

# Presentación

La información financiera experimentará un cambio significativo en Europa a partir de enero de 2005, cuando la normativa contable internacional entre en vigor para los grupos de empresas cotizados, y este cambio también lo experimentarán en el futuro muchos otros países fuera del ámbito de la UE. El proceso requerirá de modificaciones, en ocasiones de grado relevante, en los principios contables aplicados en los diferentes países y éste puede resultar costoso expresado en términos de educación y de procedimientos.



Sin embargo, los cambios constituyen una base importante para la creación de mercados de capitales más amplios y globales, y también generarán una mayor credibilidad entre los inversores y los usuarios de la información financiera. Pienso que existen muchas razones por las cuales tales cambios ofrecerán ventajas y parece adecuado de que sean llevados a cabo en estos tiempos:

- ventajas para las entidades que han de preparar información financiera, al incurrir en menores costes en su elaboración, y, a su vez al conseguir un incremento en la calidad de la información ofrecida,
- ventajas para los inversores, al obtener éstos una mayor comparabilidad y transparencia en la información que manejan,
- ventajas para las instituciones que regulan la normativa contable, debido, entre otras, a las razones anteriores.

Puede argumentarse que tales cambios se hacen necesarios, entre otras, por las siguientes causas:

- Primera, la más obvia, el gran coste que supone para las compañías multinacionales mantener registros con diferentes enfoques contables en cada país.
- Segunda, la ascendente globalización de las actividades de los negocios; un ejemplo de ello pudiera constituirlo la intensa actividad empresarial entre España y Latinoamérica.
- Tercera, el impacto sobre las prácticas contables actuales de ciertos fraudes y escándalos contables, tanto aquéllos ocurridos en EEUU en los últimos tiempos como, recientemente, en Europa.

El *IASB* se creó hace sólo tres años, pero se ha construido sobre unos sólidos y creíbles cimientos consolidados en los treinta años vividos por el anterior *IASC*. Los últimos tres años han sido testigos de una gran actividad centrada en la actualización de catorce normas que habían sido criticadas por las instituciones contables, así como en un esfuerzo concertado entre el *FASB* y el *IASB* para afrontar un proceso de convergencia entre las normas de mayor calidad emitidas en ambas instituciones, y, también, en la emisión de cinco nuevas normas, siendo la más importante la relativa a las *combinaciones de negocios*, la cual elimina prácticas contables anteriores no deseadas.

Las normas actuales serán utilizadas en el corto plazo en el entorno de más de cien países alrededor del mundo, y puede decirse que han sido contrastadas en la práctica porque muchas compañías, tanto en Europa como en otros países fuera de su ámbito geográfico, las han utilizado durante muchos años.

El *IASB* actualmente ha finalizado su programa de actualizaciones y se esperan dos años asentados en una *plataforma estable* durante los cuales no solicitaremos la implantación de nuevas normas. Este periodo de estabilidad se fundamenta en el deseo de ofrecer a la multitud de compañías que han de sufrir la transición a la nueva normativa la posibilidad de hacerlo sin frecuentes cambios en sus programas de adaptación.

En línea con lo anterior, me produce una enorme satisfacción dar la bienvenida a esta publicación que podría servir como orientación para la implantación de la normativa internacional en el contexto de la tradición contable española. Me complace apreciar el gran esfuerzo educativo que se desprende ella. Así, de su lectura puede observarse un enorme deseo de ofrecer explicaciones claras de los cambios en el contexto de la normativa contable local, y, en este sentido, estoy convencido de que proporcionará una valiosa ayuda en este periodo crítico. En suma, creo que este trabajo constituye un beneficio aparente para sus lectores, y, de nuevo, aplaudo el esfuerzo realizado para sacarlo a la luz.

Me encuentro también complacido de reconocer la involucración de España, así como de ciertos reguladores, académicos y profesionales españoles en las tareas de la armonización contable. La influencia de España en el *European Financial Regulatory Advisory Group (EFRAG)* es notable, como lo es su liderazgo en el Comité de Basilea y en sus aportaciones al *Technical Expert Group (TEG)*. También tengo un buen conocimiento del esfuerzo de los miembros españoles en su enfoque sobre el tratamiento de algunos temas contables que aparecen en la publicación.

En fin, nos encontramos en un periodo de cambios y la transición puede ser laboriosa y costosa, pero estoy profundamente convencido, basado en mis muchos años de experiencia como regulador, de que los costes y los esfuerzos a realizar en el corto plazo se verán superados por los beneficios que se apreciarán en un periodo no mucho más largo.

THOMAS E. JONES.  
Vicepresidente del *International Accounting Standards Board (IASB)*

**Las Normas Internacionales de Información Financiera**  
**(Normas Internacionales de Contabilidad)**  
**Carlos Mallo / Antonio Pulido**

La información financiera que han de preparar las empresas se encuentra en proceso de cambios. A partir del próximo ejercicio, los grupos de empresas que cotizan en los mercados de valores han de preparar su información contable de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera, con cifras comparativas para 2.004, práctica que se extenderá, en un futuro próximo, al resto de los grupos y a las empresas individuales.

La utilidad de la información financiera a preparar estriba en el hecho de que constituirá una herramienta más relevante para la toma de decisiones de una amplia variedad de usuarios interesados en la empresa. El empresario, una vez culminado el proceso de adaptación, manejará una información más completa que la derivada de los estados contables actuales, y, a su vez, constituirá una información más armonizada con la de otras empresas de los países en el entorno de la UE.

Los cambios contables que se avecinan no se derivan de meros aspectos formales, y el empresario deberá manejar la futura información financiera con una nueva perspectiva, considerando que esta habrá de ser un reflejo más fiel de su estilo de dirigir los negocios.

Esta publicación constituye una fuente de consulta práctica que servirá de ayuda a quienes se enfrentan, tanto por primera vez como en ejercicios posteriores, al desafío de ofrecer una información financiera diferente de la que resulta de las prácticas contables habituales. Su utilidad puede extenderse a los profesionales de la contabilidad, así como a los auditores, pues les permite recurrir a una fuente con espíritu crítico, y, a su vez, les facilitará la interpretación de la nueva normativa contable.

Las materias que contiene han sido organizadas de modo que permiten una fácil consulta para el lector, y los comentarios que se ofrecen sobre texto de la normativa, (en ocasiones de difícil interpretación), pretenden aportar una visión más clara en beneficio de su aplicación a aquellos usuarios familiarizados con las prácticas y la terminología contable española.

**PVP:** 30 € (IVA incluido)

**Precio miembros REA:** 23 € (IVA y gastos de envío incluidos)

**Solicitud de ejemplares a:**

**Departamento de publicaciones del REA**

**Tel.: 91 431 03 11 – Fax: 91 575 06 98 – E-mail: [rea@economistas.org](mailto:rea@economistas.org)**

# Los autores

## CARLOS MALLO

Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad de la Universidad Carlos III de Madrid, de cuya Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas ha sido Vicedecano y Director del Departamento de Economía de la Empresa. Académico de la Real Academia de Ciencias Económicas y Financieras, es actualmente Director del Centro de Estudios, Investigación y Formación Continua «Francisco Tomás y Valiente» en la Universidad Carlos III.



Es miembro fundador de la Asociación para el Control y la Dirección (ACODI), perteneciendo, desde su fundación a la Asociación Científica de Economía de Dirección de Empresas (ACEDE) y a la Confederación Española de Directivos y Ejecutivos (CEDE), de la que es Vicepresidente. Ha sido Presidente del Instituto Internacional de Costos y de la Asociación Española de Ejecutivos de Finanzas. Es miembro del Institute Management Accounting (IMA), del Chartered Institute of Management Accountants (CIMA) y del Conference Board y del Comité de Formación Profesional del Registro de Economistas Auditores (REA). Ha sido también directivo de una compañía industrial y consultor de empresas.

El autor ha participado en numerosos trabajos de investigación sobre modelos aplicados para mejorar la información y gestión de la empresa, habiendo publicado más de una decena de libros, entre los que destacan:

- *Contabilidad analítica, costes, rendimientos, precios y resultados.*
- *Contabilidad de Costes y de Gestión.*
- *Contabilidad de Costes y Estratégica de Gestión con Robert Kaplan.*

## ANTONIO PULIDO

Profesor asociado del Departamento de Economía de la Empresa de la Universidad Carlos III de Madrid. Durante muchos años enfocó su carrera profesional en el campo de la contabilidad y de la auditoría,



y es un especialista cualificado en temas relacionados con la armonización contable internacional.

En el campo profesional, desempeñó el cargo de Socio-Director en una Firma multinacional, siendo el socio responsable del Departamento de auditoría en Madrid y de los programas de formación del personal profesional.

Ha sido Director Académico de un Master en Dirección Financiera e imparte clases y seminarios sobre temas relacionados con la armonización contable internacional. Es responsable de la implantación en España del programa de estudios del Chartered Institute of Management Accountants (CIMA).

En el campo de la Administración ha colaborado en diferentes ámbitos relacionados con la elaboración de normas contables y de auditoría, y ha sido miembro del Comité de Auditoría y del Grupo de Relaciones Internacionales en el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC).

Es miembro de la Junta Directiva de la Asociación para el Control y la Dirección (ACODI), de la Comisión de Principios y Normas de Contabilidad de AECA y del Comité de Normas y Procedimientos de Auditoría del Registro de Economista Auditores (REA).

El autor ha impartido conferencias, ha colaborado en trabajos de investigación y ha publicado numerosos artículos relacionados con la armonización contable internacional en revistas especializadas.

# Índice

## SECCIÓN I

---

<b>1. Introducción .....</b>	<b>3</b>
<b>2. Fuentes normativas, procedimientos y alcance de las normas.....</b>	<b>9</b>
2.1. Origen del <i>Internacional Accounting Standards Board (IASB)</i> y su papel en el proceso de armonización contable .....	10
2.2. Organización y estructura del <i>IASB</i> .....	12
2.3. La filosofía de las nuevas <i>normas NIIF</i> .....	13
2.4. El cuerpo normativo contable que contemplan las <i>normas NIC/NIIF</i> ...	15
<b>3. El marco conceptual.....</b>	<b>19</b>
3.1. Fundamentos. La necesidad de un marco conceptual .....	20
3.2. Objetivos y necesidades de los usuarios .....	22
3.3. Características cualitativas.....	23
3.4. Definición, reconocimiento y valoración de los elementos patrimoniales.....	24
3.5. Los <i>resultados</i> y los <i>fondos propios</i> . Una nueva aproximación conceptual .....	29

## SECCIÓN II

---

<b>4. Los estados financieros. Su preparación y presentación.....</b>	<b>33</b>
4.1. Normas para la preparación de los estados financieros .....	34
4.2. Modelos de estados financieros.....	46
4.3. El Estado de flujos de efectivo .....	55
4.4. Estados financieros intermedios.....	59
4.5. Hechos posteriores al cierre del ejercicio .....	62

4.6.	Tratamiento de cambios en políticas contables y errores de ejercicios anteriores .....	68
4.7.	La implantación de las <i>normas NIC/NIIF</i> por vez primera .....	78
<b>5.</b>	<b>Operaciones relacionadas con elementos patrimoniales activos, pasivos y con los resultados del ejercicio .....</b>	<b>85</b>
5.1.	Inmovilizaciones materiales.....	86
5.1.1.	Tratamiento contable de los inmovilizados materiales funcionales. Gastos financieros. Inmovilizados para inversión.....	86
5.1.2.	Deterioro del valor de los activos.....	108
5.2.	Inmovilizaciones inmateriales .....	117
5.2.1.	Tratamiento contable de los activos inmateriales .....	117
5.2.2.	Gastos de investigación y desarrollo (I + D) .....	125
5.2.3.	Operaciones de arrendamiento ( <i>leasing</i> ).....	130
5.3.	Activos y pasivos financieros .....	145
5.3.1.	Instrumentos financieros. Presentación, reconocimiento y valoración.....	145
5.4.	Existencias y contratos en curso.....	161
5.5.	Planes de pensiones y otros beneficios a los empleados .....	178
5.6.	Subvenciones oficiales .....	195
5.7.	Provisiones, activos y pasivos contingentes .....	202
5.8.	Tratamiento contable de los ingresos.....	210
<b>6.</b>	<b>Información financiera derivada de situaciones especiales.....</b>	<b>215</b>
6.1.	Tratamiento de las diferencias de cambio .....	216
6.2.	Información financiera en economías hiperinflacionarias.....	224
6.3.	Explotaciones en interrupción definitiva .....	230
<b>7.</b>	<b>El tratamiento del impuesto sobre beneficios.....</b>	<b>233</b>
7.1.	Activos y pasivos por impuestos diferidos.....	234
<b>8.</b>	<b>Otra información a revelar.....</b>	<b>251</b>
8.1.	Información a revelar sobre partes vinculadas.....	252
8.2.	Información financiera por segmentos .....	255
8.3.	Ganancias por acción.....	265

---

**SECCIÓN III**

---

<b>9. Los grupos de empresas. Combinaciones de negocios y consolidación de la información financiera.....</b>	<b>273</b>
9.1. Combinaciones de negocios. Fondo de comercio individual .....	274
9.2. Estados financieros consolidados. Fondo de comercio de consolidación ..	286
9.3. Tratamiento de las inversiones en empresas asociadas .....	300
9.4. Información financiera de empresas con intereses conjuntos .....	305
9.5. Modelos de estados financieros consolidados .....	310
<b>Apéndice. Glosario y definición de términos contables utilizados .....</b>	<b>321</b>