la contabilidad de los instrumentos derivados". Partida Doble Nº 126, octubre, pp. 68-81.

Los procedimientos de discusión, aprobación y emisión de las NIIF se pueden seguir en el sitio web del IASB, en la dirección de Internet: <www.iasb.org.uk> o bien en la web especializada < www.iasplus.com >, que mantiene la firma Deloitte Touche Tohmatsu (existe una versión española de la misma:< www.iasplus.deloitte.es >).



Ilustración: Luis Real