

contable

# Las opciones de la normalización internacional de la contabilidad

**Carlos Mallo Rodríguez**  
Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad.  
Universidad Carlos III de Madrid

*La adaptación de la normativa contable española a las Normas internacionales de contabilidad no implica su adopción de forma acrítica. De hecho, la subcomisión de aspectos prácticos integrada en el grupo de trabajo emisor de la reforma ha propuesto determinadas soluciones que difieren de las NIC. Estas divergencias se relacionan y analizan en el artículo.*

## FICHA RESUMEN

### Autor:

Carlos Mallo Rodríguez

### Título:

Las opciones de la normalización internacional de la contabilidad

### Fuente:

Partida Doble, núm. 136, páginas 60 a 68, septiembre 2002

Localización: PD 02.09.06

### Resumen:

Dentro del desarrollo del llamado Libro Blanco de la contabilidad existieron varias subcomisiones, siendo una de ellas la encargada del estudio de las opciones NIC-SIC, que analizó de forma rigurosa y sistemática las diversas opciones y realizó propuestas sobre la conveniencia o inconveniencia, compatibilidad o incompatibilidad y efectos negativos o positivos de elegir o desechar las opciones contempladas en las NIC-SIC, con el objetivo de hacer propuestas para la futura adaptación de la regulación contable española.

### Descriptor ICALI:

Normalización contable. Reforma contable.

## 1. EVALUACIÓN DE LA NORMALIZACIÓN INTERNACIONAL DE LA CONTABILIDAD

Conocido es que las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) constituyen el intento de armonización contable internacional más constructivo, desde su creación en 1973. Las grandes firmas internacionales de auditoría y otros miembros de la profesión contable, preveyeron el inevitable choque que sucedería entre los principios generalmente aceptados de América (US-GAAP), las Directivas Contables Europeas y las diversas normativas contables del resto de países desarrollados, dando lugar a la creación del International Accounting Standard Committee (IASC), que han elaborado un modelo

global de normas contables con las características principales de objetividad, homogeneidad y comparabilidad de la información financiera emitida por las empresas, lo que puede permitir el extraordinario objetivo de alcanzar un mercado financiero mundial unificado, que sería el telón de fondo, el clima medioambiental adecuado para la implantación del sistema de libre competencia de las empresas a nivel mundial, lo que según la teoría económica vigente, representaría la óptima asignación de los recursos económicos de que actualmente dispone la humanidad.

Las ventajas de la normalización de los lenguajes y mucho más en aquellos que como la contabilidad dan lugar a la toma comprometida e interesada de decisiones de las alternativas de inversión, son crucia-

les para entender e interpretar la realidad económica – financiera de las empresas y para comparar de forma homogénea las cuentas anuales y sus notas aclarativas.

El IASC, hoy transformado en el Internacional Accounting Standard Board (IASB) ha realizado una gran labor normalizadora de la contabilidad a través de la elaboración de las NIC, acompañadas de un conjunto de resoluciones interpretativas emitidas por el Standing Interpretation Committee (SIC), pero ha mantenido con habitualidad un conjunto de opciones alternativas, que en mi opinión, representan una síntesis del intervalo aceptable de las normas vigentes o consuetudinarias de los principales campos normativos contables de los países más desarrollados económicamente.

Este intento de versatilidad de las NIC que ha supuesto el lado positivo integrador de la labor del IASB, tiene su parte negativa en la múltiple interpretación y diferencia de situación financiera y resultados que puede derivarse de su aplicación. No obstante los frutos de la validez del intento van haciéndose notar y han sido reforzados cuando el IOSCO (International Organization of Securities Commission) encargó su estudio en 1.995 y aceptó en el año 2.000 el cuerpo básico de normas contables (IAS), que serían de general aceptación en los mercados financieros internacionales, es decir, en las Bolsas de Valores Cotizados de todo el mundo.

El segundo respaldo importante ha provenido de la Unión Europea (UE), cuando en el Consejo de Lisboa del año 2.000 la Comisión Europea aprobó la realización de un Reglamento por el que a partir del año 2.005 todos los grupos de empresas cotizados en las bolsas europeas deberán abandonar las reglamentaciones nacionales y emitirán y publicarán sus cuentas anuales consolidadas, teniendo en cuenta las Directivas Contables Europeas vigentes y conforme a lo preceptuado en las Normas Internacionales de la Contabilidad (NIC).

El definitivo espaldarazo para que las NIC se implanten a nivel mundial deberá venir de la convergencia de las normas contables de EEUU, codificadas en las FASB y emitidas por la SEC (Security Exchange Comisión). Parece un poco inexplicable que teniendo las NIC el trasfondo ideológico, legal y consuetudinario del mundo anglosajón sea éste, el que está impidiendo de forma activa y pasiva la construcción del modelo contable armonizado internacional, que de lugar a un lenguaje contable universal, fácilmente interpretable y transmisor de la imagen fiel del patrimonio, así como de la situación financiera y resultados de las empresas.

## 2. LA REFORMA CONTABLE DE LA UE

La UE, en su primer paso de compromiso con la armonización internacional, ha dado un mandato para la elaboración y presentación de las cuentas anuales consolidadas a partir del año 2.005 de las sociedades que cotizan u optan a la cotización de sus títulos valores en mercados bursátiles regulados.

Es lógico que la UE adopte una postura conservadora frente a la implantación universal de la armonización contable a todas las empresas europeas y obligue solo a la uniformidad contable internacional a aquellas empresas que van a competir en los escenarios internacionales, dejando a la voluntad de los estados miembros las competencias para decidir sobre la aplicación de las normas IAS al resto de las empresas, apareciendo, en consecuencia, tres alternativas diferenciadas:

1. Alternativa mínima, prevista en el artículo 4º del reglamento proyectado consistente en la aplicación exclusiva al mandato de la Directiva 2.001/65/CE, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE, 83/349/CEE y 86/635/CEE en lo que se refiere a las normas de valoración aplicables en las cuentas anuales y consolidadas de determinadas formas de sociedad, así como de los bancos y otras entidades financie-

**L**a UE ha dado un mandato para la elaboración y presentación de las cuentas anuales consolidadas a partir del año 2005 de las sociedades que cotizan

ras. Como la obligación sólo afecta a las cuentas anuales consolidadas, quedarían fuera de la obligación las cuentas anuales individuales.

2. Alternativa intermedia, que se encuentra prevista en la opción de la letra a) del artículo 5º del reglamento proyectado, que confiere a los estados miembros la facultad de permitir u obligar a otras compañías cotizadas en Bolsas de Valores a que formulen sus cuentas anuales individuales de acuerdo con las normas NIC del IASB.
3. Alternativa ampliada, prevista en la opción de la letra b) del artículo 5º del reglamento proyectado, por el que los Estados miembros podrán permitir o exigir a otras empresas no cotizadas en bolsa, a preparar sus estados consolidados e incluso sus cuentas anuales individuales conforme a la normativa del IASB.



# El IASC ha realizado una gran labor normalizadora de la contabilidad a través de la elaboración de las NIC, acompañadas de un conjunto de resoluciones interpretativas emitidas por (SIC)

Las diversas posibilidades de obligación de las normas contables, llevan a una clasificación referida principalmente a englobar en la exigencia de principios contables internacionales a las empresas y grupos de empresas que cotizan en bolsa, independientemente del criterio de tamaño, actualmente más utilizado en contabilidad, que clasifica las empresas en grandes, medianas y pequeñas en relación al importe de las cifras de activo, cifra de negocios y número de empleados.

(1) José Luis Cea García. Armonización Contable Internacional y Reforma de la Contabilidad Española. Ed. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Madrid 2.001. págs. 51-52.

## 3. INTRODUCCIÓN DEL NUEVO PRINCIPIO CONTABLE DEL VALOR RAZONABLE

Es muy importante destacar, a esta altura de nuestra disertación, que el gran calado de la reforma contable que viene o que puede llegar, se encuentra en la introducción en la contabilidad como principio de valoración novedoso el "fair value" o valor razonable, que en general se define como el precio por el cual puede ser intercambiado un activo en una transacción libre, sustituyendo a dos de los basamentos de la bóveda contable actual: el precio de adquisición y el principio de prudencia.

¿Cuál es la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, si introducimos la nueva norma de valoración del valor razonable? ¿Puede ser compatible los derechos contables continentales basados en dar garantía jurídica a los accionistas y acreedores de las empresas, con el nuevo enfoque de influencia anglosajona, más dirigida al mantenimiento de la capacidad competitiva presente y futura de la empresa?

De aquí se deduce el enorme problema del futuro de la normalización contable de la UE en general y de los distintos países en particular, en la medida que tienen potestad para realizar adaptaciones entre la obligación comunitaria y la potestad normativa de los estados nacionales.

No obstante, al dejar claramente marcado el camino de las futuras adaptaciones hacia las normas IAS, los estados nacionales pueden saber de antemano que los esfuerzos de las empresas para presentar las cuentas anuales lo más cercanas posibles a las NIC - SIC, las prepara más eficientemente para sobrevivir en los mercados más competitivos y para obtener recursos financieros de los mercados de capitales más eficientes, para realizar sus nuevos proyectos de inversión.

## 4. EL PROBLEMA DE LAS OPCIONES NIC-SIC

Los mejores caminos para realizar la adaptación temporal de las opciones actualmente en vigor en las NIC y la normativa contable estándar, han generado un enorme debate sobre su conveniencia o inconveniencia, oscilando desde la exigencia de que sea el IASB el que reduzca el número de opciones, que muchas veces no parecen razonables desde el buen razonamiento económico - financiero, a posiciones de encastillamiento en nuestro actual y válido edificio contable, cuyo mejor resumen nos lo expone el Profesor Cea en su brillantísima monografía sobre la "Armonización contable Internacional y Reforma de la Contabilidad Española":

*"Pues bien, dado que las NIC contienen frecuentemente opciones alternativas de tratamiento contable de un mismo hecho o situación, produciendo a veces cifras contables muy dispares de aplicar una u otra opción admitida en dichas normas, de aquí que (en aras precisamente de la comparabilidad informativa invocada como causa del acercamiento a las normas internacionales y por otros motivos — jurídicos, políticos, etc.—) no quede más remedio que filtrar, seleccionar y convalidar el contenido normativo IASB a escala de la Comisión a través de la labor de su instrumento político y técnico ad hoc creado para este fin (el susodicho Comité Regulador de la Contabilidad). De aquí, pues, que la Comisión no sólo tiene obviamente potestad de escoger buena parte de las NIC y SIC y de rechazar otra parte, sino que como es natural deberá ejercitar esa opción selectiva escogiendo aquello que favorezca una comparabilidad sólida efectiva y no meramente nominal o aparente:*

- *rechazo de numerosas opciones alternativas o abiertas;*

## ● Las opciones de la normalización internacional de la contabilidad

- *concreción o acabado de aspectos operativos o auxiliares para una aplicación automática y no discrecional de determinados criterios normativos (de valoración o de cálculo de efectos o cuantía de ciertas soluciones contempladas en el modelo);*
- *selección de lo que encaje con las Directivas Contables;*
- *rechazo de aquellas soluciones del modelo internacional que se consideren, al menos de momento, inoportunas o aventuradas para empresas del espacio UE: p.e. limitación de la práctica valorativa del "fair value" o valor razonable a aquellos elementos o situaciones en los que éste sea fácilmente asequible y contrastable o buscando cauces restrictivos de imputación al resultado contable o al reparto de éste, u otra vía o cauce informativo de tales diferencias valorativas al margen del Balance y/o Pérdidas y Ganancias, en relación con las diferencias valorativas o resultados no estrictamente realizados —no nos referimos evidentemente a los elementos líquidos y negociados en mercados organizados con valor de mercado patente y verificable— provenientes de la expresión a valor razonable;*
- *preferencia de aquellos contenidos normativos IASB que no encajen debidamente con la idiosincrasia, usos, instituciones o contenidos de la legislación mercantil, financiera, contable, e incluso fiscal imperante en el ordenamiento de los países de la UE, etc.*

### 5. PROPUESTAS DE LA COMISIÓN DE ASPECTOS PRÁCTICOS SOBRE LAS OPCIONES NIC-SIC

Ya hemos indicado que el IASB, en su ánimo de llegar a ser el referente de

las normas contables internacionales, conciliadoras de todas las tendencias, han aceptado, en principio, la aplicación de diversas opciones, que hoy el mismo organismo trata de reducir para ir generando la convergencia interpretativa de la información financiera de la empresa.

Dentro del desarrollo del llamado Libro Blanco de la contabilidad existieron varias subcomisiones, siendo una de ellas la encargada del estudio de las opciones NIC-SIC, presidida por el Profesor José Luis Cea García. Esta subcomisión, de forma rigurosa y sistemática analizó las diversas opciones y reali-

zó propuestas sobre la conveniencia o inconveniencia, compatibilidad o incompatibilidad y efectos negativos o positivos de elegir o desechar las opciones contempladas en las NIC-SIC, con el objetivo de hacer propuestas para la futura adaptación de la regulación contable española.

La subcomisión de aspectos prácticos de la aplicación de las NIC, compuesta principalmente por empresas de gran tamaño, que ya emiten, y emitirán en el futuro sus estados financieros con normas IAS, ha puesto mayor énfasis en la elección de opciones NIC-SIC, en los aspectos que afectan a la competitividad

#### PLANTEAMIENTOS GENERALES DE LA SUBCOMISIÓN DE ASPECTOS PRÁCTICOS

"Desde el punto de vista de la competitividad entre empresas españolas del mismo tamaño y sector de actividad, no debería aplicarse un conjunto normativo contable diferente por el hecho de que coticen o no, hecho que ocurriría en caso de adoptar criterios y requisitos informativos distintos para empresas no cotizadas. La única discriminación que entendemos posible es en razón del tamaño y no de si cotizan o no.

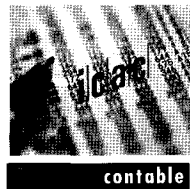
Partiendo de la base de que los Grupos Cotizados españoles quedan fuera del ámbito de la reforma contable española por ser de aplicación directa en virtud de lo dispuesto en el Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se regula la aplicación directa en virtud de lo dispuesto en el Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se regula la aplicación de las NIC dentro del ámbito contable europeo (Reglamento que se encuentra pendiente de aprobación), la solución a adoptar, para ser práctica, ha de permitir que las empresas españolas que formen parte del perímetro de consolidación apliquen las mismas normas contables que las exigidas para su Grupo Consolidado.

Cualquier variación supondría la coexistencia de contabilidades paralelas en todas las empresas pertenecientes a un grupo cotizado, una para los estados individuales, y otra para los estados consolidados. Este factor supondría una carga de trabajo muy significativa para la empresa sin aportarle valor alguno, al igual que incertidumbres en cuanto a cuál de ellas es la que representa la imagen fiel.

Por lo tanto, se deben realizar los cambios pertinentes para que la contabilidad y los estados financieros individuales en España puedan recoger todos los aspectos diferenciales de las NIC que actualmente no son aplicables en la normativa española. No obstante, los organismos reguladores representados en la comisión indican que se debería elegir siempre una de las opciones contempladas en las NIC.

En aquellos casos (operaciones, sectores, etc.) en que esta Subcomisión considere que los tratamientos recogidos por la normativa NIC-SIC no son los adecuados para reflejar la realidad económica, esta Subcomisión recomienda que desde el más alto nivel se acometa las siguientes situaciones:

1. Proponer a todos los organismos competentes (EFRAG, IASB...), tanto el cambio de las NIC que esta Subcomisión considera que deberían modificarse como la adopción por las NIC de aquellos temas recogidos en la normativa contable española y que no se encuentren en el ámbito NIC-SIC. En concreto se propone la realización de una consulta al IASB sobre el tratamiento de las actividades con tarifas reguladas.
2. Que el normalizador contable español, para las Cuentas Individuales, al amparo del apartado 22 de la NIC 1, se pronuncie sobre la existencia de lagunas que considera que existen en las NIC



# La aplicación de las IAS tiene tres alternativas

de las empresas, prefiriendo a veces en mantenimiento de varias opciones, no porque sean mejores o peores, sino porque los competidores internacionales mantienen esas posibilidades, así como recomendar a los Organismos Reguladores españoles que en la nueva normativa no se exija mayor nivel de información que el requerido por las propias NIC y Disposiciones obligatorias de la UE.

## 6. RECOMENDACIÓN SOBRE LAS DIVERSAS OPCIONES DE LAS NIC DE LA SUBCOMISIÓN DE ASPECTOS PRÁCTICOS.

Resumimos a continuación las principales propuestas específicas de la Subcomisión de aspectos prácticos, que difieren de las recomendaciones elegidas por la Subcomisión de Estudio de las Opciones de las NIC.

1. PRESENTACIÓN DE LA INFORMACIÓN			
NIC	PROBLEMA	DESCRIPCIÓN	RECOMENDACIÓN SUBCOMISIÓN DE ASPECTOS PRÁCTICOS
1.7	Estados financieros principales	Balance, estado de resultados, estado de cambios en el patrimonio neto y estado de flujos de tesorería	Se recomienda adoptar los estados financieros principales. No se recomienda mantener el cuadro de financiación. Los Organismos Reguladores estiman que se debe incluir en la Memoria la información que se considere relevante y que no aparezcan en otras notas.
1.53 1.57 1.70	Clasificación como circulante de una partida	Se permite hacerlo según la duración del ciclo normal de los negocios o utilizando el periodo convencional de 12 meses tras la fecha del balance	Se recomienda mantener las opciones de las NIC.
1.86	Modelo del estado de cambios en el patrimonio	Se puede optar entre un estado de conciliación columnar y otro en forma de estado de resultados	Se recomienda presentar un modelo completo columnar que comprende todas las variaciones del patrimonio neto, incluidas las partidas de capital y reservas.
SIC 8	Aplicación de las NIC por primera vez	Se obliga a aplicar de forma retroactiva las Normas, como si siempre las hubieran utilizado	Se recomienda que en la primera aplicación se aplique, para elementos sujetos a actualizaciones legales en España, el menor de los dos siguientes valores: valor razonable, o coste en libros.  Se recomienda que cuando el IASB publique el borrador sobre este tema, se forme un grupo de trabajo con carácter teórico y práctico para opinar antes el IASB y que en España se siga una solución en línea con IAS para evitar discrepancias.
7.18	Método de presentación de los flujos de efectivo por las operaciones	Se permite presentarlos bien por el método directo (cobros menos pagos), bien por el indirecto (ajustando el resultado neto)	Se recomendó mantener el carácter optativo del método a utilizar.
7.33 7.34	Flujos de efectivo por intereses y dividendos	Se pueden presentar como flujos de operación o financiación	Se recomienda mantener el carácter optativo.

● Las opciones de la normalización internacional de la contabilidad

**2. INSTRUMENTOS FINANCIEROS Y VALOR RAZONABLE**

NIC	PROBLEMA	DESCRIPCIÓN	RECOMENDACIÓN SUBCOMISIÓN DE ASPECTOS PRÁCTICOS
39.30	Valor razonable de los instrumentos financieros	Se puede optar por registrarlos en la fecha de negociación o en la fecha de liquidación	Se deberá fijar un criterio único para el registro de cada instrumento financiero en función de los derechos y obligaciones que tengan las contrapartes entre el día de negociación y el de la liquidación. En términos generales, si la operación se asimila.
39.103.b	Cartera de activos financieros disponibles para la venta	Aunque la valoración sea al valor razonable, se puede optar por llevar las diferencias de valoración a resultados o a reservas	De acuerdo con la Subcomisión.
39.158.b	Parte ineficaz de una cobertura que no se hace con derivados	Hay una cierta contradicción entre lo previsto en este NIC y en la NIC 21 respecto a la imputación de las diferencias de valor	Dado que la norma está en revisión, deberíamos esperar al pronunciamiento del IASB, no obstante y en espera de los cambios, se prefiere mantener el criterio de Reservas.
40.24	Valoración de las propiedades de inversión	Plantea la opción, a ejercer por la empresa, entre la valoración según el coste histórico y el valor razonable	Se recomienda adoptar la NIC tal y como está, dejando la opción de elegir el método de valoración.

**3. ACTIVO**

NIC	PROBLEMA	DESCRIPCIÓN	RECOMENDACIÓN SUBCOMISIÓN DE ASPECTOS PRÁCTICOS
2.7 (23)	Gastos por intereses	Se permite, tanto en las NIC como en la normativa española, capitalizarlos en determinadas circunstancias	Se recomienda mantener las opciones vigentes, tanto en las NIC como en la normativa española. En caso de elegir una posición obligatoria, debe delimitarse como gasto o activo según la operación de que se trate.
23	Gastos por intereses	Activación de gastos financieros en actividades con tarifas reguladas	Se propone a la Comisión que se formule una consulta al IASB para pronunciarse sobre este tema. El normalizador contable español deberá analizar este tema para cuentas individuales y pronunciarse sobre su compatibilidad con el ámbito de las NIC.
2.8	Costes del departamento de compras	Se plantea el problema de si entran o no entran en los costes de adquisición	La NIC no plantea este tema, establece que se activen los gastos directamente atribuibles a las compras
2.9	Tratamiento de las diferencias de cambio en los inventarios	En la NIC se resuelve una situación concreta, pero no se aborda el problema	Se recomienda mantener el criterio de la NIC.
2.21 2.24	Fórmulas de determinación del costo de los inventarios	En la NIC se prefiere el FIFO y el precio medio ponderado, y se permite alternativamente el LIFO. No se contempla el método del valor fijo	Se recomienda mantener el criterio de la NIC.
16.12	Reparto de la inversión entre sus diferentes partidas componentes	Se puede hacer para luego amortizar cada parte en función de su vida útil	En aplicación de las NIC, ya no podrá registrarse una provisión para grandes reparaciones, por lo que en estos casos la solución vendrá dada por el reparto propuesto en la NIC.
16.15	Costes de desmantelamiento, traslado y restauración de un activo	En la NIC se debe considerar como mayores costes del elemento y a la vez como provisiones	Se recomienda mantener el criterio de la NIC.



contable

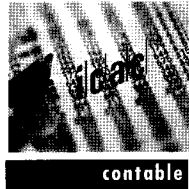
3. ACTIVO (continuación)			
NIC	PROBLEMA	DESCRIPCIÓN	RECOMENDACIÓN SUBCOMISIÓN DE ASPECTOS PRÁCTICOS
16.21 16.22	Permutas	Si son activos distintos, el coste de adquisición será el valor razonable del activo recibido. Si son similares, el coste será el valor en libros del activo entregado	De acuerdo con aplicar criterios NIC tal como queden tras su revisión.
17.12 a 17.24	Clasificación en el balance (arrendatario)	La NIC no establece en qué tipo de pérdidas se debe incluir dentro del activo.	Se recomienda recoger el activo según su naturaleza. Debe mencionarse en Memoria los activos que están adquiridos via leasing financiero. Esta línea de pensamiento es coherente con el proyecto.
17.12	Valoración del pasivo por arrendamientos financieros	La NIC contempla el registro del activo y del pasivo por el valor razonable del activo o por el valor presente de los pagos mínimos a realizar si éste es menor	Se recomienda aceptar la NIC así como el desglose de información sobre el valor de reembolso en la memoria.
17.28	Clasificación en el balance (arrendador)	La clasificación depende, de nuevo, de la naturaleza de la transacción, y debe ser coherente con la clasificación hecha por el arrendatario	Se recomienda aplicar la NIC.
17.33	Costes iniciales de arrendamiento	La NIC permite cargarlos inmediatamente como gastos o repartirlos a lo largo de la vida de la operación	Se recomienda mantener la opción. En caso de elegir, se prefiere la Periodificación.
17.50	Reconocimiento de ganancia en ventas con arrendamiento posterior	La NIC reparte la ganancia a lo largo de la vida de la operación	Se recomienda aplicar la NIC.
38.7	Coste de adquisición en caso de contrapartidas no dinerarias	La NIC establece que será el valor razonable del activo entregado	De acuerdo con la NIC y con la Subcomisión de opciones.
38.25	Costes financieros de los activos intangibles	Se permite capitalizarlos, de acuerdo con el tratamiento alternativo de la NIC 23	Se recomienda aplicar la NIC.
38.53 38.59	Valoración de los gastos de I + D	Por los costes incurridos desde el momento en que cumplan las condiciones para la activación	Se recomienda aplicar la NIC.
38.57 (SIC17)	Gastos de constitución y establecimiento	Se consideran como gastos del ejercicio o, en algunos casos, como menores fondos propios, sin posibilidad de activación	Se recomienda aplicar la NIC.
38.63 y 38.64	Valoración posterior de los activos intangibles	Se puede optar por el coste histórico corregido por depreciaciones y deterioros, o bien usar el valor razonable, con la condición de que exista un mercado activo del elemento	Se recomienda aplicar la NIC.

● Las opciones de la normalización internacional de la contabilidad

4. PASIVOS Y FONDOS PROPIOS			
NIC	PROBLEMA	DESCRIPCIÓN	RECOMENDACIÓN SUBCOMISIÓN DE ASPECTOS PRÁCTICOS
19.92	Provisión de pensiones: Banda de fluctuación permitida del 10 %	Puede haber un déficit o superávit de cobertura siempre que no rebasar el 10 % del valor de la provisión	Se recomienda aplicar las NIC.
19.93	Imputación de las diferencias superiores al 10 %	Se puede imputar linealmente a lo largo de la vida útil de los trabajadores o mediante un procedimiento financiero	Se recomienda aplicar la NIC.
19.144	Beneficios a empleados en forma de acciones u opciones	La NIC obliga a la información en la memoria sobre ellos	Se recomienda aplicar la NIC como quede definitivamente (tendencia al registro como gastos de personal).
32.22	Clasificación de las acciones rescatables si su adquisición es obligatoria para el emisor	Son pasivos	Se recomienda aplicar la NIC. Asimismo, se recomienda informar en notas de la forma legal del instrumento, así como de la cuantía del patrimonio neto según la legislación mercantil española vigente cuando existan diferencias en su determinación con el establecido en las NIC.
37.45 a 37.47	Descuento de las provisiones a largo plazo	Los saldos de las provisiones deben descontarse al valor temporal del dinero en el mercado	Se recomienda aplicar la NIC.
37.72	Reestructuraciones de empresas	La provisión se debe dotar cuando exista un plan formalizado y detallado y se haya anunciado o empezado a implementar	Se recomienda aplicar la NIC.
37	Fondo de reversión	Los gastos de reversión son una provisión	Se recomienda tratar este tema como una laguna de las NIC y proponer al IASB la regulación de su tratamiento.

5. DETERMINACIÓN DEL RESULTADO Y DEL NETO			
NIC	PROBLEMA	DESCRIPCIÓN	RECOMENDACIÓN SUBCOMISIÓN DE ASPECTOS PRÁCTICOS
11.22 a 11.35	Reconocimiento de ingresos y gastos	Establece que se reconocen los ingresos que se pueden medir con fiabilidad, y en caso contrario atender a la recuperabilidad de los costos incurridos. Las pérdidas esperadas deben reconocerse inmediatamente	De acuerdo con la Subcomisión y con la NIC. Se debe solicitar al IASB que analice el método de "relación valorada" como la mejor medida del grado de avance.
18.7	Operaciones con socios	Las aportaciones de propietarios al negocio no son ingresos	De acuerdo con la NIC.
18.12	Permutas	Si los bienes son distintos se pueden reconocer ingresos por la diferencia entre el valor razonable de lo recibido y el valor contable de lo entregado	De acuerdo con la Subcomisión y con la NIC. En el caso de adjudicación en pago, el valor razonable es el menor de estos tres: el coste, el valor de la deuda asociada o el valor de mercado, según los casos.
20.37	Préstamos a bajos tipos de interés	No se cuantifica su efecto mediante la imputación de intereses	Se recomienda aplicar la NIC 39.
21.21	Tratamiento de las variaciones en los tipos de cambio	Aparte de su imputación a resultados, se permite en caso de devaluación fuerte, sin posibilidad de cobertura, su capitalización, siempre que la partida no supere el valor recuperable	Se recomienda aplicar la NIC.





## 6. CONSOLIDACIÓN Y COMBINACIONES DE EMPRESAS

NIC	PROBLEMA	DESCRIPCIÓN	RECOMENDACIÓN SUBCOMISIÓN DE ASPECTOS PRÁCTICOS
22.17	Contabilización de las adquisiciones utilizando el método de la compra	Toda combinación de negocios que sea una adquisición se contabiliza utilizando el método de la compra	Se recomienda aplicar la NIC tal como quede finalmente.
22.32 22.34	Valoración de los activos netos de los intereses minoritarios	Se puede optar por el valor contable o por el valor razonable de los mismos	Se recomienda aplicar la NIC tal como quede finalmente.
22.62	Tratamiento del fondo de comercio negativo que no sea una provisión para gastos	Llevarlo a resultados sistemáticamente si se refiere a activos no monetarios, e inmediatamente si se refiere a activos monetarios	Se recomienda aplicar la NIC tal como quede finalmente.
22.68	Cambios posteriores en el costo de adquisición para resarcir al vendedor de una minusvalía de las contrapartidas entregadas	Los cambios de valor posteriores a la venta en los instrumentos financieros entregados, si se tienen que cubrir por el comprador, llevan a realizar ajustes en los fondos propios	Se recomienda aplicar la NIC tal como quede finalmente.
22.71	Ajustes de las provisiones derivadas de la adquisición	Corrigen el fondo de comercio si se registran dentro del primer ejercicio anual comenzado después de la compra, luego van a resultados	Se recomienda aplicar la NIC.
27.10	Dispensa de consolidación de los subgrupos	La redacción de este párrafo es ambigua	De acuerdo con la Subcomisión, salvo para los subgrupos que coticen en Bolsa, que sí deberán presentar cuentas consolidadas.
27.14	Exclusión de las empresas que realicen actividades diferentes	La NIC no considera tal tipo de exclusión	Se recomienda aplicar la NIC.
27.21	Caso de no poder homogeneizar los estados contables de las subsidiarias	La norma admite que se prescindiera de la homogeneización si no es posible usar políticas contables similares	Se recomienda aplicar la NIC.
27.23	Comparabilidad de las cifras tras la compra o venta de una subsidiaria	El párrafo recoge la costumbre de publicar información suplementaria sobre el efecto que la adquisición ha tenido en la situación financiera y en las ganancias, a la fecha de los estados financieros y en el período precedente	Se recomienda aplicar la NIC.
27.29 27.30	Contabilización de subsidiarias y asociadas en las cuentas individuales de la controladora	Se puede optar por llevarlas al costo, puestas en equivalencia o tratadas como activos financieros disponibles para la venta	El tratamiento preferible es el de puesta en equivalencia, y que la tributación se mantenga según el criterio actual, por dividendos y no por resultados imputados.
28.12 28.14	Puesta en equivalencia de inversiones en asociadas en los estados financieros individuales	Se plantea el problema de que el inversionista contabiliza como realizadas unos beneficios de los que no dispone hasta que la asociada, a la que no controla, decida repartirlos	El tratamiento preferible es el de puesta en equivalencia, y que la tributación se mantenga según el criterio actual, por dividendos y no por resultados imputados.