

ASPECTES APLICATIUS DE LA NORMATIVA COMPTABLE INTERNACIONAL

Pilar Morera Basuldo

Dipòsit legal: Gi. 231-2015
<http://hdl.handle.net/10803/285599>



<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/deed.ca>

Aquesta obra està subjecta a una llicència Creative Commons Reconeixement

Esta obra está bajo una licencia Creative Commons Reconocimiento

This work is licensed under a Creative Commons Attribution licence



TESI DOCTORAL

**Aspectes aplicatius de la
Normativa Comptable Internacional**

Pilar Morera Basuldo

2014

Programa de doctorat en Turisme, Dret i Empresa

Universitat de Girona

Director:

Dr. Joaquim Rabaseda i Tarrés

Tutora:

Dra. M. Àngels Farreras Noguera

Memòria presentada per optar al títol de doctora per la Universitat de Girona

A la meva família

ABREVIATURES

AECA	Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas
AISG	Accountants International Study Group
ASAF	Accounting Standards Advisory Forum
CEE	Comunitat Econòmica Europea
CS: acomptes R	Creditors serveis: acomptes realitzats
CS: bestretes R	Creditors serveis: bestretes realitzades
CT AF	Curt termini, arrendament financer
DCC	Deterioració de crèdits comercials
DE	Descompte d'efectes
DIE	Deterioració per insolvència estimada
DS	Deterioració saldo
Ef	Existències finals
EFRAG	European Reporting Financial Advisory Group
Ents Of	Entitats Oficials
Ents Of: HP	Entitats Oficials creditors: Hisenda Pública
Ents Of: SS	Entitats Oficials creditors: Seguretat Social
Ep	Existències inicials
EV	Empreses vinculades
I	Immobilitzat
IAS	International Accounting Standards (Normes Internacionals de Comptabilitat)
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
ICCAP	International Coordinating Committee for the Accounting Profession
IF	Inversions financeres
IFAC	International Federation of Accountants
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee

IFRS	International Financial Report Standards (Normes Internacionals Informació Financera)
IL	Immobilitzat a llarg termini
IP	Insolvència provisional
LT AF	Llarg termini, arrendament financer
ME	Moneda estrangera
MV	Mantinguts per a la venda
PC	Preu de cost
PC _c	Preu de cost compres
PC _v	Preu de cost vendes
PPD	Pla prestacions definides
Prov: Fres	Proveïdors: factures
PS	Pendents subscripció
PV	Preu de venda
Resp	Per responsabilitats
RLTPD	Retribucions a llarg termini per prestació definida
RPO	Retribucions post-ocupació
Retribucions PP	Retribucions pendents de pagament
SAC	Standard Advisory Council
SDVE	Saldo deutor compte variació existències
SDVH	Saldo creditor compte variació existències
Seg Soc CE	Quotes Seguretat Social càrrec empresa
SIC	Standard Interpretations Committee
SM	Saldo magatzem
Subvs	Subvencions
VA _p	Valor actualitzat de les prestacions que poden tornar a l'empresa
VA _{rc}	Valor actualitzat de les retribucions compromeses
VE	Saldo variació existències
VR _A	Valor raonable dels actius afectes
VRAF	Valor raonable d'actius financers
VRF	Valors renda fixa

INDEX DE FIGURES

Número	Títol	Pàg.
1.1.	Funcionament de la comptabilitat	8
1.2.	Procés metodològic comptable integral	8
1.3.	Procés inductiu de la normalització comptable	21
1.4.	Procés deductiu de la normalització comptable	22
3.1.	Organismes emissors internacionals (1a etapa)	38
3.2.	Organismes emissors internacionals (2a etapa)	39
5.1.	Mecanisme comptable	77
5.2.	Estructura de les normes: punts bàsics	78
10.1.	Operacions elementals de l'empresa	153
10.2.	Dinàmica econòmica de l'empresa	160
11.1.	Operacions d'explotació	163
11.2.	Interrelació entre operacions d'explotació	165
11.3.	Determinació del cost de les vendes: mètode administratiu	167
11.4.	Determinació del cost de les vendes: mètode especulatiu	169
11.5.	Determinació del cost de les vendes: mètode especulatiu desenvolupat	172
11.6.	Determinació del resultat: mètode especulatiu desenvolupat	173
12.1.	Compres: representació general	176
12.2.	Compres: devolucions	180
12.3.	Compres: descomptes	181
12.4.	Compres: ràpels	182
12.5.	Compres: factures pendents de rebre	183
12.6.	Compres: recepció factura mateix moment	184
12.7.	Compres: factures pendents de conformar -conformitat-	185
12.8.	Compres: factures pendents de conformar -acord posterior-	185
12.9.	Compres: factures pendents de conformar -devolució-	186
12.10.	Compres: cancel·lació de saldo -acceptació d'efectes-	188
12.11.	Compres: cancel·lació de saldo -pagament anticipat-	189
12.12.	Compres: cancel·lació de saldo -acomptes-	190
12.13.	Compres: cancel·lació de saldo -condonació-	191
12.14.	Compres: cancel·lació de saldo -prescripció-	191
13.1.	Recepció de serveis: serveis externs	195
13.2.	Recepció de serveis: serveis externs -acomptes-	195
13.3.	Recepció de serveis: serveis externs -bestretes a creditors-	196
13.4.	Recepció de serveis: serveis rebuts de l'Administració	198
13.5.	Recepció de serveis: devolució de tributs	199
13.6.	Estructura rebut salarial	204
13.7.	Esquema liquidació quotes Seguretat Social	205
13.8.	Recepció de serveis: serveis de personal -representació nòmina-	205
13.9.	Recepció de serveis: serveis de personal -comptabilització nòmina-	206
14.1.	Retribucions post-ocupació personal: plans d'aportacions definides	211
14.2.	Retribucions post-ocupació personal: plans de prestacions definides. Gestió directa empresa: reconeixement del passiu	214
14.3.	Retribucions post-ocupació personal: plans de prestacions definides. Gestió directa empresa: materialització en actius dels fons constituïts	215
14.4.	Retribucions post-ocupació personal: plans de prestacions definides. Gestió directa empresa: seguiment evolució valor obligacions i actius -actualització-	216
14.5.	Retribucions post-ocupació personal: plans de prestacions definides. Gestió directa empresa: seguiment evolució valor obligacions i actius -modificació-	217

14.6.	Retribucions post-ocupació personal: plans de prestacions definides. Gestió directa empresa: seguiment evolució valor obligacions i actius -valor raonable-	219
14.7.	Retribucions post-ocupació personal: plans de prestacions definides. Gestió directa empresa: liquidació de la prestació -reconeixement del deute-	220
14.8.	Retribucions post-ocupació personal: plans de prestacions definides. Gestió directa empresa: liquidació de la prestació -realització dels actius-	222
14.9.	Retribucions post-ocupació personal: plans de prestacions definides. Gestió directa empresa: liquidació del deute	222
14.10.	Retribucions post-ocupació personal: plans de prestacions definides. Gestió mitjançant una entitat o fons independents de l'empresa	224
14.11.	Retribucions post-ocupació personal: plans de prestacions definides. Gestió mitjançant una entitat o fons independents de l'empresa: revisió periòdica de valors	227
14.12.	Retribucions post-ocupació personal: plans de prestacions definides. Gestió mitjançant una entitat o fons independents de l'empresa: valors que intervenen en la determinació del límit de l'actiu	227
14.13.	Retribucions post-ocupació personal: plans de prestacions definides. Gestió mitjançant una entitat o fons independents de l'empresa: liquidació de la prestació	228
14.14.	Retribucions post-ocupació personal: plans de prestacions definides. Liquidació del pla: gestió directa	230
14.15.	Retribucions post-ocupació personal: plans de prestacions definides. Liquidació del pla: gestió indirecta mitjançant una entitat o fons externs	231
14.16.	Retribucions post-ocupació personal: indemnitzacions per cessament	234
15.1.	Vendes: procés de venda	240
15.2.	Vendes: devolucions	246
15.3.	Vendes: descomptes posteriors	247
15.4.	Vendes: ràpels	248
15.5.	Vendes: cancel·lació saldo -acceptació lletres-	250
15.6.	Vendes: cancel·lació saldo -endossament-	251
15.7.	Vendes: cancel·lació saldo -al cobrament-	251
15.8.	Vendes: cancel·lació saldo -al cobrament (compactat)-	252
15.9.	Vendes: cancel·lació saldo -descompte efectes-	253
15.10.	Vendes: cancel·lació saldo -factoring sense recurs-	254
15.11.	Vendes: cancel·lació saldo -al cobrament (impagats)-	256
15.12.	Vendes: cancel·lació saldo -al descompte (impagats-1)-	256
15.13.	Vendes: cancel·lació saldo -al descompte (impagats-2)-	257
15.14.	Clients cobrament dubtós: reconeixement i opcions cancel·lació saldo	260
15.15.	Vendes: cancel·lació saldo -cobrament dubtós-	261
15.16.	Vendes: cancel·lació saldo -cobrament dubtós (reversió)-	262
15.17.	Vendes: cancel·lació saldo -insolvència definitiva (sobtada)-	263
15.18.	Vendes: cancel·lació saldo -insolvència definitiva-	263
15.19.	Vendes: cancel·lació saldo -estimació insolvències-	264
15.20.	Vendes: cancel·lació saldo -cobrament anticipat-	265
15.21.	Vendes: cancel·lació saldo -acomptes-	267
15.22.	Vendes: cancel·lació saldo -condonació-	267
15.23.	Vendes: cancel·lació saldo -prescripció-	268
16.1.	Prestació de serveis fora explotació	270
16.2.	Prestació de serveis fora explotació: cessió ús actius empresa	272
16.3.	Prestació de serveis fora explotació: subvencions a l'explotació (1)	274
16.4.	Prestació de serveis fora explotació: subvencions a l'explotació (2)	275
16.5.	Prestació de serveis fora explotació: subvencions a l'explotació (3)	275
16.6.	Prestació de serveis fora explotació: subvencions a l'explotació (4)	276
17.1.	Mètode administratiu: registre	282

17.2.	Mètode administratiu: representació	282
17.3.	Mètode especulatiu evolucionat: registre	283
17.4.	Mètode especulatiu evolucionat: representació	283
17.5.	Deterioració existències: deprecació irreversible	286
17.6.	Deterioració existències: deprecació reversible	286
18.1.	Gestió de l'immobilitzat	290
18.2.	Altes immobilitzat: adquisició	291
18.3.	Altes immobilitzat: adquisició a llarg termini	294
18.4.	Altes immobilitzat: activació	296
18.5.	Altes immobilitzat: arrendament financer	300
18.6.	Gestió de l'immobilitzat: model del cost	304
18.7.	Gestió de l'immobilitzat: model de revaloració	307
18.8.	Baixes de l'immobilitzat: venda	309
18.9.	Baixes de l'immobilitzat: venda (model revaloració)	309
18.10.	Baixes de l'immobilitzat: retirada (1)	310
18.11.	Baixes de l'immobilitzat: retirada (2)	311
18.12.	Baixes de l'immobilitzat: permutes comercials	311
18.13.	Baixes de l'immobilitzat: posada a la venda	314
19.1.	Inversions financeres en divises	319
19.2.	Participacions en empreses vinculades: representació general	323
19.3.	Participacions en empreses vinculades: alta de les participacions	324
19.4.	Participacions en empreses vinculades: correcció valorativa -mètode del cost-	326
19.5.	Participacions en empreses vinculades: correcció valorativa -mètode del valor raonable-	327
19.6.	Participacions en empreses vinculades: correcció valorativa -mètode del valor raonable amb canvis a resultats-	327
19.7.	Participacions en empreses vinculades: correcció valorativa -mètode de la participació-	328
19.8.	Participacions en empreses vinculades: dividendes	330
19.9.	Participacions en empreses vinculades: aportacions	331
19.10.	Participacions en empreses vinculades: baixa definitiva	332
19.11.	Participacions en empreses vinculades: venda	333
19.12.	Participacions en empreses vinculades: venda drets de subscripció	334
19.13.	Valors de renda fixa: representació general	338
19.14.	Valors de renda fixa: altes	339
19.15.	Valors de renda fixa: permanència de les inversions	341
19.16.	Valors de renda fixa: realització abans del venciment	342
19.17.	Valors de renda fixa: amortització a al data del venciment	343
19.18.	Préstecs: representació general	344
19.19.	Préstecs: procés	344
19.20.	Imposicions a termini fix: procés	346
20.1.	Procés de finançament propi: representació general	348
20.2.	Procés de finançament propi: emissió de títols -subscripció-	350
20.3.	Procés de finançament propi: emissió de títols -ampliació de capital-	351
20.4.	Procés de finançament propi: reducció de capital -adquisició títols propis-	352
20.5.	Procés de finançament propi: reducció de capital -devolució aportacions-	353
20.6.	Procés de finançament propi: reducció de capital -condonació dividendes passius-	353
20.7.	Procés de finançament propi: reducció de capital -augment reserves voluntàries-	354
20.8.	Procés de finançament propi: reducció de capital -reequilibri de pèrdues-	355
20.9.	Procés de finançament propi: reducció i augment simultanis de capital	356
20.10.	Procés de finançament propi: autocartera	357
20.11.	Procés de finançament aliè: representació general	359

20.12.	Procés de finançament aliè: tractament comptable	360
20.13.	Procés de finançament aliè: emissions de títols de deute -emissió i desemborsament inicial-	361
20.14.	Procés de finançament aliè: emissions de títols de deute -gestió del deute-	362
20.15.	Procés de finançament aliè: pòlisses de crèdit	363
20.16.	Arrendament financer: representació general	364
20.17.	Arrendament financer: Leasing	365
20.18.	Arrendament financer: lease back	366
20.19.	Subvencions	369
22.1.	Anotacions prèvies al tancament: provisions	390
22.2.	Anotacions prèvies al tancament: diferències de canvi	391
22.3.	Anotacions prèvies al tancament: reclassificacions	393
22.4.	Efecte impositiu: descomposició del resultat comptable ajustat	395
22.5.	Efecte impositiu: les diferències temporànies	396
22.6.	Efecte impositiu: impost corrent	397
22.7.	Efecte impositiu: impost diferit	400
22.8.	Efecte impositiu: compensació de pèrdues	401
22.9.	Efecte impositiu: síntesi del procés comptable	402
22.10.	Combinació de negocis: adquirent rep els actius i assumeix els passius de l'adquirida	409
24.1.	Estructura del balanç: liquiditat creixent	427
24.2.	Estructura del balanç: liquiditat decreixent	428
24.3.	Balanç de situació: ordenació liquiditat creixent	429
24.4.	Balanç de situació: ordenació liquiditat decreixent	430
24.5.	Estructura de l'estat de resultats: segons naturalesa	435
24.6.	Estructura de l'estat de resultats: segons funció	435
24.7.	Estat de resultats	437
24.8.	Estat de resultat global	440
24.9.	Estat de canvis del patrimoni net	442
24.10.	Determinació del flux d'efectiu	449
24.11.	Estat de fluxos d'efectiu: segons el mètode directe	450
24.12.	Estat de fluxos d'efectiu: segons el mètode indirecte	451
24.13.	Estat de fluxos d'efectiu: segons el mètode directe detallat	452

Les figures dels capítols 1 a 22, han estat tretes o adaptades de Rabaseda (2003). La figura 24.5 és una adaptació de la continguda en l'informe de la *Subcomisión 2ª mejoras a introducir en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias*, dins la *Comisión Nacional para la elaboración del Libro blanco sobre mejoras a introducir en la contabilidad financiera y en la información financiera*. La resta és aportació pròpia.



Universitat de Girona

El Dr. Joaquim Rabaseda i Tarrés, professor del Departament d'Empresa de la Universitat de Girona,

DECLARO:

Que el treball titulat *Aspectes aplicatius de la Normativa Comptable Internacional*, que presenta Pilar Morera Basuldo per a l'obtenció del títol de doctora, ha estat realitzat sota la meva direcció.

I, perquè així consti i tingui els efectes oportuns, signe aquest document.

Girona, 8 de setembre de 2014

AGRAÏMENTS

Tot i que una tesi doctoral té un autor explícit, queda clar que no és el resultat exclusiu del treball realitzat per una única persona. A més a més del director que també figura explícitament en la portada, són diverses les persones que d'una manera o una altra hi han incidit per aconseguir que aquest treball arribi a bon fi.

És habitual que un projecte de recerca es realitzi dins del context d'una línia de treball desenvolupada per un grup de persones interessades en un tema específic. Aquest és el present cas, en el qual un equip pertanyent al nostre Departament d'Empresa, des de fa anys, està treballant en el camp de la normalització comptable, tan a nivell espanyol com internacional.

Resultat d'això ha estat la nostra participació en diferents equips de treball: *Concentració Empresarial i Reforma Comptable (CERC)*, l'*European Taxation and Accounting Practice (ETAP)*, i últimament la *Subcomisión 2ª mejoras a introducir en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias*, dins la *Comisión Nacional para la elaboración del Libro blanco sobre mejoras a introducir en la contabilidad financiera y en la información financiera*.

Per tant, aquesta tesi és el fruit de l'activitat realitzada per un conjunt de companys, a partir del qual he pogut avançar en el camí obert gràcies a les tasques prèvies efectuades. El suport rebut va més enllà d'una col·laboració estrictament investigadora, realitzada pels membres de l'equip.

En aquest punt voldria expressar el meu agraïment, molt especialment al director de la tesi, Dr. Joaquim Rabaseda i Tarrés, pel seu suport i dedicació, així com els seus valuosos consells i comentaris que m'han ajudat a elaborar millor aquest treball. Gràcies per animar-me, en tot moment, a no defallir i a seguir endavant.

Des dels companys i companyes, que m'han ajudat en diferents moments de la meva tasca, fins a les persones, que m'han donat suport moral durant tot aquest temps, a tothom he d'agrair el fet de no haver estat sola a l'hora d'afrontar, la sempre difícil tasca que suposa iniciar el primer treball de recerca d'envergadura.

D'una manera molt especial voldria fer constar el meu agraïment a la Dra. Helena Benito, Dra. M. Àngels Farreras, Dra. Nela Filimon, Dr. Miquel Lladó i Dra. Anna Panosa, per les seves crítiques i aportacions rebudes sobre aquest treball. Igualment, a la Sra. Montserrat Ciurana, per la seva col·laboració en matèria lingüística i al Sr. David Lozano, per la seva ajuda en la resolució de problemes informàtics.

Finalment, també voldria mostrar el meu agraïment als membres de la família més propers, als quals dedico aquest treball.

Gràcies a tots ells, la feina realitzada ha sortit millor del que hauria estat si no hagués pogut comptar amb el seu ajut, malgrat que de ben segur presenta les seves inevitables deficiències, la responsabilitat de les quals només és imputable a la meva persona.

INDEX

INTRODUCCIÓ GENERAL	1
Motivació	1
Objectiu	2
Metodologia	4
1. MARC TEÒRIC.....	7
1.1. Funció de la comptabilitat	7
1.2. L'organització comptable	10
1.3. La normalització comptable	10
1.4. Els plans comptables	15
1.5. Els plans comptables i la normalització comptable.....	21
2. LA NORMALITZACIÓ COMPTABLE EUROPEA.....	23
2.1. Antecedents.....	23
2.2. Les directrius comptables europees	23
2.2.1. Quarta Directriu: regulació dels comptes anuals.....	25
2.2.2. Setena Directriu: els comptes consolidats.....	28
2.2.3. Vuitena Directriu: les persones encarregades de dur a terme l'auditoria legal dels estats comptables	30
2.3. Adopció de la normativa internacional	31
3. LA NORMATIVA INTERNACIONAL	37
3.1. Antecedents històrics.....	37
3.2. Organismes emissors	38
3.3. Contingut	44
3.4. Elaboració.....	44
4. EL MARC CONCEPTUAL.....	47
4.1. Aspectes previs.....	47
4.2. Objectiu de la informació financera amb propòsit general	50
4.3. Característiques qualitatives de la informació financera útil	51
4.3.1. Característiques qualitatives fonamentals.....	51
4.3.2. Característiques qualitatives de millora.....	53
4.3.3. Restricció del cost en la informació financera útil.....	55
4.4. Hipòtesis fonamentals.....	55
4.5. Els elements dels estats financers.....	57
4.5.1. Elements relacionats amb la situació financera	57
4.5.2. Elements relacionats amb els resultats	61
4.6. Reconeixement dels elements dels estats financers	64
4.6.1. Probabilitat d'obtenir beneficis econòmics futurs	64
4.6.2. Fiabilitat de la mesura	65
4.6.3. Reconeixement d'actius	65
4.6.4. Reconeixement de passius	66
4.6.5. Reconeixement d'ingressos	66
4.6.6. Reconeixement de despeses	66
4.7. Mesura dels elements dels estats financers	67
4.8. Concepte de capital i de manteniment del capital.....	69
4.8.1. Conceptes de capital.....	70
4.8.2. Manteniment de capital i determinació del resultat	71

5.	ESTUDI DE LES NORMES INTERNACIONALS D'INFORMACIÓ FINANCERA.....	73
5.1.	Evolució de les Normes Internacionals d'Informació Financera..	73
5.2.	Tipologia de les Normes Internacionals d'Informació Financera.....	74
5.3.	Elaboració de les normes	75
5.4.	Punts bàsics de la normativa	76
5.5.	Estructura de les normes	79
5.6.	Metodologia d'interpretació.....	80
6.	LES NORMES INTERNACIONALS DE COMPTABILITAT (IAS).....	81
6.1.	Introducció	81
6.2.	Normes sobre el registre.....	81
6.3.	Normes sobre els estats financers.....	97
6.4.	Normes derogades	102
7.	LES SICs	105
7.1.	Introducció	105
7.2.	Normes sobre el registre.....	105
7.3.	Normes sobre els estats financers.....	107
7.4.	Normes derogades	108
7.5.	Normes pendents d'adopció	117
8.	LES NORMES INTERNACIONALS D'INFORMACIÓ FINANCERA (IFRS)	119
8.1.	Introducció	119
8.2.	Normes sobre el registre.....	119
8.3.	Normes sobre els estats financers.....	127
8.4.	Normes pendents d'adopció	132
9.	LES IFRICs.....	137
9.1.	Introducció	137
9.2.	Normes sobre el registre.....	137
9.3.	Normes sobre els estats financers.....	148
9.4.	Normes pendents d'adopció	150
10.	LA DINÀMICA ECONÒMICA DE L'EMPRESA.....	153
10.1.	Les operacions elementals de l'empresa.....	153
10.2.	Les compres	154
10.3.	Les vendes	156
10.4.	Els cobraments	157
10.5.	Els pagaments	158
10.6.	La situació general de l'empresa	158
10.7.	Els processos econòmics de l'empresa	160
11.	LES OPERACIONS D'EXPLOTACIÓ	163
11.1.	L'activitat d'explotació	163
11.2.	La interrelació entre les operacions d'explotació	164
11.3.	Determinació del marge.....	166
11.3.1.	Mètode administratiu.....	166
11.3.2.	Mètode especulatiu.....	168
11.3.3.	Mètode especulatiu desenvolupat	171
12.	LES OPERACIONS DE COMPRES	175
12.1.	Esquema bàsic del procés de compres	175
12.2.	Tipificació de les compres.....	178

12.3.	Situacions particulars en la realització de les compres.....	179
12.4.	Cancel·lació del deute derivat de la compra	187
13.	ELS SERVEIS REBUTS	193
13.1.	Aspectes introductoris.....	193
13.2.	Serveis rebuts d'empreses externes.....	193
13.3.	Serveis rebuts de l'Administració	197
13.4.	Serveis de personal	199
13.4.1.	Retribucions segons nòmina i cotitzacions a la Seguretat Social	201
13.4.2.	Retribucions no monetàries	206
14.	RETRIBUCIONS POST-OCUPACIÓ DEL PERSONAL	209
14.1.	Retribucions post-ocupació.....	209
14.1.1.	Plans d'aportacions definides	209
14.1.2.	Plans de prestacions definides	210
14.2.	Altres retribucions a llarg termini.....	232
14.3.	Indemnitzacions per cessament	233
15.	LES OPERACIONS DE VENDES.....	237
15.1.	Esquema bàsic del procés de vendes	237
15.2.	Tipificació de les vendes.....	244
15.3.	Situacions particulars en la realització de vendes.....	245
15.3.1.	Devolucions de vendes.....	245
15.3.2.	Descomptes sobre vendes	246
15.3.3.	Ràpels.....	247
15.4.	Cancel·lació del crèdit derivat de la venda	248
15.4.1.	Lliurament d'efectes.....	249
15.4.2.	Impagats	255
15.4.3.	Insolvències	257
15.4.4.	Cobrament anticipat.....	265
15.4.5.	Acomptes.....	266
15.4.6.	Condonació.....	267
15.4.7.	Prescripció	268
16.	ALTRES INGRESSOS.....	269
16.1.	Altres ingressos no inclosos en l'explotació.....	269
16.2.	Ingressos per serveis fora d'explotació.....	269
16.3.	Ingressos per cessió de l'ús d'actius de l'empresa	271
16.4.	Subvencions a l'explotació.....	272
17.	EL SEGUIMENT DE LES EXISTÈNCIES	277
17.1.	La gestió de les existències	277
17.2.	Criteri adoptat per la normativa internacional	278
17.3.	La valoració inicial de les existències	279
17.4.	Valoracions posteriors de les existències	281
17.5.	La deterioració d'existències.....	284
18.	LES OPERACIONS D'INVERSIÓ EN IMMOBILITZAT	289
18.1.	Esquema bàsic de la gestió de l'immobilitzat.....	289
18.2.	L'alta dels elements d'immobilitzat.....	290
18.2.1.	Adquisició dels elements d'immobilitzat.....	290
18.2.2.	Producció d'elements d'immobilitzat propis	296
18.2.3.	Alta de béns d'immobilitzat per arrendament financer	297
18.2.4.	Permutes d'elements d'immobilitzat.....	300

18.3.	Gestió de l'immobilitzat	302
18.3.1.	Model del cost.....	303
18.3.2.	Model de revaloració.....	305
18.4.	Baixes d'immobilitzat	307
19.	LES OPERACIONS D'INVERSIÓ FINANCERA	315
19.1.	Tipificació de les operacions d'inversió financera	315
19.2.	Classificació dels actius financers, segons la normativa internacional	315
19.3.	Inversions financeres en divises	319
19.4.	Inversions financeres en títols valor.....	320
19.4.1.	Inversions en el patrimoni d'empreses del grup, associades i negocis conjunts	321
19.4.2.	Inversions en instruments de patrimoni d'altres empreses.....	335
19.4.3.	Inversions en valors de renda fixa	337
19.5.	Inversions financeres en crèdits	343
19.6.	Inversions financeres en dipòsits bancaris	345
20.	LES OPERACIONS DE FINANÇAMENT	347
20.1.	Aspectes introductoris.....	347
20.2.	Les operacions de finançament propi	348
20.3.	Les operacions de finançament aliè.....	357
20.4.	Arrendament financer	363
20.5.	Transaccions de venda amb arrendament posterior.....	365
20.6.	Les subvencions	367
21.	ELS INSTRUMENTS FINANCERS COMPLEXOS	371
21.1.	Aspectes previs.....	371
21.2.	Tipologia	372
21.3.	Derivats.....	372
21.4.	Instruments de cobertura	376
21.4.1.	Designació dels instruments de cobertura	377
21.4.2.	La cobertura.....	378
21.4.3.	Comptabilització de les operacions de cobertura	383
21.5.	Altres instruments	384
22.	ALTRES ANOTACIONS COMPTABLES	387
22.1.	Introducció	387
22.2.	Anotacions prèvies al tancament	387
22.2.1.	Provisions	388
22.2.2.	Diferències de canvi.....	390
22.2.3.	Reclassificacions	393
22.3.	Efecte impositiu.....	394
22.3.1.	Resultat comptable com a base per al càlcul de l'impost sobre beneficis.....	394
22.3.2.	Descomposició del resultat comptable ajustat	395
22.3.3.	Les diferències temporànies	395
22.3.4.	La comptabilització de l'impost corrent	397
22.3.5.	Comptabilització de l'impost diferit.....	398
22.3.6.	Compensació de pèrdues	401

22.4.	Combinacions de negoci.....	403
22.4.1.	Identificació de l'entitat adquirent.....	404
22.4.2.	Determinació de la data d'adquisició	406
22.4.3.	Reconeixement i valoració d'actius identificables adquirits, passius assumits i qualsevol participació no dominant en l'adquirida.....	406
22.4.4.	Reconeixement i valoració del Fons de comerç o un guany procedent d'una compra en condicions molt avantatjoses.....	407
23.	ELS ESTATS FINANCERS SEGONS LA NORMATIVA INTERNACIONAL	411
23.1.	Aspectes introductoris.....	411
23.2.	El quadre de comptes.....	412
23.3.	Tipificació dels estats financers segons les IFRSs	418
24.	ELS ESTATS FINANCERS BÀSICS	421
24.1.	Aspectes introductoris.....	421
24.2.	El Balanç.....	422
24.2.1.	Estructura del balanç	423
24.2.2.	Ordenació magnituds del balanç	425
24.2.3.	Informació mínima requerida	426
24.2.4.	Formats del balanç	427
24.3.	L'estat de resultats.....	428
24.3.1.	Estructura de l'estat de resultats.....	431
24.3.2.	Informació mínima requerida	433
24.3.3.	Formats de l'estat de resultats.....	434
24.3.4.	Proposta de format	436
24.4.	L'estat de resultat global	438
24.5.	L'estat de canvis del patrimoni net.....	441
24.6.	L'estat de fluxos d'efectiu.....	442
24.6.1.	Aspectes bàsics.....	443
24.6.2.	Tipificació de les possibles activitats causants de la variació de la tresoreria.....	444
24.6.3.	Mètodes per l'elaboració de l'estat de fluxos d'efectiu ...	446
24.6.4.	Formats dels estats.....	449
25.	LES NOTES.....	455
25.1.	Aspectes introductoris.....	455
25.2.	Estructura de les notes	456
25.3.	Revelació sobre les polítiques comptables	457
25.4.	Informació de suport per a les partides presentades en els estats financers bàsics	459
25.4.1.	Informació relacionada amb les activitats d'explotació ...	460
25.4.2.	Informació relacionada amb les activitats d'inversió	462
25.4.3.	Informació relacionada amb les activitats de finançament	467
25.4.4.	Informació relacionada amb els instruments financers ...	469
25.4.5.	Informació relacionada amb altres anotacions comptables	471
25.5.	Altres revelacions.....	482

26. ALTRES ESTATS FINANCERS PREVISTOS PER LA NORMATIVA INTERNACIONAL	489
26.1. Aspectes introductoris.....	489
26.2. Informació financera intermèdia.....	489
26.2.1. Contingut mínim de la informació financera intermèdia ..	490
26.2.2. Forma i contingut dels estats financers intermedis	490
26.2.3. Notes explicatives seleccionades	491
26.2.4. Puntualització respecte les normes de reconeixement i valoració en l'elaboració dels estats financers intermedis	493
26.3. Guanys per acció	494
26.4. Informació financera en economies híper inflacionàries	495
26.5. Estats financers consolidats	498
CONCLUSIONS I POSSIBLES TREBALLS FUTURS.....	503
BIBLIOGRAFIA CONSULTADA.....	511
WEBS	518
ANNEXOS	519
Annex 1 Marc Conceptual	521
Annex 2 IASs.....	525
Annex 3 SICs.....	573
Annex 4 IFRSs	607
Annex 5 IFRICs	627

RESUM

Des dels seus inicis, l'any 1966, les Normes Internacionals de Comptabilitat han seguit un procés evolutiu que s'ha posat de manifest amb la creació d'organismes reguladors i emissió de normes.

Una característica de les Normes Internacionals de Comptabilitat és la no obligatorietat de la seva aplicació com a conseqüència directa de la seva aprovació. No obstant, des de fa temps serveixen de referència per l'emissió de normes locals, que aquestes sí són de caràcter obligatori per les entitats integrades en l'àmbit territorial de l'Estat que les ha promulgat.

L'adopció per part de la Unió Europea de les Normes Internacionals d'Informació Financera i la seva implantació obligatòria per la informació consolidada dels grups cotitzats, ha suposat un canvi important en el funcionament comptable d'aquestes empreses col·lectives.

El propòsit d'aquest treball és, en primer lloc, trobar un mètode que faciliti l'accés ràpid i segur a cada norma. I tot seguit, sistematitzar el tractament comptable de les diferents operacions de l'empresa i establir una guia d'aplicació de les Normes Internacionals d'Informació Financera a cada una d'elles.

En aquest treball, es presenten els organismes emissors de normes al llarg del temps, s'analitzen la totalitat de les normes vigents, derogades i pendents d'entrar en vigor. Conseqüència de l'anàlisi realitzada, s'ha pogut deduir l'existència d'una estructura general de les normes que serveix de patró per la seva interpretació.

Gràcies a la deducció anterior, s'han pogut elaborar les fitxes individualitzades de cada una de les normes, les quals s'inclouen com annex al present treball. Per altra banda, hem estructurat l'activitat econòmica

seguint un enfocament dinàmic que ens permet definir els diferents processos d'actuació que segueix l'empresa en la seva activitat.

De la concurrència dels dos elements anteriors n'ha resultat la part final d'aquest estudi, que ens facilita l'aplicació de les Normes Internacionals d'Informació Financera en el registre de les operacions empresarials.

Aquest treball no és un desenvolupament exhaustiu i rígid marcat per la normativa vigent en el moment de fer la present redacció. Ans al contrari, es tracta d'un text general que pretén facilitar la interpretació i aplicació de les normes sense entrar en determinades casuístiques que es detallen en elles. Es caracteritza bàsicament per estar obert a incorporar tots els aspectes detallats en les normes i no contemplats explícitament, així com les modificacions que calgui introduir en un futur com a conseqüència de l'aparició de noves normes, modificació de les existents o interpretacions particulars.

Així mateix, queda oberta la resolució de tots aquells aspectes no contemplats per les Normes Internacionals d'Informació Financera, per donar-los solució a partir de l'esperit de les mateixes, mentre no es disposi la seva regulació específica.

RESUMEN

Las Normas Internacionales de Contabilidad, desde sus inicios en el año 1966, han seguido una evolución que se ha manifestado con la creación de organismos reguladores y emisión de normas.

Una característica de las Normas Internacionales de Contabilidad es la no obligatoriedad de su aplicación como consecuencia directa de su aprobación. Sin embargo, desde hace tiempo, son referentes para la emisión de normas locales las cuales sí son de carácter obligatorio para las entidades integradas en el ámbito territorial del Estado que las ha promulgado.

La adopción por parte de la Unión Europea de las Normas Internacionales de Información Financiera y su implantación obligatoria para la información consolidada de los grupos cotizados, ha supuesto un cambio importante en el funcionamiento contable de estas empresas colectivas.

El propósito de este trabajo es, en primer lugar, encontrar un método que facilite el acceso rápido y seguro a cada norma. Y a continuación, sistematizar el tratamiento contable de las diferentes operaciones de la empresa y establecer una guía de aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera a cada una de ellas.

En este trabajo, se presentan los organismos emisores de normas a través del tiempo, se analizan la totalidad de las normas vigentes, derogadas y pendientes de entrar en vigor. Como resultado de los análisis realizados, se ha podido teorizar la existencia de una estructura general de las normas, que sirve como patrón para su interpretación.

Debido a la deducción anterior, se han podido elaborar las fichas individualizadas de cada una de las normas, las cuales se incluyen como anexo a este trabajo. Asimismo, hemos estructurado la actividad económica

desde un enfoque dinámico el cual nos permite definir los diferentes procesos de actuación que sigue la empresa en su actividad.

De la concurrencia de los dos elementos anteriores ha resultado la parte final de este estudio, que nos facilita la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera en el registro de las operaciones empresariales.

Este trabajo no es un desarrollo exhaustivo y rígido, marcado por la normativa vigente, en el momento de realizar la presente redacción. Al contrario, se trata de un texto general que pretende facilitar la interpretación y aplicación de las normas, sin entrar en determinadas casuísticas que se detallan en ellas. Básicamente, se caracteriza por permitir la posibilidad de incorporar todos los aspectos detallados en las normas y no contemplados explícitamente, así como las modificaciones que sea necesario introducir en un futuro como consecuencia de la aparición de nuevas normas, modificación de las existentes o interpretaciones particulares.

Asimismo, permite la resolución de los aspectos no contemplados por las Normas Internacionales de Información Financiera, para ofrecer una solución a partir del espíritu contenido en ellas, mientras no se emita una nueva norma que contemple tales aspectos.

ABSTRACT

Since their inception in 1966, International Accounting Standards have followed an evolutionary process along which various regulatory bodies have been created and new accounting standards have been issued.

A feature of International Accounting Standards is that despite their adoption by a country, their application is not mandatory. However, for a long time now, they are used as the point of reference for the implementation of local rules, and these rules are indeed mandatory for the institutions belonging to the territory of the country that has enacted them.

The adoption of International Financial Report Standards in the European Union, and their mandatory implementation by the EU listed companies in the preparation of their consolidated financial statements has resulted in a major change in the accounting system of these companies.

Therefore, the purpose of this thesis is to find a method that facilitates the quick and safe access to every accounting rule. Next, we would like to systematize the accounting treatment of the various operations of the company and so establish the guidelines for the International Financial Report Standards application to each of these operations.

In this thesis, we present the main accounting standards-setters over time and analyse all the accounting rules, not only the ones in force, but also the repealed accounting rules, and those pending to come into force in the near future. Based on these analyses, we give support to the hypothesis of the existence of a general underlying structure, common to all the accounting rules; and that this structure could be used as a common pattern in their interpretation.

Due to the previous deduction we could elaborate individual tabs for each of the accounting standards analysed. These tabs are included in the annex at

the end of this thesis. Moreover, we have structured the economic activity of a company following a dynamic approach that has allowed us to define the various strategic actions undertaken by a company to develop its activity.

The joint analysis of the two elements mentioned above is presented in the final part of the thesis. The objective of this analysis is to enable the application of the International Financial Report Standards in the registration of the companies' operations in their accounting statements.

This work is not framed by an exhaustive and rigid development, marked by the standards in force at the time of the thesis was written. On the contrary, this is a general approach, intended to facilitate the interpretation and application of the accounting rules without going into specific cases. The main features of the study is that it is open to incorporate all the aspects detailed in the standards and not covered explicitly, as well as the modifications necessary to be introduced in the future as a result of the emergence of new standards, amendments of the existing ones or specific interpretations of some of them.

This approach of analysis also allows solving issues not covered by the International Financial Report Standards, with the purpose of giving a solution based on the very spirit of them, while they are not issued.

INTRODUCCIÓ GENERAL

1. Motivació

El Diari Oficial de les Comunitats Europees, de l'11 de setembre de 2002, va publicar el Reglament núm. 1606/2002 del Parlament Europeu i del Consell, de 19 de juliol de 2002, relatiu a l'aplicació de les Normes Internacionals d'Informació Financera. Segons aquesta norma, les societats amb cotització oficial regides per la llei d'un estat membre, hauran d'elaborar els seus comptes consolidats d'acord amb les Normes Internacionals d'Informació Financera, per als exercicis financers iniciats a partir de l'1 de gener de 2005.

Aquesta novetat va comportar que els grups espanyols cotitzats, ja no podien formular els seus comptes consolidats d'acord amb la normativa espanyola, sinó que havien de seguir la normativa internacional, la qual malgrat constituir el referent principal de la primera, no coincideix totalment amb ella.

Per altra banda, posteriorment, la normativa comptable espanyola ha obert la possibilitat, als grups sotmesos a la mateixa, d'aplicar la normativa internacional, encara que no existeixi l'obligació imposada per la Unió Europea.

Aquest fet, va provocar un moviment de caràcter acadèmic i professional orientat cap al coneixement de l'esmentada normativa internacional, per tal de tractar-la adequadament a l'hora de procedir a la seva aplicació, en els casos prescrits i que anteriorment s'han esmentat.

Al Departament d'Empresa, de la Universitat de Girona, es va crear un equip de treball interessat en el tema de la planificació comptable amb l'objecte d'estudiar la normativa internacional i també la reforma de la normativa comptable espanyola, que s'estava preparant.

Des del setembre del 2003, l'equip esmentat es va incorporar a l'*European Taxation and Accounting in Practice* (ETAP). Formen part d'aquesta organització membres de diferents universitats europees, el nombre de les quals ha oscil·lat entre 15 i 17, procedents de diferents estats de la Unió Europea, així com una universitat pertanyent a Rússia. Llevat d'un parell d'excepcions, cada estat només hi és present a través d'una sola universitat. Aquest és el cas de l'Estat Espanyol, en el qual és la nostra universitat la que en forma part.

L'objectiu de l'ETAP és compartir esforços per conèixer la normativa comptable internacional mitjançant l'intercanvi d'opinions i experiències i la seva transmissió als estudiants. En un principi, el tema escollit era el de la consolidació comptable i actualment es treballa, especialment, l'elaboració i interpretació dels estats financers.

Per altra banda, en la nostra Universitat, ja fa temps, es va posar en marxa una assignatura anomenada *Harmonització comptable europea*, dins un programa de màster, que concorda amb tota la temàtica anteriorment esmentada.

Tot això ha constituït el motiu principal que, afegit a la preocupació del nostre equip de treball, ha portat a qui subscriu, a la decisió d'aprofundir en aquest tema, amb el resultat que es concreta en el present treball, que se sotmet a la consideració del tribunal.

2. Objectiu

La novetat que va suposar la implantació de la normativa internacional de comptabilitat als grups d'empreses que cotitzen i la seva possibilitat d'ampliar a la resta de grups el seu àmbit d'aplicació, ha creat la necessitat, com ja s'ha dit, de conèixer millor la normativa internacional.

Tot això ha sorgit en un context cultural en el que tots estàvem acostumats a seguir les directrius marcades pel nostre Pla General de Comptabilitat. A través d'ell, el regulador de l'Estat té tipificades les operacions comptables i marca les pautes a seguir, en cada cas.

Aquesta situació fa que resulti més difícil aplicar la normativa internacional atès que, aquest fet suposa que sigui el propi comptable qui interpreti les operacions i decideixi el tractament a seguir, segons la normativa esmentada, sense disposar de cap tipus de guia que li pugui facilitar el treball.

Per aquest motiu, hem iniciat el treball que es presenta, amb el propòsit de sistematitzar el tractament comptable de les diferents operacions econòmiques de l'empresa, tal com ve marcat per les normes internacionals. La nostra intenció és, com a conseqüència de la sistematització obtinguda, poder establir una guia d'aplicació de les normes indicades, a la realitat espanyola, que doni resposta a les diferents qüestions que es poden plantejar i que sigui un instrument útil a la pràctica.

La pretensió inicial va ser trobar un mètode que permeti accedir de forma ràpida i segura al contingut d'una norma, per decidir en cada cas si és aplicable, i de ser la resposta afirmativa la forma d'incorporar-la al tractament de l'operació.

Gràcies a aquest fet no caldria conèixer les normes en profunditat, en tot moment, cosa que per altra banda seria de difícil assoliment, tenint en compte el gran nombre de normes existents i el ritual de variació del cos normatiu, ateses les continuades revisions, derogacions i aparicions de noves normes que es van produint.

Per altra banda, amb l'establiment d'una guia d'aplicació, es pot facilitar la pràctica dels models en cada cas, sense necessitat de consultar de forma repetida les normes en qüestió.

3. Metodologia

Hem iniciat el treball amb l'estudi de la normativa internacional. En primer lloc, ens hem interessat per quins són els diferents organismes que, des dels seus inicis, han anat apareixent dins el context de la normalització comptable internacional. Per això, s'ha començat amb la creació de l'Accountants International Study Group (AISG), l'any 1966 i l'evolució seguida fins l'actualitat.

S'ha estudiat la composició, funcionament i activitat desenvolupada per cada un d'ells, per acabar coneixent quins són els organismes vigents en l'actualitat. Així mateix, s'ha estudiat l'organisme (EFRAG), que té a càrrec seu l'emissió dels informes corresponents per a l'adopció de cada norma, per part de la Unió Europea.

El resultat de l'actuació dels organismes, abans esmentats, són les Normes Internacionals d'Informació Financera. Hem aprofundit en el coneixement de cada una d'elles, tant les que estan vigents, com les derogades o les que estan en procés d'adopció per part de la Unió Europea.

Hem pogut comprovar que totes les normes segueixen un mateix patró, la qual cosa facilita que, si es coneix aquesta característica, el lector pugui moure's amb més facilitat i velocitat, dins del text de cada una d'elles, a l'hora de localitzar els aspectes que interessa aclarir.

La primera conseqüència d'haver trobat l'estructura general de les normes, ha estat l'elaboració d'unes fitxes sintètiques de cada una d'elles. Mitjançant aquestes fitxes, es pot tenir una visió ràpida del contingut de cada norma, de forma que es pot obtenir la informació necessària sobre quins casos són els que els és aplicable una norma concreta i la metodologia a seguir a l'hora de formular el seu tractament comptable.

En cada fitxa s'hi fan constar els aspectes bàsics introductoris com objectiu, abast i terminologia emprada. Per altra banda, el contingut central de la

norma, que marca les pautes de comportament davant de les realitats econòmiques que regulen. Finalment, també contenen les fitxes esmentades, referències a la data d'aplicació i derogació, si és el cas, altres normes que queden canviades, així com també les normes que modifiquen o interpreten la que és objecte d'estudi.

Hem observat que el contingut del cos de cada norma marca els criteris per reconèixer o no un fet econòmic i, en cas afirmatiu, el moment de fer-ho, i l'import pel qual s'ha de registrar. Així mateix, indica si l'import en qüestió aplicat als elements patrimonials es manté constant al llarg del temps o bé s'ha de sotmetre a revisions periòdiques per ajustar-lo a la realitat de cada moment.

I, en el cas que la norma faci referència a la formulació d'informació continguda en els estats financers, s'indica quin és el format dels mateixos i si la norma fa referència a un aspecte concret, les característiques i ubicació de la informació específica sobre el mateix.

Per tal de poder aplicar la normativa que ens ocupa, és del tot necessari conèixer la realitat econòmica a la qual afecta. Per aquest motiu, hem procedit a l'estudi i descripció del comportament de la realitat econòmica dins l'àmbit de l'empresa, començant per definir les quatre operacions elementals que realitza tota empresa.

I, a partir d'elles, hem pogut descriure els processos econòmics que es desenvolupen en cada cas, com a conseqüència dels diferents tipus d'activitat que l'empresa duu a terme en la seva actuació.

Un cop obtinguda la descripció de cada procés i els moments que dins del mateix generen efectes econòmics, hem passat a formular la comptabilització que cal realitzar en cada moment. I, a l'hora de dur-ho a terme, hem considerat la concurrència de la tècnica amb els criteris i pautes marcades per la normativa internacional.

1. MARC TEÒRIC

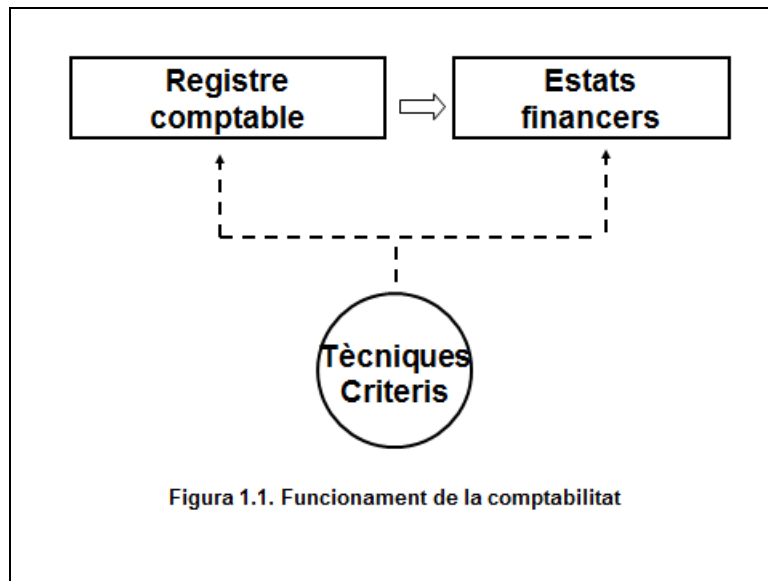
1.1. Funció de la comptabilitat

Segons el Professor Calafell (1962, pàg. 7), la comptabilitat té per objecte posar de manifest la realitat econòmica el més exacta possible i mostrar d'ella tots aquells aspectes que siguin de més interès. A partir d'aquest enunciat, el que s'imposa és definir què entenem per realitat econòmica i en aquest sentit podem dir d'ella que inclou el conjunt de totes les operacions que integren l'activitat econòmica i les conseqüències que d'ella se'n deriven, les quals queden concretades en la situació econòmica.

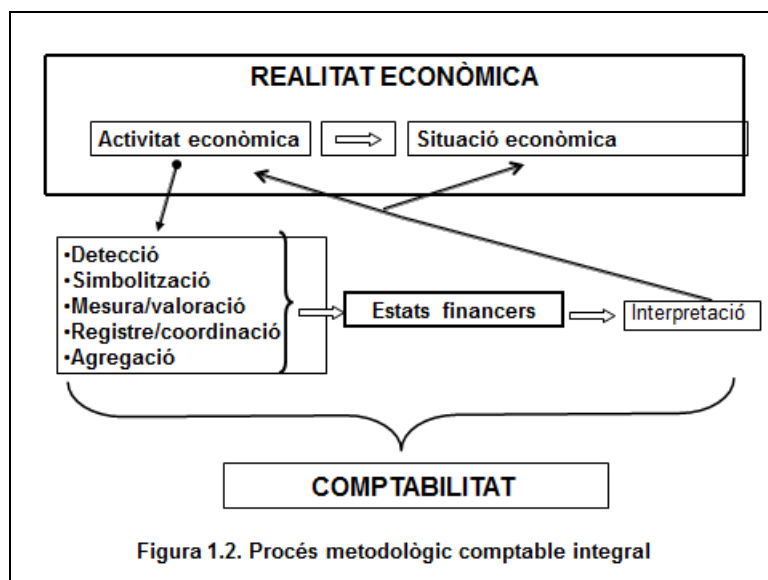
La realitat econòmica va associada al concepte de valor, motiu pel qual quan parlem d'activitat econòmica ens estem referint a desplaçaments del mateix i quan tractem sobre la situació econòmica el concepte de referència és la seva acumulació.

El paper de la comptabilitat, a l'hora de posar de manifest la realitat econòmica, consistirà en determinar el conjunt d'operacions que integren la diversa activitat econòmica a partir de la seva detecció i oferir una visió de quins tipus d'operacions han estat realitzades, el seu import individual i global així com el conjunt d'elements patrimonials que resulten d'aquelles.

El resultat de l'actuació comptable es concreta en els estats financers que són els que ens mostren la situació i l'activitat econòmica desenvolupada. Amb la figura número 1.1 pretenem oferir una il·lustració de la idea exposada. La informació continguda en els estats financers es presenta en clau numèrica per la qual cosa podem dir que es tracta d'una representació abstracta de la realitat econòmica, la qual cal ser interpretada per tal d'obtenir una visió adequada de la realitat econòmica en qüestió.



En la seva actuació la comptabilitat segueix un procés que el Professor Calafell va definir com procés metodològic comptable integral. En ell s'integren dos subprocessos; el primer d'ells és el subprocés inductiu que té per objecte arribar a l'elaboració dels estats financers i l'altre és el subprocés deductiu la finalitat del qual és conèixer la realitat econòmica deduint-la dels esmentats estats financers. A la figura número 1.2 es presenta de forma esquemàtica la idea formulada pel Professor Calafell (1962, pàg. 5)



El subprocés inductiu comença amb la detecció de cada un dels fets que integren l'activitat econòmica, segueix amb la seva simbolització, que

consisteix en traduir el fet detectat al llenguatge simbòlic propi de la comptabilitat. En ser els fets econòmics quantificables, el pas següent serà la mesura d'aquests fets i atès que la comptabilitat es desenvolupa sota una base monetària, la traducció de les unitats físiques detectades en unitats monetàries quan estiguem davant de fets d'activitat econòmica real, mentre que si l'activitat econòmica és financera, ja no cal aquesta traducció atès que aquesta s'expressa en unitats monetàries. No obstant davant la possibilitat d'operacions financeres expressades en diferents unitats monetàries, també caldria la traducció dels valors resultants al seus equivalents d'acord amb la unitat monetària utilitzada com de referència.

La descripció anterior constitueix la primera part del subprocés coneguda també com anàlisi precomptable o anàlisi prèvia. A continuació a la segona part, més tècnica i formal, s'ocupa de la representació fidel de l'activitat captada, la coordinació i successiva integració de la realitat econòmica fins arribar a l'obtenció dels estats financers.

A partir dels estats financers s'inicia el segon subprocés que consisteix en la realització d'un raonament deductiu, auxiliat amb les tècniques d'anàlisi adequades en cada cas per tal de conèixer la realitat econòmica en tots els seus aspectes. Aquest subprocés deductiu pot fer-se amb caràcter retrospectiu o bé prospectiu. En el primer cas es duu a terme l'anàlisi de la història econòmica continguda de forma explícita en els registres comptables i de forma implícita en els propis estats financers. Per altra banda, l'anàlisi prospectiva es realitza sobre les expectatives que serveixen de base per al plantejament futur de la gestió a desenvolupar.

Per a completar el procés metodològic, s'hi afegeix un tercer subprocés, que és alhora inductiu i deductiu, que se situa en un espai intermedi entre els dos anteriors i que s'ocupa de dos aspectes bàsics per a la realització d'una interpretació adequada de la informació financera. El primer d'aquests aspectes s'ocupa de la integració de situacions econòmiques diferents en una sola que dona com a resultat els estats financers consolidats. Pel que fa al segon aspecte, aquest s'ocupa de la fiabilitat de la informació elaborada

mitjançant la verificació o constatació comptable de la realitat reflectida, tan des d'un punt de vista tècnic-comptable com econòmic.

1.2. L'organització comptable

L'aplicació de l'esquema descrit anteriorment ha de tenir com a punt de partida l'existència d'una organització comptable que tingui en compte els objectius que es pretenen assolir. El seu contingut constitueix el sistema comptable de l'empresa i el seu objecte és el de permetre la representació de la seva realitat econòmica.

Per a la representació comptable de les operacions que integren l'activitat econòmica caldrà un estudi detallat del procés econòmic de l'empresa amb identificació de tots els aspectes problemàtics, que siguin objecte de la comptabilitat. Així mateix caldrà un coneixement qualitatiu dels sistemes, mètodes i procediments a seguir en la representació de les operacions.

Malgrat que el registre de les operacions es una qüestió purament tècnica, en diferents ocasions caldrà seguir determinats criteris a l'hora de la seva aplicació pràctica. Aquests criteris han de permetre resoldre possibles situacions conflictives com és el cas de decidir quines operacions han de ser objecte de la comptabilitat i quines no i cas de ser-ho quan s'han de recollir i per quin valor. Un altre aspecte derivat de la inestabilitat del valor dels elements farà referència a la seva revisió, al llarg del temps de permanència a l'empresa.

1.3. La normalització comptable

La informació comptable ha de reunir certs requisits que li són indispensables. Aquests requisits són presents en les diferents declaracions

de principis comptables que els organismes emissors han anat fent públics al llarg del temps, els quals han quedat incorporats dins els diferents *Marcas conceptuales* que s'han desenvolupat, tant a nivell local com a nivell internacional.

Malgrat que la numeració d'aquests requisits ha anat variant amb el pas del temps, tres d'ells han estat constants i resulten bàsics a l'hora de presentar una informació econòmica sobre l'empresa.

En primer lloc, tal com ja s'ha avançat en el punt anterior, la informació elaborada ha de ser fiable. No té sentit interpretar una informació econòmica sobre la que no tenim prou confiança. Aquesta confiança s'ha de manifestar en una doble vessant: moral, en el sentit de que no hi ha dubtes sobre la honradesa de les persones que elaboren la informació comptable, i per altra banda, professional, en el sentit de que qui elabora la informació té la preparació mínima necessària per aconseguir una bona representació econòmica de l'empresa.

Per altra banda, la informació ha de ser oportuna. És a dir, ha de tenir el màxim de valor possible als efectes d'orientar adequadament la presa de decisions per part de la persona que regeix la gestió de l'empresa.

Finalment, la informació comptable no es pot desvincular de la condició de comparabilitat. A l'hora d'interpretar i valorar la informació continguda en els estats financers caldrà sempre tenir uns elements de referència, sense els quals no seria possible establir cap valoració sobre el seu contingut.

Un primer aspecte sobre la comparabilitat és el temporal. L'empresa ha de poder contraposar la informació continguda en uns estats financers amb la d'altres moments de la seva evolució. Això comporta el manteniment al llarg del temps d'uns criteris adoptats en un cert moment.

L'altre aspecte és l'espacial. Per conèixer el posicionament d'una empresa respecte de les altres o d'una o varies en concret caldrà que els criteris

aplicats en cada una d'elles siguin coincidents en el moment corresponent a la informació a estudiar.

Per tant resulta convenient l'aplicació o l'establiment d'uns criteris a seguir que siguin aplicables a les diferents empreses i al llarg del temps. Això ens porta a la normalització comptable.

M. Pierre Lauzel¹, defineix la normalització comptable com “el conjunt coordinat d'investigacions, propostes i accions que tenen per objecte millorar la doctrina comptable i la significació dels documents comptables especialment des del punt de vista de la seva utilització econòmica i social”.

Segons el professor Goxens (1972, pàg. 139), la normalització comptable té per objectiu assenyalar les millors normes de general aplicació respecte a:

- Esquema uniforme de comptes i la seva coordinació.
- Mètodes de valoració.
- Estructura i fons dels balanços.
- Procediments de treball.
- Mètodes d'ensenyament de la comptabilitat.
- Mètodes de censura revisió i informe.

La normalització comptable ha esdevingut un instrument ineludible per la informació econòmica de les diferents unitats sigui quina sigui la seva dimensió.

¹ Esmentat per Goxens Duch (1972, pàg. 139)

L'objectiu de la normalització comptable és triple. En primer lloc es pretén la simplificació dels objectius, els termes emprats i els mitjans. Un segon objectiu és de la unificació de criteris, principis i normes generals. I finalment el tercer objectiu consisteix en la definició de determinats conceptes per tal de donar-los un contingut precís. Tot plegat es concreta en l'establiment d'un pla general de comptabilitat.

Els pioners que van desenvolupar la normalització comptable van ser Eugen Schmalenbach, a Alemanya, i Joseph Anthonioz, a França. Schmalenbach va ser qui va intuir els principis bàsics de la planificació comptable en l'àmbit de l'empresa. El pla que va formular ha estat el referent dels plans que tot seguit es van anar elaborant dins el seu país. En el seu desenvolupament doctrinal va aportar el mètode de la divisió o classificació.

Per altra banda, Anthonioz va ser el promotor de la comissió de normalització de comptabilitats a França. En el seu treball *Le Systeme Economique* descriu els circuits que segueix el cicle econòmic. En la seva anàlisi utilitza l'esquema de coordenades cartesianes on distingeix les funcions professionals que situa en l'eix de les abscisses i les funcions constitucionals en l'eix de les coordenades. Aquest autor va ser el primer que va vincular la comptabilitat de l'empresa amb la comptabilitat nacional, entesa aquesta com un agregat de totes les unitats econòmiques que l'integren. El pla comptable proposat per la seva línia de pensament es va concretar en el Pla Francès que ha estat punt de referència per a l'elaboració de la gran majoria de plans comptables estatals.

Ambdós autors utilitzen les normes de la classificació decimal i estableixen una numeració del 1 al 9, seguint la metodologia, que prèviament l'autor català Antonio Torrents i Monner, ja havia introduït a finals del segle XIX, seguint el criteri dels cinc comptes de Desgranges del segle anterior.

Els principis fonamentals de la planificació comptable, segons Calafell (1972, pàg. 7) fan referència als apartats següents:

- Principi de l'ens econòmic, segons el qual tot pla de comptes s'ha de referir a una unitat econòmica i ha de ser útil per l'àmbit al qual va referit.
- Principi de la normalització. Cal que la normalització sigui codificada, d'acord amb el sistema decimal, per tal de que quedi resolt el problema de la classificació. Aquest principi ha vingut adquirint últimament un especial relleu com a conseqüència d'haver recorregut aquests últims temps al tractament informàtic de les dades recollides.
- Principi del sistema tancat. Tots els plans de comptes constitueixen un sistema tancat i resulten del conjunt agregat de tots els subconjunts de comptes necessaris per a obtenir la informació comptable desitjada respecte a l'ens econòmic al qual es refereixi.
- Principi d'agregació o integració. Dins un pla de comptes entès com a sistema tancat, el problema d'agregació es pot plantejar com agregació de caràcter vertical i agregació de caràcter horitzontal.

En el primer cas hi ha dues possibilitats de resoldre el problema: del que es considera general al que és particular, de forma que un tot queda desglossat en parts, i el sentit invers, segons el qual les parts s'agreguen en un tot i aquest, per la seva banda, s'agrega en un altre conjunt superior i així successivament.

Pel que fa a l'agregació horitzontal es posa l'accent en la suma de grups de problemàtica o transaccions de diferent naturalesa que es poden representar en un pla de comptes. En aquest cas cal recórrer a la utilització de comptes de control mitjançant els quals un conjunt de transaccions queda reflectit en dos àmbits diferents que es complementen.

1.4. Els plans comptables

Els plans comptables són l'expressió específica de la normalització comptable aplicada a un àmbit estatal. Normalment es presentava un pla general que contemplava aspectes bàsics aplicables a tot tipus d'empreses, i els plans particulars que contemplaven les especificitats pròpies de certes activitats. Els plans sectorials són un cas eloqüent del que són els plans particulars.

En un principi el professional comptable havia de redactar el pla de comptes específic de la seva empresa d'acord amb les seves característiques i activitats. Com a conseqüència del que s'ha descrit, va sorgir la sensació de que era convenient normalitzar l'elaboració d'aquests plans individuals, malgrat que els orígens van ser complicats perquè la majoria dels experts de l'època mantenien idees contraposades i això impossibilitava l'aplicació d'un mateix pla a varies empreses. No obstant també es va veure que tots els negocis aparentment diferents es regien per les mateixes pautes de comportament de manera que les activitats eren anàlogues i es reduïen a quatre grups clarament diferenciats: comprar, vendre, pagar i cobrar, afegint-s'hi l'activitat de transformació en els casos en què les empreses la desenvolupin. Això va portar cap al desenvolupament d'una activitat d'estudi de les possibilitats d'elaborar un pla comptable general.

En la redacció d'un pla general de comptabilitat s'han de tenir en compte els aspectes bàsics que ha de contemplar:

- Anàlisi de recorreguts. L'objecte és dur a terme la captació i representació de la circulació econòmica marcant els criteris de mesura i valoració i contemplant la coordinació de comptes.
- Ordenació dels comptes referits a la circulació econòmica i desglossament dels mateixos per tal d'oferir una informació detallada que mostri tots aquells aspectes que més puguin interessar.

- Mesura de la intensitat dels recorreguts. Determinació de la freqüència operativa dels operadors comptables i ponderació quantitativa dins els context del valor de l'empresa. Així mateix estudi dels principis i criteris de mesura i valoració dels elements, de les transaccions i dels estats comptables.

Dins d'un pla de comptabilitat, podem definir que el seu contingut contempla els apartats següents:

- Estructura dels operadors comptables, presentant els diferents nivells de grups, subgrups, comptes i subcomptes.
- Desenvolupament primari de les operacions corresponents a l'àmbit extern: formulació de definicions i presentació d'aclariments respecte la coordinació d'operadors comptables.
- Periodificació i tancament de l'exercici. Establiment dels criteris generals i el mecanisme a seguir en els supòsits contemplats en aquests dos aspectes.
- Normes de mesura i principis de valoració dels elements econòmics.
- Normes i principis per la elaboració de la informació continguda en els estats comptables.

Els primers antecedents sobre planificació comptable es deuen a l'economista alemany Eugen Schmalenbach que va publicar l'any 1927 la seva obra *Der Konterhamen*², la qual va donar peu a l'aparició del Pla de Comptes Alemany l'any 1937. El segon intent conegut és el pla Sistorg aparegut l'any 1932³ i obra de Ignacio Aspichueta. Altres plans posteriors, que han tingut cert impacte, han estat: el Pla Comptable Francès i el Pla

² Esmentat per Vlaemminck, J.H. (1961, pàg. 371)

³ Hi ha una versió publicada l'any 1972, amb el títol "Plan Contable Sistorg", dins la Revista Española de Financiación y Contabilidad, núm 3, pàgs. 339-378.

Comptable Internacional. Inspirats en el Pla Francès s'han anat desenvolupant altres plans nacionals, com és el cas del Suís, Belga o el Portuguès. Tot seguit, ens ocuparem de presentar els aspectes bàsics que defineixen els quatre primers plans esmentats.

- Pla de Comptes Alemany

Com diu Moisés Garcia (1972, pàg. 54), “constitueix el primer i únic exemple de normalització comptable autoritària en un país capitalista”. La seva aparició es produeix en un moment en el que l'Alemanya nazi s'encaminava cap a una economia de guerra amb una planificació fortament centralitzada. La normalització comptable, en aquest cas, havia d'ajudar d'una manera clara en el desenvolupament del control de la gestió realitzada per les empreses incardinades amb aquest tipus de desenvolupament econòmic. La seva estructura bàsica es correspon amb el pla de comptes de Schmalenbach malgrat que incorpora modificacions significatives que li atorguen un caràcter diferenciat. Segueix la codificació decimal de forma que els comptes queden dividits en deu classes que van del 0 al 9. El quadre de comptes en qüestió integra en una sola unitat tant els comptes que fan referència a les relacions de l'empresa amb l'exterior com les pròpies de la comptabilitat industrial que tenen per objecte els processos productius i comptes propis del tancament de l'exercici.

- Pla Sistorg

Degut com ja s'ha indicat, a Ignacio Aspichueta, es va publicar una edició el 1939 amb el nom de *Pla Nacional de Comptabilitat* amb la intenció de que constituís la primera norma comptable espanyola que en certa manera havia estat promoguda per l'administració. Però va ser el propi autor qui va desaconsellar la seva publicació atès l'estat precari de les comptabilitats privades i la falta d'hàbit dels professionals comptables per sotmetre's a la disciplina que suposava l'aplicació del pla. No obstant va ser objecte d'adaptació a diferents organismes autònoms de l'administració en concret del Ministeri d'Indústria i Comerç.

El pla segueix una versió particular dels plantejaments de la teoria personalista. L'autor es pregunta sobre quantes persones poden intervenir en el tràfic econòmic objecte de registre per una empresa. La seva resposta és que no hi ha més de tres persones possibles, basant-se en fonaments purament gramaticals. Cada una de les tres persones amb la seva actuació només podrà fer dues coses fonamentals que són rebre i lliurar. Identifica les tres persones anteriors de la següent forma:

- Primera persona: els capitalistes o inversionistes en l'empresa.
- Segona persona: l'apoderat, que és qui rep els béns representatius de la inversió del capitalista.
- Tercera persona: resta de persones possibles diferents del capitalista i dels apoderats.

Cada una de les tres persones esmentades pot ser desdoblada en diversos comptes personals, fet que des d'un punt de vista pràctic farà més còmoda l'obtenció de dades detallades. Així el capitalista pot estar representat pels comptes de capital, reserves i resultats; l'apoderat pels comptes de tresoreria, immobilitzat, inversions i comptes d'explotació i els deutors i creditors pels comptes de clients, deutors, proveïdors i altres creditors.

El pla conté 10 comptes principals que es representen amb un sol dígit començant pel 0 i acabant pel 9. Cada un d'aquests comptes es pot dividir en subcomptes que mantinguin una certa analogia entre ells i es correspongui amb el contingut del compte principal.

Els subcomptes es designen per dues xifres i es poden subdividir en conceptes els quals s'identificaran amb tres xifres. La subdivisió no acaba aquí sinó que en cas de ser necessari es pot arribar al desenvolupament a nivells inferiors.

- Pla Comptable Francès

Més modern que els dos anteriors, el Pla general de Comptabilitat de França, és el fruit dels treballs realitzats per la comissió de normalització comptable, creada el 4 d'abril de 1946, els quals van donar peu a la redacció de la versió primitiva del pla, que es va fer pública l'any 1947. La versió definitiva ve de l'any 1957 i és fruit de la revisió del primer text, sobre el qual es van introduir algunes variacions substancials; les més importants de les quals fan referència a la comptabilitat analítica.

El text comprèn una codificació dels comptes seguint el sistema decimal i d'acord amb les característiques econòmiques de cada compte. Inclou també una explicació terminològica, unes normes de funcionament i uns criteris de valoració. Així mateix presenta uns models d'estats financers i una metodologia per al càlcul dels costos i resultats.

La classificació decimal preveu deu classes de comptes numerades del u fins al zero. Les cinc primeres classes contenen els comptes de balanç, la sisena i la setena els comptes de gestió, la vuitena comptes de resultats, la novena comptes analítics d'explotació i finalment la classe zero està destinada a recollir els comptes especials. Aquest Pla ha estat objecte de diferents revisions que han anat introduint modificacions sobre el mateix fins arribar a la versió actual.

A l'efecte de facilitar la seva aplicació, el Pla General de Comptabilitat s'ha anat completant amb un seguit de guies comptables professionals amb la pretensió de cobrir tots els vuits i llacunes de la norma bàsica mitjançant l'experiència i coneixements professionals. L'objecte de les guies esmentades era el de, segons Lauzel (1972, pàg. 99), descriure l'estructura i la situació de la professió i les seves relacions amb altres branques i amb l'economia en general, explicar les raons de les dificultats que es troben en una branca professional plantejant els problemes en un ordre racional d'importància i urgència i finalment aconsellar als caps d'empresa sobre els mètodes, tècniques i procediments que poden

presentar més interès per millorar la gestió, segons l'experiència coneguda.

- Pla Comptable Internacional

Va ser aprovat l'any 1953 i el seu promotor va ser Joseph Anthonioz, el qual també va ser promotor de la Comissió de normalització comptable que va redactar el *Pla General Comptable Francès*. La motivació que va donar peu a l'aparició del pla internacional va ser bàsicament promoure la reforma dels mètodes d'ensenyament general professional i dotar-los d'un sistema universal de comptabilitat mitjançant la utilització d'un llenguatge comú. Segons Anthonioz, el Pla Comptable Internacional és susceptible de ser aplicat a la macroeconomia.

Una aportació del Pla és la que considera bàsic que el fisc no imposi regles a l'hora de normalitzar la comptabilitat, especialment quan aquestes entren en conflicte amb les pròpies de la tècnica comptable.

Els objectius més destacats són els següents:

- Elaborar una terminologia general i establir un lèxic que doni l'equivalència dels termes utilitzats en els diferents països.
- Un quadre senzill que classifiqui els béns i moviments d'acord amb els criteris econòmics que garanteixin a la comptabilitat la millor eficàcia possible.
- Les principals regles a seguir per l'aplicació del quadre proposat amb el qual obtenir la informació necessària al cost més baix possible.

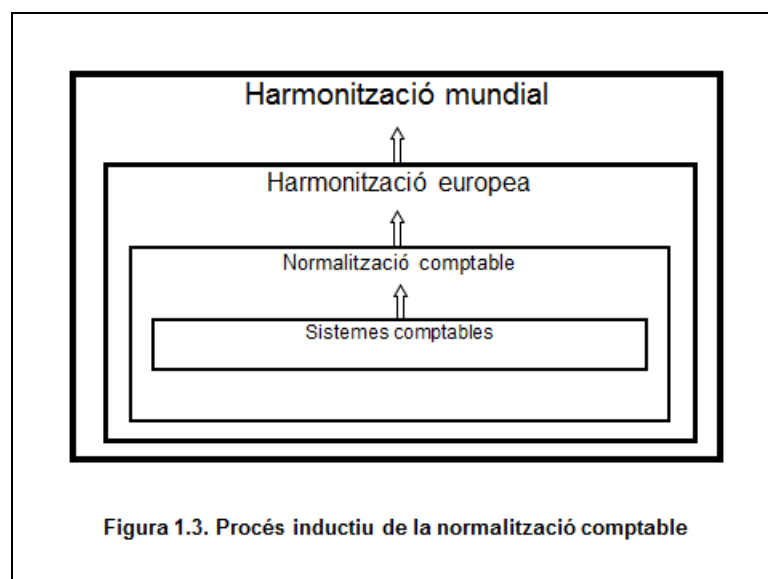
El Pla distingeix dos grans grups de comptes que ofereixen, el primer, una descripció de les variacions de patrimoni, i el segon, una contraposició entre ingressos i costos.

1.5. Els plans comptables i la normalització comptable

Els plans comptables esmentats, en l'apartat anterior, van servir de referència per l'elaboració de nous plans comptables que progressivament van anar apareixent en diferents àmbits estatals. Entre ells és de destacar el Pla General de Comptabilitat Espanyol, aparegut l'any 1973, el qual agafa com a referència clara i inequívoca el Pla Comptable Francès.

La proliferació de plans comptables va provocar que la comparabilitat espacial quedés limitada a l'àmbit de cada un d'ells. D'aquesta manera podia resultar que una mateixa informació sobre uns fets comptables concrets fos diferent segons el pla que s'apliqués. Per resoldre aquesta situació es va iniciar un procés d'harmonització comptable.

Aquesta neix per superar les diferències de criteri existents entre els diferents plans de comptabilitat, establint una guia de comportament que sigui aplicable a totes les empreses i en totes les situacions. És el resultat d'un procés inductiu mitjançant el qual, a partir de les normes locals, es passa a elaborar la norma general. Però un cop establerta aquesta normativa d'àmbit superior, s'inicia el procés invers, és a dir, que els estats la van adoptant a l'hora d'establir la seva pròpia. Les figures 1.3 i 1.4 il·lustren aquesta idea.



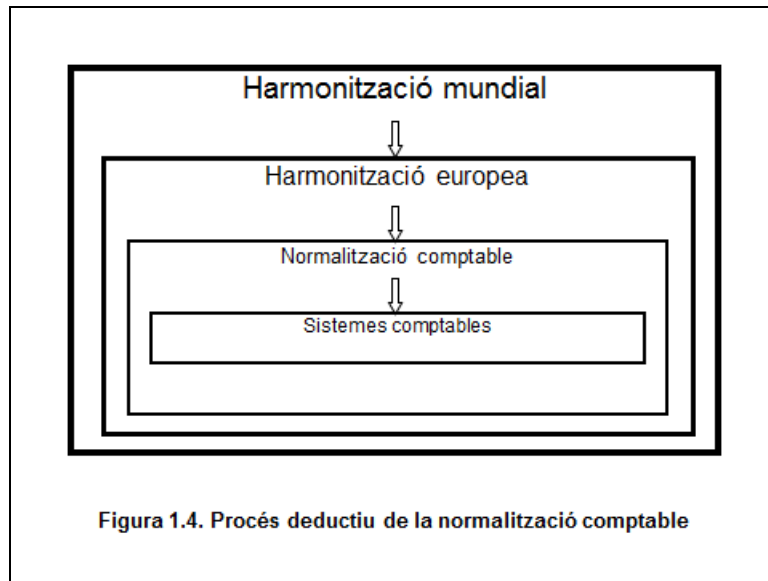


Figura 1.4. Procés deductiu de la normalització comptable

2. LA NORMALITZACIÓ COMPTABLE EUROPEA

2.1. Antecedents

La Comunitat Econòmica Europea, que ha acabat convertint-se en la Unió Europea, ha anat desenvolupant tota una sèrie de normes d'aplicació general per als estats membres. Dins d'aquestes normes tenen especial relleu les que fan referència a l'harmonització del dret societari, les quals s'han concretat en una sèrie de directrius que tracten sobre diverses qüestions relatives a aquesta branca del dret.

Dins d'aquestes directrius aprovades hem de destacar per la seva incidència directa sobre la normalització comptable les que fan referència als comptes anuals, als grups de societats i la professió d'auditoria.

Les directrius, llevat d'alguna excepció, no obliguen les entitats privades. El seu contingut imperatiu va dirigit als estats membres, els quals es veuen obligats a adaptar la seva legislació mercantil a les pautes marcades per les directrius en qüestió. I seguint aquest procés indirecte és com les societats queden sotmeses a la normativa continguda en les directrius europees.

Paral·lelament als treballs de normalització comptable europea es van començar a desenvolupar els d'harmonització comptable a nivell mundial, el fruit dels quals són les actuals Normes Internacionals d'Informació Financera, de les quals ens ocuparem més endavant.

2.2. Les directrius comptables europees

L'harmonització comptable a nivell europeu s'ha instrumentat a través de les Directrius. Aquestes estableixen una obligació directa dels estats membres

pel que fa als objectius a assolir però correspon a aquests estats membres la competència pel que fa a la forma i mitjans a utilitzar en el seu compliment.

En el moment de la seva implantació la necessitat de l'harmonització comptable era del tot inqüestionable per un àmbit territorial en el que s'havia iniciat un procés d'apropament progressiu de les lleis dels diferents països. La situació en el moment inicial, segons informa Laínez (1993, pàg. 130-131), estava caracteritzada per:

- Diferències en les pràctiques comptables que provenen principalment de factors vinculats a l'entorn.
- Derivat de l'anterior, també hi havia divergències entre els països integrants de la Comunitat Econòmica Europea (CEE), les quals resultava difícil d'eliminar mitjançant un model d'harmonització en el que persisteixin gran part de les diferències indicades.
- Paper rellevant que les organitzacions professionals jugaven en alguns països en el camp de la regulació comptable.
- Més enllà de les diferències lingüístiques, també existia un llenguatge tècnic propi utilitzat en cada un dels països.

Tot això va suposar posar de manifest la necessitat d'adoptar un model d'harmonització més rígid, per tal d'obtenir una major comparabilitat de la informació financera dins la CEE, en la línia marcada per l'article segon del Tractat de Roma, segons el qual la Comunitat procura "l'aproximació de les legislacions nacionals en la mesura necessària per al funcionament del Mercat Comú".

De les directrius indicades, tres són les que la Unió Europea ha editat en matèria de comptabilitat al llarg de la seva evolució. Tot seguit passem a presentar els aspectes més significatius de cada una d'elles.

2.2.1. Quarta Directriu: regulació dels comptes anuals

Aprovada pel Consell de les Comunitats Europees, de 23 de juliol de 1978. Afecta a les societats anònimes, limitades i comanditàries per accions. En la seva versió originària va establir que els comptes anuals, que constitueixen una unitat, comprenen el balanç, el compte de pèrdues i guanys i l'annex. Els comptes anuals han de donar una imatge fidel del patrimoni, la situació financera i els resultats de la societat.

Els objectius concrets d'aquesta Directriu s'expliciten en la seva exposició de motius, i en síntesi són els següents:

- Coordinar les disposicions nacionals sobre estructura i contingut dels comptes anuals i informe de gestió o publicitat de la informació financera.
- Establir dins de la comunitat condicions jurídiques mínimes sobre informació financera i la seva publicitat.
- Establir esquemes obligatoris i continguts mínims de balanç, annex al mateix, compte de pèrdues i guanys i informe de gestió, per tal de que aquests documents donin una imatge fidel del patrimoni, de la situació financera i dels resultats de la societat.
- Coordinar els diferents mètodes de valoració per assegurar la comparabilitat i equivalència de la informació financera.

En el seu desenvolupament presenta l'estructura del balanç i del compte de resultats la qual es mantindrà en els successius exercicis. Cas de no ser possible, s'admetrà el canvi però s'haurà de fer constar el fet en l'annex i s'haurà d'explicar les raons del mateix. També s'especifica el contingut de l'annex el qual haurà de contenir diverses

informacions que complementin, detallin i amplïïn la informació continguda en el balanç i el compte de pèrdues i guanys.

En l'elaboració dels estats comptables s'estableixen les regles de valoració, les quals s'hauran d'assentar en uns principis generals, que queden resumits en els següents:

- Presumpció de continuïtat de les activitats. Els estats comptables s'elaboraran sota la consideració de que la societat no veurà interrompuda la seva activitat ni tampoc es veurà en situacions que l'obliguin o la puguin obligar a la seva liquidació.
- Uniformitat temporal. Els criteris de valoració adoptats es mantindran al llarg dels diferents exercicis.
- Prudència. El reconeixement dels ingressos i beneficis, riscos, despeses i pèrdues, s'haurà de fer seguint la pauta d'aquest principi. Això comportarà també la incorporació de les deprecacions que els elements de l'actiu hagin pogut sofrir.
- Periodificació. Comporta que el reconeixement dels ingressos i despeses s'han d'imputar a l'exercici de la seva meritació independentment del moment de la cancel·lació del crèdit o deute que se'n derivin.
- No compensació. Els elements de l'actiu i del passiu s'hauran de valorar de forma separada.
- Correspondència d'exercicis. Els valors que figuren en el tancament d'un exercici hauran de ser coincidents amb els de l'obertura de l'exercici següent.

La directriu estableix que els comptes anuals hauran de ser degudament aprovats i seran objecte de publicitat d'acord amb la

normativa que, sobre aquest aspecte, tingui establert cada estat membre.

Finalment, les societats hauran de sotmetre els seus comptes anuals a la censura d'una o més persones habilitades, les quals verificaran la concordança de la informació continguda en aquells.

És inqüestionable que aquesta Directriu ha suposat un avenç important en el camp de l'harmonització comptable internacional i ha facilitat la superació de les importants diferències existents entre els Estats de la CEE establint un cos normatiu comptable comú al qual s'han de referir totes les normatives dels Estats membres.

Una aportació a destacar dins de la normativa comptable europea és la introducció del concepte d'imatge fidel que, segons afirma Cubillo (1987, pàg. 6) "compleix el paper de pedra angular de la informació comptable".

També s'ha aconseguit reduir el nombre d'opcions possibles a l'hora d'interpretar els fets econòmics i el seu registre, així com l'establiment de la valoració aplicable en cada cas. No obstant, encara va quedar oberta a un mínim de possibilitats alternatives d'aplicació, les quals s'han resolt amb l'adopció de la normativa internacional, dins de les Directrius comptables Europees.

L'Estat Espanyol amb la seva incorporació a la Unió Europea, amb efectes des de l'any 1986, s'ha pogut beneficiar dels avantatges que suposa la normativa europea sobre l'espanyola que era vigent en aquell moment.

Les directrius europees van servir com a punt de llançament cap a la modificació de la nostra legislació mercantil i comptable posant-nos així a l'alçada de la que era vigent a la resta d'Estats de la Unió.

2.2.2. Setena Directriu: els comptes consolidats

La setena directriu fou aprovada pel Consell de les Comunitats Europees el 13 de juny de 1983. En el seu text s'estableix que els estats membres imposaran a les empreses, incloses dins el seu àmbit jurídic, l'obligació de formular, en la mateixa data en què ho fa la societat matriu, comptes consolidats, i fixa quines condicions han de tenir aquestes empreses per trobar-se incloses en l'obligació esmentada. Bàsicament aquestes condicions s'inscriuen en el context de la posició majoritària.

En primer lloc, hi ha la majoria real basada en els drets de vot d'una empresa sobre una altra participada. Però també es pot establir una majoria potencial, que es concreta en el dret de designar o revocar els membres de l'òrgan d'administració o direcció d'una altra empresa, o bé que pugui exercir una influència dominant en virtut d'un contracte celebrat entre les dues empreses, o bé una clàusula estatutària de la participada.

Finalment, també contempla la majoria de fet, quan la majoria dels membres de l'òrgan d'administració o direcció han estat nomenats com a conseqüència de l'exercici dels drets de vot o bé que controli la majoria dels drets de vot en virtut d'un acord amb altres socis.

També contempla la directriu, que ens ocupa, la manera de computar els drets de vot i la inclusió de totes les empreses filials, independentment de quina sigui la seva ubicació territorial i de que la dependència sigui directa i indirecta a través d'una filial intermèdia.

Així mateix es preveuen els casos en què una societat matriu quedarà dispensada de consolidar quan aquesta sigui filial d'una altra situada dins la Unió Europea. Igualment contempla els casos d'exclusió de filials quan aquestes no siguin significatives respecte al total.

Després d'establir la normativa relacionada amb l'obligació de consolidar, la directriu s'ocupa de les formes d'establir els comptes consolidats. Comença dient que aquests són: el balanç consolidat, el compte de pèrdues i guanys consolidat i l'annex, és a dir, els mateixos dels comptes anuals individuals però en la versió consolidada.

Pel que fa a la mecànica de consolidació, desenvolupa en detall suficient tots els aspectes relatius a les eliminacions, posant especial accent en la compensació derivada de la relació inversió/net. Però també fa referència a les eliminacions d'ingressos i despeses entre empreses incloses en la consolidació, eliminació dels beneficis o pèrdues derivats d'operacions entre aquestes empreses, eliminació dels saldos deutors i creditors entre les mateixes i el tractament que s'ha de donar als resultats atribuïbles als socis minoritaris.

Finalment, la directriu fa referència a l'obligació de sotmetre els comptes consolidats a la seva censura per una o varies persones acreditades i la publicitat d'aquests comptes.

Amb aquesta Directriu, es va aconseguir unificar el criteri a seguir per l'elaboració dels estats financers consolidats en els estats membres. En conseqüència, cada un d'aquests Estats membres va haver d'elaborar la normativa pròpia específica sobre aquesta matèria d'acord amb el contingut d'aquesta Directriu.

Igualment l'Estat Espanyol va adoptar el seu contingut dins del termini establert posant-se en la línia marcada per la Unió Europea. Tot i que es tracta d'un aspecte anecdòtic dins del present text, cal deixar constància de que l'Estat Espanyol ja disposava de normativa de consolidació pròpia específica d'abans de l'entrada a la Unió Europea. Aquesta normativa estava datada un any abans de l'aprovació i publicació de la Setena Directriu. Aquesta normativa, que no s'havia aplicat fins aquell moment de forma obligatòria, va quedar derogada i

substituïda pel nou text redactat el qual si va entrar en vigor i amb caràcter obligatori des de l'any 1.992.

2.2.3. Vuitena Directriu: les persones encarregades de dur a terme l'auditoria legal dels estats comptables

Aprovada pel Consell de les Comunitats Europees el 10 d'abril de 1984. El seu contingut tracta sobre la habilitació de les persones encarregades de l'auditoria legal dels estats comptables.

En primer lloc s'estableix, com a requisit d'exclusivitat, que l'auditoria legal només la podran dur a terme persones que estiguin habilitades per fer-ho, en les que s'inclouen tan les persones físiques com les societats d'auditoria. Es fixen les condicions que han de tenir les persones físiques per ser habilitades com auditors, on es posa especial accent en la seva honorabilitat i el fet de no exercir cap activitat incompatible amb la funció.

Per ser habilitades les persones hauran d'acreditar els coneixements necessaris que es concreten en haver assolit el nivell d'entrada a la universitat, haver cursat un programa d'ensenyament teòric i haver dut a terme un programa de formació pràctica. Després de les tres condicions esmentades, l'aspirant a auditor haurà de superar un examen d'aptitud professional organitzat o reconegut per l'Estat.

Amb l'entrada a la Comunitat Europea, Espanya es va veure obligada a revisar el seu Pla General de Comptabilitat de 1973 i donar-li una nova redacció, d'acord amb la normativa europea, fet que va donar peu a l'aparició de la llei 19/1988 de 12 de juliol d'auditoria de comptes i 19/1989 de 27 de juliol de reforma parcial i adaptació de la legislació mercantil a les directrius de la comunitat econòmica europea en matèria de societats.

Fruit de la Llei 19/1989 va ser l'aparició l'any 1990 d'una nova versió del Pla General de Comptabilitat i l'any 1991 de les Normes d'elaboració d'estats comptables consolidats.

2.3. Adopció de la normativa internacional

Les Directrius Europees, de dret de societats amb contingut comptable, proporcionaven una base harmonitzada per l'elaboració dels comptes de les empreses i grups. Aquestes directrius han estat altament positives en contribuir a un augment generalitzat de la qualitat de la comptabilitat, perquè han permès augmentar les possibilitats de comparació de comptes i, per tant, millorar les condicions de les operacions transfrontereres. Així com permetre el reconeixement mutu de comptes als efectes de cotització de valors mobiliaris en tota la Unió.

Amb aquestes afirmacions comença la Comunicació de la Comissió Europea titulada: *Harmonització comptable: una nova estratègia de cara a l'harmonització internacional*, que es va fer pública l'any 1995. No obstant, el mateix informe reconeix que "les Directrius no brinden solucions a tots aquells problemes que en els anys noranta es plantegen als qui elaboren o manegen els comptes i als autors de les normes comptables".

El problema pendent de resoldre amb les Directrius, radica amb el fet de la inclusió de nombroses opcions que permeten diferents interpretacions, la qual cosa dificulta la comparabilitat. Els comptes elaborats d'acord amb les Directrius, reconeix la Comissió, no compleixen les normes més exigents establertes en altres parts del món i en especial per la *Securities and Exchange Commission* dels Estats Units.

Per aquest motiu, les grans empreses europees sovint es veuen obligades a elaborar novament els comptes amb criteris diferents, la qual cosa resulta complicada i costosa. Per això la Comissió proposa "fer valer tot el pes de la

unió en el procés internacional d'harmonització". L'objectiu és arribar a un conjunt de normes que siguin acceptades en els mercats de capitals de tot el món.

Després d'analitzar les diferents possibilitats per resoldre el problema proposa el següent:

- Evitar nous actes legislatius o modificacions de la legislació existent a escala comunitària.
- Crear un marc més flexible, des del que sigui possible respondre més ràpidament a l'evolució actual i futura.
- Examinar la conformitat de les normes comptables internacionals amb les Directrius Europees.

L'objectiu és oferir, el més aviat possible, una clara perspectiva de que les empreses que vulguin cotitzar en el mercat dels Estats Units i en altres mercats mundials es podran mantenir dins el marc comptable comunitari. Per aquest motiu, la comunitat es va proposar enfortir el seu compromís i la seva contribució en el procés internacional d'elaboració de normes.

Com a conseqüència de l'informe esmentat, en la reunió celebrada a Lisboa, l'any 2000, a través de la seva comunicació, el Consell Europeu va fixar l'objectiu d'arribar a la plena integració del mercat de serveis financers abans del 2005. A la data indicada, coexistien en la Unió Europea dos marcs que podien proporcionar normes internacionalment reconegudes. Aquestes eren les US GAAP i les IAS. Tot i que els dos sistemes estaven orientats a l'inversor i proporcionaven nivells generalment equivalents de protecció al mateix, presentaven nombroses diferències pel que fa als requisits pràctics d'informació.

La Comissió Europea, en la seva estratègia comptable de 1995, va mostrar la seva preferència per les IAS com a normativa per les societats de la UE. Al

llarg del temps, que va entre les dues comunicacions, l'IASC va iniciar un procés de revisar en profunditat les seves normes, les quals van passar a constituir un grup normatiu complet i conceptualment robust que havia de respondre a les necessitats de la comunitat empresarial internacional. Les IAS presentaven l'avantatge que s'elaboren amb una perspectiva internacional i no queden limitades a l'àmbit dels Estats Units.

Per aquest motiu, la Unió Europea, amb l'objectiu de fer més comparable i homogènia la informació econòmic-financera de les empreses europees, en la comunicació de l'any 2000 es va recomanar la conveniència d'exigir que els comptes anuals consolidats, que elaboren les companyies cotitzades, es formulessin d'acord amb les Normes Internacionals d'Informació Financera i les seves interpretacions, si bé deixava a l'arbitri dels estats membres l'adaptació o no de la normativa local pròpia a les normes internacionals esmentades.

Encara que pugi semblar el contrari, no es tractava d'abandonar el model de Directrius i substituir-lo per les Normes Internacionals d'Informació Financera, sinó de mantenir aquestes Directrius, però incorporant el contingut de les normes adoptades. D'aquesta manera les Directrius adquirien una flexibilitat de la que fins llavors no disposaven als efectes d'adaptar-se a l'evolució i als canvis econòmics i empresarials que poguessin sorgir. Així ho expressa d'una manera explícita la comunicació de la Comissió de l'any 2000.

No obstant, les Normes Internacionals d'Informació Financera no es venen adoptant de forma immediata per la Unió Europea. Prèviament a la seva adopció cal que segueixin un procés de revisió i crítica per tal de decidir sobre l'oportunitat d'incorporar-les o no. Això ha comportat que l'adopció de les normes internacionals esmentades, per part de la Unió Europea, s'ha fet i s'està fent d'una manera progressiva un cop han aconseguit l'informe favorable per l'organisme encarregat d'aquesta funció.

L'aprovació de l'adopció de les Normes Internacionals d'Informació Financera, a nivell polític, va a càrrec de la Comissió Europea la qual

prèviament consulta el Comitè de Reglamentació Comptable que està integrat per representants de tots els estats membres. Per donar suport a les dues institucions indicades es va crear un organisme tècnic de caràcter comptable que és el que aconsella la Comissió en l'elaboració de tots els projectes de mesures sobre la matèria.

L'organisme esmentat és l'*European Reporting Financial Advisory Group* (EFRAG). L'EFRAG és una associació privada europea, creada l'any 2001, que té com objectiu principal servir de suport a la Comissió Europea i promoure el coneixement, l'adopció i l'ús de les Normes Internacionals d'Informació Financera.

Així doncs, l'EFRAG és consultat per la Comissió per tal que si les normes que s'han de dotar s'ajusten a l'objectiu d'imatge fidel, contemplat en les Directrius Quarta i Setena, i si satisfan els requisits de comprensibilitat, rellevància, fiabilitat i comparabilitat. Com a resultat de l'anàlisi anterior es pot concloure amb una acceptació de cada una de les normes i interpretacions o bé el seu rebuig, així com si és el cas, una recomanació de canvi en les directrius. L'informe elaborat per l'EFRAG és el punt de partida per l'elaboració del projecte de mesures que presenta la Comissió al Comitè de reglamentació comptable.

Per altra banda, l'EFRAG també desenvolupa una altra activitat que consisteix en identificar quins aspectes caldria contemplar en el marc europeu per tenir una millor i més comparable informació financera. Aquesta comesa es concreta en la redacció de respostes a consultes formulades per diferents organismes reguladors com és el cas de l'*International Accounting Standards Board* (IASB) o el *Financial Accounting Standards Board* (FASB), d'Estats Units. Aquesta funció pot comportar la promoció del desenvolupament de normes que es considerin importants en l'àmbit europeu, que cobreixin llacunes en el camp normatiu establert a nivell internacional.

Del que s'ha exposat, es desprèn que l'EFRAG es limita a contribuir en el desenvolupament de normes adequades en el context europeu, però sense que entri en el seu comès regular la missió d'aquestes normes.

El contingut dels temes que treballa l'EFRAG estan estretament vinculats amb els treballs realitzats per l'IASB. Perquè una norma emesa per l'IASB sigui informada favorablement per l'EFRAG s'estableixen dos criteris:

- Que la norma a incorporar afavoreixi l'interès públic europeu i no sigui contrària a l'objectiu de la imatge fidel.

- Que la informació financera a elaborar sigui comprensible, rellevant, fiable i comparable.

L'objectiu de la seva actuació es pot concretar en tres punts: resoldre conflictes entre la normativa internacional i l'europea; possibilitar que les empreses europees puguin utilitzar les alternatives que contempnen les normes internacionals i actualitzar l'estructura de les directrius.

3. LA NORMATIVA INTERNACIONAL

3.1. Antecedents històrics

De forma organitzada, la normalització comptable internacional va iniciar-se a l'any 1966 amb la creació de l'*Accountants International Study Group* (AISG), la qual va estar funcionant durant dotze anys i el seu objecte era l'estudi sobre temes comptables i emissió de l'informe corresponent.

Més endavant, l'any 1972 es crea l'*International Coordinating Committee for the Accounting Profession* (ICCAP), la qual va estar funcionant fins l'any 1977. El seu contingut consistia en coordinar la professió comptable a nivell mundial i elaborar normes comptables d'abast internacional. La dissolució del comitè va donar com a resultat l'aparició de dos organismes nous: *International Federation of Accountants* (IFAC) i *International Accounting Standards Committee* (IASC).

Dels dos nous organismes creats, l'IFAC va ocupar-se de l'emissió de normes internacionals relacionades amb la comptabilitat, mentre que l'IASC es va ocupar de la formulació i difusió de normes comptables.

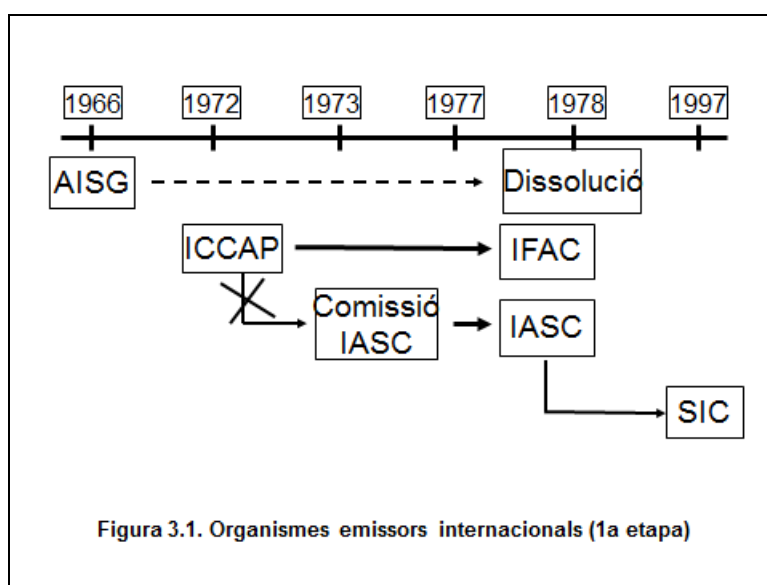
Per completar les normes comptables i possibilitar la seva aplicació va ser necessari l'edició de les interpretacions d'aquestes normes de la qual cosa se'n va encarregar l'*Standard Interpretations Committee* (SIC), el qual va ser creat l'any 1997.

L'any 2000 l'IASC es transforma en Fundació que s'encarrega de les mateixes funcions ja encomanades. Un any més tard, es crea l'*International Accounting Standards Board* (IASB) que es fa càrrec de l'elaboració i aprovació de les Normes Internacionals d'Informació Financera, nova denominació que a partir d'aquesta data reben les normes internacionals de comptabilitat de nova aparició.

El 2002 la mateixa Fundació crea l'*International Financial Reporting Interpretations Committee* (IFRIC) que, en substitució del SIC, s'encarrega de fer la interpretació de les IASs i les IFRSs, de la mateixa manera que el seu predecessor ho feia amb les normes emeses en aquelles dates.

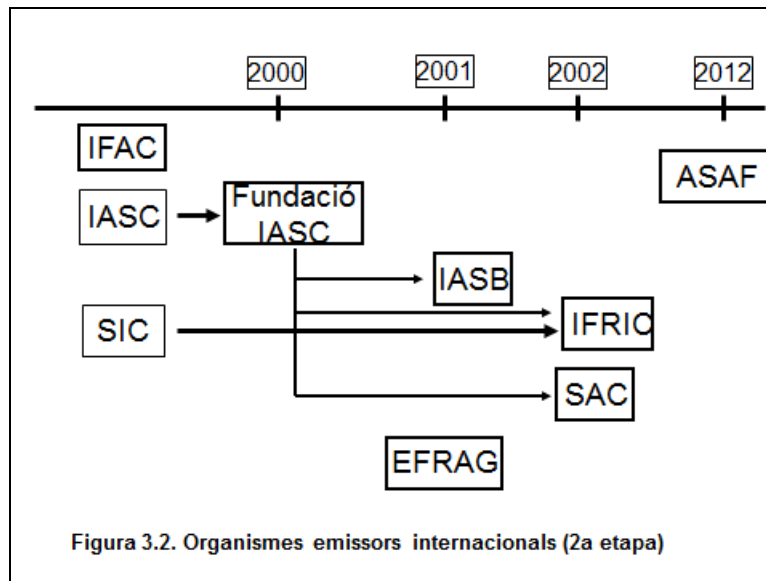
Finalment, la Fundació de l'IASC va crear, també el 2002, el *Standard Advisory Council* (SAC).

Per tant, a la data de la redacció d'aquest text, segueixen vigents els organismes següents: IFAC, Fundació de l'IASC, IASB, IFRIC i SAC. Les figures 3.1 i 3.2 mostren l'evolució i situació actual respecte als organismes emissors de normes comptables.



3.2. Organismes emissors

Com s'ha vist en l'apartat anterior, són diversos els organismes emissors orientats cap a la normalització comptable internacional, cada un dels quals ha ocupat o està ocupant un temps concret i desenvolupat o desenvolupant unes activitats específiques.



Per tal de conèixer amb més detall cada un d'aquests organismes internacionals, el seu funcionament i les principals circumstàncies relacionades amb la seva existència, a continuació es passa a fer la presentació individualitzada de cada un d'ells, segons l'ordre de la seva creació.

a) Accountants International Study Group (AISG)

Es tracta d'un grup d'estudi sobre els problemes comptables comuns en resposta dels quals formulaven la seva solució. Va ser creat per instituts professionals de comptabilitat procedents d'Estats Units, Canadà i Regne Unit.

El seu objecte va ser la realització d'estudis i informes sobre temes comptables des de la perspectiva teòrica i pràctica, en els tres països esmentats.

Creat el 1966, es dissol el 1978, després d'haver emès 20 estudis sobre comptabilitat i auditoria.

b) International Coordinating Committee for the Accounting Profession (ICCAP)

Es va crear l'any 1972 en el desè congrés de Sydney. Els seus fundadors van ser: organitzacions professionals procedents d'estats Units, Canadà, Regne Unit i Irlanda, República Federal Alemanya, Austràlia, Japó, Holanda i Mèxic.

L'objecte que va motivar la seva creació va ser el de coordinar la professió comptable mundial i elaborar normes comptables d'abast internacional.

Pel seu funcionament es van crear vàries comissions especialitzades, de les que destaca l'IASC, que va començar funcionant en dependència directa de l'ICCAP. Des del principi va funcionar autònomament.

L'any 1977 l'IASC se segrega del Comitè i aquest es transforma en l'IFAC.

c) International Accounting Standards Committee (IASC)

Com ja s'ha dit, es va crear l'any 1973 com a comissió de l'ICCAP i així va anar funcionant fins l'any 1977 en què se'n va segregar.

L'any 1982 juntament amb l'IFAC van establir compromisos mutus de col·laboració. El seu objecte era el de formular i difondre normes comptables, promoure'n la seva acceptació i respecte en tots els països del món i millorar i harmonitzar organitzacions i normes comptables així com procediments relacionats amb la presentació dels estats financers.

L'any 2000 va passar a ser l'IASC Foundation, la qual va crear l'IASB perquè continués desenvolupant l'emissió de normes comptables. Durant el temps en què aquesta emissió va anar a càrrec seu es van emetre un total de 41 normes IAS, de les quals 28 segueixen vigents i 13 han estat derogades.

d) International Federation of Accountants (IFAC)

Va ser creada l'any 1977 per donar continuïtat a una part de l'activitat que venia desenvolupant l'ICCAP: en concret la que no anava a càrrec de l'IASC.

La seva funció era la d'emetre normes relacionades en comptabilitat, concretament:

- Normes Internacionals de Formació en Comptabilitat.
- Normes Internacionals d'Auditoria i Assegurament.
- Normes Internacionals d'Ètica per a Comptables.
- Normes Internacionals de Comptabilitat per al Sector Públic.

Actualment té 133 membres de ple dret i 24 associats distribuïts en 1.234 països i representant uns 2.500.000 comptables.

e) Standard Interpretations Committee (SIC)

Creat el 1997 per l'IASC, el seu objectiu era desenvolupar interpretacions de les Normes Internacionals de Comptabilitat i revisar les pràctiques comptables a partir de la base oportuna i dins el context de les normes existents per a la formulació i presentació dels estats financers.

Durant la seva vigència es van emetre un total de 33 interpretacions, de les quals 8 en segueixen vigents.

f) IASC Foundation

Va ser creada a l'any 2000 a l'Assemblea d'Edimburg, fixant-se tres objectius bàsics a assolir:

- Desenvolupar un únic conjunt de normes comptables de caràcter mundial d'alta qualitat, comprensibles i d'obligat compliment.
- Promoure l'ús i l'aplicació rigorosa de les normes.
- Produir la convergència de les normes comptables nacionals i les Normes Internacionals d'Informació Financera per a solucions d'alta qualitat.

L'any 2010 va canviar el nom pel d'*International Financial Reporting Standards Foundation* (IFRS Foundation).

g) International Accounting Standards Board (IASB)

Creat el 2001 com a component de la Fundació de l'IASC. Els seus objectius generals són els mateixos de la pròpia fundació.

No obstant, atesa la seva funció, persegueix també uns objectius específics que fan referència a l'aprovació de les Normes Internacionals d'Informació Financera i als documents relacionats amb elles. Entre aquests documents són destacables el marc conceptual, projectes de norma i altres documents de discussió.

Des de la seva creació s'han emès un total de 15 normes, de les quals n'hi ha 3 pendents d'adopció sense que n'hi hagi cap de derogada.

h) International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC)

Creat el 2002 per la Fundació de l'IASC en substitució del SIC. La seva funció contempla dues vessants diferents. En primer lloc, la preparació d'interpretacions de les Normes Internacionals d'Informació Financera dins el context del marc conceptual per a la seva aprovació per a l'IASB. Per altra

banda, subministrar directrius oportunes sobre problemes d'informació financera que no hagin estat contemplats específicament en les Normes Internacionals d'Informació Financera.

Aquest organisme porta emeses un total de 21 interpretacions, si bé dues d'elles estan pendents d'adopció per part de la Unió Europea.

i) Standard Advisory Council (SAC)

Creat també el 2002 funciona com a consell assessor. S'encarrega de fer recomanacions a l'IASB, sobretot respecte a prioritats en la seva agenda de treball, informar sobre les implicacions dels projectes de normes internacionals d'informació financera i vehicular la participació de persones i organitzacions en l'elaboració de normes.

j) Accounting Standards Advisory Forum (ASAF)

Es tracta d'un organisme consultiu que dóna suport a les deliberacions de l'IASB. Va ser creat l'any 2012, com a conseqüència d'una de les principals recomanacions de l'informe dels gestors de la IFRS Foundation. Està compost pels emissors de normes nacionals de comptabilitat i cossos regionals interessats en informació financera.

Els seus membres són dotze, procedents dels diferents continents. En la seva participació tenen veu però no vot en la presa de decisions de l'IASB. Des de la seva creació es venen reunint regularment, a Londres, cada trimestre. La primera reunió va tenir lloc el mes d'abril de 2013.

k) European Financial Report Advisory Group (EFRAG)

Tot i que aquest organisme no cau en l'òrbita de l'emissió de normes internacionals de comptabilitat, sinó que depèn del Consell Europeu, l'incloem

en aquest apartat atès el paper decisiu que té en el procés d'adopció de Normes Internacionals d'Informació Financera per part de la Unió Europea.

Es tracta d'un organisme tècnic-comptable, creat l'any 2001, que s'encarrega de servir de suport a les institucions europees, concretament, a la comissió europea, en l'acceptació prèvia de les Normes Internacionals d'Informació Financera, per a la seva aplicació a Europa. Així mateix, també s'ocupa de promoure les normes de referència, fomentant el seu coneixement per tal de procedir a l'adopció de les mateixes i el seu ús posterior.

3.3. Contingut

El conjunt de normes contingudes rep el nom de Normes Internacionals d'Informació Financera. En elles hi podem distingir quatre tipus diferenciats:

- Normes Internacionals de Comptabilitat (IAS) aprovades i difoses per l'IASC.
- Interpretacions de les IAS, que van a càrrec del SIC.
- Normes Internacionals d'Informació Financera (IFRS), que a partir del 2001 són emeses donant continuïtat a les IAS.
- Interpretacions de les Normes Internacionals d'Informació Financera (IFRIC) que tenen per objecte interpretar determinats aspectes de les IASs i les IFRSs.

3.4. Elaboració

L'elaboració de les normes segueix un procediment a escala internacional, amb participació oberta als professionals de la comptabilitat, analistes

financers, altres usuaris dels estats financers, la comunitat empresarial, autoritats normatives i reguladores, acadèmics i organitzacions de tot el món, com a més significatius.

L'IASB és l'organisme encarregat d'iniciar, seguir i tancar el procés d'elaboració de noves normes comptables. El mecanisme que se segueix és, a grans trets, el que es descriu tot seguit:

- Plantejament i desenvolupament d'un projecte. Pot resultar de la definició d'un nou problema i/o bé de la formulació d'una consulta al SAC sobre la conveniència d'incloure el problema en l'agenda de l'IASB o bé sobre els projectes més importants i prioritats en el treball.
- Les consultes al SAC es formulen en reunions obertes al públic a les quals es discuteixen també els assumptes tècnics.
- Publicació del projecte de la norma a discutir amb inclusió de les opinions contràries que hagin formulat membre de l'IASB.
- Consideració de tots els comentaris sobre els documents de discussió i projectes de norma.
- Aprovació i publicació de la norma que inclogui qualsevol opinió discordant que s'hagi formulat.

Pel que fa a les interpretacions de les Normes Internacionals d'Informació Financera se seguiran les pautes següents:

- Es publica el projecte del text per sotmetre'l a la consideració pública en espera de conèixer els comentaris rebuts.
- En la norma indicada es tindran en consideració tots els comentaris rebuts sobre els projectes previs.

- Aprovació del projecte per l'IFRIC després d'haver considerat tots els comentaris rebuts.
- Aprovació final de la interpretació per l'IASB.

Per a l'aprovació de qualsevol text normatiu caldrà la conformitat de 8 dels 14 membres de l'IASB. En altres casos, caldrà únicament la majoria simple dels membres del consell que siguin presents a la reunió. En aquest cas, el quòrum mínim necessari és d'un 60% dels membres de l'IASB.

4. EL MARC CONCEPTUAL

4.1. Aspectes previs

La regulació comptable no s'ha limitat a una fusió de normes, sinó que ha mirat de trobar el suport teòric adequat per les regles que regeixen la pràctica deixant de banda plantejaments irracionals o emparats simplement en criteris generalitzadors basats amb acceptació de determinades normes. En aquest sentit s'expressa el professor Gabàs (1991, pàg. 14) quan afirma que “la validesa de l'acceptació general té greus mancances perquè encara que es manté en situacions repetitives, no proporciona solucions davant de nous fenòmens”. Tal com expressa la Comissió de Principis i Normes de Comptabilitat de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) (1999, pàg. 13), “són ... freqüents els pronunciaments que aborden els funcionaments teòrics de la informació financera i que en freqüència s'han anomenat declaracions de principis i més recentment marcs conceptuals”.

Segons Tua (2000, pàg. 7), “l'harmonització no és només una qüestió d'aproximació de normes, sinó més bé i principalment un acostament d'entorns i en el seu si de conceptes subjacents darrera la pràctica de la nostra disciplina”.

El *Marc conceptual* constitueix el context de referència respecte al qual es redacten i interpreten les Normes Internacionals d'Informació Financera. El professor Gabàs (1991, pàg. 19) el defineix com “una teoria comptable de caràcter general que planteja una estructuració lògico-deductiva del coneixement comptable i defineix una orientació bàsica per a l'organisme responsable d'elaborar normes comptables d'obligat compliment”.

El seu fonament el constitueix l'objectiu de la informació financera de caràcter general. D'ell se'n deriven altres aspectes com el concepte d'entitat que

informa, característiques qualitatives i restriccions de la informació financera útil, elements dels estats financers, reconeixement, mesura, presentació i informació a revelar.

La primera versió del *Marc conceptual* que es va donar a conèixer és del FASB, creat l'any 1973 als Estats Units, com una institució encarregada de desenvolupar la regulació comptable internacional. Els seus antecedents venen de l'Informe Trueblood. El FASB va començar reinterpretant el contingut de l'Informe esmentat i fent operatives les orientacions que formula. Els treballs van concloure l'any 1976 amb el document titulat *Scope and Implications of the Conceptual Framework Project*. Els seus objectius eren:

- Servir de guia per la construcció de normes.
- Constituir un punt de referència en la solució de temes concrets que no estiguin contemplats per normes específiques.
- Establir els límits al judici professional amb l'elaboració d'estats financers.
- Incrementar el coneixement i confiança dels usuaris de la informació comptable.
- Potenciar la comparabilitat dels estats financers.

Darrera del *Marc conceptual* del FASB s'han vingut desenvolupant altres com són els casos d'Austràlia i Canadà. L'elaboració del *Marc conceptual* de l'IASC es va fer tenint en compte els *Marc conceptuals* existents en els diferents països, així com també els marcs no explícits que hi havia darrera les pràctiques comptables dels països de l'Europa Continental, de Japó i altres.

També a l'Estat Espanyol s'han vingut realitzant treballs en aquest sentit, el resultat dels quals està contingut en el document titulat *Marco Conceptual*

para la Información Financiera, elaborat per la Comissió de Principis i Normes de Comptabilitat d'AECA.

La primera versió del Marc conceptual aprovat en el si de l'IASB va ser de l'any 1989. Com a conseqüència de la creació de l'IASB, aquesta entitat va assumir, l'any 2001, les funcions que venia desenvolupant l'IASB, així com els textos aprovats per aquest i entre ells el *Marc conceptual*.

El setembre de 2010 es va iniciar un procés de revisió del seu redactat, del qual ja s'han aprovat la nova versió dels capítols 1 i 3. El procés esmentat està previst que tingui enllestits els treballs del projecte a mitjans del 2015.

El *Marc conceptual* estableix quins són els conceptes subjacents en la preparació i presentació d'estats financers dirigits als usuaris externs i les seves revisions. Ha de servir per donar suport al Consell de l'IASB així com també als organismes nacionals.

Aquest suport es concreta, entre d'altres, en els tractaments comptables alternatius que estiguin permesos per les normes internacionals, així com subministrar una base per a la reducció del nombre d'aquests tractaments comptables alternatius.

No obstant no es tracta d'una norma internacional de comptabilitat atès que no defineix regles particulars de mesura o presentació ni té caràcter derogatori sobre les IFRS. Per altra banda en cas de conflicte amb una norma internacional els requisits que prevalen són els fixats per la norma en qüestió.

Atès que, en bona part, els informes financers es basen en estimacions, judicis i models enlloc de representacions exactes, el *Marc conceptual* estableix els conceptes subjacents en aquestes estimacions, judicis i models.

El seu caràcter subsidiari permet formular el tractament de les matèries no contemplades per les IFRS. Així mateix, serveix també com ajuda en

l'elaboració dels estats financers segons les normes esmentades i la seva auditoria i interpretació.

El *Marc conceptual* contempla diferents apartats dels quals passem a ocupar-nos en els punts següents. Els dos primers fan referència als apartats que ja han estat revisats per l'IASB, mentre que la resta no ha sofert variació tot i que queda oberta la revisió en un futur més o menys immediat.

4.2. Objectiu de la informació financera amb propòsit general

L'objectiu esmentat en el títol és el de proporcionar informació financera sobre l'entitat que informa, que sigui útil per als usuaris actuals i potencials, per prendre decisions sobre el subministrament de recursos a la mateixa. Aquesta informació financera no està dissenyada pensant en mostrar el valor de l'entitat. No obstant proporciona coneixement addicional per ajudar a estimar aquest valor.

La versió de 1989 no fa referència al concepte d'entitat que informa. La nova redacció del *Marc conceptual* de setembre de 2010, que deroga l'anterior, anticipa en el seu contingut el desenvolupament del concepte d'entitat que informa, al qual té previst dedicar-hi el capítol 2, si bé fins a la data no s'ha afegit en el text principal. No obstant, entenem que entitat que informa és tota aquella per la que hi ha usuaris que confien en els estats financers com a principal font d'informació sobre la mateixa.

Els informes financers de caràcter general proporcionen informació sobre la situació financera de l'entitat que comprèn els seus recursos econòmics i les seves obligacions respecte als creditors. També donen informació sobre els efectes de les transaccions realitzades per a l'entitat i altres esdeveniments que li canvien els recursos econòmics i els drets dels creditors.

Segons el *Marc conceptual*, la informació sobre el rendiment financer d'una entitat durant un període que es reflecteix pels canvis dels seus recursos econòmics i drets dels creditors, és útil per avaluar la capacitat passada i futura de l'entitat per generar entrades netes d'efectiu, afirmació que entenem que no necessàriament ha de ser acceptada per entendre que es tracta d'una simplificació excessiva dels efectes derivats de l'activitat econòmica. Aquest fet és més discutible encara quan parlem en termes de futur atès que una extrapolarció de dades històriques difícilment es pot considerar com a fiable.

4.3. Característiques qualitatives de la informació financera útil

Amb l'objectiu de que la informació financera sigui útil, el *Marc conceptual* se centra en dos aspectes bàsics que són la rellevància i la representació fidel. Així mateix, li afegeix unes característiques addicionals que han de millorar aquella informació. Aquestes característiques són: comparabilitat, verificabilitat, oportunitat i comprensibilitat.

4.3.1. Característiques qualitatives fonamentals

Com ja s'ha indicat, les característiques qualitatives fonamentals són la rellevància i la representació fidel, de les quals ens ocupem tot seguit.

- Rellevància.

Tenint en compte que l'objecte de la informació financera és que aquesta sigui útil per a la presa de decisions, es considera que una informació és rellevant quan és capaç d'influir en les decisions dels usuaris. Es considera que aquesta capacitat d'influència en la presa de decisions es dona quan una informació financera té un valor predictiu o bé un valor confirmatori o tots dos.

El valor predictiu es considera que es dóna quan la informació financera es pot utilitzar com a punt de partida per a la predicció de resultats futurs.

El valor confirmatori fa referència a avaluacions anteriors i es considera que es dóna quan la informació financera confirma o canvia les avaluacions esmentades.

Es considera que els valors predictiu i confirmatori de la informació estan interrelacionats de manera que una informació que té valor predictiu habitualment també té valor confirmatori.

També dins de la rellevància s'inclou el concepte de materialitat o importància relativa. Es considera que una informació és material o té importància relativa quan la seva omissió o la seva expressió inadequada pot influir en les decisions dels usuaris. Es tracta d'un aspecte específic de la rellevància basat en la naturalesa, la magnitud o totes dues de les partides a què fa referència la informació financera. Un cop introduït el concepte de materialitat, el *Marc conceptual* no determina la magnitud quantitativa per afirmar si es dóna o no aquesta condició en una partida concreta.

- Representació fidel.

La informació financera no només ha de representar els fenòmens rellevants sinó que, a més a més, ho ha de fer d'una manera fidel. La representació fidel requereix que la descripció que comporta sigui completa, neutral i lliure d'error.

Una descripció completa ha d'incloure tota la informació necessària perquè el fenomen que representa sigui comprensible; això vol dir que haurà d'incloure totes les descripcions i explicacions necessàries.

Si una descripció és neutral no té cap mena de biaix en la selecció o presentació de la informació financera. El fet de que aquesta sigui neutral no suposa necessàriament que sigui sense intenció d'influir en el comportament de l'usuari. Per definició, una informació financera rellevant ha de ser capaç d'influir en les decisions.

No es pot confondre representació fidel amb representació exacta. Tractant-se de representació el que es pretén es donar una imatge de la realitat que no distorsioni la seva percepció, fet que no implica necessàriament l'exactitud absoluta dels valors continguts en la magnitud representada si bé les inexactituds hauran de tenir una incidència mínima.

Per altra banda, una informació lliure d'errors vol dir que no conté errades ni omissions en la descripció del fenomen, així com que s'ha seleccionat i aplicat correctament el procés utilitzat per produir la informació presentada.

4.3.2. Característiques qualitatives de millora

Tot seguit passem a desenvolupar les característiques en qüestió, les quals com ja s'ha dit corresponen als conceptes de comparabilitat, verificabilitat, oportunitat i comprensibilitat.

- Comparabilitat.

La utilitat de la informació comptable millora substancialment quan pot ser comparada amb informació similar sobre altres entitats o bé sobre sí mateixa, però referida a diferents períodes.

Per aconseguir la comparabilitat cal que es doni la congruència en la utilització dels mètodes per a les diferents partides. La comparabilitat no implica uniformitat. Perquè una informació es

pugui comparar cal que les partides similars es vegin semblants i en les diferents no sigui així.

L'existència de diferents alternatives a l'hora de tractar comptablement un fenomen econòmic va en detriment de la comparabilitat.

- Verificabilitat.

La informació comptable és més fiable quan aquesta és verificable. La verificabilitat suposa que observadors independents, degudament informats, podrien assolir un acord sobre si la descripció d'una realitat econòmica és o no una representació fidel.

Es pot verificar la informació econòmica de forma directa, mitjançant la comprovació dels imports o qualsevol altra representació a través d'una observació directa.

Per altra banda també és possible la verificació indirecta fent la comprovació de les dades d'entrada d'un model, fórmules o qualsevol altra tècnica i, seguint la mateixa metodologia, recalculat el resultat.

- Oportunitat.

El concepte d'oportunitat va associat a la presa de decisions. Una informació és més oportuna si els usuaris disposen d'ella per a prendre les seves decisions.

- Comprensibilitat.

Només si la informació és comprensible serà útil per prendre decisions. Això comporta que la classificació, caracterització i presentació de la informació s'ha de fer de forma clara i concisa.

No obstant, la informació comptable no ha de ser comprensible per a tothom, la qual cosa tampoc seria possible. La seva preparació es fa per a usuaris que tenen un coneixement raonable de les activitats econòmiques i el món dels negocis i revisen i analitzen la informació de forma diligent.

Pot donar-se el cas de fenòmens econòmics que, per la seva complexitat en sí mateixos, no resultin fàcils de comprendre. Tot i que, possiblement, l'omissió d'aquesta informació podria fer més fàcil la comprensió dels informes comptables cal tenir en compte que en aquest cas els informes en qüestió serien incomplets i potencialment enganyosos.

4.3.3. Restricció del cost en la informació financera útil

Com ja s'ha dit abans, la informació financera presenta una utilitat que es fa ostensible en la presa de decisions. Però la seva elaboració suposa costos. Només tindrà sentit elaborar la informació financera si els beneficis que s'obtenen superen i justifiquen els costos que han estat necessaris.

Per altra banda, l'anàlisi i interpretació de la informació financera pot representar un cost per als seus usuaris i si no se subministra la informació necessària, els usuaris poden incórrer en costos addicionals, derivats de la seva estimació o de la seva obtenció per una altra via.

4.4. Hipòtesis fonamentals

En la versió de 1989, en el *Marc conceptual* hi figuraven dues hipòtesis fonamentals que constituïen les bases per a la preparació dels estats financers. Aquelles eren la base d'acumulació o meritació i la de negoci en

marxa. Per raons que es desconeixen, en el text que la Fundació de l'IFRS presenta com objecte de revisió només hi figura la hipòtesi de negoci en marxa.

No obstant, atesa la importància de la base de meritació, tot i no figurar de forma explícita en el text, entenem que sí hi figura de forma implícita. Per aquest motiu en la nostra exposició no ens limitarem només a la hipòtesi de negoci en marxa, sinó que també desenvoluparem les dues hipòtesis següents:

- Base d'acumulació o meritació.

Segons aquesta base, el reconeixement dels efectes de les transaccions i altres esdeveniments es farà quan es produeixin les operacions en qüestió i no quan es produeix el cobrament o el pagament de les mateixes.

Les operacions s'hauran de recollir dins els períodes afectats en el registre dels llibres i la informació continguda en els estats financers haurà de recollir els efectes que se'n derivin.

- Hipòtesi de negoci en marxa.

Els estats financers s'hauran de preparar normalment sota el supòsit de que una entitat està en funcionament i continuarà la seva activitat dins un futur previsible. Es pressuposa que l'entitat no té intenció, ni necessitat, de liquidar la seva activitat ni tan sols de retallar de forma important la seva escala d'operacions.

Si no fos així, caldria procedir a la preparació dels estats financers sobre una base diferent de l'esmentada anteriorment, la qual hauria de ser rellevant.

4.5. Els elements dels estats financers

Es considera que els elements dels estats financers són les grans categories d'agrupació dels efectes financers de les transaccions i altres esdeveniments d'acord amb les seves característiques econòmiques. Podem diferenciar entre els elements que estan relacionats directament amb la mesura de la situació financera i els elements directament relacionats en la mesura del rendiment en l'estat de resultats.

La presentació dels elements del balanç i de l'estat de resultats, abans esmentats, implica necessàriament un procés de subdivisió i possibilitat de classificació segons la naturalesa o segons la funció del negoci.

4.5.1. Elements relacionats amb la situació financera

Directament relacionats amb la situació financera, el *Marc conceptual* presenta tres tipus d'elements, que són: els actius, els passius i el patrimoni.

- Actius.

Es considera que l'actiu és un recurs controlat per l'entitat com a resultat d'esdeveniments passats i del qual l'entitat espera obtenir, en un futur, beneficis econòmics. Aquesta definició prové de la traducció literal de la definició anglesa original. En ella es diu: "An asset is a resource controlled by the entity as a result of past events and from which future economic benefits are expected to flow to the entity". Entenem que quan parlem de beneficis, segons el nostre llenguatge, no ens referim al mateix que fa el terme anglosaxó "benefits". Benefits es refereix a l'obtenció d'un avantatge o bé l'efecte que s'obté a partir d'alguna cosa. Està més associat a ajuda o utilitat que no a guany econòmic. En aquest cas el terme adequat pensem que seria "profit".

El terme beneficis econòmics, per tant, en la seva accepció comuna pot donar peu a confusions i interpretacions errònies. Per aquest motiu el *Marc conceptual* precisa aquest aspecte dient que⁴ “els beneficis econòmics futurs, incorporats a un actiu, consisteixen en el potencial que té per contribuir directament i indirecta als fluxos d’efectiu i d’altres equivalents a l’efectiu de l’entitat”. L’efectiu d’una entitat s’inclou dins la consideració d’actius atès que dona possibilitat d’obtenir, mitjançant ell, altres recursos.

Els beneficis econòmics, així entesos, poden arribar a l’entitat per diferents vies. Entre elles: utilitzant-lo en la producció de l’entitat, intercanviant-lo per altres actius, utilitzant-lo per satisfer un passiu o distribuint-lo als propietaris de l’entitat.

Els actius poden ser part de les activitats operatives de l’entitat o bé poden ser elements convertibles en efectiu o altres partides equivalents; també poden ser elements amb capacitat per reduir pagaments en el futur, com seria el cas que suposéssim un procés alternatiu de producció que redueix els seus costos.

Tot i que molts actius són tangibles, aquesta qualitat no és essencial per a l’existència d’un actiu. Els actius intangibles també s’hauran de reconèixer si s’espera que produeixin beneficis econòmics futurs per a l’entitat que els controla.

Encara que molts actius estan associats en drets legals, pot donar-se casos en els que una partida reuneixi la condició d’actiu tot i no tenir el control legal sobre ella. En són exemples els béns en règim d’arrendament financer o els procediments tecnològics, quan l’entitat controla els beneficis econòmics que s’esperen d’ells.

⁴ Paràgraf 4.8

Les entitats, normalment, obtenen els seus actius mitjançant la compra o producció dels mateixos. No obstant també es poden generar mitjançant altres tipus de transaccions, com és el cas de cessions rebudes del govern, descobriment de jaciments minerals, etc.

És habitual que hi hagi una estreta vinculació entre la generació d'un actiu i la realització d'un desemborsament, malgrat que no han de coincidir els dos imports. El desemborsament pot aportar evidència de que es poden obtenir beneficis econòmics, però no és una prova concloent de que la partida pugui ser catalogada com a actiu. Per altra banda, pot donar-se el cas d'actius en absència de desemborsament associat.

- Passius.

Un passiu és una obligació present de l'entitat, fruit d'esdeveniments passats que, en el seu venciment, l'entitat espera en la seva cancel·lació desprendre's de recursos que incorporen beneficis econòmics.

La característica essencial d'un passiu és que l'entitat té contra una obligació en el moment present. Les obligacions poden ser exigibles legalment com a conseqüència de l'execució d'un contracte o d'un mandat contingut en una norma legal. No obstant, pot haver-hi d'altres aspectes que donin la condició de passiu: seria el cas de les obligacions derivades de l'activitat normal de l'entitat, pels costums o per altres aspectes, com poden ser: mantenir bones relacions comercials o una actuació equitativa.

Normalment, una obligació sorgeix quan s'ha rebut un actiu o bé quan es realitza un acord irrevocable per adquirir-lo. La cancel·lació d'una obligació implica el lliurament d'uns recursos per part de l'entitat, recursos que porten incorporat benefici econòmic. Les

maneres més usuals de cancel·lar una obligació són: pagament d'efectiu, transferència d'altres actius, prestació de serveis, substitució de l'obligació per una altra o conversió en patrimoni de l'obligació. Altres formes no tan usuals de cancel·lar una obligació poden ser: renúncia o pèrdua dels drets del creditor per la raó que sigui.

Com diu la definició, els passius provenen de transaccions i altres esdeveniments del passat. Però també pot donar-se el cas de reconèixer com a passius, per part de l'entitat, rebaixes o descomptes futurs en funció de les vendes fetes a certs clients. Malgrat que sembli que es tracti d'un esdeveniment futur, realment l'aparició del passiu l'origina les vendes realitzades en el passat.

No sempre és possible determinar amb precisió l'import dels passius. Hi ha ocasions en què la seva mesura només es pot fer mitjançant una estimació. És el cas de les provisions.

- Patrimoni.

Patrimoni és la part residual dels actius de l'entitat un cop deduïts tots els passius. Es tracta d'una magnitud sense entitat com es pot desprendre del concepte anterior. No és estrany que els textos normatius es refereixin a ell designant-lo com actiu net.

L'import del patrimoni en el balanç, d'acord amb el que s'ha indicat en el paràgraf anterior, serà conseqüència directa de l'avaluació que s'hagi fet dels actius i passius. Es tracta d'un valor comptable que no té perquè coincidir amb el valor de mercat dels títols de l'entitat ni tampoc amb el preu de venda global de l'empresa, entesa com a negoci en marxa. El seu valor, així mateix, es modificaria en el cas de la realització dels actius un a un, atès que l'import a obtenir difícilment coincidiria amb el valor en que figuren aquests actius en el balanç.

Malgrat la seva condició de residual són diferents els fets que han produït la seva aparició motiu pel qual pot ser objecte de subdivisió a l'hora de fer-lo figurar en el balanç. Així podem dividir-lo en: capital social, reserves, pèrdues procedents d'exercicis anteriors, resultats pendents d'imputació i altres, com poden ser les reserves derivades dels ajustaments per al manteniment del capital.

Les reserves poden tenir diferent naturalesa i procedència. En primer lloc, poden haver-hi les reserves procedents de resultats retinguts entre les quals s'inclouen les reserves indisponibles, com a conseqüència de l'aplicació d'una norma legal o bé de lliure disposició. Per altra banda, també hi ha la possibilitat de reserves directament desembossades pels socis, com és el cas de les primes que acompanyen l'emissió de nous títols i tenen un objectiu específic en cada cas.

En les definicions dels elements patrimonials que presenta el *Marc conceptual*, s'hi veu un clar biaix cap a l'aspecte purament financer, i més concretament, respecte a la tresoreria. En aquest cas, entesa la tresoreria com a capacitat que té l'empresa per retribuir els seus propietaris, en la seva qualitat d'inversors a través de la distribució de dividends o qualsevol altre modalitat similar i amb efectes idèntics.

4.5.2. Elements relacionats amb els resultats

Els elements directament relacionats amb la mesura del resultat són els ingressos i les despeses.

- Ingressos.

Segons el *Marc conceptual*, els ingressos són els increments en els beneficis econòmics, produïts al llarg del període comptable, en forma d'entrades o increments de valor dels actius, o bé com

decrements dels passius, que donen com a resultat augments del patrimoni i no estan relacionats amb les aportacions dels propietaris a aquest patrimoni.

La definició anterior inclou tant els ingressos d'activitats ordinàries com els guanys. Els primers sorgeixen en el curs d'aquestes activitats ordinàries a l'entitat i corresponen a diferents tipologies com poden ser: vendes, honoraris, interessos, dividends, etc.

Pel que fa als guanys, es considera que poden ser deguts a activitats ordinàries desenvolupades per l'entitat o bé altres que no reuneixin aquesta condició. També s'inclou, dins d'ingressos, els guanys no realitzats com a resultat d'una revaloració dels actius. Els guanys és habitual que es presentin un cop deduïdes les despeses necessàries per a obtenir-los.

- Despeses.

De la mateixa manera, el *Marc conceptual* defineix les despeses com els decrements en els beneficis econòmics, produïts al llarg del període comptable, en forma de sortides o disminucions de valor dels actius, o bé per la generació o augments dels passius, que donen com a resultat decrements en el patrimoni i no estan relacionats amb les distribucions realitzades als propietaris d'aquest patrimoni.

Dins del concepte de despeses s'inclouen les pròpies del desenvolupament de les activitats ordinàries de l'entitat i també les pèrdues sofertes.

Formaran part de les despeses de l'activitat ordinària, entre altres, les vendes, els salaris i la depreciació. Normalment es presenten com a sortida o depreciació d'actius.

Les pèrdues, igual que passa amb els ingressos, poden ser degudes a les activitats ordinàries de l'entitat o a altres raons. També s'inclouen dins el concepte de despeses les pèrdues no realitzades. És habitual que les pèrdues figurin en els estats dels resultats un cop deduïts els ingressos directament associats a elles.

En les dues definicions anteriors, d'ingressos i despeses, podem observar que se'ls hi atribueix un concepte molt particular, més lligat als efectes soferts al llarg d'un període pel patrimoni de l'entitat que no a la naturalesa econòmica que indefectiblement hauria d'anar associada al concepte de despesa.

Des d'un punt de vista econòmic, despesa s'ha d'entendre com l'equivalent monetari de qualsevol compra, de la mateixa manera que ingrés és l'equivalent monetari de tota venda. Per tant, partint d'aquesta concepció, els ingressos i despeses no són en sí mateixos components del compte de resultats tot i que en poden formar part de forma total o parcial.

Si considerem la vida total de l'empresa, el resultat global obtingut serà el que resultarà de considerar el total d'ingressos obtinguts i despeses satisfetes al llarg de la seva existència. Però atès que no s'espera conèixer els resultats al final de la vida de l'empresa sinó progressivament al llarg d'aquesta vida, el concepte resultats va associat a període.

Per tant, si es tracta de resultats d'un període, aquests s'obtidran a partir dels ingressos i despeses atribuïbles al mateix, és a dir, ingressos periòdics i despeses periòdiques. Aquest aspecte que correspon al concepte de periodificació ja es contemplat en la normativa internacional i permet diferenciar entre el moment en què són registrats els ingressos i despeses i el període o períodes als quals correspon la seva imputació.

El raonament anterior prové d'una concepció econòmica de l'empresa i, amb ella, dels resultats, iniciada per Eugen Schmalenbach i continuada per Erich Schneider, la qual ens va arribar de la mà de diferents autors i principalment del professor Antonio Calafell.

4.6. Reconeixement dels elements dels estats financers

S'entén per reconeixement el procés d'incorporació, en els estats financers, d'una partida que compleixi la definició de l'element afectat. El procés s'inicia amb la presa de raó o, el que és el mateix, l'anotació de l'operació corresponent en els llibres comptables de l'entitat. L'efecte del reconeixement d'una partida és que aquesta figurarà com a component d'un element del balanç o del compte de resultats.

El problema que es planteja, en el reconeixement, és determinar quines partides han de ser objecte del mateix i en quin moment s'ha de dur a terme. El criteri marcat per el *Marc conceptual* és que per al reconeixement d'una partida, a part de la condició anterior indicada, caldrà que amb la partida en qüestió arribi o surti de l'entitat qualsevol benefici econòmic associat a ella i, a més a més, que l'element tingui un cost o valor que sigui mesurable amb fiabilitat.

És a dir, cal que la valoració sigui completa, neutral i lliure d'error. Tota partida que reuneixi les condicions de definició i reconeixement, per ser un determinat element, implica forçosament el reconeixement d'un altre element relacionat amb ella.

4.6.1. Probabilitat d'obtenir beneficis econòmics futurs

La probabilitat d'obtenció de beneficis futurs, als efectes del reconeixement d'una partida, fa referència al grau de certesa amb què

els beneficis econòmics futurs associats a l'operació registrada arribaran a l'entitat o sortiran d'ella.

La mesura del grau d'incertesa anterior es fa a partir de l'evidència disponible quan es preparen els estats financers.

4.6.2. Fiabilitat de la mesura

En marcar els criteris de reconeixement, si ha posat com a condició que la partida a reconèixer tingui un cost o un valor que es pugui mesurar en fiabilitat. En molts casos aquest valor no es podrà determinar i s'haurà de recórrer a l'estimació. Fer una estimació raonable serà imprescindible per a l'elaboració dels Estats financers i no anirà en detriment de la seva fiabilitat.

No obstant, sinó és possible fer una estimació raonable, la partida en qüestió no es podrà reconèixer en el balanç o el compte de resultats. En aquest cas però podrà revelar-se la situació no quantificable en les notes explicatives dels estats financers, especialment si es tracta d'una informació considerada rellevant per als usuaris dels estats financers.

4.6.3. Reconeixement d'actius

D'acord amb la definició donada als actius i els criteris fixats de reconeixement amb caràcter general, un actiu es reconeixerà en el balanç, quan sigui probable que del mateix s'obtinguin beneficis econòmics futurs per a l'entitat i tingui un cost o un valor mesurable amb fiabilitat.

Si d'un actiu es considera improbable que se n'hagin d'obtenir beneficis econòmics en el futur, el desemborsament corresponent s'haurà de reconèixer com a despesa en l'estat de resultats.

4.6.4. Reconeixement de passius

Anàlogament al que s'ha dit pels actius, un passiu és reconeix en el balanç quan sigui probable que del pagament d'aquesta obligació present se'n derivi la sortida de recursos que portin incorporats beneficis econòmics i que, a més a més, la quantia del desemborsament a practicar pugui ser determinada en fiabilitat. Les obligacions derivades de contractes pendents d'executar no s'han de reconèixer en els estats financers.

En el cas de que els contractes no satisfets comportin obligacions que reuneixin els requisits per ser considerades passius i satisfacin els criteris de reconeixement, es durà a terme aquest reconeixement i simultàniament el dels actius o despeses associades a elles.

4.6.5. Reconeixement d'ingressos

Un ingrés es reconeixerà, en l'estat de resultats, quan sorgeixi un increment en els beneficis econòmics futurs lligat amb un increment en els actius o decrement en els passius, l'import del qual pugui mesurar-se en fiabilitat. També caldrà que els ingressos per ser reconeguts posseeixin un grau de certesa suficient.

Per tant, el reconeixement d'un ingrés comporta simultàniament el reconeixement d'increments d'actiu o decrements de passiu.

4.6.6. Reconeixement de despeses

En la línia seguida per al reconeixement dels ingressos, una despesa es reconeixerà, en l'estat de resultats, quan sorgeixi un decrement en els beneficis econòmics futurs, conseqüència d'un decrement en els actius o un increment en els passius. A més a més, caldrà que la despesa pugui mesurar-se en fiabilitat.

Això suposa que el reconeixement d'una despesa es dona simultàniament amb el reconeixement d'increment de passius o decrements d'actius.

En les activitats ordinàries, el reconeixement de les despeses en l'estat de resultats, es fa sobre la base d'una associació directa entre els costos incorreguts i les partides específiques d'ingressos obtinguts a partir d'ells, d'acord amb la correlació d'uns i altres que existeixi.

En el cas de correlació d'ingressos i despeses, quan s'espera que els beneficis econòmics sorgeixin al llarg de diversos períodes econòmics i l'associació entre ells, només es pot fer de forma genèrica, les despeses es reconeixen en els resultats de cada període a través de la seva distribució sistemàtica i racional entre els períodes afectats. La distribució de despeses té per objecte reconèixer aquestes despeses al llarg dels períodes comptables en què són consumides o expiren els beneficis econòmics lligats a aquestes partides.

Si un desemborsament realitzat per l'entitat no comporta beneficis econòmics futurs o bé aquests no reuneixen el seus requisits per ser reconeguts com a actius, aquest desemborsament no serà reconegut com a despesa. Així mateix es reconeixerà com a despesa tot passiu, a què s'hagi incorregut, que no estigui correlacionat amb un actiu.

4.7. Mesura dels elements dels estats financers

La comptabilitat només pot recollir aquelles operacions o esdeveniments que siguin susceptibles de ser quantificats. Aquesta quantificació comporta la mesura dels elements associats a les partides objectes de registre. Una mesura en unitats físiques, combinada amb mesures en unitats monetàries, no necessàriament homogènies, suposaria una heterogeneïtat d'unitats. Això faria inviable el procés comptable, motiu pel qual es fa necessari traduir les

diferents unitats físiques i monetàries en una sola unitat de compte respecte a la qual s'estableixin les equivalències de les altres.

Segons el *Marc conceptual*, mesurar és el procés per determinar els imports monetaris pels quals es reconeixen i es porten comptablement els elements dels estats financers. Realment, el que el *Marc conceptual* en diu mesurar, fa referència a l'establiment d'una valoració.

El *Marc conceptual* proposa quatre possibles bases de mesura en diferents graus i diferents combinacions entre elles. Aquestes bases són les que es detallen tot seguit:

- Cost històric.

D'acord amb aquesta base els actius es registren per l'import d'efectiu i altres partides pagades o bé pel valor raonable de la partida lliurada a canvi en el moment de l'adquisició.

Els passius es registren segons l'import dels productes rebuts a canvi d'incórrer en l'obligació, o bé els imports d'efectiu i equivalents, que s'espera pagar per satisfer aquests passius en el curs normal de l'operació.

- Cost corrent.

Els actius es comptabilitzen per l'import d'efectiu i altres partides equivalents que s'hauria de pagar si es fes l'adquisició del mateix actiu o altre equivalent en el moment de la valoració.

Els passius es reconeixen per l'import d'efectiu i altres partides equivalents que caldrien per liquidar l'obligació en el moment present. L'import esmentat seria el que resultés sense sotmetre'l a cap descompte.

- Valor realitzable.

També conegut com valor de liquidació, suposa que els actius es recullen comptablement per l'import d'efectiu i altres partides equivalents que es podrien obtenir en el moment present amb la venda no forçada d'aquells.

Els passius es valorarien d'acord amb els imports no descomptats d'efectiu o equivalents que s'espera pagar per cancel·lar-los en el curs normal de l'operació.

- Valor present.

La valoració dels actius, d'acord amb el valor present, s'obté descomptant les entrades netes d'efectiu futures que s'espera que la partida generi en el curs normal de l'operació.

Els passius es determinaran mitjançant el descompte de les sortides netes d'efectiu futures que s'espera que caldran per pagar els deutes, en el curs normal de l'operació.

Dels quatre tipus de valoració esmentats, el més utilitzat per les entitats a l'hora de preparar els seus estats financers és el cost històric, el qual es combina generalment amb altres bases de mesura.

4.8. Concepte de capital i de manteniment del capital

No existeix un sol concepte de capital. Dependrà de l'enfocament que se li doni, la definició que li sigui aplicable i, en conseqüència, també la determinació del resultat del període.

4.8.1. Conceptes de capital

Tres són els enfocaments que el *Marc conceptual* planteja a l'hora de definir el capital, els quals es deriven de tres raonaments diferents:

- Enfocament financer en unitats monetàries nominals.

El capital és el diner o poder adquisitiu invertit i el seu valor és equivalent als actius nets o patrimoni net de l'entitat. D'acord amb aquest enfocament, el capital ve donat per el valor nominal de les unitats monetàries resultants.

- Enfocament financer en unitats monetàries de poder adquisitiu constant.

Semblant a l'anterior en la seva estructura, es diferencia d'ell pel fet que el capital vindrà donat pel valor de les unitats monetàries resultants però corregit per la seva variació en el poder adquisitiu de les mateixes.

- Enfocament físic.

En aquest cas el valor del capital ve donat per la capacitat operativa de l'empresa.

La selecció del concepte de capital com a més apropiat variarà segons quines siguin les necessitats dels usuaris dels estats financers. Si el que interessa és el manteniment del capital nominal invertit, s'haurà de recórrer a l'enfocament nominal. En canvi si el que es pretén és el manteniment de la capacitat adquisitiva del capital invertit, el capital es definirà en funció d'unitats monetàries expressades d'acord amb el seu poder adquisitiu constant. Finalment, si el que es vol és mantenir la capacitat productiva de l'entitat s'utilitzarà el concepte físic de capital.

4.8.2. Manteniment de capital i determinació del resultat

El concepte escollit indicarà quin és l'objectiu que s'espera obtenir en determinar el resultat. La concepció de resultat en el *Marc conceptual* segueix el plantejament formulat per la teoria estàtica del balanç. Segons aquesta teoria, el resultat serà la variació del patrimoni d'una entitat produïda al llarg d'un període. Des d'un punt de vista pràctic, el resultat es determinaria, segons aquest criteri, comparant els valors final i inicial del capital, malgrat que l'explicació d'aquest resultat a través de les causes que l'han motivat i els seus efectes quedaria recollida en el compte de resultats.

Un augment del capital suposaria un resultat positiu, mentre que una disminució representaria un resultat negatiu. Això, només seria aplicable, si prèviament s'ajustessin en el capital final els efectes de les operacions realitzades amb els socis; bàsicament, noves aportacions, reemborsaments i distribució de dividendes. La determinació del resultat va associada al concepte de manteniment del capital.

Tal com ja s'ha dit, s'obté guany si l'import dels actius nets al final de l'exercici excedeix al mateix import corresponent al principi de l'exercici, un cop fets els ajustaments corresponents de les operacions relacionades amb els socis. Dels llibres comptables el valor que s'obté per aquest concepte és el resultant de l'aplicació del valor nominal de les unitats monetàries.

Si el que es pretén és determinar el resultat en funció del valor adquisitiu d'aquestes unitats monetàries, llavors estem actuant d'acord amb el criteri del manteniment del capital financer expressat en unitats monetàries de poder adquisitiu constant. En aquest cas, caldrà corregir el capital inicial d'acord amb el seu valor adquisitiu, segons les unitats monetàries actuals. La diferència resultant serà un component nou del resultat que suposarà un benefici addicional en el cas d'augment del

poder adquisitiu o bé una pèrdua en el cas de disminució d'aquest poder adquisitiu.

Finalment, per determinar el resultat segons el manteniment del capital físic, caldrà ajustar el valor dels actius i passius inicials i els incorporats al llarg del període d'acord amb els preus a final del mateix. El resultat serà la diferència entre el patrimoni final i el patrimoni inicial i adquisicions de l'exercici ajustades segons aquest criteri. La diferència entre el valor ajustat i el valor nominal seria un component de resultats, derivat d'un augment de preus que els disminuïria.

Per tant, el resultat nominal incorporarà un import corresponent a ajustaments a practicar amb la correcció de la capacitat adquisitiva del capital i un altre per als ajustaments de la capacitat física del capital.

5. ESTUDI DE LES NORMES INTERNACIONALS D'INFORMACIÓ FINANCERA

5.1. Evolució de les Normes Internacionals d'Informació Financera

La primera norma que va sortir va ser l'IAS 1, la qual va ser aprovada el novembre de 1974, publicada el gener de 1975, data en que va entrar en vigor, i que era aplicable per als estats financers que cobrien períodes que començaven el mateix dia o en data posterior. A partir de llavors i d'una manera regular van anar apareixent les successives normes fins arribar als nostres dies.

De les normes podem diferenciar dos tipus: les normes principals i les interpretacions. Les primeres desenvolupen aspectes concrets relacionats en el procés comptable, que tan pot ser una descripció de com comptabilitzar determinades operacions i per quins imports com fer referència a l'elaboració dels estats financers.

Per altra banda, en l'evolució del procés normatiu podem distingir dues etapes clarament diferenciades. La primera etapa va fins l'any 2000; a ella li corresponen les aportacions realitzades per l'IASB, pel que fa a les normes principals, i el SIC quant a les interpretacions d'aquestes normes. Aquestes interpretacions realment no van començar a aparèixer fins l'any 1998, com a conseqüència de la creació del propi SIC. Per tant, podem afirmar que fins a finals de la primera etapa només anaven apareixent normes principals i en el breu termini d'uns tres anys es van publicar totes les interpretacions d'aquelles normes.

La segona etapa comença amb la creació de l'IASB que és el que s'encarregarà de l'emissió de les normes a partir de la data esmentada. I tot seguit es va crear l'IFRIC que havia de dur a terme les interpretacions a partir

de llavors. Aquestes interpretacions serien tant respecte a les normes noves que anessin apareixent com les de les normes anteriors encara vigents.

A la vista de les normes publicades, s'observa que en el pas de la primera etapa a la segona es produeix un canvi d'estil en la redacció. Es pot veure com apareixen nous apartats i en alguns casos se'n reubiquen dels ja existents, com és el cas de la data de vigència que, en les noves normes, no és estrany trobar-lo en un apèndix.

Per altra banda, el text guanya extensió degut especialment a què les normes es presenten amb molt més detall, la qual cosa fa que cada vegada més deixin de ser formulacions de bases de tractament comptable per passar a constituir autèntics manuals.

L'evolució seguida per la normativa no presenta una línia clarament definida. Així en els primers casos una norma podia ser derogada mitjançant la creació d'una o més normes noves, com és el cas de l'IAS 3 que va ser substituïda per les IAS 27 i 28. En altres casos s'ha optat per donar un nou redactat a la norma, mantenint-la i derogant el text anterior, que queda substituït pel nou text aprovat. I encara es dona també el fet de que alguna norma és revisada la qual cosa constitueix una simple modificació parcial del text.

5.2. Tipologia de les Normes Internacionals d'Informació Financera

Podem diferenciar en les Normes Internacionals d'Informació Financera dos tipus: les normes bàsiques que contenen un contingut i format de norma principal i les normes complementàries o de desenvolupament de les anteriors.

Les normes principals van començar a aparèixer a partir de l'any 1975 amb la denominació de Normes Internacionals de Comptabilitat (IAS), les quals van

ser emeses per l'IASB. A partir del 2001, i com a conseqüència de la creació de l'IASB i l'assumpció per part d'aquest de les funcions que venia desenvolupant l'IASC, les noves normes van passar a anomenar-se Normes Internacionals d'Informació Financera (IFRS).

Com hem indicat, les normes complementàries completen i desenvolupen continguts propis de les normes principals. Les interpretacions de les IAS van començar a fer-se públiques, l'any 1997, amb les sigles SIC que fan referència al comitè d'interpretacions de normes (*Standard Interpretations Committee*). L'aparició de les IFRS va comportar que les seves interpretacions fossin desenvolupades per un nou organisme que és el IFRS Interpretations Committee el qual va assumir les funcions de l'extingit SIC i va començar a emetre interpretacions de les normes comptables, tan IAS com IFRS, amb el nom d'IFRIC, l'any 2002.

El contingut de les IAS no es limita a desenvolupar el tema específic de la matèria que anuncia el seu títol sinó que, a més a més, pot incorporar modificacions d'altres IASs, de SICs i de IFRSs. En el seu desenvolupament fa referència a IFRSs, SICs i IFRICs que siguin aplicables al cas. I exactament el mateix passa amb les IFRSs, que en ser les normes que substitueixen les IASs, desenvolupen el mateix comés.

Les SICs limiten la seva referència a les IASs i a les IFRSs. En canvi les IFRICs s'ocupen de totes les normes vigents. Fan referència al *Marc conceptual*, a les IASs, IFRSs i altres IFRICs. En el seu contingut poden modificar les SICs o bé altres IFRICs.

5.3. Elaboració de les normes

El procés d'emissió de les normes es caracteritza per l'alt caràcter participatiu en què es duu a terme. En primer lloc, en l'elaboració de l'esborrany on es dona participació a tots els membres dels organismes implicats. També en la

seva discussió posterior i prèvia a l'aprovació definitiva i la seva publicació on es dóna participació oberta a tots els interessats.

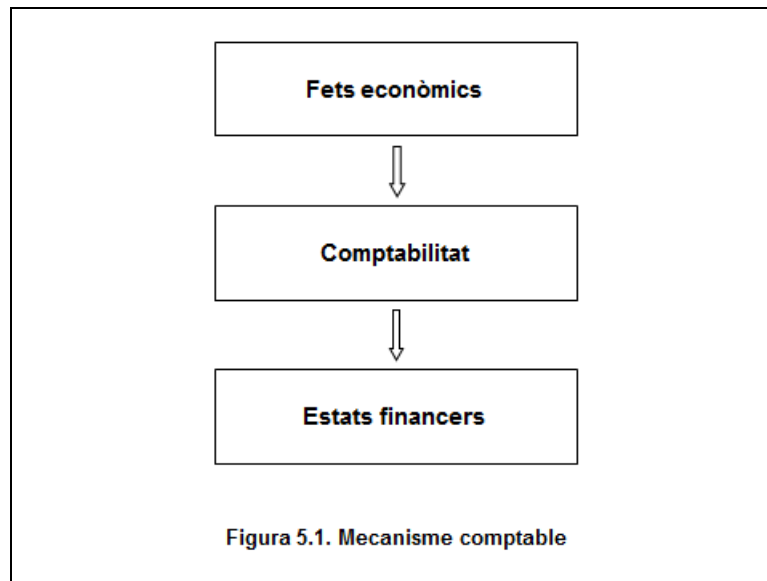
El procediment bàsic d'elaboració de les normes passa per diferents etapes. En primer lloc, es comença amb la definició d'un nou problema de caràcter comptable. Tot seguit es passa consulta al SAC sobre la conveniència o no d'incloure el tractament del problema en qüestió a l'agenda de l'IASB.

Cas de tirar endavant la iniciativa, es procedeix a la publicació del projecte de norma en el qual s'inclouen les opinions en contra que han formulat els membres de l'IASB. Passat el temps d'informació pública i prèvia la consideració de tots els comentaris rebuts sobre els documents de discussió i projectes de norma es procedeix a l'aprovació de la norma incloent-hi qualsevol opinió discordant, i la seva publicació.

En el cas de l'emissió d'interpretacions de normes, el procediment es semblant a l'anterior. Comença amb la publicació del projecte d'interpretació per sotmetre'l a l'opinió pública. Tancat aquest termini, se sotmeten a consideració tots els comentaris rebuts sobre el projecte en qüestió i es procedeix a l'aprovació per part de l'IFRIC i trasllat a l'IASB per la seva aprovació definitiva.

5.4. Punts bàsics de la normativa

En la introducció s'ha fet esment al fet de que l'objectiu de la comptabilitat era posar de manifest la realitat econòmica. Hem vist que la forma de fer-ho és a través de la captació dels fets econòmics i el seu registre. I, a partir d'ell, l'obtenció dels estats financers els quals donen una imatge de la realitat econòmica que és la que ha de ser rebuda i interpretada pels seus usuaris. La figura 5.1 ens mostra un esquema del mecanisme indicat.



En aquest procés que va des de la captació dels fets econòmics fins a l'elaboració de la informació financera, a més a més de l'aplicació de la tècnica adequada, cal fixar i seguir uns criteris per seleccionar una alternativa entre les que siguin aplicables i mantenir-la al llarg del temps.

Com a transfons present en tot el procés de l'elaboració de la informació financera hi ha quatre punts bàsics que són els que marquen les pautes a seguir. D'aquests quatre punts, dos incideixen directament en el registre de les operacions, mentre que els altres dos ho fan en l'elaboració de la informació financera. A continuació passem a desenvolupar aquests quatre punts, els quals també presentem de forma esquemàtica en la figura 5.2.

- Reconeixement.

Consisteix en la determinació de quines operacions han de ser objecte de registre comptable i al moment en què aquest registre s'ha de fer.

- Valoració.

El registre de les operacions porta necessàriament associada la quantificació de les mateixes com a resultat de la mesura de la magnitud que representa. Com ja s'ha indicat abans, les unitats

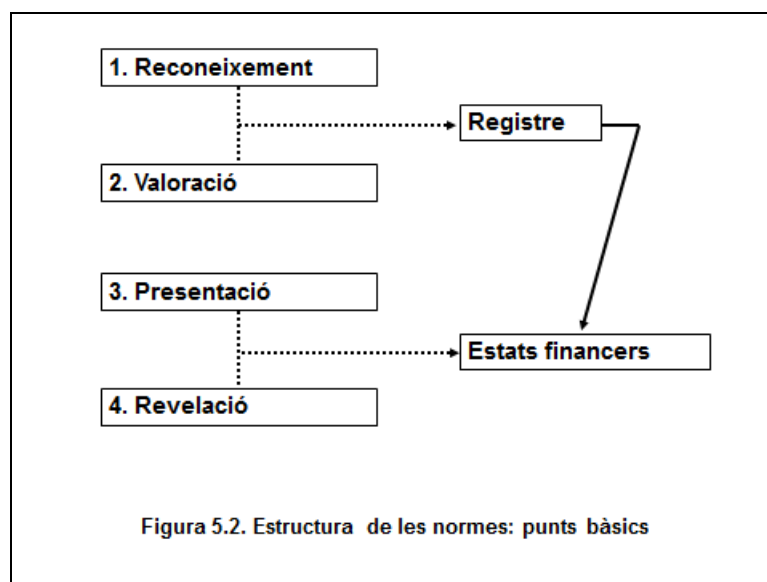
emprades pel registre de les operacions són de caràcter monetari i fan referència a un sol tipus d'unitat monetària coneguda com a unitat de compte.

- Presentació.

Fa referència als tipus d'estats financers a elaborar per donar a conèixer la realitat econòmica de l'entitat. I per a cada un d'ells, cal establir el format que sigui més adequat així com el contingut per tal que la informació elaborada permeti a l'usuari tenir una imatge el més propera possible a la realitat representada.

- Revelació.

La informació financera continguda en els estats comptables sovint no ofereix totes les dades que caldria per tal d'obtenir una visió completa de la realitat econòmica de l'empresa.



Per aquest motiu, és recomanable afegir a la informació indicada amb dades addicionals que la desenvolupin amb detall suficient d'alguns aspectes i la complementin amb tot un seguit de dades, algunes d'elles no quantificables,

de manera que millori la percepció de la realitat econòmica abans esmentada.

La normativa comptable internacional en el seu desenvolupament té presents sempre aquests quatre punts bàsics malgrat que, en cada norma, apareixeran només aquells que formin part de l'objectiu que la mateixa persegueix.

5.5. Estructura de les normes

Totes les normes, independentment del tipus i funció de cada una d'elles, presenten una estructura similar. Aquesta estructura comença amb un encapçalament de la norma, segueix amb el cos principal i acaba amb la part final.

L'encapçalament conté una introducció per tal de justificar el perquè de la norma així com les seves característiques. Segueix amb l'exposició de l'objectiu que presenta el tema a tractar i els aspectes bàsics de la norma i acaba fixant la delimitació de la norma que constitueix el seu abast.

El cos de les normes comença normalment amb la formulació de les definicions que constitueixen el glossari dels termes i conceptes que la norma treballarà. I segueix amb la presentació de les normes específiques de què tracta cada norma en concret fent referència als aspectes de reconeixement, valoració, presentació i revelació que en ella es desenvolupen.

El final de la norma conté la data d'entrada en vigor de la mateixa, els fonaments de les conclusions, on hi figuren també les opinions en contra, i la guia de la seva implantació. Així mateix, si és el cas, també inclou la relació de les normes que són derogades o modificades, és a dir, afecta tan a versions anteriors d'ella mateixa com a altres normes.

5.6. Metodologia d'interpretació

Dins de les normes comptables, podem observar que n'hi ha que estan destinades a contemplar diferents situacions concretes que afecten a més d'un element patrimonial; aquestes són de caràcter general i seran d'aplicació sense tenir en compte l'element que es veu afectat. Per altra banda, n'hi ha d'específiques que s'ocupen d'aspectes molt concrets de la realitat econòmica, sense que siguin extrapolables a tots els casos. Finalment, queden les que estan orientades exclusivament a l'elaboració de la informació financera.

A l'hora d'accedir a la norma per tal d'interpretar-la podem fer-ho des de dues perspectives diferents. En primer lloc, es pot interpretar el seu contingut sota un enfocament orientat cap a l'estudi de la mateixa la qual cosa ens ha de portar al seu coneixement en profunditat, així com les vinculacions amb altres normes i la relació amb el *Marc conceptual*.

Una altra modalitat d'accés seria de caràcter pràctic i es dona quan el que es pretén és procedir a l'aplicació del seu contingut a situacions reals. En aquest cas, davant d'una situació concreta, caldrà saber si la norma li és aplicable i, en cas de que la resposta sigui afirmativa, determinar de forma ràpida si desenvolupa la casuística del tema a resoldre i com fer-ho, sense haver de recórrer a la lectura íntegra del text i sense perdre la seguretat de que l'aplicació serà correcta.

Tan en un cas com en l'altre, entenem que tenir present l'estructura general de les normes i estar familiaritzat amb elles pot ser un element bàsic que en faciliti la seva captació, comprensió, retenció i aplicació.

6. LES NORMES INTERNACIONALS DE COMPTABILITAT (IAS)

6.1. Introducció

Com ja s'ha indicat abans, van ser les primeres en aparèixer. Durant el període comprès entre l'any 1975 i el 2000 es van emetre un total de 41 normes, tot i que l'entrada en vigor de les tres últimes va ser en data posterior al 2000. A continuació passem a detallar per a cada una el seu objecte i la situació en què es troba actualment.

6.2. Normes sobre el registre

En aquest apartat s'inclouen totes aquelles normes que posen el seu accent principal en les fases de reconeixement i valoració que són les que constitueixen el procés de registre.

- IAS 2. *Existències*.

L'última versió ve de gener del 2005. Fa referència al reconeixement de les existències i la seva valoració, indicant les diferents opcions que es poden fer respecte a determinar el cost de les existències. Així mateix, estableix quina és la informació específica a revelar sobre aquest apartat.

En la part final del text, s'especifica que aquesta norma deroga la SIC 1 que tractava sobre uniformitat -diferents fórmules per al càlcul del cost de les existències-, la qual desenvolupava determinats aspectes de versions anteriors d'aquesta norma.

- IAS 8. *Polítiques comptables, canvis en les estimacions comptables i errors.*

Vigent des de l'any 1978, la seva última versió és d'aplicació des de l'1 de gener de 2005. El seu contingut desenvolupa el tractament a seguir en cada un dels tres casos que constitueixen l'enunciat de la norma, indicant quan s'ha d'aplicar amb efectes retroactius i quan no es pot fer.

A la part final de la norma s'especifica que la mateixa, a part de substituir la seva versió prèvia de l'any 1993, també deroga la SIC 2: *Coherència – Capitalització dels costos per interessos* i la SIC 18: *Coherència – Mètodes alternatius*.

- IAS 10. *Fets posteriors a la data del balanç.*

En la seva primera versió aprovada el juny de 1978, va aparèixer amb el títol de Tractament comptable de les contingències i dels esdeveniments ocorreguts després del tancament del balanç.

S'ocupa del tractament comptable de tots aquells esdeveniments que s'han produït entre la data de balanç i la data en què aquest és formulat. En el seu text diferencia entre aquells esdeveniments que impliquen ajustaments i aquells en què no és així.

L'última versió va ser aprovada per l'IASB amb efectes 1 de gener de 2005 i substitueix la versió anterior que havia estat revisada l'any 1999.

- IAS 11. *Contractes de construcció.*

Norma aprovada el novembre de 1978. L'última versió va entrar en vigor l'1 de gener del 1995.

El seu text fa referència al tractament comptable de les operacions relacionades amb contractes de construcció i especifica quan es pot considerar que aquests contractes són d'aquesta naturalesa.

L'IFRIC 15: *Acord per a la construcció d'immobles*, introdueix aclariments per definir quan s'ha d'aplicar aquesta norma i quan correspon aplicar l'IAS 18: *Ingressos ordinaris*.

- IAS 12. *Impost sobre beneficis*.

Aprovada inicialment el març de 1979, la seva última versió va entrar en vigor l'1 de gener de 1998.

S'ocupa dels efectes derivats de la diferència que sorgeix en la determinació de la base imposable respecte al resultat comptable. I, com a conseqüència d'aquest fet, marca els criteris per al reconeixement de passius i actius aplicables als impostos corrents i als impostos diferits.

La SIC 25: *Impost sobre els guanys – Canvis en la situació fiscal de l'entitat o dels seus accionistes*, dona les pautes a seguir quan es produeix aquest fet als efectes de la comptabilització de les conseqüències fiscals que es derivin dels canvis en qüestió.

- IAS 16. *Immobilitzat material*.

Va ser aprovada l'octubre de 1981 i va entrar en vigor a partir de gener de 1983. La nova versió, que va entrar en vigor l'1 de gener de 2005, va substituir la seva versió anterior fruit d'una revisió realitzada el 1998.

En el seu contingut es defineixen les condicions que ha de reunir un element per ser considerat immobilitzat material, així com els criteris per al seu reconeixement i la seva valoració. Atès que, l'immobilitzat

material comprèn un conjunt d'elements de projecció plurianual, també fixa la metodologia a seguir per recollir l'evolució del seu valor al llarg del temps.

L'IFRIC 1: *Canvis en passius existents per desmantellament, restauració i similars*, especifica el tractament a seguir respecte a la valoració de l'immobilitzat en els casos en què es produeixi una variació del passiu corresponent al seu enunciat.

Així mateix, l'IFRIC 18: *Transferència d'actius procedents de clients*, incideix en la determinació de si aquests actius formen part de l'immobilitzat o no i com s'han de valorar.

En la part final del text de la norma hi consta la derogació de les tres interpretacions següents: SIC 6: *Costos de modificació dels programes informàtics existents*, SIC 14: *Immobilitzat material – Indemnitzacions per deterioració del valor de les partides* i SIC 23: *Immobilitzat material – Costos de revisions o reparacions generals*.

- IAS 17. *Arrendaments*.

Va començar a aplicar-se l'1 de gener de 1984, com a resultat de la seva aprovació el març de 1982. La seva última versió, degut a una revisió practicada el 1997, va quedar substituïda per el text actual que va entrar en vigor l'1 de gener de 2005.

La norma tracta sobre els arrendaments i la seva tipificació, on diferencia entre arrendaments financers i arrendaments operatius. Per a cada un d'ells estableix la metodologia a aplicar per a la seva comptabilització i determinació dels imports associats en cada cas.

S'han aprovat diferents interpretacions sobre aquesta norma. Entre elles, la SIC 15: *Arrendaments operatius – Incentius*, que dona

resposta al problema relacionat amb el reconeixement dels incentius derivats d'un arrendament operatiu.

També la SIC 27: *Avaluació de l'essència de les transaccions que adopten la forma legal d'un arrendament*, en el cas en què aquest es realitza mitjançant una o diverses transaccions estructurades que adopten la forma legal indicada.

I finalment, l'IFRIC 4: *Determinació de si un acord conté un arrendament*, on es dona resposta a la qüestió de com determinar si un acord és o conté un arrendament, quan s'hauria de fer l'avaluació de si l'acord és arrendament o el conté i en cas de resposta afirmativa, com s'haurien de separar els pagaments per l'arrendament dels pagaments derivats de qualsevol altre element, inclòs en l'acord.

- IAS 18. *Ingressos ordinaris*.

La seva aprovació es va produir el juny de 1982 i va entrar en vigor l'1 de gener de 1984. La versió actual va derogar el redactat inicial i és vigent des de l'1 de gener de 1995.

En el seu contingut s'ocupa de la comptabilització dels ingressos ordinaris procedents de la venda de béns, prestació de serveis i utilització d'actius de l'entitat per part de tercers.

El seu contingut queda complementat per les interpretacions següents:

- La SIC 31: *Ingressos ordinaris – Permutes de serveis de publicitat*, complementa el contingut de la norma resolent el problema que planteja determinar en quines circumstàncies pot un venedor valorar de forma fiable els ingressos ordinaris pel valor raonable dels serveis publicitaris rebuts o proporcionats dins d'una permuta.

- L'IFRIC 13: *Programes de fidelització de clients*, que s'ocupa de la comptabilització dels crèdits – premi als clients per part de l'entitat que els concedeix.
 - L'IFRIC 15: *Acords per a la construcció d'immobles*, sobre com comptabilitzar els ingressos ordinaris i despeses associades d'entitats que duguin a terme la construcció directa o indirecta d'immobles.
 - L'IFRIC 18: *Transferències d'actius procedents de clients*, que tracta de la comptabilització de la recepció d'elements d'immobilitzat material que les entitats reben dels seus clients.
- IAS 19. *Retribucions als empleats*.

La seva gestació va seguir un procés llarg. Va ser aprovada el juny de 1975, publicada el gener de 1983 i va entrar en vigor l'1 de gener de 1985. Des de l'1 de gener de 2013, hi ha vigent una nova versió d'aquesta norma que va substituir el text de l'anterior.

La seva primera redacció tenia com a títol *Comptabilització de les prestacions per jubilació en els estats financers dels ocupadors*. Entenem que aquest canvi és fruit de la modificació en la redacció de les normes, que es va produir al passar l'IASB en assumir les funcions que fins llavors havia desenvolupat l'IASC.

El seu objecte és determinar com comptabilitzar totes les retribucions als empleats, excepte aquelles que formin part dels pagaments basats en accions. S'hi inclouran, per tant, les retribucions a curt termini, les retribucions post-ocupació i altres retribucions a llarg termini que es donin als empleats.

L'IFRIC 14: IAS 19 - *Límit d'un actiu per prestacions definides, obligació de mantenir un nivell mínim de finançament i la seva*

interacció, desenvolupa les retribucions a llarg termini definides en aquesta norma. En el seu contingut, resol les qüestions sobre quan els reemborsaments o reduccions en les aportacions futures s'ha de considerar que són disponibles, com pot afectar l'obligació de mantenir un nivell mínim de finançament a la disponibilitat en les aportacions futures i quan això pot donar peu a un passiu per l'obligació de mantenir un nivell mínim de finançament.

- IAS 20. *Comptabilització de les subvencions oficials i informació a revelar sobre ajuts públics.*

El text va ser aprovat el novembre de 1982 i es ve aplicant des de l'1 de gener de 1984. El seu títol inicial va ser *Comptabilitat de les subvencions del Govern i presentació de les ajudes governatives*, el qual es va canviar pel nom actual sense que s'hagi produït cap més alteració.

El seu contingut, d'acord amb la línia marcada pel títol, tracta del reconeixement i la valoració de les subvencions oficials, incidint en el cas particular en què aquestes subvencions no són monetàries.

La SIC 10: *Ajudes oficials – Sense relació específica amb activitats d'explotació*, tracta del cas particular en què les ajudes públiques estan dirigides al suport o sosteniment a llarg termini d'activitats de negoci, zones geogràfiques o sectors industrials i les empreses que reben les ajudes ho fan en aquest sentit, les quals són considerades igualment subvencions oficials.

- IAS 21. *Efectes de les variacions en els tipus de canvi de la moneda estrangera.*

Aquesta norma va ser aprovada per primera vegada el març de 1983 per a la seva aplicació a partir de l'1 de gener de 1985, amb el títol de

Comptabilització dels efectes de les diferències de canvi en moneda estrangera. La versió actual data d'1 de gener de 2005.

Ens informa com reconèixer i valorar, en moneda funcional, les transaccions realitzades en moneda estrangera.

La SIC 7: *Introducció de l'Euro*, tal com suggereix el seu nom, introdueix un aspecte imprevisible en el moment de la implantació de la norma, com és el cas de canvi d'unitat monetària a què va donar peu la introducció de l'euro.

- IAS 23. *Costos per interessos*.

Aprovada l'octubre de 1983 va entrar en vigor l'1 de gener de 1986. El seu títol inicial va ser *Capitalització d'interessos*, el qual va quedar substituït pel d'ara, quan es va aprovar el text revisat a l'any 1993. Aquest text es va aplicar fins a l'1 de gener de 2009, data en què va quedar substituït per la redacció actual.

El tema central que desenvolupa fa referència al reconeixement dels costos per interessos com un component més del cost total dels actius de l'empresa.

- IAS 26. *Comptabilització i informació financera sobre plans de prestacions per jubilació*.

El mes de juny de 1986 va quedar aprovada i la seva entrada en vigor es va produir l'1 de gener de 1988, sense que des d'aquella data s'hagi produït cap modificació en el seu contingut.

El seu redactat desenvolupa el tractament de la problemàtica que plantegen els plans d'aportacions definides i els plans de prestacions definides.

- IAS 28. *Inversions en entitats associades i en negocis conjunts.*

Va ser aprovada el novembre de 1988 i va entrar en vigor el primer de gener de 1990. El seu contingut prové de part de l'IAS 3 la qual com ja s'ha indicat, juntament amb l'IAS 27, la varen substituir. El desembre de 2003 es va dur a terme una revisió de la norma la qual en la seva nova versió va estar vigent des de l'1 de gener de 2005 fins a l'1 de gener de 2013, data en què va entrar en vigor el text actual.

La seva denominació inicial era *Comptabilitat de les inversions en empreses associades* i des de l'última redacció ha passat a ser *Inversions en entitats associades i en negocis conjunts*.

En el seu desenvolupament s'estableixen els requisits necessaris per aplicar el mètode de la participació en comptabilitzar les inversions en entitats associades i en negocis conjunts.

- IAS 36. *Deterioració del valor dels actius.*

Aquesta norma va entrar en vigor l'1 de gener de 1999. Ha estat objecte de revisió, de forma que la versió vigent va entrar en vigor el 31 de març de 2004.

La norma s'ocupa de la determinació dels casos en què es produeix deterioració. Defineix per deterioració una pèrdua de valor d'un actiu quan el seu valor en llibres excedeix a l'import recuperable. Així mateix, considera import recuperable com el més elevat entre el valor raonable menys els costos d'alienació per una banda i el valor d'ús per l'altra. Finalment, valor d'ús considera que és el valor actual dels fluxos futurs d'efectiu estimats que s'espera obtenir.

Tot i que la norma fa referència a la deterioració del valor dels actius també explicita que aquesta deterioració s'ha d'entendre, no només aplicable als actius individuals, sinó que s'ha de fer extensible al que

anomena unitats generadores d'efectiu. Unitat generadora d'efectiu, entén que és el grup identificable d'actius més petit que sigui capaç de generar entrades d'efectiu, independents d'altres actius o grups d'actius.

Després de determinar en quins casos un actiu pot ser identificat com a deteriorable, la norma especifica el procés a seguir per a la determinació de l'import de la deterioració a partir del valor de l'import recuperable i el seu tractament comptable en el registre.

La norma es complementa amb dos apèndixs, A i C, que tracten sobre la utilització de les tècniques del valor actual per calcular el valor d'ús, en el primer, i la prova de deterioració del valor de les unitats generadores d'efectiu de fons de comerç i participacions no dominants, en el segon.

Finalment, l'IFRIC 10: *Informació financera intermèdia i deterioració del valor*, estableix que una entitat no pot revertir la pèrdua per deterioració del valor de fons de comerç o d'una inversió en instruments de patrimoni o en actius financers comptabilitzats al cost, que hagi estat reconeguda en un període intermedi corresponent a un exercici anterior.

- IAS 37. *Provisions com a passius contingents i actius contingents.*

L'IAS 37 va ser aprovada amb efectes 1 de juliol de 1999. El seu contingut fa referència al tractament comptable de conceptes relacionats amb l'activitat de l'empresa, els quals són fruit d'esdeveniments que ja s'han produït tot i que estan envoltats d'un nivell d'incertesa respecte l'import que se'n derivi, el moment en què es produirà el venciment o bé tots dos alhora.

El seu redactat ens presenta la definició del que s'entén per provisions, passius contingents i actius contingents. Per altra banda, diferencia

entre provisions i altres passius basant-se en l'existència o no d'incertesa i compara el significat de provisions i passius contingents, a partir del fet de que les provisions són objecte de comptabilització, mentre que els passius contingents no. I, el mateix passa amb els actius contingents, els quals tampoc no poden ser reconeguts, per l'entitat, fins que no es presentin en el futur els esdeveniments incerts els quals no estan completament sota control de l'entitat.

Tal com es dedueix del paràgraf anterior, només s'hauran de comptabilitzar les provisions en el cas de que sigui possible una estimació fiable de l'import de l'obligació a cobrir. I respecte l'import a registrar, aquest haurà de ser el que resulti de la millor estimació a la data del balanç del desemborsament necessari per cancel·lar l'obligació coberta.

La norma presenta un seguit de casuístiques, que es poden presentar relacionades amb el tema, a les quals dóna resposta respecte quan s'han de comptabilitzar certes situacions i quan no s'ha de procedir en aquest sentit.

Tot i que a nivell de presentació no s'estableix cap tractament específic per cada cas i per tant deixa el tractament a seguir el que estableix l'IAS 1, si que posa accent en la informació a revelar en les notes complementàries als estats financers principals.

Per introduir aclariments a la norma s'han publicat dues interpretacions. La primera, IFRIC 5: *Drets per a la participació en fons per a la retirada de servei, la restauració i la rehabilitació mediambiental*, que tracta sobre la comptabilització de les participacions en la constitució de fons de desmantellament que estiguin materialitzats en actius adquirits de forma separada i que estigui restringit el dret d'accedir a ells. L'altra norma, IFRIC 6: *Obligacions sorgides de la participació en mercats específics – Residus d'aparells elèctrics i electrònics*, formula una guia pel

reconeixement de les obligacions derivades de la gestió de residus procedents de productes rebutjats.

- IAS 38. *Actius intangibles*.

Va ser aprovada l'any 1998 per recollir en una sola norma la temàtica específica corresponent al seu títol. La seva aplicació a partir de l'1 de juliol de 1999 va suposar la derogació de l'IAS 4: *Comptabilització de la depreciació*, pel que fa a l'amortització o depreciació dels actius intangibles, i l'IAS 9: *Costos d'investigació i desenvolupament*. Aquest text va quedar derogat i substituït per el nou que va entrar en vigor el 31 de març de 2004.

Es tracta d'una norma de caràcter general que dóna entrada a la possibilitat per alguns tipus d'intangibles de ser tractats en altres normes. Desenvolupa els aspectes d'identificabilitat, control sobre l'actiu i existència de beneficis econòmics futurs, que constitueixen les característiques imprescindibles per a què un actiu pugui ser reconegut com a tal, aplicats als elements intangibles.

En l'apartat de reconeixement, diferencia entre adquisició independent i generació interna dels actius intangibles i estableix les pautes per aquells casos en què no poden ser reconeguts com a tals i per tant ho han de ser com a despesa. Així mateix, s'ocupa de la baixa en comptes d'aquests actius en els casos d'alienació o bé retirada de l'empresa.

Pel que fa a la valoració, estableix el criteri a seguir en cada un dels casos de possible incorporació que poden donar-se i també el seguiment de l'import inicial a partir de la seva incorporació. Diferencia entre intangibles amb vides útils finites i intangibles amb vides útils indefinides. Respecte a un punt específic com és les pàgines web, s'ha desenvolupat una interpretació específica als efectes d'aplicar aquesta norma que està continguda en la SIC 32: *Actius intangibles – Costos*

de llocs web. En ella, es deixa clar que un lloc web, propietat d'una entitat, que sorgeix del desenvolupament i està disponible per accedir-hi internament o externa constitueix un actiu intangible generat internament al qual li és d'aplicació la present norma.

La presentació de la informació econòmica referida a aquest tipus d'actius s'inscriu dins el contingut dels estats financers principals, motiu pel qual la norma no hi fa cap referència expressa. Però si que incideix, en la informació addicional, a revelar per complementar les dades sintètiques contingudes en aquells estats. La SIC 29: *Informació a revelar – Acords de concessió de serveis*, especifica la informació a revelar sobre tots els aspectes derivats d'aquest tipus d'acords.

- IAS 39. *Instruments financers: reconeixement i valoració*.

Va ser emesa el març de 1999 i aplicable a partir de l'1 de gener de 2001. El text vigent substitueix el que regia com a resultat de la revisió practicada l'octubre de l'any 2000. Així mateix va quedar derogada la guia d'aplicació que l'acompanyava.

El seu contingut es complementa amb el ja desenvolupat en l'IAS 32: *Instruments financers – Presentació*.

El seu cos normatiu el podem dividir en tres parts:

- Introducció terminològica conceptual, que presenta les definicions relacionades amb el tema, presentació dels instruments derivats implícits i els instruments de cobertura.
- Reconeixement, on es contempla el procés que segueix un instrument financer des de la seva incorporació a l'entitat fins a la seva baixa. Es desenvolupa el reconeixement inicial corresponent al moment en què causa alta en els comptes, tan si es tracta d'actius com de passius financers, la baixa en comptes diferenciant les

diferents possibilitats que es poden donar i els canvis de valor que es puguin presentar entre aquests dos moments.

- Valoració, per determinar l'import amb què els actius i passius financers, són incorporats comptablement a l'empresa, la valoració posterior d'uns i altres i les situacions de deterioració i incobrabilitat que es puguin presentar respecte a certs actius financers.

Per facilitar la seva interpretació i aplicació deguda, la part final de la norma conté l'apèndix A, que és una guia per a la seva aplicació. En ella, es detallen diferents aspectes específics els quals no resulta recomanable incorporar-los en el text principal de la norma atesa l'abundant casuística que presenten, la qual cosa podria fer més complicada i difícil la seva assimilació.

Actualment hi ha vigents tres interpretacions amb l'objecte de clarificar alguns aspectes particulars sobre aquests tipus d'elements patrimonials. Es tracta de les següents:

- IFRIC 9: *Nova avaluació de derivats implícits*, que s'ocupa del cas en què una entitat es converteix, per primer cop, en part del contracte, per determinar si cal que un derivat implícit se separi o no del seu contracte principal i es comptabilitzi com a derivat.
- IFRIC 16: *Cobertures de la inversió neta en un negoci a l'estranger*. En ella s'analitzen i resolen qüestions relacionades amb la naturalesa del risc cobert i l'import de la partida coberta a la qual se li pugui designar una relació de cobertura, lloc on mantenir l'instrument de cobertura i alienació o disposició d'un negoci a l'estranger cobert.
- IFRIC 19: *Cancel·lació de passius financers amb instruments de patrimoni*. Tracta sobre la comptabilització que ha de fer una entitat, quan emet instruments de patrimoni, destinats a ser lliurats a un

creditor per cancel·lar totalment o parcial el passiu financer. Només fa referència del tractament per part del deutor però no del creditor.

- IAS 40. *Inversions immobiliàries*.

La seva entrada en vigor es va produir l'1 de gener de 2001. Amb ella es derogava l'IAS 25: *Comptabilització d'inversions financeres*, pel que fa a les propietats d'inversió. El text actual va substituir, amb efectes 1 de gener de 2005, l'anterior el qual de forma expressa quedava derogat.

En el capítol de definicions s'especifica que, inversions immobiliàries són immobles que es tenen per obtenir rendes o plusvàlues, però no destinades a l'activitat pròpia de l'empresa.

Pel que fa al reconeixement, s'especifiquen les condicions que han de reunir per tal de que es pugui dur a terme, incloent-hi també la problemàtica específica pròpia quan es produeixen transferències a immobilitzat o d'immobilitzat com a conseqüència del canvi produït en la seva utilització. Així mateix, també parla del tractament a seguir en el moment de la seva alienació o disposició per qualsevol altra via.

Respecte a la quantificació del valor dels elements afectats, s'estableix que, al moment inicial, es valoraran al cost més les despeses associades a la transacció realitzada.

Pel que fa a la valoració posterior, la norma proposa la possibilitat d'aplicar el valor raonable o bé el model del cost, amb l'única condició que totes les inversions immobiliàries s'han de valorar amb el mateix criteri.

En el text també es contempla el contingut de la informació complementària que s'ha de revelar diferenciant si s'aplica el model del valor raonable o el model del cost.

- IAS 41. *Agricultura*.

És l'última norma publicada de la sèrie de les IAS. Va entrar en vigència l'1 de gener de 2003.

L'hauran d'aplicar les empreses relacionades amb activitats agrícoles per a procedir a la comptabilització de les seves operacions, tan si es tracta d'actius biològics – animals vius o plantes-, com de productes agrícoles en el lloc de la collita o les subvencions oficials relacionades amb els actius biològics.

Es reconeixeran aquests actius o els productes agrícoles quan i només quan:

- L'entitat controlï l'actiu com a resultat de successos passats.
- És probable que flueixin a l'entitat beneficis econòmics futurs associats a l'actiu.
- El valor dels elements pot ser determinat de forma fiable.

Tant uns com altres han de ser valorats, en tot moment, d'acord amb el seu valor raonable menys els costos de venda. Els guanys o pèrdues que sorgeixin com a conseqüència d'aplicar el valor raonable menys els costos de venda s'hauran d'imputar al compte de resultats de l'exercici en què es produeixin.

Un cas a part és el de les subvencions oficials. Totes aquelles subvencions oficials reconegudes, que estan relacionades amb actius biològics, que es valorin segons el seu valor raonable menys costos de vendes es reconeixeran en el resultat de l'exercici en què es converteixen en exigibles. Pel que fa a la resta de subvencions hauran de seguir el tractament general previst en l'IAS 20: *Comptabilització de les subvencions oficials i informació a revelar sobre ajudes públiques*.

En el capítol de revelació s'especifica aquella informació complementària que, amb caràcter general, s'ha de fer pública i, a més a més, les revelacions addicionals per actius biològics, el valor raonable dels quals no pot ser determinat d'una manera fiable.

Així mateix, també s'haurà de donar informació detallada sobre les subvencions oficials rebudes i relacionades amb l'activitat agrícola.

6.3. Normes sobre els estats financers

S'inclouen aquí les normes que afecten als estats financers principals, així com també les que desenvolupen aspectes complementaris a la informació continguda dins d'aquells.

- IAS 1. *Presentació d'estats financers.*

El text actual té vigència des de l'1 de gener de 2009. Com indica el seu títol, se centra en la formulació dels estats financers dels quals explica quina és la seva finalitat, quins estats integren el seu conjunt, estructura i contingut dels mateixos.

La versió actual estableix que aquests estats són: l'estat de situació financera, estat de resultats i altre resultat global, estat de canvis en el patrimoni net i estat de fluxos d'efectiu. Per cada un d'ells indica quina és la informació a presentar i les magnituds bàsiques que les integren. Així mateix, incorpora les notes per completar la informació aportada pels estats esmentats.

- IAS 7. *Estat de fluxos d'efectiu.*

Aquesta norma va ser aprovada inicialment el juliol de 1977, amb l'objectiu de mostrar-nos l'origen i aplicació de fons. Amb l'evolució

seguida per les orientacions respecte a l'elaboració d'informació financera en data 1 de gener de 1994, va entrar en vigor la versió vigent canviant l'objectiu que, a partir de llavors, va passar a ser el d'estat de fluxos d'efectiu tal com diu el seu títol.

Aquest és l'únic estat que l'IAS 1 indica que és un component dels estats financers a presentar per les entitats que no es desenvolupa dins d'ella mateixa, sinó que li destina aquesta norma. En ella, s'hi mostren els diferents aspectes relacionats amb la composició de l'estat de fluxos d'efectiu i la seva elaboració, proposant els dos possibles mètodes que ofereix, així com altres aspectes específics referits a la seva elaboració.

- IAS 24. *Informacions a revelar sobre parts vinculades.*

La norma va començar aplicar-se a partir de l'1 de gener de 1986, com a conseqüència de la seva aprovació el març de 1984. Va ser revisada l'any 2003 i a partir de l'1 de gener de 2011, va entrar en vigor la redacció actual.

Tal com indica el títol, desenvolupa quin és el contingut de la informació financera no contemplada en els estats financers principals, la qual pot ser d'utilitat per a l'usuari, atès que aporta dades qualitatives que poden ser d'interès a l'hora de prendre una decisió.

- IAS 27. *Estats financers separats.*

Va ser aprovada el juny de 1988 per substituir juntament amb l'IAS 28, l'IAS 3: *Estats financers consolidats*. Va entrar en vigor a partir de l'1 de gener de 1990. Ha estat objecte de successives revisions fins arribar al text actual que va ser aprovat amb efectes 1 de gener de 2013.

El títol inicial era *Estats financers consolidats i comptabilitat de les inversions en filials*. Posteriorment amb la revisió de l'any 2008 es va canviar el títol pel d'*Estats financers consolidats i separats*. Actualment el títol és d'*Estats financers separats*, com a conseqüència de la modificació de contingut introduïda en l'aprovació de l'IFRS 10, la qual va assumir el contingut relatiu als estats financers consolidats, deixant-li només el tractament dels estats financers separats.

El seu contingut fa referència a l'elaboració dels estats financers separats d'una entitat quan aquesta té inversions en societats dependents o associades o bé en negocis conjunts.

- IAS 29. *Informació financera en economies híper inflacionàries*.

Està en vigor des de l'1 de gener de 1990 i desenvolupa el tractament a seguir en l'elaboració dels estats financers d'entitats que desenvolupen l'activitat en un context d'economies híper inflacionàries.

S'ocupa especialment de la presentació dels estats financers de les empreses de referència, per la qual cosa estableix la necessitat de reexpressió dels estats financers en qüestió, expressats inicialment en la moneda de l'entorn econòmic on actua.

L'IFRIC 7: *Aplicació del procediment de la reexpressió segons l'IAS 29 Informació financera en economies híper inflacionàries*, dona pautes per resoldre el problema que suposa la situació en què es troba una entitat en una economia en aquestes condicions, dins l'exercici objecte d'informació, quan aquesta no ho era en l'exercici anterior, als efectes de poder obtenir informació comparativa entre els dos exercicis.

- IAS 32. *Instruments financers: presentació*.

Es va començar a aplicar a partir de l'1 de gener de 1996, data en que va entrar en vigor la primera versió d'aquesta norma, la qual ha estat

objecte de lleugeres modificacions. El redactat actual s'aplica des de l'1 de gener de 2005 i amb ell es van derogar les interpretacions contingudes en les SIC 5, 16 i 17, així com també l'esborrany de la SIC 34, el contingut de totes les quals queda incorporat en el nou text.

És una norma que se centra exclusivament en la formulació dels estats financers, en la part que fa referència als instruments financers. D'acord amb la definició que dóna a instrument financer, la norma s'ocupa de marcar les pautes per la ubicació dels instruments financers com a components de passius o patrimoni net, segons el cas.

En referència al patrimoni net, l'IFRIC 2 desenvolupa un aspecte molt concret, com és el de les aportacions del socis d'entitats cooperatives i instruments similars, als quals dóna solució al problema que plantegen, sobre si són passiu o components del patrimoni net els casos en què els socis ostenten el dret de sol·licitar el rescat de les seves aportacions.

Com a apèndix, s'hi incorpora la guia d'aplicació de la mateixa, la qual s'ha de considerar com a part de la pròpia norma, als efectes de facilitar la seva interpretació i aplicació pràctica.

- IAS 33. *Guanyys per acció.*

Va començar a aplicar-se a partir de l'1 de gener de 1998. El seu text ha estat objecte de revisió donant peu a l'aprovació, amb efectes 1 de gener de 2005, del seu nou contingut.

Es tracta d'una norma de caràcter informatiu i que per tant incidirà amb la presentació de les dades corresponents al contingut del seu enunciat, és a dir, als guanyys per acció.

Per determinar aquests guanys la norma posa el seu accent en quines són les magnituds que han de ser objecte de comparació i fixa que aquestes seran el resultat de l'exercici atribuïble als tenidors d'instruments ordinaris de patrimoni net, com a numerador, i la mitjana ponderada d'accions ordinàries en circulació durant l'exercici, com a denominador.

La informació corresponent a guanys per acció, segons la norma, haurà de figurar en el compte de resultats, hi haurà d'incorporar informació addicional sobre com s'han determinat els dos components del coeficient anterior, així com altres dades relatives als mateixos.

Amb l'aprovació del nou text, va quedar derogada la versió anterior de la norma així com la seva interpretació SIC 24: *Guanys per acció, instruments financers i altres contractes que poden ser liquidats amb accions.*

- IAS 34. *Informació financera intermèdia.*

S'aplica des de l'1 de gener de 1999, sense que hi hagi hagut modificacions significatives des del seu inici.

S'ocupa de la formulació d'informació financera aplicable a un període comptable, menor de l'annual, el qual anomena període comptable intermedi. Considera informació financera intermèdia, tota informació referida a un període que reuneix les característiques descrites anteriorment, tan si es tracta d'estats financers complets, com si és un conjunt d'estats financers condensats.

El seu tema central és la determinació del contingut d'aquesta informació financera intermèdia, especificant quins són els seus components mínims, la forma i contingut dels estats financers i períodes en què s'exigeix presentar-los. Per completar la informació, s'estableixen pautes sobre notes explicatives a incorporar al respecte,

així com altre informació a revelar, tan en els estats intermedis com en els estats anuals, si és el cas.

6.4. Normes derogades

Com s'ha indicat en l'apartat dedicat a l'evolució de les normes, algunes d'aquestes han quedat sense efecte a partir d'una data determinada. A continuació passem a relacionar aquestes normes.

- IAS 3. *Estats financers consolidats.*

Va entrar en vigor l'1 de gener de 1977 i va ser derogada l'1 de gener de 1990. La van substituir les IASs 27 i 28.

- IAS 4. *Comptabilització de les amortitzacions.*

Va estar vigent durant el període comprès entre l'1 de gener de 1977 i l'1 de juliol de 1999. Aquesta va quedar substituïda per les IASs 16, 22 i 38.

- IAS 5. *Informació que han de contenir els estats financers.*

Es va aplicar a partir de l'1 de gener de 1977. A partir de l'1 de juliol de 1998, una nova versió de l'IAS 1 va assumir el seu contingut i la va derogar.

- IAS 6. *Tractament comptable de les variacions en els preus.*

El període d'aplicació d'aquesta norma va ser relativament curt. Entrada en vigor l'1 de gener de 1977, va quedar derogada l'1 de gener de 1983 per l'IAS 15.

- IAS 9. *Comptabilitat de les activitats d'investigació i desenvolupament.*

Aquesta norma va estar vigent durant el període comprès entre l'1 de gener de 1980 i l'1 de juliol de 1999, data en que va deixar d'aplicar-se en quedar derogada per l'IAS 38.

- IAS 13. *Presentació d'actius i passius circulants.*

La seva primera versió va ser aprovada el primer de juny de 1979. La norma va ser vigent fins a l'1 de juliol de 1998, data en què va deixar de ser aplicable com a conseqüència d'haver-se derogat per l'IAS 1.

- IAS 14. *Informació financera per segments.*

Va ser aprovada el març de 1981 i va entrar en vigor el primer de gener de l'any següent. L'IFRS 8 va derogar la norma, amb efectes a partir del primer de gener de 2009.

- IAS 15. *Informació per reflectir els efectes dels canvis en els preus.*

La norma va ser aprovada el juny de 1981 i va entrar en vigor l'1 de gener de 1983. Amb efectes 1 de gener de 2005 va quedar derogada per resolució del propi IASB.

- IAS 22. *Tractament comptable de les combinacions d'empreses.*

La seva primera redacció, es va aprovar el juny de 1983 per a entrar en vigor l'1 de gener de 1985. Va ser derogada per l'IFRS 3 el dia 31 de març de 2004, que va donar continuïtat al seu contingut regulador.

- IAS 25. *Comptabilitat de les inversions financeres.*

Aprovada l'octubre de 1985, va entrar en vigor l'1 de gener de 1987. Des de l'1 de gener de 2001 va quedar derogada per les IASs 39 i 40.

- IAS 30. *Informació a revelar en els estats financers de bancs i entitats financeres similars.*

Un cop aprovada va entrar en vigor l'1 de gener de l'any 1991. Va ser derogada amb efectes 1 de gener de 2007 per l'IFRS 30.

- IAS 31. *Informació financera sobre els interessos en negocis conjunts.*

Va entrar en vigor l'1 de gener de 1992 i va ser derogada amb efectes 1 de gener de 2013 per l'IFRS 11, la qual va substituir i va incorporar el seu contingut.

- IAS 35. *Operacions en discontinuació.*

Va estar vigent durant el període comprès entre l'1 de gener de 1999 i l'1 de gener de 2005. En aquesta última data, la seva temàtica va quedar recollida a l'IFRS 5, que és la que la va derogar.

7. LES SICS

7.1. Introducció

En total s'han publicat 33 interpretacions de les normes IAS en un termini considerablement breu. La primera va ser conseqüència d'un acord pres el juliol de 1997 i l'última correspon a un acord de l'agost de 2001. Tot seguit passem a ocupar-nos de cada una d'elles.

7.2. Normes sobre el registre

Seguint el criteri ja fixat en el punt anterior, passem a presentar les interpretacions que afecten al reconeixement, valoració o tots dos.

- SIC 10. *Ajudes oficials – Sense relació específica amb activitats d'explotació.*

Amb la intenció de complementar el contingut de l'IAS 20: *Comptabilització de les subvencions oficials i informació a revelar sobre ajuts públics*, es va publicar aquesta interpretació que va entrar en vigor l'1 d'agost de 1998.

La temàtica tractada fa referència a les ajudes governamentals que, en determinats països, es donen amb caràcter genèric, o bé per al sosteniment a llarg termini de les activitats desenvolupades per les empreses d'un sector, o bé d'una zona geogràfica concreta.

- SIC 15. *Arrendaments operatius – Incentius.*

Aprovada el juny de 1998, va entrar en vigor l'1 de juliol de 1999, com a solució d'un aspecte específic relatiu a l'IAS 17: *Arrendaments*.

El seu objecte és clarificar la qüestió que planteja l'existència de determinats incentius oferts a l'arrendatari per part de l'arrendador. En el seu redactat presenta l'orientació del tractament a seguir pel reconeixement d'aquests incentius dins el context dels arrendaments operatius.

- SIC 25. *Impost sobre beneficis – Canvis en la situació fiscal de l'entitat o dels seus accionistes.*

Va ser aprovada mitjançant acord d'agost de 1999 i va començar a aplicar-se a partir del 15 de juliol de 2000.

El seu objecte és complementar l'IAS 12: *Impost sobre beneficis*, per resoldre la situació derivada de canvis produïts en la situació fiscal de l'empresa o dels seus accionistes.

Segons aquesta interpretació un canvi en la situació fiscal pot comportar conseqüències fiscals que hauran de ser incloses, amb caràcter general, en els resultats nets del període.

- SIC 27. *Avaluació de l'essència de les transaccions que adopten la forma legal d'un arrendament.*

Entenem que aquesta interpretació, que va ser aprovada el febrer de 2000 per començar a aplicar-se a partir de 31 de desembre de 2001, bàsicament fa referència a l'IAS 17: *Arrendaments*.

En la mateixa es planteja la situació que es dona quan una sèrie de transaccions formulades com un arrendament, quan l'efecte econòmic no pugui ser comprès sense fer referència al conjunt d'aquestes transaccions com un tot, s'hauran de registrar com una única transacció. I afegeix que la comptabilitat haurà de reflectir el fons econòmic de l'acord.

- SIC 31. *Ingressos ordinariis – Permutes de serveis de publicitat.*

Aquesta interpretació, aprovada el maig de 2001, és vigent des del 31 de desembre del mateix any.

Prenent com a referència el text de l'IAS 18: *Ingressos ordinariis*, el complementa i dóna resposta al problema que suposa per a la quantificació del seu import el fet que es produeixin permutes de serveis publicitaris.

- SIC 32. *Actius intangibles – Costos de llocs web.*

Amb data maig de 2001, es va aprovar aquesta interpretació que va entrar en vigor a partir del 25 de març del 2002.

El seu objecte és incorporar dins del contingut de l'IAS 38: *Actius intangibles*, una interpretació sobre la mateixa que tracta del reconeixement i valoració dels costos dels llocs web en el cas que hagi sorgit com a conseqüència del desenvolupament d'un projecte intern.

7.3. Normes sobre els estats financers

Les interpretacions que complementen el contingut o significat de les normes bàsiques dels estats financers són les que es detallen tot seguit.

- SIC 7. *Introducció de l'euro.*

Amb la intenció de donar resposta a la problemàtica plantejada per la introducció de la nova unitat monetària com a unitat de compte, i en relació amb l'IAS 21: *Efectes de les variacions dels tipus de canvi en la moneda estrangera*, es va fer pública aquesta interpretació l'octubre de 1997 amb efectes 1 de juny de 1998.

Tot i que han passat més de 10 anys des de que la introducció de l'euro es va produir i això podria fer pensar que aquesta norma no és aplicable, realment no és així. L'explicació la trobem en el fet de que la introducció de l'euro no va ser una operació tancada i acabada sinó que continua estant oberta a tots aquells països de la Unió Europea que estiguin utilitzant una unitat monetària diferent.

- SIC 29. *Informació a revelar - Acords de concessió de serveis.*

Tot i que són diverses les normes que es veuen afectades per aquesta interpretació, entenem que la que ho és de forma més directa és l'IAS 38: *Actius intangibles*.

S'ocupa d'indicar alguns aspectes relatius a la informació a revelar, en els casos de celebració d'acords per a proporcionar serveis, que fan al públic accessible a importants recursos econòmics i socials. El text especifica les dades mínimes a revelar respecte als acords esmentats.

Aquesta norma va entrar en vigor a partir del 31 de desembre del 2001, després de la seva aprovació el maig del mateix any.

7.4. Normes derogades

Malgrat la seva recent emissió quan es va produir el traspàs de funcions a l'IASB, moltes de les interpretacions van quedar ràpidament derogades. A continuació passem a presentar les que es troben en aquesta situació.

- SIC 1. *Uniformitat – Diferents fórmules de càlcul de cost dels inventaris.*

Va entrar en vigor l'1 de gener de 1998 i tenia per objecte complementar part del contingut de l'IAS 2: *Inventaris*. Va ser

derogada amb efectes 1 de gener de 2005 per la nova redacció de la norma esmentada.

- SIC 2. *Uniformitat – Capitalització dels costos per interessos.*

Aprovada amb efectes 1 de gener de 1998 amb l'objectiu d'explicitar certs aspectes continguts en l'IAS 23: *Costos per interessos.*

Va ser derogada amb efectes 1 de gener de 2005 per l'IAS 8: *Polítiques comptables, canvis en les estimacions comptables i errors.*

- SIC 3. *Eliminació de pèrdues i guanys no realitzats en transaccions amb associades.*

La seva vigència va ser a partir de l'1 de gener de 1998 per aclarir continguts relatius a l'IAS 28: *Comptabilització d'inversions en empreses associades*, concretament l'eliminació de marges no realitzats en transaccions amb empreses associades.

Aquesta interpretació va quedar derogada amb efectes 1 de gener de 2004, en el text revisat de l'IAS 28.

- SIC 5. *Classificació d'instruments financers – Clàusules de pagament contingents.*

Aprovada amb efectes 1 de gener de 1998, aquesta interpretació fa referència a l'IAS 32: *Instruments financers: presentació i informació a revelar.*

El problema que planteja i formula la seva sortida tracta del cas dels drets i obligacions formalitzats en instruments financers que venen condicionats per una incertesa relacionada amb esdeveniments futurs, que cauen fora del control de l'entitat i dels posseïdors dels títols

emesos. En aquest cas, estableix la interpretació que s'ha de procedir a catalogar l'instrument financer com un passiu exigible.

La nova versió de l'IAS 32, que va entrar en vigor l'1 de gener de 2005, va derogar la present norma amb efectes a partir de la mateixa data.

- SIC 6. *Costos de modificació dels programes informàtics existents.*

Va començar a aplicar-se l'1 de gener de 1998 amb l'objectiu d'identificar, a la vista del que s'exposa en el *Marc conceptual*, les partides objecte del títol d'aquesta norma, determinant quan se les ha de considerar despeses de l'exercici.

Mitjançant l'aprovació del nou text de l'IAS 16: *Immobilitzat material*, es va derogar aquesta interpretació amb efectes 1 de gener de 2005.

- SIC 8. *Aplicació, per primer cop, de les IAS com a base de comptabilització.*

Va ser aplicable a partir de l'1 de gener de 1998 i fins a l'1 de gener de 2004 en què mitjançant l'IFRS 1: *Adopció per primera vegada de les Normes Internacionals d'Informació Financera*, va quedar derogada.

L'acord aprovat venia a resoldre un problema que plantejava la formulació dels estats financers definits en l'IAS 1: *Presentació d'estats financers*, quan aquella es feia per primera vegada. Aquest problema es va plantejar i resoldre novament i va donar peu a la promulgació de la ja esmentada IFRS 1.

- SIC 9. *Combinacions de negocis – Classificació com adquisicions o com unificació d'interessos.*

Va ser aprovada amb efectes 1 d'agost de 1998 per establir criteris respecte a determinats aspectes de les combinacions de negocis

contemplades en l'IAS 22: *Tractament comptable de les combinacions d'empreses*.

En quedar derogada l'esmentada IAS 22 per l'IFRS 3: *Combinacions de negocis*, van quedar també derogades les seves interpretacions, i entre elles, la present. Va deixar d'estar vigent a partir del 31 de març de 2004.

- SIC 11. *Variacions de canvi en moneda estrangera – Capitalització de pèrdues derivades de devaluacions molt importants*.

Va entrar en vigor, amb efectes a partir de l'1 d'agost de 1998, per resoldre el problema derivat de les situacions descrites en el títol de la mateixa norma, que no quedaven resoltes per l'IAS 21: *Efectes de les variacions en els tipus de canvi de la moneda estrangera*.

Amb la substitució del redactat de la norma indicada amb efectes 1 de gener de 2005, la present interpretació també va quedar derogada i la seva problemàtica es va incorporar en el nou text que va aportar una solució específica del tema, dins de la normativa general, continguda en ella.

- SIC 12. *Consolidació – Entitats de comerç específic*.

Va començar a aplicar-se a partir de l'1 de juliol de 1999 per donar resposta a un aspecte molt concret no contemplat de forma expressa en l'IAS 27: *Estats financers consolidats i comptabilització d'inversions en subsidiàries*, que estava vigent en aquella data.

La qüestió plantejada era en quines circumstàncies les entitats de comerç específic (ECE) s'han de consolidar, resolent que així ha de ser quan existeixi una relació essencial entre aquestes empreses i la que consolida.

A partir de l'1 de gener de 2013, tan l'IAS 27, en la part referida a estats financers consolidats, com aquesta norma van quedar derogades com a conseqüència de l'IFRS 10: *Estats financers consolidats*, que van quedar substituïdes per ella.

- SIC 13. *Entitats controlades conjuntament – Aportacions no monetàries dels participants.*

Es va venir aplicant des de l'1 de juliol de 1999, per resoldre el problema objecte de l'enunciat dins l'àmbit de l'IAS 31: *Participacions en negocis conjunts.*

Va deixar d'aplicar-se a partir de l'1 de gener de 2013, data en què va quedar derogada juntament amb l'IAS que interpretava per l'IFRS 11: *Acords conjunts.*

- SIC 14. *Indemnitzacions per deterioració del valor de les partides.*

Aquesta norma presenta una interpretació d'un aspecte molt concret relacionat amb l'IAS 16: *Propietats, planta i equip* (actualment amb la titulació d'*Immobilitzat material*), derivat del fet de la deterioració o pèrdua que es pugui produir en un o més d'aquests elements i els efectes econòmics que es deriven dels esdeveniments relacionats amb aquesta situació.

Va ser d'aplicació dins el període comprès entre l'1 de juliol de 1999 i l'1 de gener de 2005, data en què el nou redactat de l'IAS 16 la va derogar.

- SIC 16. *Capital en accions – Recompra d'instruments de capital emesos per l'empresa (accions pròpies en cartera).*

Va ser aprovada el juny 1998 i va entrar en vigor l'1 de juliol de 1999. El seu objecte era clarificar l'aplicació de l'IAS 32: *Instruments*

financers: presentació i informació a revelar (actualment IAS 32: *Instruments financers: presentació*) en els casos en què es dona la situació d'auto cartera, és a dir, accions pròpies emeses per l'entitat que figuren en la seva cartera de títols.

La versió vigent de l'IAS 32 incorpora el tractament d'aquesta problemàtica motiu pel qual va derogar la present interpretació amb efectes 1 de gener de 2005.

- SIC 17. *Cost de les transaccions amb instruments de capital emesos per l'empresa.*

Igual que la interpretació anterior, la present desenvolupa l'aspecte concret de l'IAS 32 que constitueix l'enunciat d'aquesta norma.

També en aquest cas, va quedar derogada per la nova versió de l'IAS 32 i va deixar d'aplicar-se a partir de l'1 de gener de 2005.

- SIC 18. *Uniformitat – Mètodes alternatius.*

Aquesta norma va ser aprovada mitjançant acord de maig de 1999, per entrar en vigor a partir de l'1 de juliol de 2000.

La problemàtica que es planteja és la relacionada amb la comparabilitat de les magnituds contingudes en els estats financers descrits en l'IAS 1: *Presentació d'estats financers*, condició que requereix que es doni l'existència d'uniformitat en la presentació.

Concretament, estableix com s'ha de fer l'elecció d'una política comptable quan existeixen diferents alternatives i la necessitat de mantenir-la per als exercicis successius. Així mateix, fixa el tractament a seguir en el cas en què, malgrat el que s'acaba d'indicar, l'entitat hagi necessitat modificar la política aplicada.

L'actual redacció de l'IAS 8: *Polítiques comptables, canvis en les estimacions comptables i errors*, va derogar aquesta interpretació la qual va deixar d'aplicar-se a partir de l'1 de gener de 2005.

- SIC 19. *Moneda dels estats financers – Mesura i presentació d'estats financers segons les IASs 21 i 29.*

Tal com indica el seu títol aquesta interpretació afecta a les IASs 21: *Efectes de les variacions en els tipus de canvi de la moneda estrangera* i 29: *Informació financera en economies híper inflacionàries*. Va entrar en vigor l'1 de gener de 2001 i va ser aplicada fins l'1 de gener de 2005, data en què va quedar derogada per la vigent versió de l'IAS 21.

- SIC 20. *Mètode de la participació – Reconeixement de pèrdues.*

En virtut de l'acord pres l'agost de 1999, va començar a aplicar-se aquesta interpretació a partir del 15 de juliol de 2000.

El problema que planteja i resol és el derivat de la situació en què certes participacions financeres en el patrimoni d'altres entitats comporten l'obligació de fer front a pèrdues per import superior al reconegut per la inversió en els llibres de la societat participant.

Des de l'1 de gener de 2005, s'ha deixat d'aplicar com a conseqüència del text revisat l'any 2003 de l'IAS 28: *Inversions en entitats associades*.

- SIC 21. *Impost sobre beneficis – Recuperació d'actius no depreciables revaluats.*

Aprovada mitjançant acord d'agost de 1999, aquesta norma va començar a aplicar-se a partir del 15 de juliol de 2000. Es tracta d'una

especificació concreta a l'hora d'aplicar l'IAS 12: *Impost sobre els beneficis*.

El seu contingut tracta sobre la determinació de l'import de l'actiu o passiu per impost diferit que sorgeix per la revaluació d'un actiu no depreciable, tal com diu l'enunciat.

Amb l'aprovació del nou redactat de la norma principal esmentada, va quedar derogada la present interpretació amb efectes a partir de l'1 de gener de 2012.

- SIC 22. *Combinacions de negocis – Ajustaments posteriors al reconeixement inicial dels valors raonables i de la plusvàlua.*

Comença a aplicar-se a partir del 15 de juliol de 2000, com a interpretació particular de l'IAS 22: *Combinacions de negocis*, respecte al tema objecte del títol.

A partir del 31 de març de 2004 va quedar derogada juntament amb l'IAS 22 com a conseqüència de l'aprovació de la versió revisada de l'IFRS 3: *Combinacions de negocis*, que inclou el contingut de les dues normes anteriors.

- SIC 23. *Propietats, planta i equip – Costos de revisions majors o reparacions generals.*

Es va dictar aquesta interpretació, que va sortir efectes a partir del 15 de juliol de 2000, com a complement de l'IAS 16: *Propietats, planta i equip* (actualment *Immobilitzat material*).

L'aprovació de la vigent versió de l'IAS 16 va comportar així mateix la derogació d'aquesta interpretació amb efectes 1 de gener de 2005.

- SIC 24. *Guanyys per acció – Instruments financers i altres contractes que poden ser liquidats amb accions.*

Aprovada el febrer de 2000, va entrar en vigor l'1 de desembre del mateix any per completar el contingut de l'IAS 33: *Guanyys per acció*.

Amb efectes 1 de gener del 2005 va entrar en vigor una nova versió de l'IAS esmentada i amb la qual es va derogar la present interpretació.

- SIC 28. *Combinació de negocis – Data d'intercanvi i valor raonable dels instruments de capital.*

Va entrar en vigor el 31 de desembre de 2001 aquesta interpretació que havia estat aprovada el febrer del mateix any. En el seu contingut incideix en la temàtica de combinació de negocis desenvolupada per l'IAS 22 que porta aquest enunciat.

Concretament s'ocupa de la determinació de la data d'intercanvi, diferenciant les dues possibilitats, de que es faci en una sola transacció o bé amb compres successives. Així mateix, fa referència a la valoració de l'operació esmentada.

Va deixar d'aplicar-se a partir del 31 de març de 2004 com a conseqüència de l'aprovació de la versió de l'IFRS 3: *Combinacions de negocis*, la qual la va derogar juntament amb l'IAS 22 i altres interpretacions de la mateixa.

- SIC 30. *Moneda en la que s'informa – Conversió des de la moneda funcional a la moneda de presentació.*

Aprovada el maig del 2001, va entrar en vigor a partir de l'1 de gener de l'any següent. El seu objecte és incidir en el cas concret en què s'ha de dur a terme la conversió de moneda funcional a moneda de presentació en la formulació dels estats financers, dins de l'àmbit

d'aplicació de l'IAS 21: *Efectes de les variacions en les taxes de canvi de la moneda estrangera*.

A partir de l'1 de gener de 2005, està vigent una nova versió de l'IAS 21, la qual va derogar el text anterior així com la present interpretació.

- SIC 33. *Consolidació i mètode de la participació – Drets de vot potencials i distribució de les participacions en la propietat*.

Aquesta interpretació va estar vigent durant 3 anys, en el període comprès entre l'1 de gener de 2002 i l'1 de gener de 2005.

La seva aportació consisteix en incorporar el criteri a seguir per determinar si una empresa controla una altra o bé exerceix influència significativa sobre aquesta, en el cas de donar-se l'existència de drets de vot potencial.

La seva derogació es va produir per les IASs 27: *Consolidació i estats financers separats* (actualment *Estats financers separats*) i la 28: *Inversions en entitats associades* (actualment *Inversions en entitats associades i en negocis conjunts*), quan va ser aprovada la versió de l'any 2003 per a les dues normes.

7.5. Normes pendants d'adopció

El fet de què hi hagi normes que estiguin en procés de desenvolupament provoca que vagin apareixent nous redactats que segueixen el procés d'aprovació i acceptació. Tot i que ja no s'emeten noves SICs, atès que la seva funció es desenvolupa mitjançant les IFRICs, queda encara pendent d'adopció la següent:

- SIC 26. *Propietats, plantes i equipament – Resultats d'operacions fortuïtes.*

Aquesta interpretació, referida a l'IAS 16, només es té coneixement que hi ha redactat un esborrany que es va fer públic l'any 2000, amb data límit per formular comentaris fins el 30 de novembre del mateix any. Malgrat el temps transcorregut no consta que hagi estat aprovada encara.

8. LES NORMES INTERNACIONALS D'INFORMACIÓ FINANCERA (IFRS)

8.1. Introducció

El terme *Normes Internacionals d'Informació Financera*, fa referència a tot el conjunt de normes que amb diferents denominacions s'han anat emetent per part dels organismes normalitzadors internacionals acollits en el sí de l'IASC. Dintre d'aquestes normes hi ha les IFRSs que responen a la terminologia específica que és coincident amb la general.

Com ja s'ha indicat, aquestes normes IFRS van donar continuïtat a les prèvies IAS i van començar a publicar-se a partir de la creació de l'IASB l'any 2001. Fins a la data s'han emès quinze normes.

8.2. Normes sobre el registre

Les que segueixen són les normes d'informació financera, segons la nova versió, que afecten al procés de reconeixement i valoració. En alguns casos, com en l'IFRS 1, es toca també alguns aspectes relacionats amb la presentació o revelació. No obstant, hem optat per incloure-les dins d'aquest apartat atès que entenem que l'accent principal és el que hi encaixa.

- IFRS 1. *Adopció per primera vegada de les Normes Internacionals d'Informació Financera.*

La seva primera versió va ser emesa l'any 2003 i a l'any 2008 es va modificar el seu contingut per la seva aplicació a partir de l'1 de gener de 2009.

La norma explicita que l'objectiu que persegueix amb la seva aplicació és assegurar que els primers estats financers d'una entitat, formulats d'acord amb la normativa internacional, tinguin informació d'alta qualitat, que sigui transparent per als usuaris i comparable per a tots els exercicis, que subministri un punt de partida adequat per la comptabilització, segons l'esmentada normativa internacional, i que la informació elaborada es pugui obtenir a un cost inferior als beneficis proporcionats als usuaris.

Estableix pautes per a l'obertura comptable d'acord amb les normes recorrent a la formulació d'un estat de situació financera elaborat mitjançant l'aplicació de la normativa vigent.

Els primers estats financers elaborats d'acord amb les disposicions contingudes en aquesta norma, hauran d'incloure:

- Tres estats de situació financera.
- Dos estats de resultats i un altre de resultat global.
- Dos estats de resultats separats, si és el cas.
- Dos estats de fluxos d'efectiu.
- Dos estats de canvi en el patrimoni net.
- I les notes corresponents.

A cada un dels estats esmentats caldrà incloure-hi la informació comparativa corresponent. En el cas de que s'hagin hagut d'introduir ajustaments, s'haurà de revelar la naturalesa dels més importants que s'hagin practicat.

Per altra banda, els primers estats financers, emesos d'acord amb les normes internacionals, hauran d'incorporar les conciliacions entre els valors anteriors i nous del patrimoni net i el resultat global.

La norma incorpora cinc apèndixs que s'ocupen de diferents aspectes els quals es detallen tot seguit:

- Apèndix A: Definicions de termes.
- Apèndix B: Excepcions a l'aplicació retroactiva d'altres normes.
- Apèndix C: Exempcions referides a les combinacions de negocis.
- Apèndix D: Exempcions en l'aplicació d'altres normes.
- Apèndix E: Exempcions a curt termini de les normes.

A la part final del text vigent hi consta la derogació de l'IFRS 1 emesa el 2003.

- IFRS 2. *Pagaments basats en accions.*

És d'aplicació a partir de l'1 de gener de 2005. Així mateix ha recollit posteriorment certes modificacions que són d'aplicació retroactiva per als exercicis iniciats a partir d'1 de gener de 2009.

La norma estableix el tractament a seguir per al reconeixement de les transaccions d'accions contemplant les diferents modalitats que es poden donar i estableix els criteris de valoració aplicables per cada una d'elles. També contempla el contingut de la informació a revelar, relacionada amb aquests tipus d'operacions per tal de facilitar la comprensió de les mateixes per part dels usuaris de la informació emesa.

A la part final fa referència a la revocació de les interpretacions d'aquesta norma contingudes en l'IFRIC 8: *Àmbit d'aplicació de l'IFRS 2*, i l'IFRIC 11: *IFRS 2 – Transaccions amb accions pròpies del grup*. Concretament esmenta el document titulat: *Transaccions de grup amb pagaments basats en accions liquidades en efectiu*, que va ser publicat el juny de l'any 2009. No s'indica la naturalesa del document esmentat. Per altra banda, no consta que les interpretacions esmentades hagin estat retirades per part de la Unió Europea, i això mateix fa pensar el fet de què l'òrgan regulador comptable espanyol les inclou en la relació de normes vigents.

En revisar els antecedents històrics de les dues interpretacions, resulta que hi figura, en últim terme, una referència al fet de que han estat retirades i substituïdes pel document esmentat, el qual va ser aprovat el 18 de juny de 2009 i va entrar en vigor l'1 de gener de 2010.

Una deducció lògica que es pot fer en comprovar que el document de 18 de juny de 2009 no figura com a reconegut per la Unió Europea, i per altra banda segueixen reconegudes les dues interpretacions que ens ocupen, seria la de considerar que, a efectes de l'aplicació de l'IFRS 2 a la Unió Europea, segueixen vigents les IFRICs 8 i 11. Però això entra en contradicció amb l'IFRS 2 en què consta que han estat revocades.

- IFRS 3. *Combinacions de negocis*.

La versió actual de la norma, que va entrar en vigor a partir de l'1 de juliol de 2009, és el resultat de l'evolució del text inicial que va ser emès l'any 2004.

En el seu contingut s'ocupa d'un tema molt concret com és el de la combinació de negocis i estableix el criteri a seguir per determinar quan es dona l'existència d'aquest tipus d'estructuració empresarial.

Desenvolupa el mètode d'adquisició com a eix central a l'entorn del qual es mou la comptabilització de les combinacions de negocis.

En la presentació del mètode d'adquisició posa el seu accent en les passes que s'han de seguir en la seva aplicació:

- Identificació de l'entitat adquirent.
- Determinació de la data d'adquisició.
- Reconeixement i valoració dels actius identificables adquirits, passius assumits i qualsevol participació no dominant.
- Reconeixement i valoració del fons de comerç o guany derivat de la compra patrimonial realitzada.

Així mateix s'ocupa del tractament a seguir en els tipus particulars de combinacions de negocis, com pot ser el cas d'una operació realitzada per etapes, el cas particular que es dóna quan la combinació de negocis no ha estat completada al final de l'exercici sobre el que s'informa, o bé la determinació de quins conceptes formen part com a components dels costos relacionats amb l'adquisició. Així mateix s'ocupa dels canvis de valoració que es produeixin a partir de l'adquisició i el registre dels seus efectes.

Completen el contingut de la norma l'apèndix A, que tracta sobre definicions de termes i el B que constitueix la guia d'aplicació de la norma en la qual posa accent en diversos aspectes dels quals té un interès particular el que fa referència a les adquisicions inverses.

- IFRS 4. *Contractes d'assegurances*.

Va començar a aplicar-se a partir de l'1 de gener de 2005 i afecta el tractament que han de seguir les companyies d'assegurances per als

seus contractes. Afecta per tant a les asseguradores però no a les assegurades. Es tracta d'una norma de les que l'IASB qualifica d'intermèdies que serà d'aplicació fins que s'emeti la segona part del contingut que està pendent.

Atès que un contracte d'assegurances suposa l'assumpció prèvia d'una obligació, el venciment de la qual no sempre és determinable, l'entitat asseguradora ha de comptabilitzar els passius derivats d'aquests contractes mitjançant l'estimació actualitzada dels fluxos d'efectiu futurs que se'n derivin.

L'entitat asseguradora haurà de reconèixer aquests passius i revisar periòdicament el seu import introduint els efectes derivats de la seva variació en la seva comptabilitat.

Per altra banda, en el cas dels actius derivats de reassegurances, l'entitat asseguradora revisarà el valor dels mateixos i recollirà en el resultat de l'exercici les deterioracions que s'hagin produït.

Tot i que no especifica res respecte al contingut de la informació econòmica derivada dels contractes propis de la seva activitat, sí que incideix en la fixació de la informació a revelar, especialment respecte als imports reconeguts derivats dels contractes d'assegurança i la naturalesa i abast dels riscos que sorgeixin dels contractes en qüestió.

L'apèndix A: Definicions de termes i l'apèndix B: Definició de contracte d'assegurança, completen el contingut de la norma.

- IFRS 5. *Actius no corrents mantinguts per a la venda i activitats interrompudes.*

Aquesta norma va entrar en vigor l'1 de gener de 2005 per substituir l'IAS 35: *Explotacions en interrupció definitiva*, la qual deroga i reemplaça.

L'objectiu que pretén és la presentació d'aquells actius no corrents o grups d'elements que s'han catalogat com a mantinguts per a la venda o per la distribució als propietaris. Considera que aquests actius són disponibles per a la venda si el seu import s'ha de recuperar fonamentalment a través de la seva alienació i no de la seva utilització continuada.

Així mateix, el títol fa referència a les activitats interrompudes. Es considera activitat interrompuda tot aquell component de l'entitat que ha estat alienat o s'ha disposat d'ell a través d'una altra via o bé s'ha classificat com a mantingut per a la venda.

Pot representar una línia de negoci o un àrea geogràfica significativa que es pot considerar separada de la resta i que forma part d'un pla individual i coordinat d'alienació o disposició per una altra via. També s'inclou en aquest apartat el cas d'una entitat dependent adquirida exclusivament amb l'objecte de revendre-la.

La norma recull els criteris a seguir pel reconeixement i reversió de pèrdues per deterioració del valor d'aquests actius i els canvis en un pla de venda, així com la valoració en cada cas. L'entitat haurà de presentar en els estats financers la informació referida a aquests elements de manera que permeti als seus usuaris avaluar els efectes financers d'aquests elements, tan en els principals com en les notes explicatives.

Completen el seu contingut l'apèndix A, que conté definicions de termes, i l'apèndix B que fa referència a l'extensió del període necessari per completar la venda.

- IFRS 6. *Exploració i avaluació de recursos minerals.*

Aplicada a partir de l'1 de gener de 2006, la norma té per objecte especificar la informació financera relativa a l'activitat i elements que

integren el seu enunciat, centrant la seva atenció en els criteris de valoració inicial a l'hora del reconeixement, especificant quins són els components del cost dels actiu afectats i l'evolució d'aquest valor en dates posteriors. S'ocupa per tant del reconeixement de les deterioracions de valor, per a la qual cosa agafa com a referència l'IAS 36: *Deteriorament del valor dels actius*.

En els estats financers, els actius de referència hauran de figurar degudament classificats dins l'immobilitzat material o l'intangible, segons la naturalesa de cada un d'ells.

Complementa el contingut de la norma un breu apèndix que conté definicions dels termes a emprar.

- IFRS 13. *Valoració del valor raonable*.

És l'última IFRS que ha estat aprovada fins a la data, la qual va entrar en vigor a partir de l'1 de gener de 2013. El tema que tracta correspon a un terme introduït per la normativa internacional com és el valor raonable.

En primer lloc, defineix aquest valor raonable, del qual diu que és el preu que es rebria per la venda d'un actiu o es pagaria per transferir un passiu, mitjançant una transacció ordenada entre participants en el mercat a la data de valoració. L'aplicació del valor raonable pressuposa que la transacció per vendre l'actiu i transferir el passiu es duu a terme en el mercat principal corresponent a cada un d'ells i de no existir aquest mercat el mercat més avantatjós per a l'actiu o passiu.

Tot seguit tracta sobre l'aplicació del mètode del valor raonable als diferents elements patrimonials de l'entitat i contempla les diferents incidències que es poden donar.

Per tal de facilitar la comprensió i avaluació per part dels usuaris dels seus estats financers, l'entitat haurà de revelar una sèrie de dades com són les tècniques emprades a efectes de determinar la valoració així com l'efecte que sobre el resultat de l'exercici poden tenir les valoracions de valor raonable recurrents, que utilitzen variables no observables significatives.

Al final incorpora els quatre apèndixs que ja són habituals en les últimes normes.

8.3. Normes sobre els estats financers

A continuació es presenten les normes que en aquesta nova etapa han aparegut per regular la formulació d'informació financera.

- IFRS 7. *Instruments financers: informació a revelar.*

Aquesta norma que va ser aprovada per aplicar a partir de l'1 de gener de 2007, ve a completar les IAS 32: *Instruments financers: presentació* i 39: *Instruments financers: reconeixement i valoració*, de manera que amb totes tres s'aconsegueixen assolir els quatre objectius bàsics de la informació financera i la seva elaboració, és a dir, reconeixement, valoració, presentació i revelació. És precisament respecte a aquesta última que la norma present desenvolupa tot el seu contingut.

Bàsicament el que es pretén és que l'entitat posi a disposició dels usuaris dels seus estats financers informació suficient que els permeti avaluar el nivell de rellevància dels instruments financers, tan pel que fa respecte a la situació financera de l'empresa com en el seu rendiment. Així mateix, la informació elaborada ha de permetre avaluar la naturalesa i abast dels riscos que es deriven d'aquests instruments financers.

La informació requerida per poder avaluar la rellevància dels instruments financers podrà presentar-se alternativament en els estats principals o bé en les notes. No obstant, tant si s'opta per una alternativa com l'altra, la informació requerida el que fa és complementar el contingut principal de la presentada sobre els esmentats instruments financers.

Pel que fa als riscos procedents d'aquests elements patrimonials aquesta informació figurarà en les notes i podrà tenir continguts qualitatius i quantitius, especialment referits als riscos de crèdit, de liquiditat i de mercat.

Els apèndixs A: Definicions de termes i B: Guia d'aplicació, complementen el contingut de la present norma.

- IFRS 8. *Segments d'operació.*

El seu contingut incorpora el que era objecte de regulació per part de l'IAS 14: *Informació financera per segments*, la qual deroga i substitueix amb efectes 1 de gener de 2009.

Tal com indica en el seu principi fonamental, l'objectiu és que tota entitat presenti informació que permeti avaluar la naturalesa i repercussions financeres de les activitats empresarials que desenvolupa i els entorns econòmics en els que opera.

Després de definir què s'entén per segments operatius, la norma estableix quins d'aquests són els que han de ser objecte d'informació particular, la qual bàsicament se centra en dos criteris: que s'hagin pogut identificar i, per altra banda, que superin uns mínims quantitius que s'estableixen en un 10% dels ingressos ordinaris, un 10% dels resultats declarats i un 10% dels actius agregats de tots els segments.

La ubicació de la informació que s'ha d'oferir, ateses les seves característiques d'especialitat, haurà de figurar en les notes.

- IFRS 10. *Estats financers consolidats*.

Segons figura en l'apèndix C, aquesta norma va entrar en vigor a partir de l'1 de gener de 2013. La seva aprovació va suposar la derogació parcial de l'IAS 27: *Estats financers consolidats i separats*, de forma que la va substituir en tot el que fa referència als estats financers consolidats, deixant només com a contingut de la mateixa la part corresponent al estats financers separats, de forma que aquesta és la denominació que té actualment. Així mateix, també va derogar i substituir la SIC 12: *Consolidació - Entitats amb comès especial*.

En el seu contingut, s'ocupa de desenvolupar aspectes bàsics, com poden ser el concepte i determinació de control, poder, rendiments i relació entre poder i rendiments. Per altra banda, presenta els requeriments comptables mínims relacionats amb el procés de consolidació sense entrar en el detall de la metodologia a seguir.

S'inclouen a la norma quatre apèndixs: apèndix A: Definicions de termes, apèndix B: Guia d'aplicació, apèndix C: Data de vigència i transició i apèndix D: Modificacions d'altres IFRSs.

L'apèndix A, a més a més de les definicions específiques que aporta, es remet a altres normes, concretament IFRS 11, IFRS 12, IAS 28 i IAS 24, per completar les definicions que contempla en aquells conceptes que han estat formulats en les normes esmentades, conceptes i definicions que incorpora a partir de les normes indicades.

L'apèndix B constitueix una guia d'aplicació pràctica a l'hora de fixar criteris relacionats sobretot en el control i relacions amb tercers. Té especial interès l'apartat corresponent a requeriments comptables on s'especifica les operacions a realitzar a efectes d'obtenir una

homogeneïtzació prèvia i practicar les eliminacions corresponents amb l'objectiu d'obtenir els estats consolidats.

- IFRS 11. *Acords conjunts*.

L'acord de la seva aprovació fixa com a data inicial l'1 de gener de 2013. Amb aquesta norma queden derogades l'IAS 31: *Participacions en negocis conjunts* i la SIC 13: *Entitats controlades conjuntament – Aportacions no monetàries dels partícips*.

El seu objecte és establir els principis bàsics per l'elaboració d'informació financera per part d'entitats que tinguin una participació en acords conjunts. Segons l'apèndix de definició de termes, que s'incorpora al final del text, acord conjunt es considera que és aquell en el que dues o més parts exerceixen control conjunt. Aquesta definició coincideix aparentment amb el seu contingut en la que oferia l'IAS 31 de negoci conjunt. No obstant, en presentar els tipus d'acord conjunt podem veure que, al concepte de negoci conjunt, s'hi afegeix el d'operació conjunta.

El fet diferenciador que hi ha entre els conceptes d'operació conjunta i negoci conjunt radica en què en la primera modalitat, els posseïdors anomenats operadors conjunts ostenten drets sobre els actius de l'operació i tenen obligacions pels seus passius. En canvi, en el negoci conjunt, els posseïdors anomenats partícips en negocis conjunts ostenten drets sobre els actius nets d'aquells.

El control conjunt és el control compartit d'un acord que només existeix quan les decisions sobre les activitats rellevants requereixen el consentiment unànim de totes les parts que comparteixen el control. Cal destacar que es requereix el consentiment unànim i no l'aprovació. És a dir, pot donar-se el cas d'una votació majoritària però no unànim en la que els que no han votat a favor no exerceixen el dret de veto.

L'aspecte central del seu contingut fa referència a la presentació dels estats financers de les parts de l'acord conjunt, diferenciant el tractament a seguir quan es tracta d'operacions conjuntes i quan es tracta de negocis conjunts. Així mateix, s'estableix com hauran de comptabilitzar la seva participació els operadors conjunts o partícips en un negoci conjunt per la seva inclusió en els estats financers separats.

Igual que en l'IFRS anterior s'hi inclouen els apèndixs següents:

- A: Definicions de termes.
- B: Guia d'aplicació.
- C: Data de vigència, transició i retirada d'altres IFRSs.
- D: Modificacions d'altres IFRSs.

L'apèndix A, compagina definicions de termes específics que incorpora juntament amb definicions ja recollides en altres normes, concretament IASs 27 i 28 i IFRS 10, a les quals es remet consignat només els termes a l'apèndix. Té especial interès el terme *vehicle separat* el qual el defineix com estructura financera que es pot identificar per separat, incloses persones jurídiques independents o entitats reconegudes per llei, independentment de si tenen o no personalitat jurídica. Tot i que el terme no resulta familiar per al lèxic habitual, podem entendre'l en el sentit no d'element per desplaçament sinó com a mitjà. En aquest sentit, interpretem que el terme *separated vehicle* que figura en el text anglès original i traduït literalment al castellà s'ha d'entendre com a instrumentació separada.

- IFRS 12. *Revelació de participacions en altres entitats.*

La data inicial d'aplicació és l'1 de gener de 2013. El seu objectiu és aconseguir que les entitats presentin informació específica que permeti

avaluar quina és la naturalesa de la participació que les entitats tenen en altres i els riscos associats. A més a més, els efectes que aquestes participacions tenen en la seva situació financera, rendiment financer i fluxos d'efectiu.

Aquesta informació constitueix un contingut que no és propi dels estats financers principals motiu pel qual s'haurà d'incloure a les notes. Els punts bàsics de les dates a revelar fan referència als judicis i supòsits significatius que s'han seguit per determinar que s'exerceix control conjunt o influència significativa sobre una altra entitat, o bé control conjunt d'un acord o tipus d'acord conjunt, quan aquest s'ha estructurat a través d'una instrumentació independent.

També s'haurà de donar informació sobre la composició del grup i participació que suposen els socis no dominants. Pel que fa a les participacions en acords conjunts, explicar la naturalesa de les participacions posseïdes, abast i repercussions financeres derivades d'aquestes participacions.

Al final s'hi afegeixen quatre apèndixs en la mateixa línia seguida en les dues normes anteriors. En l'apartat de definicions de termes es remet a les IASs 27 i 28 i les IFRSs 10 i 11, per incorporar termes específics la definició dels quals figura en les normes esmentades anteriorment.

8.4. Normes pendents d'adopció

En l'etapa actual, l'adopció de noves normes comptables i modificació o derogació de les ja existents va a càrrec, com ja s'ha dit, exclusivament de l'IASB. Actualment es troben pendents d'aprovació i/o acceptació les normes següents:

- IFRS 9. *Instruments financers.*

Aquesta norma va ser aprovada per l'IASB per aplicar-la a partir de l'1 de gener de 2013, no obstant fins la data no ha estat encara adoptada per la Unió Europea.

Del seu contingut es desprèn que ve a completar l'IAS 39: *Instruments financers: reconeixement i valoració*, la qual seguirà vigent. Fa referència al reconeixement inicial dels actius financers i la seva classificació, així com la valoració, sense incidir ni en la presentació ni en la revelació de la informació.

El contingut incorpora dos apèndixs. L'apèndix A sobre definicions de termes, excepte en un cas, per definir tots els altres que presenta, es remet a les definicions ja donades en les IASs 32 i 39, el contingut que assumeix totalment pel que fa a aquest apartat. I l'apèndix B, constitueix una guia d'aplicació, centrada exclusivament en la classificació dels actius financers.

- IFRS 14. *Comptes d'activitats de tarifes regulades.*

El títol en la seva versió original anglesa és: *Regulatory deferral accounts*. Si bé se l'ha traduït al castellà com a: *Cuentas regulatorias diferidas*, tenint en compte quin és l'objecte d'aquesta norma ens ha semblat més apropiat el títol que hem posat a l'encapçalament.

Es té coneixement de l'existència d'un esborrany del text, el qual es troba en fase de discussió i es preveu que quedi aprovat a finals de 2014, amb aplicació a partir de l'1 de gener de 2016.

El seu contingut tracta sobre les activitats de tarifa regulada. Es tracta d'una norma d'abast limitat, que té per objecte aportar una solució intermèdia de curt termini per les entitats de tarifa regulada que no han

adoptat les IFRS però que reconeixin saldos diferits derivats d'aquesta activitat.

El seu objecte és promoure l'adopció de les IFRSs i afegir comparabilitat fent que es puguin identificar clarament en els estats financers els saldos de referència i els moviments relatius a aquests comptes. Es tracta doncs d'una norma de caràcter provisional aplicable en espera de l'aprovació de la norma definitiva que estudiï el problema amb tota la seva amplitud.

El seu caràcter és potestatiu i les entitats que s'hi poden acollir són aquelles que:

- Participen en activitats de tarifes regulades.
- Van reconèixer saldos diferits per aquests comptes d'acord amb els principis de comptabilitat generalment acceptats.
- Adopten les IFRS per primera vegada.

Respecte a la presentació de la informació relacionada amb aquest aspecte el projecte indica que s'hauran de fer constar per separat en els estats financers principals els saldos deutors i creditors per aquest concepte, sense que sigui aplicable la divisió entre corrents i no corrents.

Així mateix, caldrà incloure informació addicional a les notes relatives a tipus d'activitat de tarifa regulada, evolució del valor del compte o dels comptes afectats. A més a més, també caldrà incorporar informació sobre períodes pendents en els que s'espera recuperar el valor en llibres de cada dèbit, així com també retornar el saldo del crèdit i tipus de descompte aplicat als efectes d'actualitzar els fluxos futurs esperats.

- IFRS 15. *Ingressos de contractes amb clients.*

El primer projecte data del juny de 2002 i després de diverses discussions s'ha arribat a l'emissió del text aprovat en data 28 de maig de 2014, per ser aplicat a partir de l'1 de gener de 2017.

El seu objectiu és establir els principis que una entitat hauria d'aplicar per subministrar informació útil sobre naturalesa, import, distribució temporal i incertesa d'ingressos i fluxos d'efectiu derivats de contractes amb clients.

El contingut de la mateixa formula cinc passos, que constitueixen el nucli de la norma, pels quals una entitat reconeixerà els ingressos als efectes de representar la transmissió de béns o serveis compromesos amb els clients, en un import que reflecteix el dret d'una entitat sobre aquests béns o serveis.

Els cinc passos que la norma formula són els que es detallen tot seguit:

- Identificació dels contractes amb cada client.
- Identificació de les obligacions resultants del contracte.
- Determinació del preu de transacció.
- Distribució del preu de transacció entre les obligacions del contracte.
- Reconeixement dels ingressos, a mesura que se satisfan les obligacions concretes.

També fa referència als costos associats al contracte indicant que s'han de reconèixer com un actiu si l'entitat espera recuperar-los. No

obstant, aquests costos addicionals estan limitats a l'import a què l'entitat no hauria incorregut si el contracte no hagués reeixit.

Així mateix, s'ocupa de la presentació en els estats financers de la informació específica i la seva revelació. Com annex, inclou una guia d'aplicació de la pròpia norma.

9. LES IFRICS

9.1. Introducció

Les IFRIC s'han emès amb l'objecte, bàsicament, d'aportar interpretacions sobre el contingut de les normes principals vigents en el moment de prendre l'acord sobre la seva resolució. La primera interpretació va ser emesa en data 27 de maig de 2004. Existeixen un total de 21 normes, si bé no totes han estat aprovades. Aquestes són les següents:

9.2. Normes sobre el registre

La major part d'aquestes normes queden integrades dins d'aquest apartat. A continuació passem a descriure cada una d'elles.

- IFRIC 1. *Canvis en passius existents per desmantellament, restauració i similars.*

Un cop aprovada, va començar a aplicar-se l'1 de setembre de 2004, com a complement del contingut de l'IAS 16: *Immobilitzat material*.

El seu objectiu és determinar la comptabilització dels canvis d'import dels passius estimats, derivats de l'obligació de desmantellar, retirar o restaurar elements del seu immobilitzat material.

- IFRIC 4. *Determinació de si un acord conté un arrendament.*

Aprovada per sorgir efectes a partir de l'1 de gener de 2006, aquesta norma interpreta un cas particular per saber si és d'aplicació l'IAS 17: *Arrendaments*.

La qüestió a resoldre és determinar si un acord és o conté un arrendament dels definits en l'IAS esmentada i quan s'hauria de fer l'avaluació o reconsideració d'aquesta circumstància, i en cas de que l'acord sigui o contingui un arrendament com s'haurien de separar els pagaments per a l'arrendament en qüestió dels derivats de qualsevol altre element contingut en l'acord.

- IFRIC 5. *Drets per la participació en fons per al desmantellament, la restauració i la rehabilitació mediambiental.*

El títol original anglès és: *Rights to interests arising from decommissioning, restoration and environmental rehabilitation funds.* Ha estat traduït al castellà per: *Derechos por la participación en fondos para la jubilación de servicio, la restauración y la rehabilitación mediambiental.* Entenem que el títol que li hem donat s'adequa més al redactat inicial i l'objecte que es pretén assolir amb aquesta interpretació.

La qüestió a resoldre és determinar com s'ha de comptabilitzar per una entitat la seva participació en un fons establert per cobrir els costos de desmantellament, restauració o rehabilitació mediambiental. I per altra banda, quan un contribuent al fons constituït té l'obligació de fer aportacions addicionals, com s'ha de comptabilitzar aquesta obligació.

La resposta a les dues qüestions plantejades és que, en el primer cas, el contribuent reconeixerà l'obligació a pagar com un passiu i de forma separada la seva participació en el fons. En canvi, pel que fa a les aportacions addicionals el contribuent reconeixerà un passiu només si és probable que hagi de fer aquestes aportacions.

Aquesta norma, que constitueix un complement de l'IAS 37: *Provisions, passius contingents i actius contingents*, va entrar en vigor amb efectes 1 de gener de 2006.

- IFRIC 6. *Obligacions sorgides de la participació en mercats específics – Residus d'aparells elèctrics i electrònics.*

Va ser aprovada amb efectes 1 de desembre de 2005, per donar resposta al problema que planteja la determinació de quin és el fet que dóna origen a l'obligació de reconèixer una provisió per costos de gestió de residus, a l'empareda de l'IAS 37.

D'acord amb la interpretació que ens ocupa, el fet que dóna origen a l'obligació és la participació en el mercat durant el període de valoració.

- IFRIC 8. *Àmbit d'aplicació de l'IFRS 2.*

Va entrar en vigor l'1 de maig de 2006 per donar peu a una interpretació específica sobre l'aplicació de l'IFRS 2: *Pagament basat en accions.*

La qüestió a la qual dóna resposta és si la IFRS2 es aplicable a les transaccions en les que l'entitat no pot identificar alguns dels béns o serveis rebuts.

Segons la interpretació, l'IFRS 2 s'aplicarà a totes les transaccions, fins i tot a aquelles en què l'entitat no pugui identificar de forma específica algun o cap dels béns o serveis rebuts. En aquest cas es pot recórrer a altres circumstàncies que indiquin que aquells s'han rebut.

Mitjançant la publicació de la nova redacció de l'IFRS 2 el juny de 2009, ha quedat sense efecte la seva aplicació, el contingut de la qual es va integrar dins el text de la norma principal. Però, entenem que això afecta a la norma emesa per l'òrgan regulador internacional sense que aquesta derogació hagi estat reconeguda per la Unió Europea.

- IFRIC 9. *Nova avaluació de derivats implícits.*

El seu objecte és clarificar certs aspectes relacionats amb l'IAS 39: *Instruments financers: reconeixement i valoració*. Va entrar en vigor l'1 de juny de 2006.

La qüestió plantejada és si quan una entitat es converteix per primera vegada en part d'un contracte i ha d'avaluar la conveniència de separar qualsevol derivat implícit del contracte principal i comptabilitzar-lo com un derivat d'aquesta norma, només quan l'entitat es converteix per primer cop en part del contracte o bé s'ha d'anar repetint l'avaluació durant la vida del contracte.

La resposta a aquesta qüestió és negativa prohibint noves avaluacions llevat de què es produeixi un canvi en les condicions del contracte que modifiqui significativament els fluxos d'efectiu derivats del contracte o bé que hi hagi una reclassificació d'un actiu financer des de la categoria de valor raonable amb canvi a resultats; en aquests casos s'ha de torna a fer l'avaluació.

Per altra banda, també es tracta de dirimir si aquesta avaluació s'ha de fer en base a les condicions que existien quan l'entitat es va convertir en part del contracte o bé eren les vigents quan es van adoptar les IFRSs per primera vegada. El criteri que porta la interpretació és el que l'avaluació es farà sobre la base de les circumstàncies que hi hagin en la data que sigui posterior entre aquella en que es va convertir per primer cop en part del contracte i la del canvi del contracte que hagi modificat els fluxos d'efectiu de forma significativa.

- IFRIC 10. *Informació financera intermèdia i deterioració del valor.*

Les entitats aplicaran aquesta interpretació a partir de l'1 de novembre de 2006. Bàsicament es relaciona amb l'IAS 36: *Deteriorament del valor dels actius*.

La qüestió a la que al·ludeix aquesta interpretació és si una entitat hauria de revertir les pèrdues per deteriorament del valor del fons de comerç, de les inversions en instruments de patrimoni i en actius financers comptabilitzats al cost reconegudes en un període intermedi si, en cas de què la comprovació del deteriorament del valor s'hagués realitzat al final d'un exercici posterior sobre el que s'informa, no s'hagués reconegut cap pèrdua o aquesta hagués estat per una quantitat inferior.

La resposta deixa clar que l'entitat no podrà revertir la pèrdua per deteriorament del valor del fons de comerç o d'una inversió en instruments de patrimoni o en actiu financers comptabilitzats al cost que s'hagués reconegut en un període intermedi anterior.

- IFRIC 11. *IFRS-2 Transaccions amb accions pròpies del grup.*

Va entrar en vigor l'1 de març de 2007 per donar resposta sobre diverses qüestions plantejades respecte l'aplicació de l'IFRS de referència.

El tema a resoldre tracta com s'haurien de comptabilitzar les transaccions en pagaments basats en accions en els que una entitat rep serveis a canvi dels seus instruments de patrimoni propi o bé instruments de patrimoni en els estats financers de la societat dominant lliurats per una dependent.

La resposta va en el sentit de què en tots dos casos la comptabilització es farà com a pagament liquidat, mitjançant instruments de patrimoni ja siguin de la pròpia societat o de la dominant.

El contingut d'aquesta norma va quedar integrat dins la redacció publicada al juny de 2009 i, a partir d'aquesta data, va quedar derogada. No obstant, no consta que aquesta nova versió hagi estat

reconeguda per la Unió Europea, motiu pel qual encara la recull com a vigent.

- IFRIC 12. *Acords de concessió de serveis.*

Va ser aprovada per començar a aplicar-se a partir de l'1 de gener de 2008. Tot i que la norma relaciona una llarga llista de referències no queda clar que sigui una interpretació específica sobre cap d'elles. Realment entenem que el que fa és desenvolupar el tractament d'un cas particular que és el de concessions de serveis.

Es tracta del cas en què es produeix una concessió de l'explotació d'una infraestructura en la que el cedent controla o regula quins serveis s'han de prestar, a qui i a quin preu, i així mateix controla tota participació residual significativa al final de la seva concessió.

Els pronunciaments que es fan es refereixen a una casuística variada de situacions que poden donar-se en els contractes de concessió i estableixen el criteri a seguir per al reconeixement en cada cas així com el criteri per a la determinació del seu import.

Atesa la particularitat del tema i la variada tipificació de situacions que es poden donar la norma inclou l'apèndix A, que és una guia d'aplicació per ajudar a resoldre dubtes respecte a la mateixa.

Com que entenem que la temàtica específica que desenvolupa no està contemplada ni explícitament ni implícita en cap norma anterior, potser hauria estat més adequat donar-li la categoria d'IFRS enlloc d'IFRIC.

- IFRIC 13. *Programes de fidelització de clients.*

Tracta d'aclarir un aspecte concret relacionat amb l'IAS 18 que és el que constitueix el títol de la pròpia interpretació. Va entrar en vigor el dia 1 de juliol de 2008.

Segons l'acord publicat, una entitat haurà de comptabilitzar els crèdits-premi per separat com un component identificable de les transaccions de venda en les que aquells són concedits.

S'inclou a la norma l'apèndix A en concepte de guia d'aplicació que tracta sobre la determinació del valor raonable en els crèdits premi. Entenem que, per la brevetat del seu contingut i perquè aquest podria ser incorporat dins del paràgraf sis de l'acord, atès que desenvolupa aquest aspecte concret, l'apèndix indicat podria integrar-se dins del text de la norma.

- IFRIC 15. *Acords per a la construcció d'immobles.*

Va entrar en vigor l'1 de gener de 2009 i és d'aplicació per la comptabilització dels ingressos ordinaris i despeses associades d'entitats que de forma directa o indirecta portin a terme la construcció d'immobles. Segons l'abast de la interpretació els acords que conté poden també incloure el lliurament d'altres béns o serveis.

La qüestió plantejada és quan s'ha de reconèixer l'ingrés ordinaris procedent de la construcció d'immobles i si s'ha d'aplicar l'IAS 11: *Contractes de construcció* o la 18: *Ingressos ordinaris*.

Respecte a la segona part de la qüestió, s'indica que s'aplicarà l'IAS 11, quan en un acord per a la construcció d'immobles, el comprador és capaç d'especificar els elements estructurals més importants del seu disseny abans de començar la construcció i els canvis estructurals més importants un cop aquesta està en curs.

En canvi si no es dóna aquesta circumstància, és a dir, quan els compradors tenen una capacitat limitada per influir en el disseny la norma a aplicar serà l'IAS 18.

- IFRIC 16. *Cobertures de la inversió neta en un negoci a l'estranger.*

El seu objecte és resoldre certes qüestions plantejades respecte l'aplicació de l'IAS 39: *Instruments financers: reconeixement i valoració*. Va entrar en vigor l'1 d'octubre de 2008.

La qüestió plantejada fa referència a la inversió en negocis a l'estranger que es poden mantenir directament a través de la dominant o bé indirectament a través d'una o més dependents.

Segons l'acord pres, la comptabilitat de cobertures només es pot aplicar a les diferències de canvi que sorgeixen entre la moneda funcional del negoci a l'estranger i la moneda funcional de la dominant.

Per altra banda, un instrument financer pot designar-se com instrument de cobertura d'una inversió neta en un negoci a l'estranger; aquests instruments es poden mantenir per qualsevol entitat dins del grup mentre es compleixin els requeriments sobre designació, documentació i eficàcia que fan referència a la cobertura d'una inversió neta.

Així mateix, el canvi en el valor de l'instrument de cobertura respecte dels riscos del tipus de canvi s'haurà de calcular per referència a la moneda funcional de la dominant.

- IFRIC 17. *Distribucions als propietaris d'actius diferents a l'efectiu.*

Va entrar en vigor a partir de l'1 de juliol de 2009. El seu contingut fa referència al tractament comptable de les distribucions de dividends tal com queden descrites en el seu propi títol.

La qüestió plantejada tracta del cas en què una entitat declari una distribució i tingui l'obligació de distribuir els actius implicats entre els

seus empleats quan aquesta ha de reconèixer un passiu per aquest dividend.

En l'acord adoptat s'especifica que el passiu pel pagament d'un dividend s'ha de reconèixer quan aquest dividend està degudament autoritzat i no queda a discreció de l'entitat. La valoració del passiu resultant s'haurà de fer segons el valor raonable dels actius a distribuir. En fer la liquidació del dividend a pagar, l'entitat haurà de reconèixer com a component del resultat de l'exercici la diferència que pugui resultar entre l'import en llibres dels actius distribuïts i l'import en llibres del dividend a pagar.

Tot i que fa referència indirecta a les IFRSs 3 i 5, entenem que no introdueix cap aclariment ni a una ni a l'altra. Entenem que aquesta norma, igual que havia passat amb l'IFRIC 12, tracta sobre la resolució d'un cas particular que és el de la distribució de dividends als propietaris. Entenem que més que un aclariment la norma té contingut propi per sí mateixa.

- IFRIC 18. *Transferències d'actius procedents de clients.*

L'acord pres és vigent des de l'1 de juliol de 2009 i s'ocupa de la comptabilització de les transferències d'elements d'immobilitzat material que les entitats reben dels seus clients. Malgrat el sentit ampli que pot suggerir l'enunciat, la norma queda restringida als casos en què l'element d'immobilitzat material rebut per l'entitat ha de ser utilitzat per connectar el client a una xarxa o bé proporcionar-li un accés continu o el subministrament de béns o serveis.

L'objecte també és extensible al cas en què una entitat rebi efectiu d'un client quan aquest efectiu s'ha d'utilitzar exclusivament per construir o adquirir un element d'immobilitzat material per donar-li l'ús abans descrit.

La primera qüestió que es planteja és si es compleix la definició d'actiu. La interpretació indica que per determinar si hi ha actiu o no l'aspecte definitori és l'existència de control sobre l'element transferit. Una segona qüestió sorgeix quan es compleix la definició d'actiu. En aquest cas es planteja com ha de ser valorat l'element de l'immobilitzat material transferit en el seu reconeixement inicial, establint-se que serà el valor raonable, el que s'haurà d'aplicar.

En el cas de reconèixer un element d'actiu segons el seu valor raonable, la tercera qüestió és com comptabilitzar la contrapartida corresponent. La resposta aportada és que s'hauran de reconèixer ingressos ordinaris d'acord amb l'IAS 18.

Finalment, una quarta qüestió tracta com comptabilitzar una transferència d'efectiu procedent del seu client. En aquest cas l'entitat haurà de reconèixer l'immobilitzat material pel seu cost d'acord amb l'IAS 16 i un ingrés ordinari igual que en el cas anterior.

- IFRIC 19. *Cancel·lació de passius financers amb instruments de patrimoni.*

Tracta de resoldre un aspecte molt específic de l'aplicació de l'IAS 39, com és el que constitueix el títol de l'enunciat de la present interpretació, que va ser aprovada per aplicar-se a partir de l'1 de juliol de 2010. El problema que planteja és triple: en primer lloc, donar resposta a la qüestió de sí els instruments de patrimoni emesos per cancel·lar un passiu financer constitueixen una contraprestació pagada. Tot seguit, com hauria de valorar inicialment una entitat els instruments de patrimoni de referència i finalment, com hauria de comptabilitzar una entitat la diferència resultant entre el passiu financer cancel·lat i l'import inicial dels instruments de patrimoni emesos, si es dona aquesta diferència.

Respecte a la primera qüestió, la present interpretació considera que els instruments de patrimoni emesos per cancel·lar un passiu, tal com ha quedat descrit, constitueixen una contraprestació pagada.

Respecte a la valoració dels instruments de patrimoni emesos, en aquest cas, serà d'aplicació el valor raonable, excepte quan no es pugui determinar de forma fiable. Així doncs, els instruments es valoraran d'acord amb el valor raonable del passiu cancel·lat.

I pel que fa a la diferència entre l'import en llibres del passiu financer cancel·lat i la contraprestació pagada, és a dir els instruments de patrimoni lliurats, es reconeixerà en el resultat de l'exercici.

- IFRIC 20. *Costos per desmantellament en la fase de producció d'una mina a cel obert.*

Segons l'apèndix A i únic de la norma, aquesta interpretació és aplicable des de l'1 de gener de 2013.

Com es desprèn de l'enunciat, el problema que es planteja guarda relació amb els costos per desmantellament en la fase de producció, entenent-se com a tals els de retirada dels residus generats per l'activitat durant la fase de producció de la mina.

La problemàtica plantejada fa referència al reconeixement dels costos indicats i les seves valoracions inicial i posterior de l'actiu, derivat del desmantellament.

Respecte al reconeixement s'ofereixen dues possibilitats; segons que el benefici derivat del desmantellament s'obtingui en forma d'existències produïdes o bé constitueixi un millor accés als minerals. En el primer cas reconeixerà l'actiu d'acord amb l'IAS 2: *Existències*, mentre que en el segon podrà reconèixer un actiu no corrent sempre que reuneixi les condicions necessàries per a la seva definició d'actiu.

Pel que fa a la valoració inicial, aquesta serà segons el seu cost. I en la valoració posterior, aquesta vindrà donada pel seu cost o import revalorat, menys la depreciació sistemàtica i menys les pèrdues per deterioració del valor.

No queda clar, tot i la referència a diferents normes que es veuen afectades per aquesta interpretació, que es tracti d'una situació recollida en cap d'elles. Per aquest motiu té contingut propi al qual se li podria donar el tractament d'IFRS.

9.3. Normes sobre els estats financers

Les interpretacions aparegudes en la nova etapa que tenen per objecte aportar informació útil per a la presa de decisions dels usuaris són:

- IFRIC 2. *Aportacions dels socis d'entitats cooperatives i instruments similars.*

L'entrada en vigor d'aquesta interpretació coincideix amb la de la norma que complementa, IAS 32: *Instruments financers: presentació*, és a dir, l'1 de gener de 2005.

La seva aplicació abasta els instruments financers regulats per l'IAS 32, que constitueixen participacions que atorguen al tenidor el dret de sol·licitar el seu rescab. El problema a dilucidar és si aquestes aportacions amb dret a rescab formen part o no del patrimoni net de l'entitat.

En aquest sentit, s'indica que seran components del patrimoni net quan l'entitat té dret a rebutjar el rescab dels títols mentre que en cas contrari constituïran un passiu per l'entitat.

Per facilitar la seva millor comprensió s'inclou un apèndix que conté sis exemples aclaridors.

- IFRIC 7. *Aplicació del procediment de la reexpressió segons l'IAS 29 informació financera en economies híper inflacionàries.*

Tal com indica l'enunciat, va ser emesa per a complementar el contingut desenvolupat per l'IAS 29. Va entrar en vigor a partir de l'1 de març de 2006.

El seu objecte és explicitar el significat del terme unitat de mesura corrent a la data de balanç i com s'haurien de comptabilitzar les partides inicials per impostos diferits en els estats financers reexpressats.

Segons la resposta formulada per aquesta interpretació, quan una economia passi a ser híper inflacionària dins l'exercici corrent, l'entitat haurà de reexpressar el balanç d'obertura de l'entitat a principi de l'exercici més antic, per tal que els estats financers reflecteixin l'efecte de la inflació des de la data en què van ser adquirits els actius i en què es va incórrer en els passius i fins a la data de l'exercici sobre el que s'informa. Així mateix, l'entitat haurà de revaluar les partides per impostos diferits, a la data de balanç d'obertura de l'exercici sobre el què s'informa.

- IFRIC 14. *IAS 19 – Límit d'un actiu per prestacions definides, obligació de mantenir un nivell mínim de finançament i la seva interacció.*

Per donar resposta a la qüestió plantejada sobre l'aspecte que dona peu a l'enunciat d'aquesta interpretació, va ser aprovada per entrar en vigor a partir de l'1 de gener de 2008.

La qüestió plantejada es refereix a quan s'han de considerar que els reemborsos o reduccions amb les aportacions futures estan

disponibles, d'acord amb la definició que l'IAS 19 dona sobre límit d'actiu. Segons aquesta definició, límit d'actiu és el valor actual dels beneficis econòmics disponibles en forma de reemborsaments procedents del pla o reduccions en les aportacions futures al mateix.

Igualment es qüestiona com pot afectar l'obligació de mantenir un nivell mínim de finançament a la disponibilitat de reduccions en les aportacions futures i quan l'obligació de mantenir un nivell mínim de finançament pot donar peu a l'existència d'un passiu.

El contingut d'aquesta interpretació és el que ha quedat vigent després de recollir les modificacions introduïdes per l'última versió de l'IAS 19 de l'any 2011.

9.4. Normes pendents d'adopció

A la data de redactar aquest text, només hi ha dues interpretacions que es troben en aquesta situació. Es tracta de les següents:

- IFRIC 3. *Drets d'emissions*.

Aquesta norma es troba en procés de discussió i pendent de la seva aprovació final o retirada definitiva. L'any 2003 es va emetre el primer esborrany i la norma va quedar aprovada el desembre de 2004, per entrar en vigor a partir de l'1 de març de 2005. No obstant, després de discutir-la per l'IFRIC i l'IASB el juny del mateix any, va ser retirada.

L'objecte de la norma és donar interpretació al problema que planteja la qualificació dels drets d'emissió de gasos i el seu tractament comptable. Atès que s'especifica que els drets en qüestió constitueixen actius intangibles que haurien de ser reconeguts en els estats financers d'acord amb l'IAS 38: *Actius intangibles*, entenem que

aquesta norma és la que constitueix el punt de referència per al desenvolupament de la interpretació.

- IFRIC 21. *Gravàmens*.

Aquesta interpretació va entrar en vigor el passat 1 de gener de 2014. No obstant no consta que hagi estat adoptada per la Unió Europea fins a la data, motiu pel qual s'incorpora informació sobre la mateixa tot i que als efectes d'aplicació entenem que es troba en un procés de discussió prèvia per part de l'EFRAG.

El tema que planteja tracta sobre la comptabilització d'un passiu per pagar un gravamen quan aquest passiu està dins de l'IAS 37: *Provisions, passius contingents i actius contingents*. Per tant, entenem que constitueix una interpretació d'un fet específic, contemplat per la norma esmentada.

Essencialment, l'acord adoptat indica que el fet que genera l'obligació de pagar un gravamen és l'activitat que produeix el pagament del mateix. El passiu que se'n deriva s'ha de reconèixer de forma progressiva si es produeix el fet que dóna origen a l'obligació al llarg d'un període de temps.

En el cas que l'obligació de pagar el gravamen es generi quan s'assoleix un llindar mínim, la comptabilització del passiu corresponent haurà de ser congruent amb els criteris anteriors.

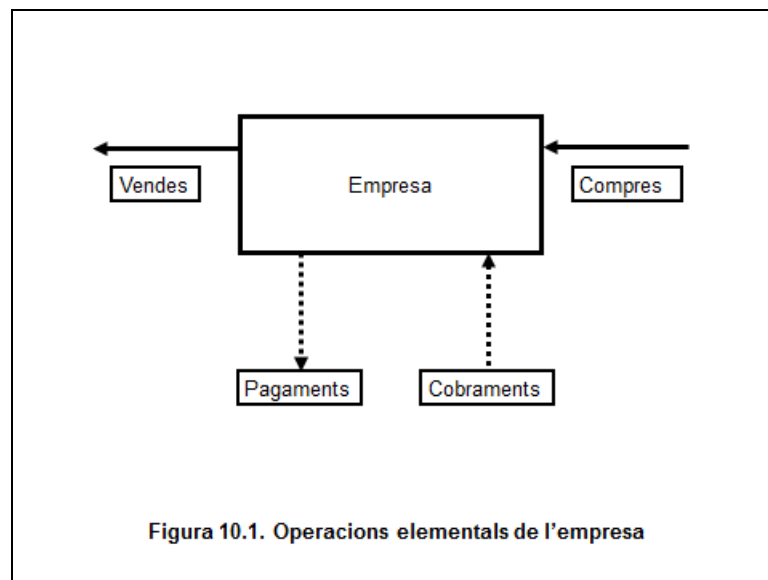
En el cas d'haver pagat per endavant el gravamen sense que existeixi encara una obligació present de fer-ho, reconeixerà un actiu per aquesta raó.

10. LA DINÀMICA ECONÒMICA DE L'EMPRESA

10.1. Les operacions elementals de l'empresa

La realitat econòmica de l'empresa té dos components, un de dinàmic que és el conjunt d'operacions que realitza l'empresa i que constitueixen la seva activitat econòmica, i un d'estàtic que és el que recull els efectes de l'activitat esmentada.

Tot i que l'activitat econòmica de l'empresa pot ser molt complexa, aquesta, en la seva materialització, queda reduïda a quatre tipus d'operacions elementals: les compres, les vendes, els pagaments i els cobraments. En la figura número 10.1 es presenta de forma esquemàtica la idea continguda en l'afirmació anterior.



A continuació en els apartats que segueixen ens ocuparem de desenvolupar el concepte i contingut de cada una d'elles, així com la situació que se'n deriva.

10.2. Les compres

Des d'un punt de vista econòmic, entenem per compra tota entrada de béns i serveis que es produeix en l'empresa provinents de l'exterior. Les compres fan referència a unitats físiques i són aquestes les unitats que s'haurien d'utilitzar per mesurar la magnitud.

Com que la compra fa referència a l'entrada de qualsevol bé o servei a l'empresa, podem diferenciar diversos tipus de compra en funció de la naturalesa de l'element rebut. Així podem classificar les compres distingint entre:

- Compres de béns de consum.

Considerem com a bé de consum aquell que té una durada limitada a l'empresa i que és apte per a una sola utilització després de la qual perd les seves característiques físiques. Aquests béns de consum habitualment estan destinats a l'activitat d'explotació, però pot haver-hi casos en què es dediquin al funcionament general de l'empresa.

- Compres de béns d'immobilitzat.

Els béns d'immobilitzat són aquells elements que tenen projecció plurianual a l'empresa i poden ser utilitzats de forma continuada al llarg d'un període de temps determinat que constitueix la vida de l'element. Cada una de les múltiples utilitzacions de què pot ser objecte no suposa la pèrdua de les seves característiques físiques, però en general el conjunt d'elles sí que representarà una disminució substancial de les característiques que li són pròpies.

- Compres de serveis.

Els serveis venen constituïts per aquells elements intangibles que l'empresa rep i en el mateix moment ja queden consumits. Els serveis

poden ser aplicats al procés productiu, formant-ne part del consum per l'obtenció dels productes, a l'activitat de l'empresa o bé poden entrar a formar part de l'immobilitzat, incorporant-se a elements concrets o bé constituint per si mateixos un element amb naturalesa econòmica pròpia.

Com ja s'ha indicat, les compres es mesuren en unitats físiques. No obstant, si apliquéssim les diferents unitats físiques que es poden presentar en les diferents compres, la informació comptable seria difícil d'elaborar i molt més d'interpretar atès que aquesta informació seria polinòmica. Per aquest motiu, cal recórrer a expressar les compres mitjançant un sol tipus d'unitat de mesura que estableixi equivalència entre tots els seus components. La unitat que tradicionalment s'utilitza és la monetària; així a l'hora de registrar les operacions de compra aquestes són expressades en unitats monetàries i constitueixen el seu equivalent monetari. L'equivalent monetari de la compra rep el nom de despesa. Així la despesa constitueix una nova magnitud que permet l'addició i comparació dels imports resultants de les compres.

Tot i que, com ja s'ha exposat, les compres representen l'entrada de tot tipus de béns i serveis i les despeses són l'equivalent monetari d'aquelles, la pràctica comptable no respecta aquest rigor definitori i dóna noms diferents, i en algun cas contradictoris, amb el que s'ha exposat per als diferents tipus de compres. Així el terme compres serveix per identificar l'entrada de béns de consum expressada en unitats monetàries. Per altra banda, la recepció de serveis se li dóna el nom de despeses i la de béns d'immobilitzat rep el nom genèric d'immobilitzat o una expressió equivalent.

Atès que el nostre treball s'ocupa de presentar les Normes Internacionals d'Informació Financera i la seva aplicació, i aquestes normes apliquen la terminologia que acabem de descriure, d'ara endavant utilitzarem aquesta última malgrat la contradicció conceptual que hi ha amb els termes econòmics.

10.3. Les vendes

Segons la doctrina, entendrem per venda l'adquisició de béns i serveis de l'empresa per part del món exterior. Es tracta d'un compromís en ferm que quedarà perfeccionat en el moment de la col·locació, és a dir, quan els béns i serveis afectats siguin transferits a l'exterior. La col·locació no té perquè coincidir amb la venda tot i que mai la podrà antecedir.

La classificació de les vendes segons la naturalesa de l'element afectat ens ofereix la tipologia següent:

- Vendes de productes.

La venda de productes consisteix en la col·locació a l'exterior dels béns produïts per la pròpia empresa. També s'inclouen aquí els serveis prestats per l'empresa a l'exterior que constitueixen l'objecte de la seva activitat d'explotació.

- Vendes d'elements d'immobilitzat.

Es tracta dels mateixos elements d'immobilitzat que l'empresa havia adquirit sigui quina sigui la forma i procés en què l'operació s'ha realitzat.

- Prestació d'altres serveis.

Fa referència a la prestació de serveis per part de l'empresa quan aquells no constitueixin el seu objecte principal.

Seguint un criteri estrictament econòmic, les vendes s'han d'expressar en unitats físiques. L'equivalent monetari de les vendes realitzades constitueix l'ingrés. Per altra banda l'equivalent monetari de la col·locació rep el nom de valor de la col·locació.

De la mateixa manera que ja hem exposat per a les compres, també en les vendes es dona la falta de rigor esmentada quan entrem en el camp de l'aplicació. D'aquesta manera quan es parla de vendes es fa referència a l'equivalent monetari de la col·locació dels productes de l'empresa, i quan es tracta dels serveis que no constitueixen el producte propi de l'empresa aquests són coneguts com a ingressos.

Finalment, la col·locació de béns d'immobilitzat rep el nom d'alienació de l'immobilitzat.

Aquesta serà la terminologia que en concordança amb la normativa aplicarem per aquest apartat tot i la falta de rigor ja esmentada.

10.4. Els cobraments

Entenem per cobraments tota entrada d'efectiu real o aparent a l'empresa provinent de l'exterior. Els cobraments van directament lligats a l'actuació de l'empresa tan d'explotació com altres activitats que pugui desenvolupar diferents d'aquesta.

El primer concepte de cobrament, per tant, correspondrà a les vendes en qualsevol de les tres versions que s'han establert: vendes del producte, d'immobilitzat i prestació de serveis que no constitueixen l'activitat principal de l'empresa.

Per altra part, poden donar-se cobraments derivats de les operacions d'inversió financera quan s'estan recuperant els imports prèviament desemborsats.

I finalment, també pot haver-hi cobraments com a conseqüència d'activitats de finançament quan s'obtenen els recursos que el constitueixen.

10.5. Els pagaments

Correlativament al concepte de cobraments, podem dir que els pagaments comprenen tota sortida d'efectiu real o aparent de l'empresa amb destí a l'exterior. També els pagaments van lligats directament a l'activitat de l'empresa, tan si és d'explotació com si no és així.

Es produiran, doncs, pagaments com a contraprestació de les compres realitzades, sigui quin sigui l'element afectat. És a dir, podem parlar de pagament de compres de béns de consum, de compres de béns d'immobilitzat i de recepció de serveis.

Per altra banda, pot haver-hi pagaments en el moment de realitzar un desemborsament com a conseqüència de la realització d'una inversió financera.

Així mateix, pot haver-hi pagaments derivats d'operacions de finançament que corresponen al reintegrament dels imports obtinguts prèviament.

10.6. La situació general de l'empresa

De tot el que s'acaba d'exposar, se'n desprèn que a l'empresa es produeixen dos tipus de corrents: els corrents reals i els corrents financers. Dins dels corrents reals hi ha les entrades i sortides de béns i serveis que es produeixen en l'empresa. I els corrents financers fan referència a les entrades i sortides d'efectiu que també es produeixen en l'empresa per les raons abans apuntades.

Entre el moment de l'entrada de béns de consum i serveis i el moment del seu consum i venda a l'exterior de la producció obtinguda o dels serveis prestats, transcorre un interval de temps, la durada del qual variarà segons el tipus d'activitat. Per aquesta raó l'empresa podrà dividir els béns adquirits

entre els consumits i els pendents de consum i els béns produïts entre els col·locats i els pendents de col·locar. Aquests béns no consumits i béns no col·locats constitueixen el que s'anomena les existències de l'empresa.

Per altra banda, les compres comporten un pagament el qual és habitual que es produeixi en el moment posterior al de la data d'adquisició. Les compres i els seus pagaments formen part de les operacions derivades de l'activitat d'explotació. Podem diferenciar les compres entre les que han estat pagades i les que es troben pendents de pagament. Aquestes últimes constitueixen els deutes comercials.

De la mateixa manera, les vendes, enteses com a valor de la producció col·locada, comporten un cobrament; els dos tipus d'operacions formen part de l'explotació de l'empresa. Per això, podem diferenciar entre vendes cobrades i vendes pendents de cobrament. Aquests imports pendents de cobrament integren els crèdits comercials de l'empresa.

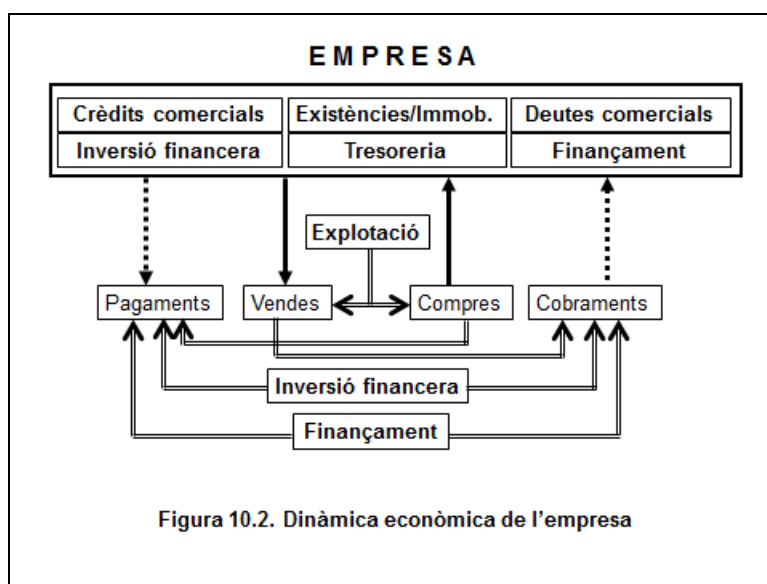
Respecte a l'immobilitzat, l'import corresponent als béns integrants d'aquesta partida que segueixen en el sí de l'empresa, s'integra dins d'una magnitud que coneixem genèricament com a immobilitzat.

Pel que fa a la inversió financera tots aquells imports desemborsats pendents de recuperació s'agrupen en una rúbrica que té aquesta mateixa denominació.

I les partides de finançament rebut, per part de l'empresa, el reintegrament de les quals segueix pendent de realitzar-se, formaran part d'una magnitud coneguda amb aquesta mateixa denominació.

Finalment, com a conseqüència dels cobraments i pagaments realitzats per l'empresa i continguts en les operacions, ja descrites, apareixerà un valor d'efectiu real o aparent que constituirà la tresoreria de l'empresa.

La figura número 10.2 pot servir-nos per il·lustrar tot el que s'ha vingut exposant en els paràgrafs anteriors.



Cada una de les magnituds esmentades constitueixen les situacions parcials que, en un moment determinat, formen part de la situació general de l'empresa.

10.7. Els processos econòmics de l'empresa

És habitual que, més d'un dels tipus d'operacions elementals descrites, apareguin organitzades a l'entorn d'una decisió presa prèviament. Així podem afirmar que una decisió es materialitza en una o més operacions elementals de naturalesa idèntica. Aquest tipus d'operacions les anomenem operacions principals, per entendre que són operacions que neixen per sí mateixes sense derivar-se de cap altra per tal d'executar una decisió.

Com a conseqüència de les operacions principals, sorgeixen les operacions que anomenem derivades que són conseqüència directa de les primeres.

La cadena que vincula presa de decisió, operacions principals i operacions derivades constitueix el procés complet de l'execució d'una decisió. A partir d'aquest criteri ens és possible agrupar les operacions a l'entorn dels diferents processos que constitueixen l'actuació de l'empresa. Aquests processos són:

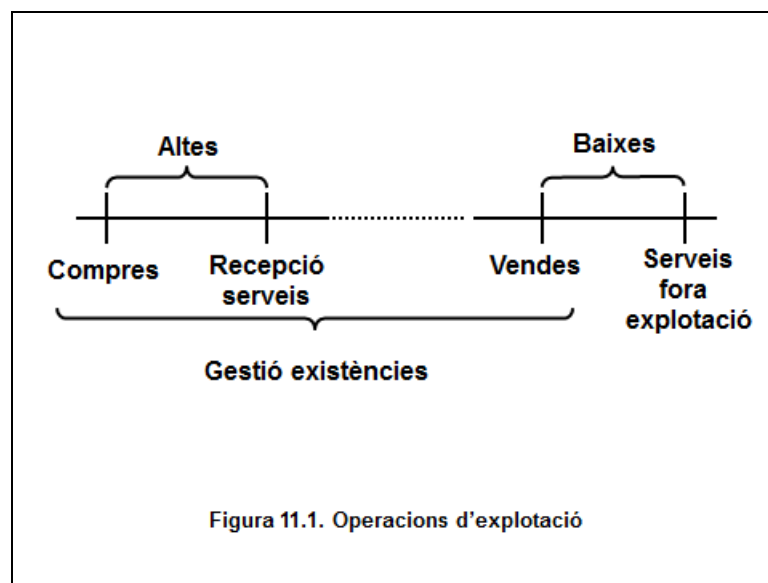
- Procés de compres.
- Procés de recepció de serveis.
- Procés de vendes.
- Procés de prestació de serveis que no constitueixen l'activitat principal.
- Procés d'inversió en immobilitzat.
- Procés d'inversió financera.
- Procés de finançament.

Els quatre primers processos s'integrarien dins del que constitueix les activitats pròpies de l'explotació, mentre que cada un dels tres restants correspon a una activitat específica pròpia del seu enunciat.

11. LES OPERACIONS D'EXPLOTACIÓ

11.1. L'activitat d'explotació

Constitueix l'activitat principal de l'empresa i la que li dóna la seva raó de ser. Conté el conjunt d'operacions que, a partir de l'adquisició dels béns i serveis necessaris per la producció i funcionament de l'empresa, es van desenvolupant fins a la col·locació dels productes i serveis complementaris (els que no formen part de l'activitat principal) i els cobraments i pagaments que se'n deriven. La figura 11.1 dóna una imatge de l'estructura d'operacions que formen part de l'explotació.



Segons aquesta figura podem diferenciar tres intervals de temps:

- Període d'incorporació de béns i serveis procedents de l'exterior.

Correspon a les altes d'aquests elements en el sí de l'empresa per a la seva utilització o aplicació. Concretament aquestes altes inclouen els béns de consum adquirits i el conjunt de serveis rebuts.

- Període de gestió de les existències.

Comprèn el control dels elements adquirits, els consumits, els que estan en procés de fabricació i els acabats. Dos aspectes cal considerar en aquesta etapa: la determinació de les existències de béns de consum, productes en curs i productes acabats, per una banda; i per l'altra el seguiment de l'evolució de la valoració dels elements que les integren.

- Període de col·locació dels productes.

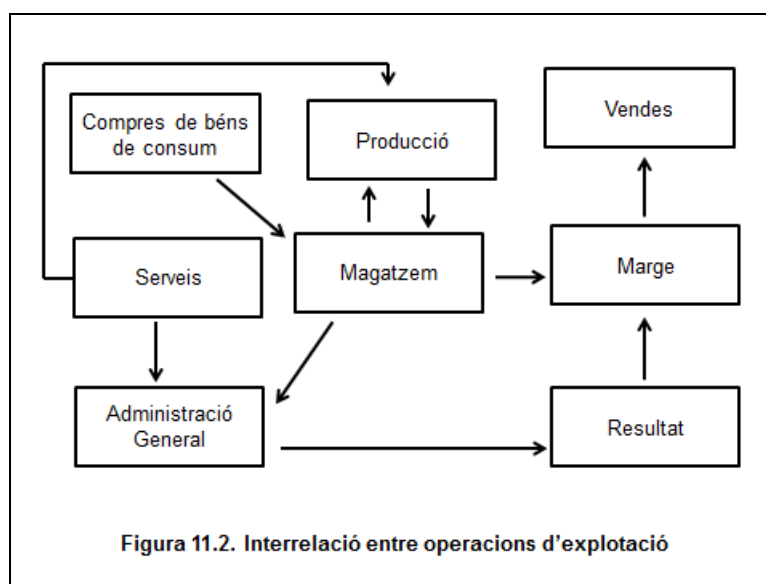
Comprèn les baixes a magatzem dels productes com a conseqüència de la seva col·locació. També corresponen a aquest període les prestacions de serveis suplementaris que s'hagin realitzat.

11.2. La interrelació entre les operacions d'exploració

En la línia del que s'ha exposat en el punt anterior, les operacions d'exploració s'integren en el procés generant un seguit d'interdependències entre elles que condueixen a la determinació de les existències i a la quantificació del resultat obtingut al llarg d'un període. Mitjançant la figura 11.2 voldríem representar gràficament com s'arriben a assolir els dos objectius esmentats.

En primer lloc, tenim que els béns adquirits s'incorporen al magatzem en espera del seu consum posterior. Aquest consum normalment s'aplica al procés productiu. No obstant, pot existir també el consum d'una part de béns adquirits que tingui com objecte el desenvolupament de l'activitat general, és a dir, aquella que facilita el funcionament normal de l'empresa sense que tingui incidència directa en la producció.

Per altra banda, els serveis rebuts per l'empresa també poden repartir-se segons la funció que exerceixen entre el procés de producció i l'activitat general.



La producció un cop acabada passa novament a magatzem en espera de la seva col·locació. És habitual que en el moment de tancar un exercici, part de la producció estigui en un magatzem com a productes acabats però també part estigui en curs de fabricació.

L'import de les compres representarà un augment de valor de les existències en el magatzem. De la mateixa manera, l'import dels béns de consum aplicats a l'activitat general i el dels aplicats a la producció constituïran la baixa en el valor de les existències del magatzem. Així mateix, aquests imports comportaran un cost general pel funcionament de l'empresa i un increment de cost de la producció, respectivament. Pel que fa als serveis rebuts, l'import aplicat a la producció suposarà un major cost d'aquesta i el destinat a administració general serà un cost per al funcionament general de l'empresa.

El valor de la producció acabada comporta una baixa en el cost de producció que repercuteix en la valoració dels productes en curs i una alta en el valor de magatzem.

Contraposant l'import de les vendes amb el cost de la producció col·locada obtindrem una diferència que constitueix el marge de l'empresa. I deduint d'aquest marge el cost de l'activitat general s'obté l'import del resultat.

11.3. Determinació del marge

Tal com s'ha explicat en el punt anterior i com es representa en la figura 11.2, el marge resulta de la contraposició de l'import de les vendes, entès com valor de la col·locació, i l'import del cost que ha representat l'obtenció de les unitats venudes.

Tot i que es pot considerar que aquest tema és més propi de la presentació de la informació financera, en particular l'estructura del compte de resultats, hem optat per incloure'l aquí perquè el mètode escollit per a la seva determinació condicionarà la comptabilització de les dades. Concretament, dos són els mètodes als que habitualment s'opta: el mètode administratiu i el mètode especulatiu.

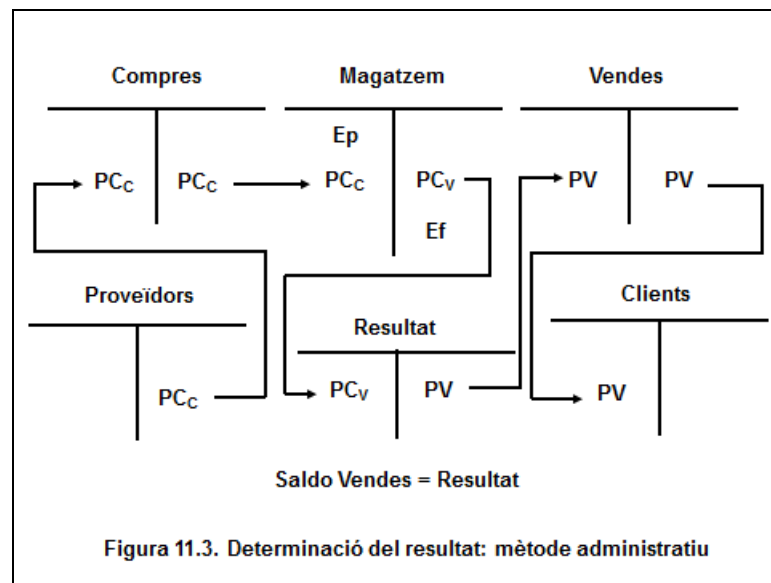
11.3.1. Mètode administratiu

Aquest mètode es basa en la utilització de comptes oberts a agents externs, proveïdors i clients, i tres comptes de gestió interna: compres, magatzem i vendes.

El seu mecanisme, que de forma esquemàtica es presenta en la figura 11.3, consisteix en recollir les compres al preu de cost, en un compte específic, i traspasar immediatament el seu import al compte de magatzem. Pel que fa a les vendes es van recollint les col·locacions a preu de venda, en un compte específic. L'import obtingut es passarà al compte de resultats, al qual també s'hi traspassarà el cost de les unitats col·locades, procedent del compte de magatzem, operació que

permetrà incorporar, a l'esmentat compte de resultats, el marge obtingut.

Després d'aquestes anotacions, el saldo del compte de vendes correspondrà al marge obtingut. Així mateix, el compte de magatzem, a partir del saldo inicial i un cop incorporats els moviments derivats de les compres i vendes que com s'ha dit són tots a preu de cost, s'obté el seu saldo final.



De forma esquemàtica passem a presentar les anotacions comptables que s'haurien de realitzar:

a) Per les compres.

PC Compres a Proveïdors PC

PC = preu de cost

b) Pel traspàs de les compres a magatzem.

PC Magatzem a Compres PC

c) Per les vendes.

<i>PV</i>	<i>Clients</i>	<i>a</i>	<i>Vendes</i>	<i>PV</i>
-----------	----------------	----------	---------------	-----------

PV = preu de venda

d) Per la determinació del marge.

<i>PV</i>	<i>Vendes</i>	<i>a</i>	<i>Resultats</i>	<i>PV</i>
		----	X	----
<i>PC</i>	<i>Resultats</i>	<i>a</i>	<i>Magatzem</i>	<i>PC</i>

Tot i que podríem preguntar-nos perquè no passar l'import de les compres directament a magatzem en lloc d'utilitzar un compte específic, entenem que és més adequada aquesta manera de fer-ho, atès que així el compte de compres cobreix la funció de determinació de l'import d'aquestes compres, tenint en compte que poden ser diversos i no un sol els components que les integren.

Per altra banda, tradicionalment la determinació del marge s'ha vingut fent en el compte de vendes fent els traspàs des de magatzem del cost d'aquestes vendes. No obstant, entenem que queda més clarificador fer el càlcul en el compte de resultats i per aquest motiu hem optat per aquesta solució.

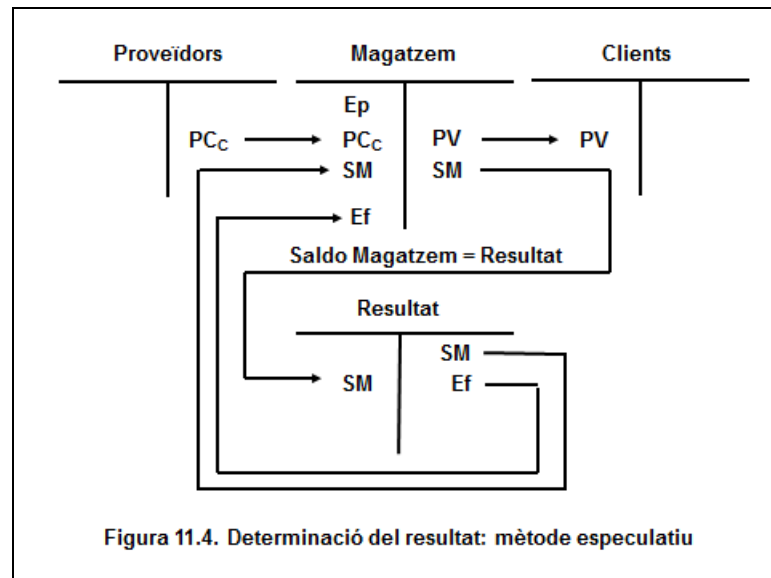
11.3.2. Mètode especulatiu

El mètode administratiu anterior ens permet obtenir de forma precisa la informació desitjada. Però l'elaboració de les dades pot resultar bastant laboriosa pel que fa a la determinació del cost de les vendes, fins el punt que pot fer-nos qüestionar si es compleix el principi d'economia aplicada a la informació financera.

Per aquest motiu, en contraposició al mètode anterior, es presenta el mètode especulatiu, que simplifica considerablement el mecanisme, el qual, tal com es presenta en la figura 11.4, concentra l'operativa comptable de la gestió interna en un únic compte que és el de magatzem.

Per tant, les compres s'anotaran en aquest compte segons el preu de compra i les vendes segons aquest import. El fet que les anotacions que s'hi realitzen no siguin homogènies comportarà que, a partir de les existències inicials, els moviments posteriors no determinaran les existències finals.

Aquest concepte en lloc de ser una magnitud derivada passarà a ser principal i contrastant amb el saldo del compte de magatzem s'obtindrà l'import corresponent al marge.



Les anotacions comptables que segons aquest mètode es podrien realitzar són les que es detallen tot seguit:

a) Per les compres.

PC Magatzem a Proveïdors PC

b) Per les vendes.

PV Clients *a* *Magatzem* *PV*

c) Per la determinació del marge.

SM Magatzem *a* *Resultats* *SM*
(Si SM és creditor)

SM = saldo compte magatzem abans de passar-hi les existències finals

----- ó -----
SM Resultats *a* *Magatzem* *SM*
(Si SM és deutor)

----- i -----
Ef Magatzem *a* *Resultats* *Ef*

Ef = existències finals

El compte de magatzem, com hem pogut observar, durant el període presenta un saldo que no té cap significat interpretatiu. Realment hi conflueixen factors molt diversos com són les existències inicials a preu de cost, les compres també a preu de cost i les vendes a preu de venda. Amb el traspàs dels saldo al compte de resultats i posterior incorporació de les existències finals el compte té significat però només en aquest moment, és a dir, a l'hora de fer el tancament.

Pel que fa al compte de resultats, en el moment de tancament, recull els valors heterogenis provinents del magatzem i un cop incorporades les existències finals ens informa del marge obtingut i, a través dels seus components, podem conèixer el cost de les vendes, magnitud que fins aquest moment no era possible obtenir.

11.3.3. Mètode especulatiu desenvolupat

Com hem pogut observar en el mètode especulatiu descrit en el punt anterior, el compte de magatzem incorpora un seguit de dades heterogènies les quals no resulta possible sintetitzar fins que s'incorpora el valor de les existències finals. Això fa que aquest compte, a part de no tenir cap significat, absorbeix i no permet conèixer l'import de les compres i l'import de les vendes.

Una solució, que ens permet superar aquestes limitacions sense abandonar el mètode especulatiu, consisteix en substituir el compte de magatzem anterior per tres comptes, que recullin de forma separada els seus moviments, i destinar l'esmentat compte de magatzem a una funció estricta de compte d'actiu.

Els comptes de compres i vendes han anat acumulant progressivament els imports de les operacions que s'han realitzat al llarg de l'any. La representació comptable que s'haurà produït serà:

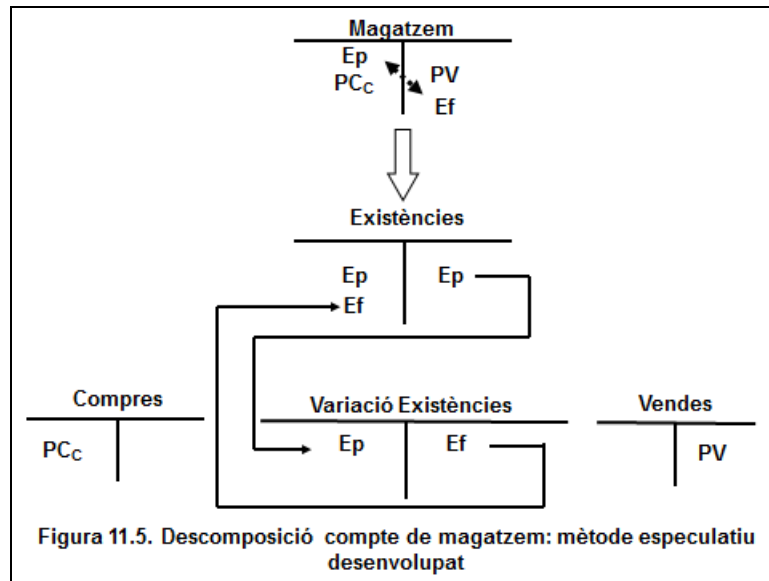
a) Per les compres.

<i>PC</i>	<i>Compres</i>	<i>a</i>	<i>Proveïdors</i>	<i>PC</i>
-----------	----------------	----------	-------------------	-----------

b) Per les vendes.

<i>PV</i>	<i>Clients</i>	<i>a</i>	<i>Vendes</i>	<i>PV</i>
-----------	----------------	----------	---------------	-----------

Caldrà crear un compte on incorporar, com a pas previ a la determinació del resultat, el valor de les existències al principi i final de l'exercici, que en el model anterior figura en el compte de magatzem. Aquest compte no només contindrà les dades referides sinó que també permetrà conèixer, per comparació entre elles, la variació de les existències que s'ha produït al llarg de l'exercici. La mecànica comptable d'aquesta operació serà la que es detalla en la figura 11.5.



a) Pel traspàs de les existències inicials.

Ei Variació existències a Magatzem Ei

b) Pel traspàs de les existències finals.

Ef Magatzem a Variació existències Ef

Finalment, per determinar el marge obtingut caldrà traspassar els tres comptes anteriors al compte de resultats tal com es representa en la figura 11.6 i es detalla tot seguit:

a) Pel traspàs de l'import de les compres.

PC Resultats a Compres PC

b) Pel traspàs de les vendes.

PV Vendes a Resultats PV

c) Pel traspàs del saldo del compte de variació d'existències.

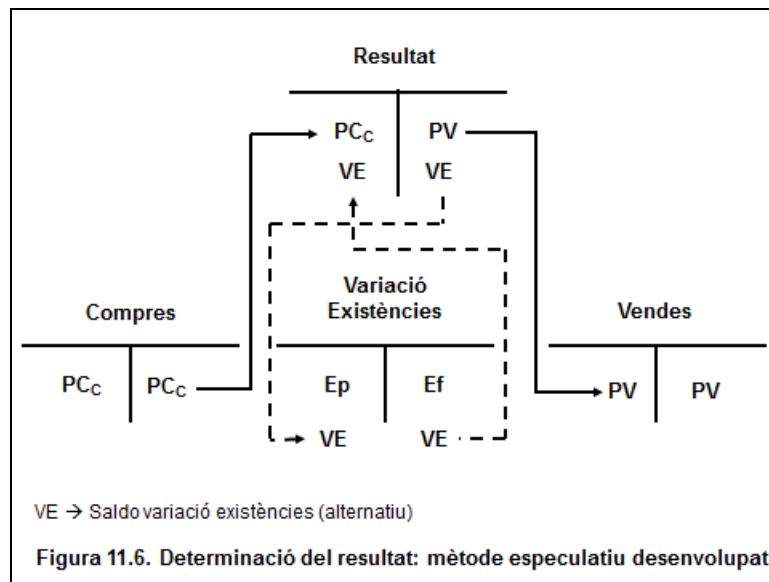
SHVE Magatzem *a* *Resultats* *SHVE*
 (Si el saldo del compte és creditor)

---- ó ----

SDVE Resultats *a* *Magatzem* *SDVE*
 (Si el saldo del compte és deutor)

SDVE = saldo deutor compte variació existències

SHVE = saldo creditor compte variació existències



12. LES OPERACIONS DE COMPRES

12.1. Esquema bàsic del procés de compres

En la seva formulació més elemental, el procés de compres inclou tres moments principals: decisió de realitzar la compra, materialització de la compra i liquidació de l'import corresponent a la contraprestació.

La decisió de realitzar una compra per sí mateixa no comporta cap tipus d'efecte econòmic. Simplement després d'analitzar la informació sobre la necessitat de dur-la a terme i tenint en compte les diferents característiques dels proveïdors possibles s'opta per formular la comanda que anirà dirigida a un proveïdor concret.

La materialització, que normalment consisteix en la recepció dels béns demanats, sí que comporta efectes econòmics. Aquests es concreten en l'entrada d'uns béns al si de l'empresa que porten associada una valoració dels mateixos i el reconeixement d'un deute a favor del proveïdor. Pot donar-se el cas en què la materialització comenci amb la formulació d'un compromís irrevocable d'adquisició i acabi amb la recepció del béns afectats.

Pel que fa a la liquidació, aquesta suposa la cancel·lació del deute reconegut en el moment de la materialització de la compra. Aquesta cancel·lació normalment es farà en efectiu, tot i que hi ha la possibilitat de modalitats alternatives.

Per al registre d'aquestes operacions, caldrà la utilització d'uns comptes apropiats, com podrien ser els següents:

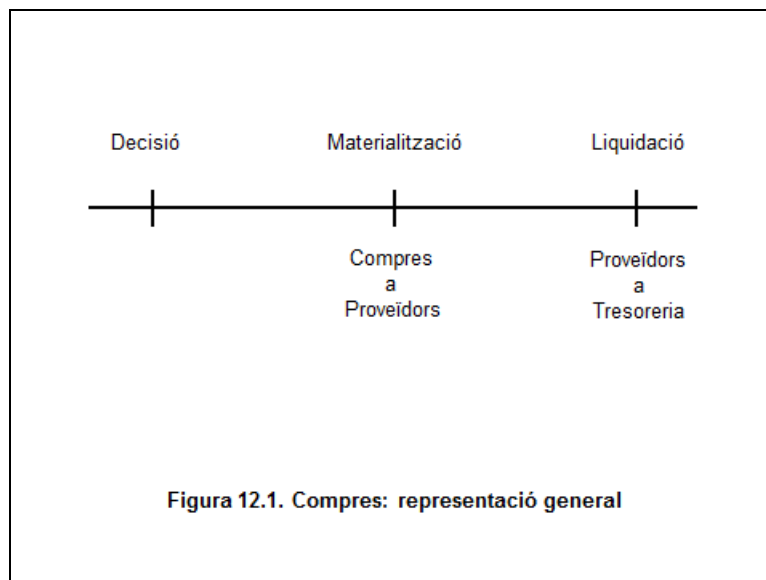
- *Compres.*

- *Proveïdors.*

- *Tresoreria.*

La partida de proveïdors es correspon amb un passiu financer definit en el paràgraf 8 de l'IAS 39: *Instruments financers: reconeixement i valoració*, en relació amb el paràgraf 22 de l'IAS 32: *Instruments financers: reconeixement*, i el paràgraf 4 de la seva guia d'aplicació.

A la figura 12.1 es presenta l'esquema bàsic del procés de compres i la seva representació comptable. Per tal d'evitar presentacions complexes que podrien dificultar la comprensió del fet essencial, hem optat per presentar cada operació de forma simple sense contemplar el component fiscal que pugui portar associat.



Com hem vist anteriorment, dos factors incideixen en el registre dels efectes d'una operació: el reconeixement i la valoració. L'essència bàsica del primer d'ells és fixar els criteris per a què un element patrimonial pugui ser registrat com a propi de la situació econòmica i financera de l'entitat. La valoració consistirà en establir l'import que va associat al reconeixement i les seves valoracions posteriors a aquell.

Centrats en les compres i d'acord amb l'IAS 2: *Existències*, així com la definició dels elements dels estats financers aportada pel *Marc conceptual*,

entenem que el reconeixement s'ha de produir en el moment en què es materialitza la compra per una banda i en el moment en què es liquida el deute per l'altra.

Pel que fa a la valoració, segons l'IAS 2⁵, l'import de les compres vindrà donat pel seu cost, el qual comprendrà tots els costos derivats de l'adquisició així com els costos incorreguts per donar-les-hi la seva condició i ubicació actuals. És a dir, a l'import directament facturat pels béns adquirits, s'hi hauran d'afegir tots aquells costos que guardin relació directa amb l'adquisició de referència.

Segons l'IAS 39⁶, el reconeixement inicial del deute s'haurà de fer d'acord amb el seu valor raonable ajustat. Això equival a l'obtenció del valor actualitzat dels pagaments futurs previstos per la cancel·lació del deute en qüestió. No obstant, quan es tracti de pagaments a realitzar en un futur proper a la data del reconeixement inicial, entenem que es pot obviar aquesta actualització. D'acord amb el *Marc conceptual*, i en concret en relació amb la característica de rellevància que ha de revestir la informació financera, entenem que la diferència que s'originaria amb la no aplicació de l'actualització no seria material.

Per altra banda, els descomptes comercials, rebaixes i altres partides similars, seran tractades com un component negatiu del cost d'adquisició. Així mateix, d'acord amb l'IAS 23⁷: *Costos per interessos*, també formaran part del cost d'adquisició els interessos directament atribuïbles a l'operació.

Respecte al pagament, el reconeixement s'haurà de fer a la data de la realització d'aquest pagament i l'import ve donat pel desemborsament realitzat.

⁵ Paràgraf 10

⁶ Paràgraf 14

⁷ Paràgrafs 8 i 9

12.2. Tipificació de les compres

D'acord amb el criteri aportat per la normativa les compres fan referència als béns de consum adquirits per l'empresa. Aquest béns de consum poden ser de naturalesa diversa la qual cosa pot plantejar la necessitat de registrar de forma separada les compres de cada tipus d'element.

D'acord amb el que s'ha exposat podem distingir diversos tipus de compres i establir les tres categories següents:

- Compres de mercaderies, enteses com aquells productes que l'empresa adquireix i, sense transformació, col·loca a l'exterior.
- Compres de béns de consum per aplicar al procés productiu. En aquest apartat s'hi poden incloure diferents tipus d'elements, com poden ser entre altres: les primeres matèries, les matèries auxiliars, els elements incorporables, etc.
- Compres de béns de consum per aplicar al funcionament de l'empresa. Aquests productes són d'ús general, sense que tinguin incidència en el procés productiu. S'hi poden incloure els combustibles destinats a la calefacció de les instal·lacions no productives de l'empresa, material d'oficina, etc.

Si la partida de compres inclou tots o part dels components esmentats i aquests són significatius, l'empresa pot optar per subdividir el compte de compres fent referència al tipus d'adquisició que en cada cas està registrant. Si s'opta per aquesta possibilitat, el procés comptable seguiria les pautes indicades en l'esquema bàsic en el que simplement se substituiria el compte de compres pel seu subdivisionari.

Pot donar-se també el cas de recepció de serveis implicats directament en el procés productiu que representin una o varies fases del mateix. Si es dona aquesta situació es pot considerar la conveniència de catalogar aquesta

recepció de serveis com una compra d'un element intangible aplicat a la producció.

12.3. Situacions particulars en la realització de les compres

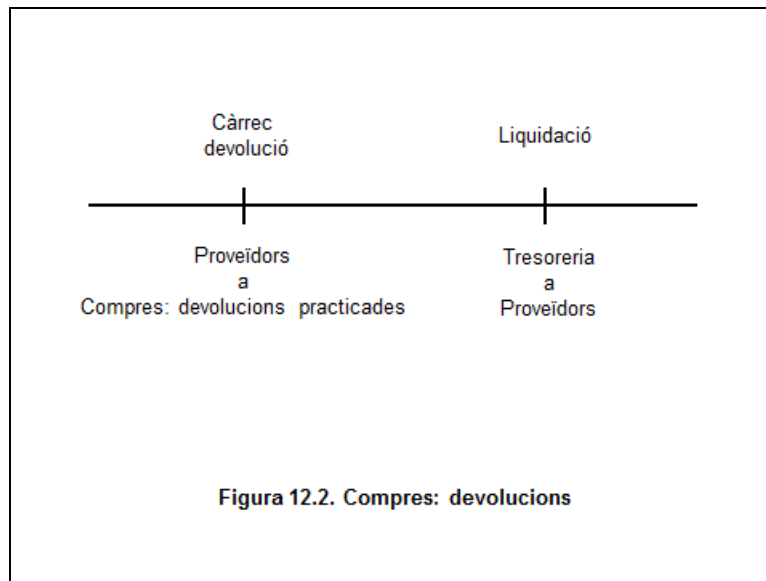
Malgrat el procés bàsic establert, no sempre la realització d'una compra el segueix de forma estricta. Pot resultar que el procés esmentat s'alteri per diferents raons les quals presentem, com a situacions particulars, en la realització de les compres i de les quals hem seleccionat les següents:

- Devolucions.
- Descomptes sobre compres.
- Ràpels.
- Factures pendents de rebre.
- Factures pendents de conformar.

Tot seguit, en els apartats següents, passem a desenvolupar cada una d'elles.

a) Devolucions de compres

Quan per la raó que sigui el gènere rebut és retornat al proveïdor, es produeix una incidència que té efectes en el volum de les compres i en els deutes del propi proveïdor. Mitjançant la figura 12.2 presentem el tractament comptable a seguir en aquest cas. La imputació de la devolució pot fer-se directament al compte de compres o bé mitjançant la incorporació d'un compte nou que seria: *Compres: devolucions practicades*.



El reconeixement dels efectes de cada devolució es durà a terme en el moment en què aquesta es materialitza i el seu import contindrà tots els corresponents als components que van constituir el cost de l'adquisició prèvia. Per tant, la part corresponent a l'import facturat pel proveïdor serà menys import de la compra, que el recollirem com a import de la devolució.

Respecte a les despeses associades a la compra, si part d'elles són recuperables també constituiran menys import de la compra. I la resta s'imputaran com altres despeses.

Si el deute està pendent de liquidar, la devolució per si mateixa podria constituir la cancel·lació total o parcial del mateix, segons el cas. Si resulta que es produeix una cancel·lació total no caldrà registrar l'acte de liquidació contemplat en la figura 12.2.

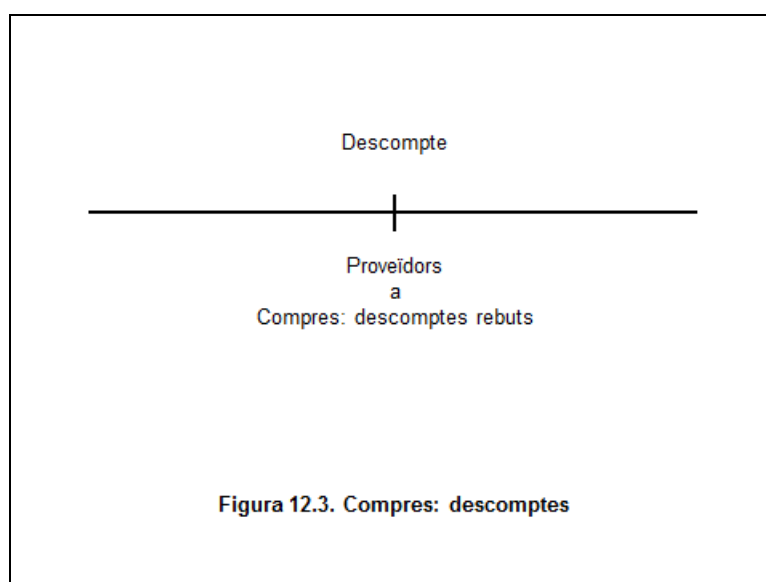
b) Descomptes sobre compres

Als efectes contemplats per la normativa, considerem descomptes sobre compres totes aquelles reduccions que de forma explícita figuren en el preu de compra tan si consten en la factura com si és en un document a part. Aquests descomptes poden ser de caràcter comercial o de caràcter financer.

D'acord amb el criteri aportat per l'IAS 2⁸; es consideraran com a descomptes sobre compres els de caràcter comercial, mentre que com a norma general, els financers passarien a ser considerats com ingrés per interessos.

Si el descompte figura dins la pròpia factura, la comptabilització es farà d'acord amb l'import net que hi figuri, és a dir, l'import facturat menys el descompte explícit. En aquest cas, en estar inclòs el descompte dins de l'import net no caldrà cap procés comptable específic, atès que seguirà el procés normal de compra amb els imports modificats. En formar part d'ella, el descompte es reconeixerà conjuntament amb l'import facturat en un sol acte.

En canvi, si el descompte figura en document a part, caldrà fer les anotacions comptables que s'especifiquen en la figura 12.3. Per recollir el descompte podem optar per imputar-lo com a menys import de la compra o bé acumular-lo en un compte específic que podríem denominar *Compres: descomptes rebuts*. En la nostra presentació hem optat per seguir aquesta segona modalitat. El reconeixement es produirà en el moment d'emetre's el document o la seva recepció si és posterior. L'import serà el que figurarà en l'esmentat document.

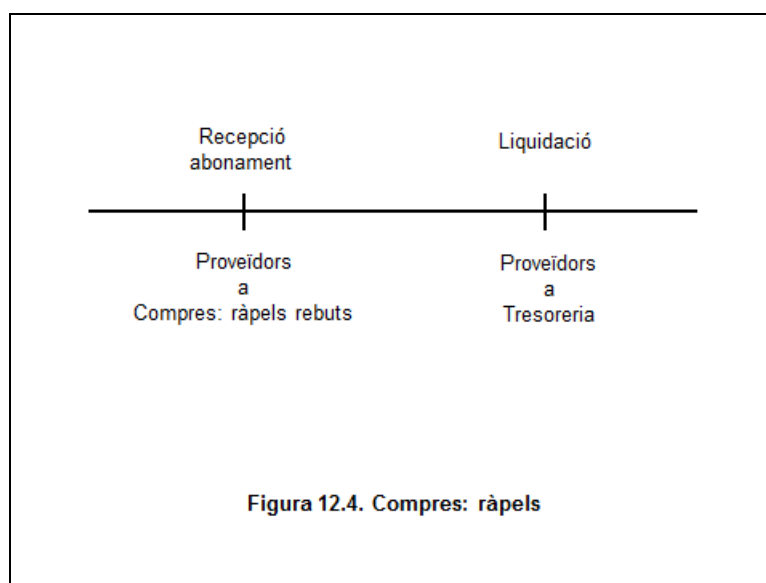


⁸ Paràgraf 11

c) Ràpels

Els ràpels es formalitzen periòdicament en funció de les compres realitzades dins un interval de temps determinat. Per aquest motiu, tot i que el fons és diferent des d'un punt de vista formal, hi ha clares coincidències amb els descomptes sobre compres. Per tant els criteris de reconeixement i valoració aplicables seran els mateixos que ja s'han comentat, en l'apartat anterior, per als descomptes fora de factura.

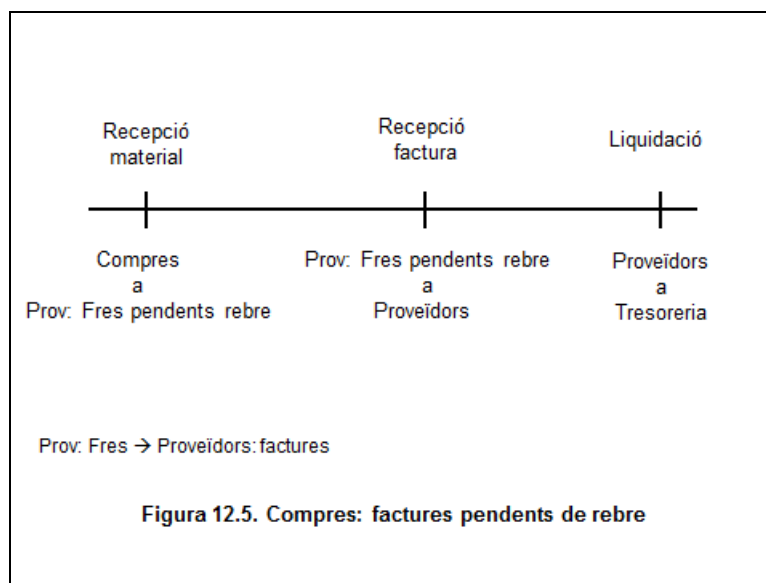
El seu tractament, doncs, seguirà les pautes marcades a la figura 12.4 que guarda un clar paral·lelisme amb el cas anterior, si bé en aquest cas cal afegir-hi la liquidació dels imports derivats dels ràpels practicats. Entenem que el més adequat és recollir els ràpels en un compte que podríem anomenar: *Compres: ràpels rebuts*.



d) Factures pendents de rebre

És habitual que la recepció de la factura es produeixi en data posterior a la rebuda del material adquirit. En aquest cas, tot i estar pendent de documentar definitivament l'operació realitzada, els efectes de l'entrada dels béns ja són vigents.

Caldrà recollir en dos moments diferents la recepció del material i la recepció de la factura, tal com es presenta en la figura 12.5. Aquests dos moments seran els que donaran peu al reconeixement dels drets sobre els actius rebuts, les obligacions concretes amb els proveïdors, primer amb caràcter provisional i després definitiu. Per recollir la situació intermèdia proposem crear el compte: *Proveïdors: factures pendents de rebre*.

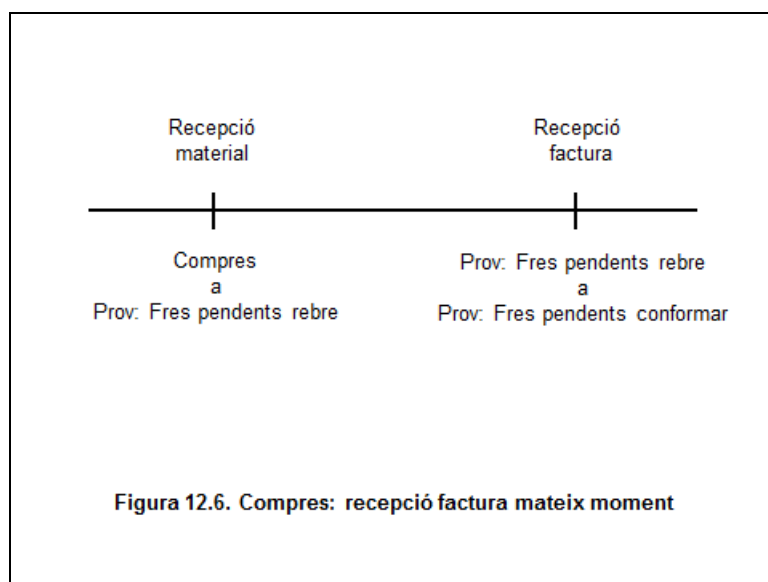


Pel que fa a la valoració no hi ha problema respecte a la que s'ha d'aplicar en el moment de la recepció de la factura. Però, en alguns casos, pot resultar difícil de determinar l'import quan es produeix la recepció del material. Si és així, s'haurà d'aplicar un import estimatiu en funció de la informació de què es disposa en aquell moment i corregir la diferència que sorgeixi en establir el valor definitiu.

e) Factures pendents de conformar

També pot resultar que, en alguns casos, la factura corresponent al material rebut no mereixi la conformitat per part de l'empresa. Aquest fet comporta el registre de la situació tal com s'especifica en la figura 12.6, que contempla la recepció de la factura en data posterior a la de recepció del gènere, amb la qual cosa entraria en joc el compte *Proveïdors: factures pendents de rebre*. Si

no fos així aquest compte no seria necessari, però tan en un cas com en l'altre caldrà la creació d'un compte que podríem anomenar *Proveïdors: factures pendents de conformar*. En el moment de la recepció de la factura en qüestió, aquesta serà comptabilitzada d'acord amb la catalogació que se li ha donat i per l'import que figura en ella.



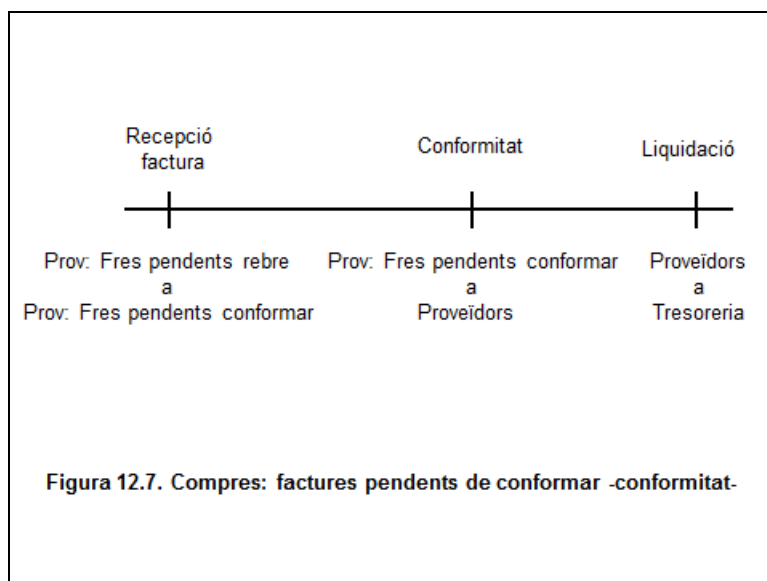
En aquest cas, poden donar-se tres possibilitats: conformitat posterior, acord posterior i devolució per falta de conformitat. El tractament comptable serà diferent per cada una d'elles, tal com es detalla tot seguit:

- Factures no conformes amb conformitat posterior.

Si després de catalogar la factura rebuda com a no conforme l'empresa obté informació addicional i per ella dóna conformitat a la factura, en els termes en què va ser emesa, només caldrà modificar la qualificació del deute sense modificar el seu import. El seu registre seguiria l'esquema presentat en la figura 12.7.

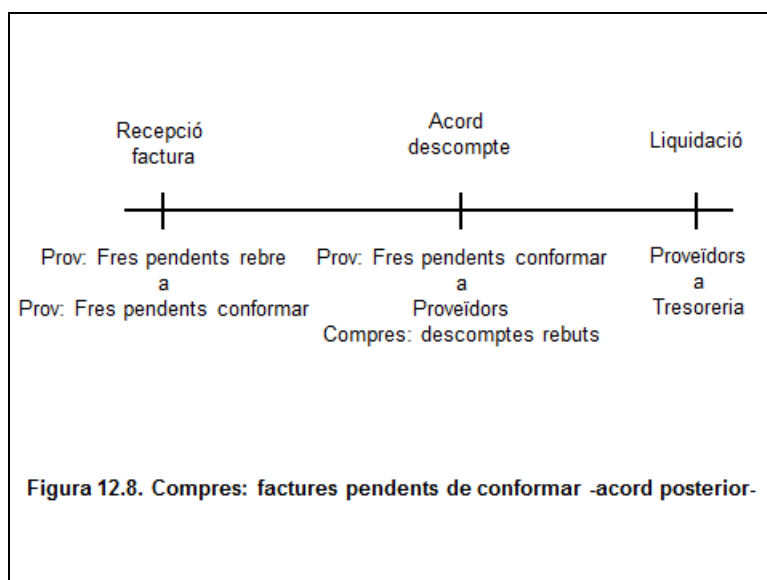
- Factures no conformes amb acord posterior.

També pot donar-se el cas en què no s'hagin resolt els motius de la disconformitat i per desencallar la situació s'arriba a un acord pel qual



les dues parts estableixen una rectificació de l'import de la factura i s'emet el corresponent document de descompte.

En aquest cas, el descompte apareixeria com una incidència situada entre la recepció de la factura i la liquidació final. La figura 12.8 il·lustra el tractament comptable que es podria aplicar a aquest cas.



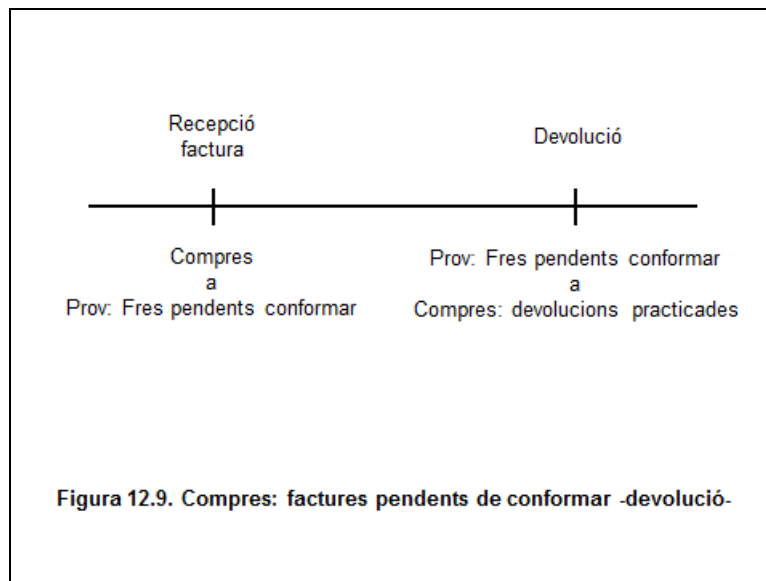
El reconeixement s'haurà de fer amb efectes de la data en què l'acord assolit es materialitza, és a dir, la data d'emissió o recepció del

corresponent abonament. Això incidirà en la partida de descompte sobre compres i la reclassificació del deute restant.

- Devolució per falta de conformitat.

En aquest apartat contemplem la situació que es dona quan no s'arriba a la conformitat posterior a la recepció de la factura, ni tampoc s'aconsegueix un acord per resoldre la situació creada. Si es dona aquest cas, només queda la possibilitat de procedir a la devolució dels béns rebuts.

El tractament comptable podria ser el que es proposa a la figura 12.9. El reconeixement s'haurà de fer en la data en què es produeix la devolució.



Pel que fa l'import la seva determinació seguirà les pautes marcades pel tractament de les devolucions. És a dir, s'imputarà a devolucions de compres l'import de la factura del proveïdor i les despeses associades a la compra es traspassaran de compres a altres despeses.

12.4. Cancel·lació del deute derivat de la compra

Tal com s'ha indicat, la forma més habitual de cancel·lació de l'import del deute derivat de la compra és mitjançant el pagament efectiu en data posterior a la de la recepció de la factura.

No obstant, pot haver-hi altres modalitats de cancel·lació del deute de les quals podem destacar:

- Acceptació d'efectes.
- Pagament anticipat.
- Acomptes.
- Condonació.
- Prescripció.

En els apartats que segueixen ens ocuparem de desenvolupar les característiques de cada un d'ells i el tractament comptable que els correspon.

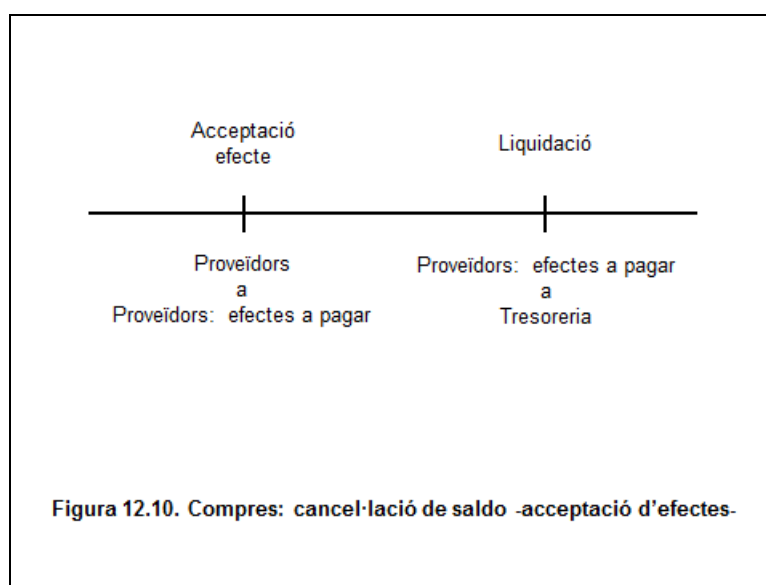
a) Acceptació d'efectes

Les dues formes més habituals de cancel·lar un deute són, per una banda, el pagament a iniciativa del deutor, ja sigui mitjançant transferència o ingrés en un compte i, per l'altra, el pagament d'un rebut o un altre document equivalent lliurat al creditor i que el deutor fa efectiu al seu venciment.

Quan aquest document queda formalitzat per les dues parts que intervenen en l'operació de forma que el deutor accepta les condicions allà establertes, especialment import i venciment, estem davant d'una operació que

denominem acceptació d'efectes. Cal fer notar que no s'inclouen en aquest punt els documents emesos unilateralment pel creditor.

Aquesta situació suposa intercalar l'acceptació de l'efecte entre la recepció de la factura i la liquidació del seu import. El tractament comptable seria el que representa la figura 12.10. Per tal de recollir la nova catalogació del deute proposem crear el compte *Proveïdors: efectes a pagar*.



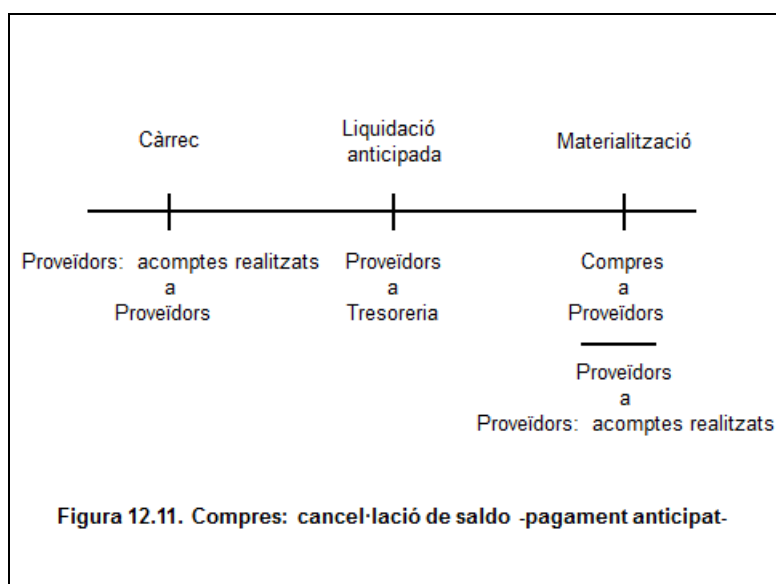
La data de reconeixement serà la de la formalització del document d'acceptació i l'import serà el que figurarà en el document esmentat.

b) Pagament anticipat

No és un mecanisme habitual en el funcionament de les empreses, però no per això es pot descartar totalment. Seria el cas en què l'empresa paga per endavant l'import de la compra el qual haurà estat determinat prèviament mitjançant pressupost acceptat o factura proforma.

En aquest cas s'inverteix l'ordre establert en el tractament general, tal com s'il·lustra en la figura 12.11. Tot i que la imputació es podria fer directament al

compte de Proveïdors, entenem que seria apropiat crear el compte *Proveïdors: acomptes realitzats*.



El reconeixement serà en la data del pagament realitzat i l'import serà, així mateix, el corresponent a aquest pagament.

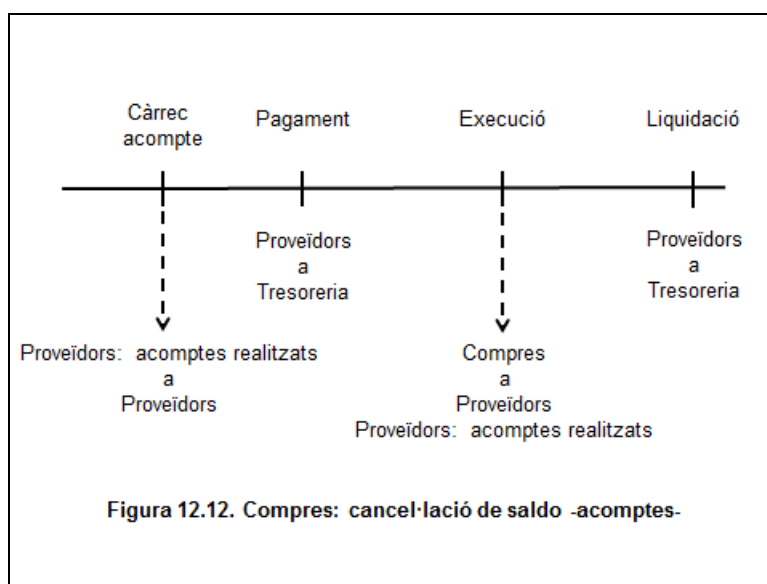
c) Acomptes

Es dona aquesta modalitat quan la comanda comporta un o més pagaments previs a l'execució. Té certa semblança amb el cas anterior, del qual es diferencia pel fet que l'acompte o acomptes realitzats no cobreixen la totalitat de la factura respecte a la qual quedarà una part pendent de liquidar.

La seqüència d'operacions és la que resulta d'incorporar a l'esquema general el càrrec de l'acompte i el seu pagament abans de l'execució. El procés comptable seria el que es descriu a la figura 12.12.

La data de reconeixement dels acomptes serà la corresponent a cada un d'ells i els imports es correspondran amb els pagaments realitzats. Pel que fa a la recepció de la factura i cancel·lació posterior de l'import pendent

resultant, se seguiran els criteris de reconeixement i valoració que figuren en l'esquema bàsic descrit en el punt 12.1.

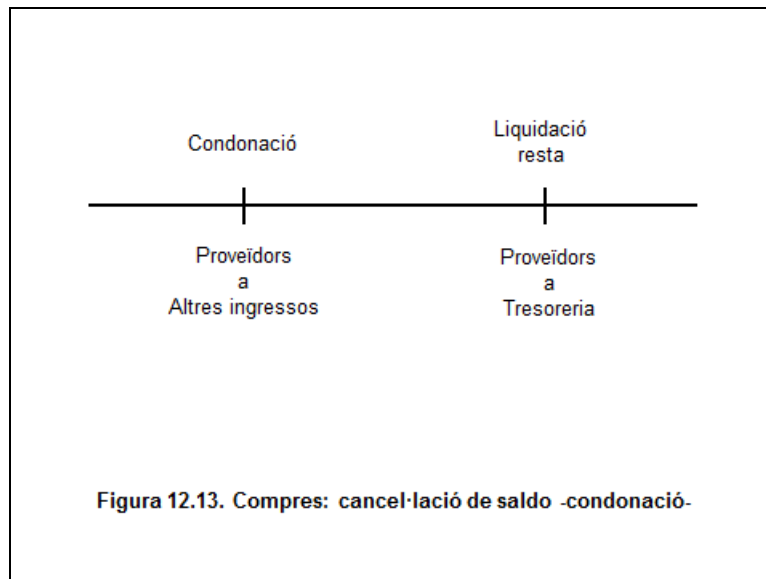


d) Condonació

En certes circumstàncies pot resultar que la part creditora perdoni de forma total o parcial l'import que li és degut. En aquest cas, el deutor veurà cancel·lat aquest deute en la part coberta per la condonació sense que hagi de realitzar cap tipus de contraprestació, la qual cosa li suposarà un benefici derivat d'aquest acte.

El tractament comptable és simple i el representem tal com s'especifica en la figura 12.13. Per recollir l'efecte positiu de la condonació proposem crear el compte *Altres ingressos*.

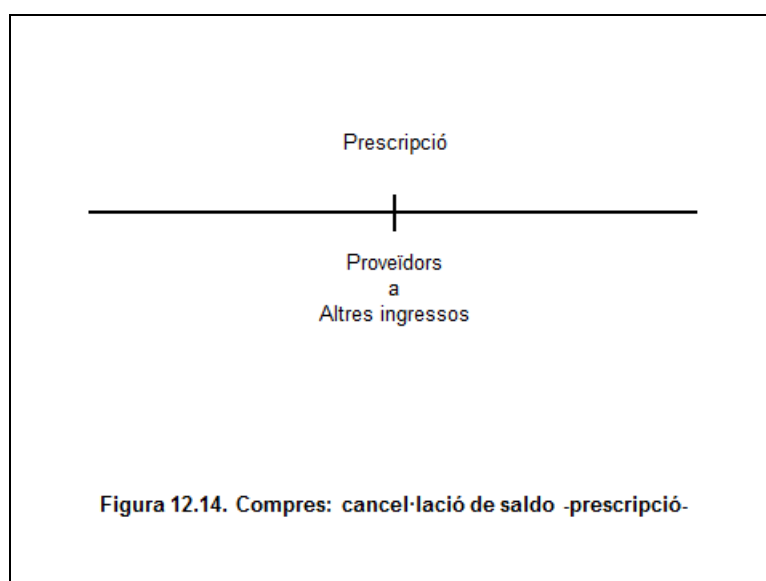
El reconeixement de la condonació es farà d'acord amb la data en què aquesta es formalitza i d'acord amb l'import que hi consta. Respecte al pagament del saldo pendent, se seguirà el mateix criteri que s'ha exposat en el punt anterior, per aquest concepte.



e) Prescripció

La prescripció consisteix en l'extinció de drets per haver transcorregut un cert lapse de temps en determinades condicions. Es tracta d'una situació que es presenta en l'empresa de forma excepcional.

La seva comptabilització consisteix simplement en recollir la cancel·lació del deute pel fet esmentat tal com es presenta en la figura 12.14.



El reconeixement es farà en la data en què sigui declarada la prescripció del deute per l'autoritat competent i l'import es correspondrà amb el del deute prescrit.

13. ELS SERVEIS REBUTS

13.1. Aspectes introductoris

Com ja s'ha comentat en capítols anteriors, els serveis rebuts a l'empresa constitueixen aquells béns intangibles que li arriben i són aplicats a la seva activitat, ja sigui general o d'explotació, de forma immediata. Del que s'acaba d'exposar, es dedueix que es tracta de béns que per la seva falta de materialitat no són inventariables, tot i que el seu cost pot afectar a més d'un període depenent, aquest fet, de la durada de l'efecte que suposen.

La procedència d'aquests serveis diferirà segons els casos. Per això, i seguint aquest criteri, podem diferenciar entre:

- Serveis rebuts d'empreses externes.
- Serveis rebuts de l'Administració.
- Serveis de personal

Tot seguit, en els propers apartats, anirem desenvolupant la casuística relacionada amb cada un d'ells.

13.2. Serveis rebuts d'empreses externes

Fent abstracció del seu caràcter intangible, aquest tipus de serveis guarda una forta analogia amb les compres. En la majoria dels casos es tracta de serveis que podria autoprestar-se la pròpia empresa i que per raons de caràcter econòmic, tècnic o legal, els adquireix de l'exterior.

El model general que descriu el funcionament de la recepció de serveis contempla, igual que en les compres, tres moments diferents: decisió, recepció del servei i liquidació.

No existeix cap norma específica emesa per l'IASC o l'IASB que s'ocupi d'una manera concreta sobre aquest tipus de serveis i les despeses que suposa. Per aquest motiu, l'aplicació de la normativa internacional a les operacions presents l'haurem de fer de forma subsidiària. Per això, haurem de recórrer al *Marc conceptual* i les normes aplicades a les compres de béns de consum, en la mesura que sigui possible establir una analogia entre les situacions que contempen i les descrites en aquest apartat.

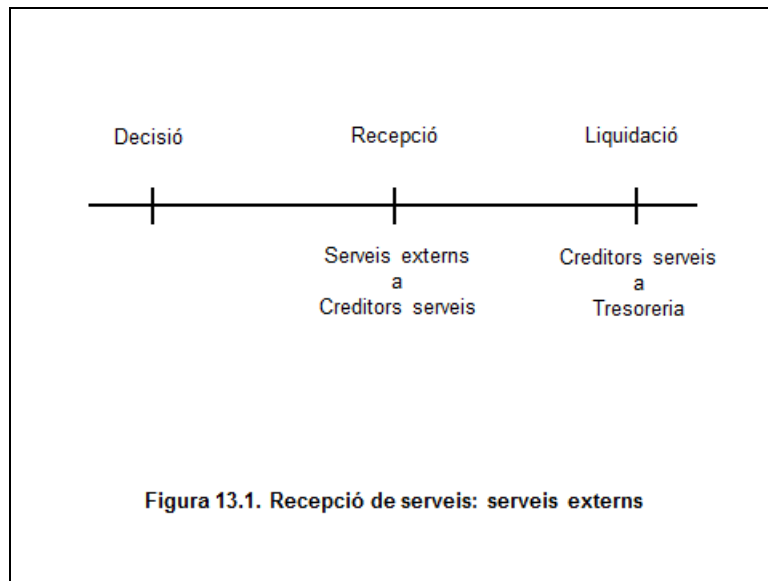
Només per als arrendaments operatius, que constitueixen un cas concret de serveis externs, hi ha l'IAS 17⁹: *Arrendaments*, que estableix que s'hauran de reconèixer com a despesa de forma lineal durant tot el termini de l'arrendament.

El tractament comptable del procés de recepció de serveis començarà amb la recepció dels mateixos i acabarà amb la liquidació de l'obligació contreta, com a conseqüència dels mateixos, tal com s'especifica en la figura 13.1. Als efectes corresponents proposem la introducció dels comptes següents: *Serveis externs i Creditors per serveis*.

El reconeixement de la despesa corresponent a aquests serveis i del deute que d'ells se'n deriva, s'haurà de fer a la data de la seva recepció i la de la seva factura, si aquesta és posterior.

Pel que fa als imports aquests seran, en absència de normes específiques, els que figuren a la factura pel reconeixement de la despesa i el del desemborsament o desemborsaments realitzats pel que fa als pagaments.

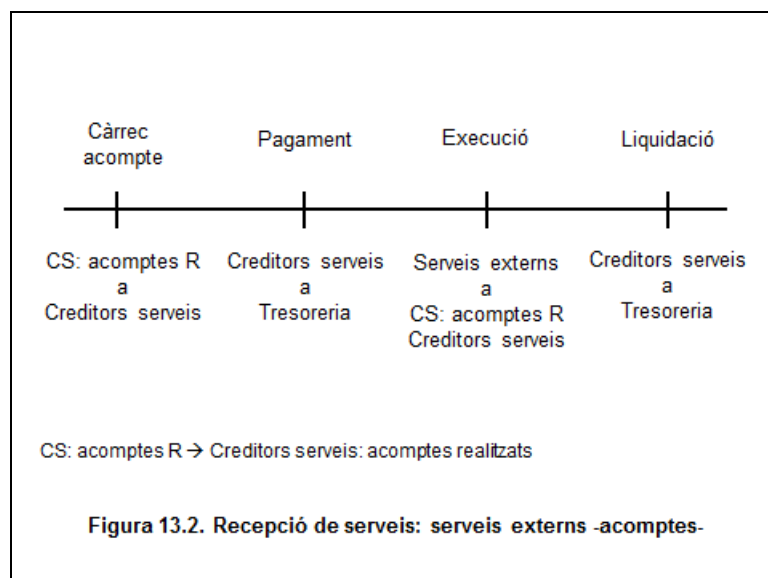
⁹ Paràgraf 33



No obstant, encara que no sigui habitual, també poden donar-se situacions diferents de la descrita. De totes elles farem especial esment dels acomptes i les bestretes, per entendre que són els més habituals:

- Acomptes.

En el cas que l'empresa avancés parcialment l'import a facturar dels serveis encarregats, caldria registrar les operacions derivades d'aquesta actuació, d'acord amb el que s'especifica en la figura 13.2 ó d'una manera semblant. Per aquest motiu, proposem introduir el compte *Creditors per serveis: acomptes realitzats*.

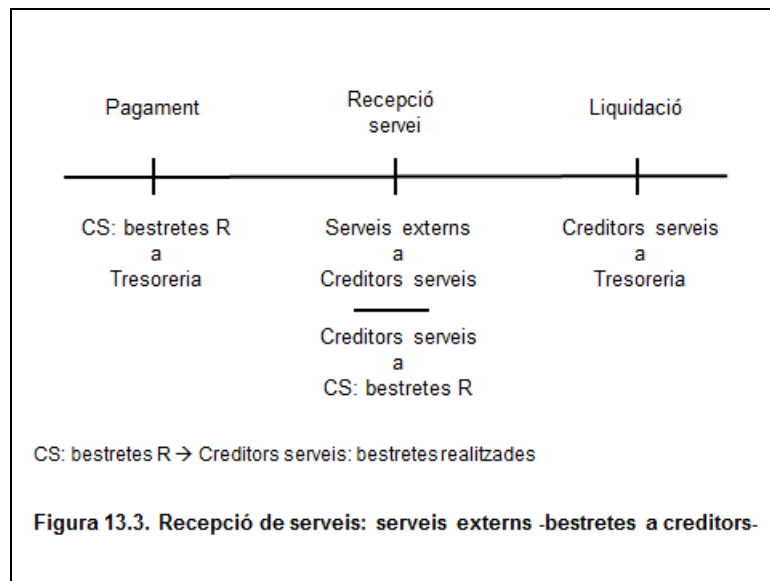


El reconeixement dels acomptes es farà en les dates en què aquests són facturats i els pagaments realitzats i els imports seran els que figuraran en la pròpia documentació emesa.

- Bestretes a creditors.

Als efectes previstos en aquest apartat, considerem com a bestreta aquella provisió de fons de caràcter general que es fa a un creditor, sense que es derivi exclusivament del cost del servei encarregat.

El tractament comptable, relacionat amb les bestretes realitzades per l'empresa, podria seguir un esquema com el que presentem en la figura 13.3. Aquest esquema comporta la introducció d'un compte que podria ser *Creditors per serveis: bestretes realitzades*.



Les bestretes seran reconegudes en la data en què es realitza el desemborsament i per l'import corresponent al mateix.

Per les restants situacions que poden presentar-se, i atès que existeix un paral·lelisme amb les que es deriven de les compres, ens remetem al capítol anterior que és on es desenvolupen. No obstant, per tal de prevenir aquests casos es proposa la introducció dels comptes següents:

- *Creditors per serveis: factures pendents de rebre.*
- *Creditors per serveis: factures pendents de conformar.*

Pel que fa a les bonificacions o ràpels que l'empresa pugui rebre respecte als serveis rebuts, hem optat per no obrir comptes específics i que sigui el compte de cada un dels serveis els que les reculli. No obstant, si fos significatiu el seu import i existís interès en conèixer-lo, es podria procedir de forma anàloga a la que hi ha establerta per les compres.

13.3. Serveis rebuts de l'Administració

De tots aquells serveis rebuts de l'Administració per part de l'empresa, podem diferenciar entre aquells que es reben de forma global i indivisible i els que es reben de forma personalitzada i que se'n fa ús a mesura que les necessitats de l'empresa ho requereixen. Aquests serveis rebuts poden ser tan a nivell estatal com d'àmbits governamentals inferiors.

La contraprestació que es dóna a aquests serveis rep el nom de contribucions, les quals es poden subdividir en impostos, taxes i contribucions especials. És habitual que en el tractament comptable aquests tipus de serveis siguin coneguts no pel servei en si, sinó per la denominació que rep la contraprestació en cada cas.

Així, serà habitual que el registre d'aquests serveis es faci amb la denominació tributària que els correspongui. No obstant, malgrat la denominació que se'ls doni, els tributs constitueixen la contraprestació dels serveis de l'Administració i no els serveis en sí.

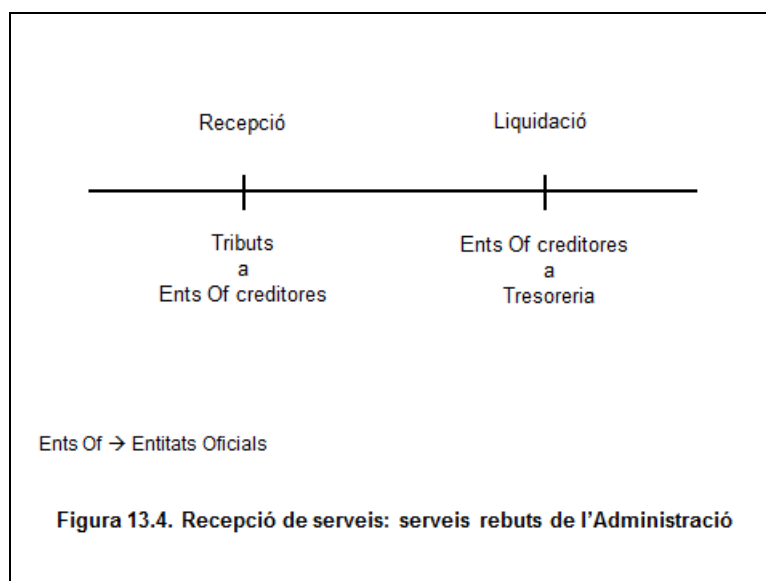
En aquest punt farem referència únicament als tributs a càrrec de l'empresa, sense prendre en consideració aquells en què aquesta actua com a agent

mitjancer, recaptant o retenint els impostos contra tercers i liquidant-los després a l'Administració.

Tampoc inclourem, per raons metodològiques, l'import sobre beneficis, el qual reuneix les característiques pròpies d'aquest apartat però per la seva naturalesa i mecànica de determinació i informació el converteixen en un cas singular que serà objecte de tractament en un apartat propi.

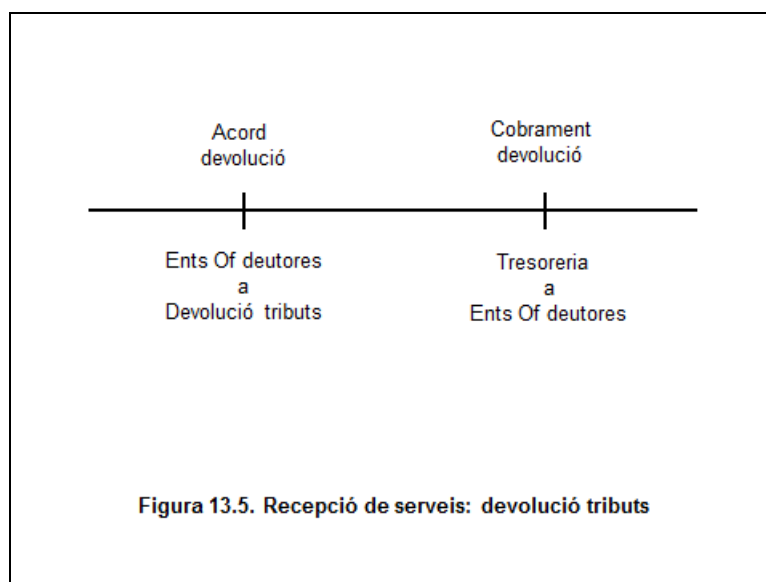
En la resta de casos, el tractament comptable és molt simple i consisteix en considerar cada un dels moments que es poden presentar en una liquidació normal i el cas particular de la devolució d'impostos pagats indegudament.

El mecanisme comptable que es pot seguir per a la liquidació dels tributs és el que es descriu en la figura 13.4. Caldrà crear dos comptes específics com podrien ser: *Tributs i Entitats Oficinals creditors*.



S'han considerat dos moments en el tractament dels tributs: liquidació i pagament. La liquidació es produeix quan l'administració declara els imports a percebre de l'empresa i el pagament quan es fan efectius aquests imports. En moltes ocasions liquidació i pagament constitueixen un sol acte. Si és així, es pot mantenir l'estructura descrita en la figura 13.4 o bé compactar les dues operacions com si fossin una.

I pel que fa a la devolució de les quantitats ingressades indegudament, el tractament podria ser tal com es descriu a la figura 13.5. En aquest cas, es podrà optar per aplicar la devolució al compte de *Tributs* o bé incorporar un nou compte: *Devolució de tributs*. També, cal incorporar el compte: *Entitats Oficials deutores*.



El reconeixement de les obligacions o drets, segons el cas, relacionats amb aquest apartat, es produirà a la data en què es fa l'emissió de la liquidació o acord de devolució. Pel que fa a l'import, serà el que resulti dels actes esmentats, el qual figurarà en el document expedit a l'efecte.

13.4. Serveis de personal

Considerem serveis de personal tots aquells que de forma directa presten a l'empresa els seus empleats. Aquesta prestació de serveis comporta necessàriament una contraprestació que la normativa internacional designa com retribucions als empleats.

Segons l'IAS 19: *Retribucions als empleats*, aquestes comprenen tots els tipus de remuneracions que l'entitat proporciona als treballadors a canvi dels

seus serveis o pel cessament en l'ocupació. Així mateix, en el capítol de definicions diferencia entre:

- Retribucions als empleats a curt termini. Són aquelles que s'espera fer efectives íntegrament abans dels 12 mesos següents al tancament de l'exercici anual.
- Retribucions post-ocupació. Són remuneracions als empleats que es paguen un cop acabat el període d'ocupació.
- Altres retribucions a llarg termini. Són totes aquelles remuneracions, a llarg termini, que no estan incloses en els dos apartats anteriors.
- Indemnitzacions per cessament. Són remuneracions als empleats proporcionades a canvi del cessament d'ocupació com a conseqüència de:
 - o La decisió de l'entitat de resoldre el contracte abans de l'edat normal de jubilació
 - o La decisió de l'empleat d'acceptar retribucions ofertes a canvi del cessament de l'ocupació.

Aquestes retribucions es caracteritzen perquè el fet que dóna peu a l'obligació és el cessament amb ocupació, i no els serveis prestats per l'empleat.

A continuació, ens ocuparem de forma detinguda del tractament a seguir per les retribucions a curt termini i deixarem per al capítol següent el desenvolupament de la problemàtica comptable, relativa a les retribucions a llarg termini. Segons l'IAS 19¹⁰, s'inclouen dins d'aquest concepte:

¹⁰ Paràgraf 9

- Sous, salaris i cotitzacions a la Seguretat Social.
- Vacances anuals remunerades i llicència per malaltia.
- Participació en beneficis i incentius.
- Retribucions no monetàries als empleats en actiu. Dins d'aquest apartat s'inclouen: assistència mèdica, habitatge, automòbil i disposició de béns i serveis gratuïts o subvencionats.

Als efectes del seu tractament comptable, i d'acord amb el criteri de la forma en què es fan efectives, establirem dos tipus de retribucions als empleats a curt termini:

- Retribucions segons nòmina i cotitzacions a la Seguretat Social.
- Retribucions no monetàries.

13.4.1. Retribucions segons nòmina i cotitzacions a la Seguretat Social

Les retribucions segons nòmina inclouran els sous, salaris, vacances, llicències per malaltia i participació en beneficis.

Segons l'IAS 19¹¹, una entitat ha de reconèixer l'import sense descomptar de les retribucions a curt termini que ha de pagar pels serveis rebuts com una despesa de l'exercici i com un passiu meritat.

En aquest cas, com que hi entren en joc les retencions practicades, el passiu meritat no serà un sinó que hi haurà tants passius com creditors derivats de la retribució dels serveis rebuts.

¹¹ Paràgraf 11

Així mateix, i seguint amb l'IAS 19¹², l'entitat ha de reconèixer el cost esperat de les retribucions degudes a permisos remunerats seguint el mateix criteri, diferenciant entre:

- a) Permisos remunerats amb drets acumulatius, l'import dels quals s'anirà acumulant en la mesura que els empleats prestin els serveis que els donen dret a percebre aquests permisos. Les vacances anuals a què té dret el treballador, constitueixen el cas més clar d'aquests tipus de permisos.

La norma preveu també els permisos per malaltia, incapacitat transitòria, maternitat o paternitat, pertinença a jurat o realització del servei militar, en el cas de països en què aquest se segueixi prestant.

En el cas espanyol, els permisos per malaltia, incapacitat transitòria maternitat i paternitat, la part de retribució a càrrec de l'empresa és mínima i és l'Administració qui pràcticament se'n fa càrrec del seu cost.

Tot i que normalment el pagament el realitza la pròpia empresa aquesta ho fa en nom de l'Administració i en concepte de pagament delegat, el qual recuperarà més endavant, normalment deduint-t'ho dels imports a ingressar en concepte de Seguretat Social.

Si en el moment de tancar l'exercici, l'empresa té permisos remunerats amb drets de caràcter acumulatiu dels quals encara no s'ha fet ús, caldrà valorar el cost esperat dels mateixos. El càlcul es farà tenint en compte els imports addicionals que s'espera satisfer als empleats com a conseqüència dels drets acumulats fins a la data de tancament.

¹² Paràgraf 13

b) Permisos remunerats no acumulatius, quan aquests permisos s'han produït efectivament. Per aquests permisos l'empresa, segons l'IAS esmentada, no ha de reconèixer ni passius ni despeses fins el moment en què es produeix l'absència en el treball.

Així mateix en el cas de participació dels treballadors en guanys i plans d'incentius, l'entitat caldrà que reconegui el cost esperat per aquests conceptes si queda clar que haurà de fer els pagaments corresponents i pot fer una estimació fiable d'aquestes obligacions.

D'entrada, per cada tipus de retribució, s'haurà d'emetre el corresponent rebut salarial, si bé es pot donar el cas que en un mateix rebut s'hi integri més d'un concepte.

L'emissió del rebut comporta consignar en ell tot els conceptes retributius i l'import corresponent per cada un d'ells, la suma dels quals constitueix el total meritat. Aquest total meritat constituirà l'import retributiu a càrrec de l'empresa tot i que depenent de la legislació vigent en cada cas, com passa a l'Estat espanyol, pot no coincidir amb l'import a percebre per part de l'empleat.

Pot resultar però que part d'aquest import meritat correspongui a indemnitzacions de la Seguretat Social per raons de malaltia, accident o altres conceptes. Si es dona aquest cas, aquest import anirà a càrrec de les entitats gestores de la Seguretat Social; l'empresa només es farà càrrec de la diferència restant fins a constituir l'import meritat.

De l'import meritat, caldrà deduir les quantitats corresponents a les retencions que l'empresa ha de fer per diferents motius, per exemple, retencions d'impostos sobre retribucions, contribució de l'empleat a les quotes de la Seguretat Social, devolució de bestretes o préstecs als empleats o retenció practicada per sentència judicial.

La diferència entre l'import meritat i les deduccions serà el que efectivament percebi l'empleat. La figura 13.6 ens ofereix l'esquema bàsic que tindria un rebut salarial d'acord amb el que s'acaba d'exposar.

Imports meritats		xxx
- A càrrec de l'empresa	xx	
- Pagament delegat de la Seguretat Social	xx	
Deduccions		xxx
- Impost sobre retribucions	xx	
- Quota empleat Seguretat Social	xx	
- Bestretes i préstecs	xx	
- Retenció judicial	xx	
Import líquid a percebre		xxx

Figura 13.6. Estructura rebut salarial

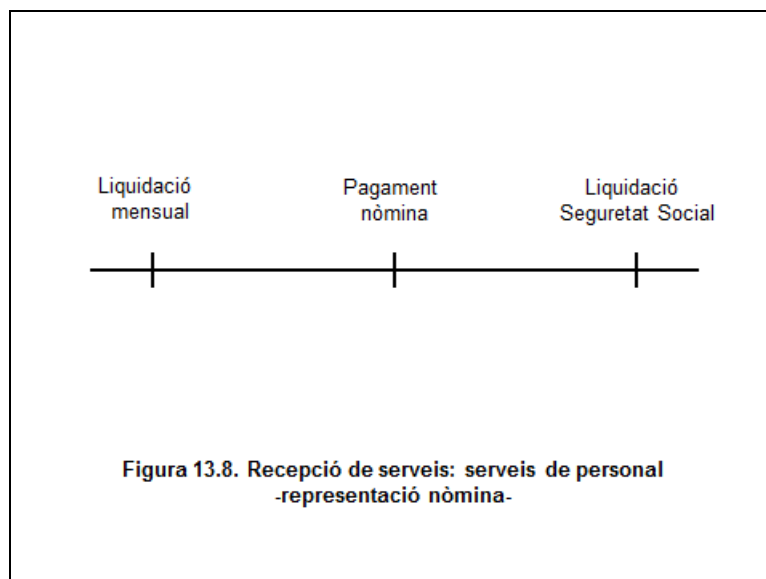
La totalització de cada un dels conceptes continguts en el rebut salarial, realitzada a partir del conjunt de tots els empleats, ens donaria el resum de la nòmina del període que és líquida. Aquest document constitueix la base per fer la comptabilització de la nòmina d'un període.

Vinculada amb la nòmina tenim la liquidació de la Seguretat Social. Aquesta liquidació conté l'import conjunt de quotes meritats, de forma que inclou la part corresponent a l'empresa i la que s'haurà retingut als empleats. D'aquest import meritat s'hi deduiran totes les quantitats que, en concepte de pagament delegat, l'empresa haurà abonat als treballadors per compte dels organismes gestors de la Seguretat Social. La diferència resultant serà la quantitat a ingressar. La figura 13.7 il·lustra el que s'acaba d'exposar.

La comptabilització de la nòmina segueix un procés, la distribució temporal del qual es correspon amb el que representa la figura 13.8.

Quotes Seguretat Social		xxx
- Quotes a càrrec de l'empresa	xx	
- Quotes a càrrec dels empleats	xx	
Pagament delegat		xxx
- Malaltia	xx	
- Accidents laborals	xx	
Import líquid a percebre		xxx

Figura 13.7. Esquema liquidació quotes Seguretat Social



Presentarem el registre de les operacions descrites en la figura anterior de forma separada per tal de facilitar la comprensió de les anotacions a realitzar, contemplant cada un dels passos que hi apareixen, però abans introduïrem els comptes que proposem incorporar:

Sous i salaris

Quotes Seguretat Social a càrrec de l'empresa

Retribucions pendents de pagament

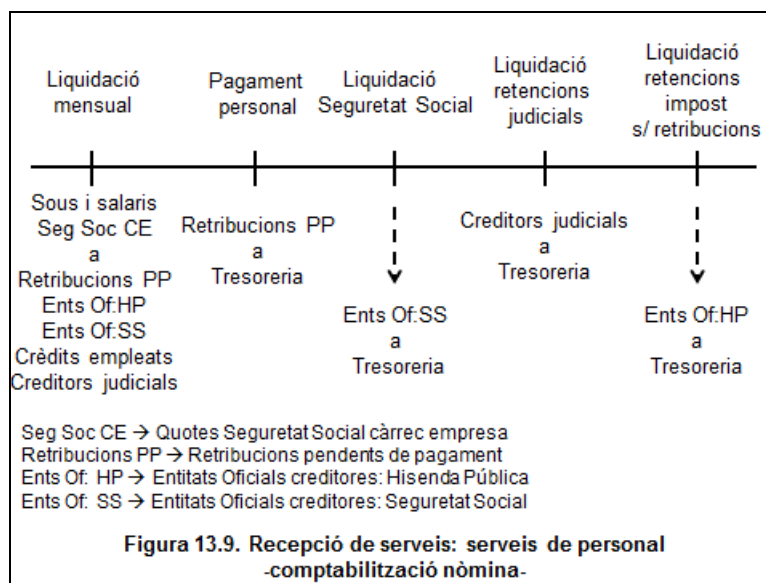
Entitats Oficials creditors: Hisenda Pública

Entitats Oficials creditors: Seguretat Social

Crèdits a empleats

Creditors judicials

Les anotacions comptables corresponents a les diferents situacions que es poden donar en aquest apartat són les que es representen en la figura 13.9.



Pel que fa a les bestretes i préstecs, aquestes operacions no comporten cap actuació posterior, atès que constitueixen la cancel·lació d'un crèdit previ el qual serà objecte de tractament més endavant.

13.4.2. Retribucions no monetàries

Hi ha conceptes que no suposen cap percepció monetària per part dels empleats però sí que constitueixen per a l'empresa un cost addicional derivat de la prestació de serveis per part d'aquells.

Són diversos els conceptes que poden ser inclosos dins d'aquest apartat. A títol merament enunciatiu podem esmentar: formació del personal, vestuari, assistència mèdica i assegurança d'accidents, complementàries a les prestades per la Seguretat Social, assegurances de vida, serveis de transport del personal a càrrec de l'empresa, gaudiment d'habitatge, disposició d'automòbil o altres béns i serveis.

El tractament comptable a seguir en aquests casos, seria l'equivalent al contemplat en el punt corresponent a la recepció de serveis externs, amb la única diferència d'imputar la despesa a un compte de despeses de personal en lloc de *Serveis externs*. Aquest compte específic podria ser *Altres despeses de personal*. Per aquest motiu ens remetem al que s'ha exposat en el referit punt corresponent a serveis externs, per evitar repeticions que entenem que no són necessàries.

Així mateix, també s'hi poden incloure aquells serveis que l'empresa subvenciona com és el cas de: guarderia, menjador, economat, etc. Els imports que l'empresa destina a subvencionar els serveis esmentats s'haurien de registrar amb càrrec al compte ja esmentat d'*Altres despeses del personal*, amb abonament normalment al compte de Tresoreria.

14. RETRIBUCIONS POST-OCUPACIÓ DEL PERSONAL

14.1. Retribucions post-ocupació

L'IAS 19 posa l'accent en les dues partides següents: prestacions per jubilació i altres formes de remunerar als empleats en acabar el seu període d'ocupació. Segons la mateixa norma, "els acords pels quals una entitat es compromet a subministrar retribucions post-ocupació són plans de retribucions post-ocupació". I classifica aquests plans en plans d'aportacions definides i plans de prestacions definides, segons el fons econòmic que es derivi d'ells mateixos.

14.1.1. Plans d'aportacions definides

En els plans d'aportacions definides, l'obligació de l'entitat es limita a fer l'aportació acordada a lliurar al fons. L'import de les prestacions a rebre per l'empleat vindrà donat per les aportacions realitzades per l'entitat en el pla de retribucions post-ocupació o en la companyia d'assegurances juntament amb el rendiment obtingut per les inversions que constitueixen la materialització dels fons aportats. L'empleat, en aquest cas, assumeix el risc que les prestacions siguin inferiors a les esperades (risc actuarial) i el risc que els actius invertits no siguin suficients per cobrir les prestacions esperades (risc d'inversió).

L'IAS 19¹³ estableix que l'entitat haurà de reconèixer, dins de cada exercici, la seva contribució en el pla d'aportacions definides com a conseqüència de la prestació de serveis per part dels treballadors. Aquest reconeixement comportarà comptabilitzar, com a despesa de l'exercici, l'import de la contribució a realitzar. Si una IFRS permet o

¹³ Paràgraf 51

exigeix incloure les aportacions indicades en el cost d'un actiu, la imputació de les aportacions podrà o s'haurà de fer en l'actiu afectat.

Així mateix, caldrà per l'import meritat reconèixer un passiu, un cop deduïdes les aportacions ja satisfetes. Si les aportacions realitzades superen l'import que corresponia, l'excés s'haurà de reconèixer com un actiu que representi un pagament anticipat de la despesa.

Si les aportacions a realitzar no s'espera que siguin satisfetes dins l'exercici següent al corresponent a la prestació dels serveis del empleats, el seu import haurà de ser objecte de descompte. Segons l'IAS 19¹⁴, el tipus a utilitzar per aquest descompte es determinarà a partir dels rendiments del mercat corresponents a les emissions de bons o obligacions empresarials d'alta qualitat, o en el cas de no ser possible, el rendiment corresponent als bons emesos per les administracions públiques.

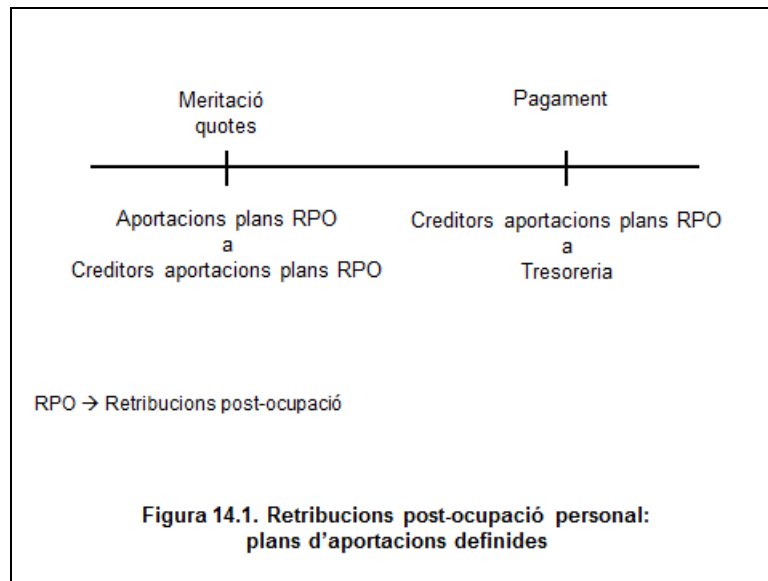
El registre de les operacions relacionades amb aquest apartat es limita al reconeixement de la contribució a realitzar al pla d'aportacions i el pagament de l'import corresponent al seu venciment. Per dur a terme la representació comptable en qüestió, tal com es representa en la figura 14.1, caldrà la utilització de dos comptes específics, un per recollir la despesa i l'altre el deute corresponent:

- *Aportacions plans de retribucions post-ocupació.*
- *Creditors aportacions plans retribucions post-ocupació.*

14.1.2. Plans de prestacions definides

Pel que fa als plans de prestacions definides, l'entitat assumeix l'obligació de subministrar les prestacions acordades als empleats i els riscos actuuarials i d'inversió.

¹⁴ Paràgrafs 52 i 83



Aquest fet suposa que en el cas d'aparèixer diferències actuàries negatives o rendiments de la inversió inferiors als imports esperats, l'entitat pot veure's afectada per un increment de les seves obligacions.

Els imports de les prestacions de referència constitueixen per l'empresa un cost més, derivat de la prestació de serveis del personal. Encara que el seu desemborsament s'ha de fer en un futur i a llarg termini, es tracta d'un concepte que forma part del cost de personal.

Malgrat el fet de diferir el seu pagament en el temps, la quantia d'aquest és deguda a la prestació de serveis i guarda relació amb la mateixa. Per això, cal considerar que la despesa que aquesta partida origina es va meritant, com a conseqüència de la prestació de serveis esmentada. Això vol dir que s'haurà de reconèixer la despesa corresponent dins dels períodes afectats per la prestació de serveis que donin dret a la percepció de la indemnització que ens ocupa.

Segons l'IAS 19¹⁵, els plans de prestacions definides poden ser gestionats directament per la pròpia empresa o bé a través d'una altra entitat o fons independent. En aquest últim cas, el pagament de les

¹⁵ Paràgraf 56

prestacions correspondrà al fons i la seva realització dependrà de la situació financera del mateix i del rendiment de les inversions realitzades. Si es dona una insuficiència dels actius del fons per fer front als pagaments, pot resultar que l'empresa es faci càrrec de la diferència no atesa, en funció de l'obligació legal que ho imposi, o bé, de no existir aquesta, la voluntat de l'entitat per complementar els imports percebuts pels treballadors, així com també la capacitat que pugui tenir per fer-los front.

La normativa espanyola només preveu el cas, abans esmentat, de la gestió dels pagaments mitjançant un fons extern independent de l'empresa. No obstant, tal com contempla la pròpia norma més enllà del territori espanyol, pot donar-se el cas de la gestió directa per part de l'empresa de les prestacions post-ocupació.

A continuació, passem a ocupar-nos del tractament comptable per als plans de prestacions definides, començant per desenvolupar el que fa referència a la gestió directa de la pròpia empresa, per passar tot seguit al tractament de la gestió a través d'un fons de pensions.

14.1.2.1. Gestió directa per part de l'empresa

És la pròpia empresa la que constituirà un fons de cobertura de les responsabilitats futures derivades del cessament dels treballadors. Per tal de garantir la seva capacitat de fer front als deutes, caldrà que materialitzi els imports del fons constituït en uns actius específics de caràcter indisponible, llevat del cas de l'atenció de les obligacions derivades del venciment de les obligacions respecte als treballadors.

Per al tractament comptable de les situacions derivades de la constitució i gestió del fons de cobertura per a plans de prestacions definides gestionats per la pròpia empresa, caldrà tenir en compte quatre moments diferents: reconeixement del passiu derivat de la

meritació de prestacions, materialització del fons en actius concrets, seguiment de l'evolució del valor de les obligacions i dels actius i liquidació de la prestació.

a) El reconeixement del passiu.

Comportarà així mateix el reconeixement d'una despesa que s'haurà d'imputar a un compte específic que s'integrarà en el Compte de resultats. Per això caldrà habilitar dos comptes com podrien ser: *Retribucions a llarg termini per prestació definida*, i *Retribucions a llarg termini per prestació definida: provisió*.

Entenem que el compte de provisió és el més adequat per recollir les obligacions derivades de la situació resultant, perquè el deute que contempla encaixa totalment amb el concepte de provisions que dona l'IAS 37¹⁶: *Provisions, passius contingents, i actius contingents*.

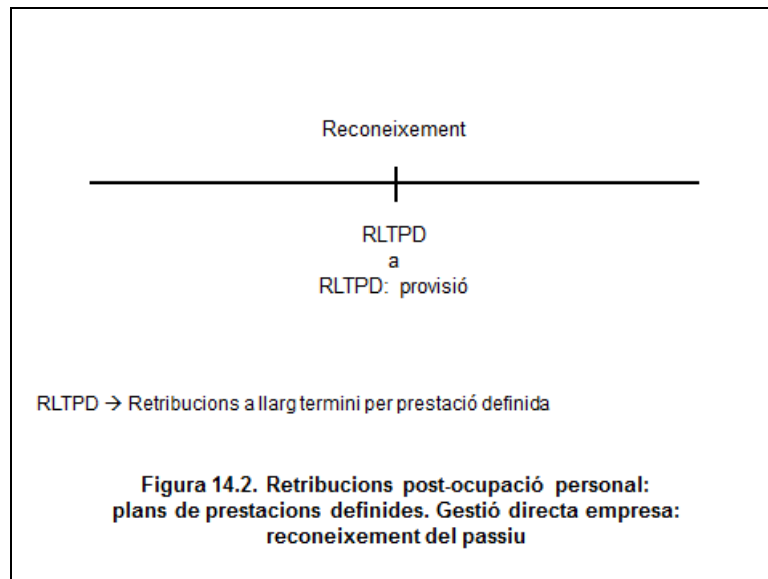
L'anotació comptable a què donaria peu l'import a proveir, d'acord amb els comptes proposats, seria la que representem en la figura 14.2.

Aquesta anotació s'hauria de fer per cada empleat i per cada període en què ha prestat els seus serveis a l'empresa.

Pel que fa a l'import aplicable a l'assentament anterior, d'acord amb les normes de reconeixement i valoració, que per aquest apartat formula l'IAS 19¹⁷, aquell es determina a partir del valor de la prestació a realitzar en el seu venciment, descomptant-lo fins a situar-lo a la data de comptabilització.

¹⁶ Paràgraf 10

¹⁷ Paràgraf 55



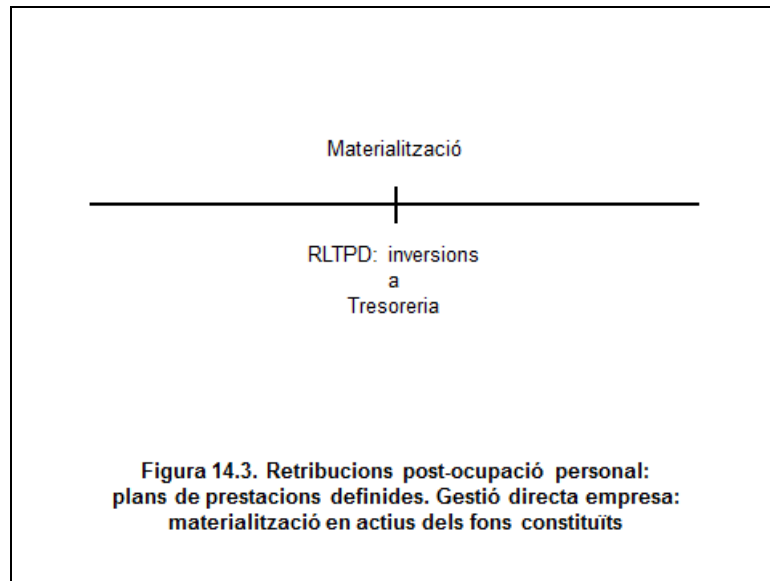
L'import de la prestació haurà estat determinat prèviament o bé s'hauran establert les regles que permetin la seva determinació. És habitual que la seva quantia vagi evolucionant amb el pas dels exercicis. La imputació a cada exercici serà el resultat d'actualitzar la variació que hagi sofert la prestació a satisfer.

En el cas en què l'import total de la prestació vingui fixat des del primer exercici, però es requereixi un nombre determinat d'anys de prestació de serveis, aquest total es distribuirà entre els diferents exercicis contemplats, establint una part alíquota anual. Tot i la diferent concepció de la forma de determinar la prestació, la mecànica a seguir seria coincident en els dos casos.

b) Materialització en actius dels fons constituïts.

S'hauria de fer de forma pràcticament immediata a la constitució dels mateixos. Normalment aquesta materialització es concreta en actius que siguin de fàcil recuperació i que tinguin una bona rendibilitat. El més habitual és la materialització en actius financers.

La representació comptable de l'operació que ens ocupa podria revestir el format expressat en la figura 14.3.



Encara que per a la materialització es podrien utilitzar comptes generals d'inversions adequats a la naturalesa econòmica de cada una d'elles, hem optat per a introduir el compte: *Retribucions a llarg termini per prestació definida: inversions*, per entendre que en aquest cas queda més ben reflectida la funció que juga aquest element dins l'empresa.

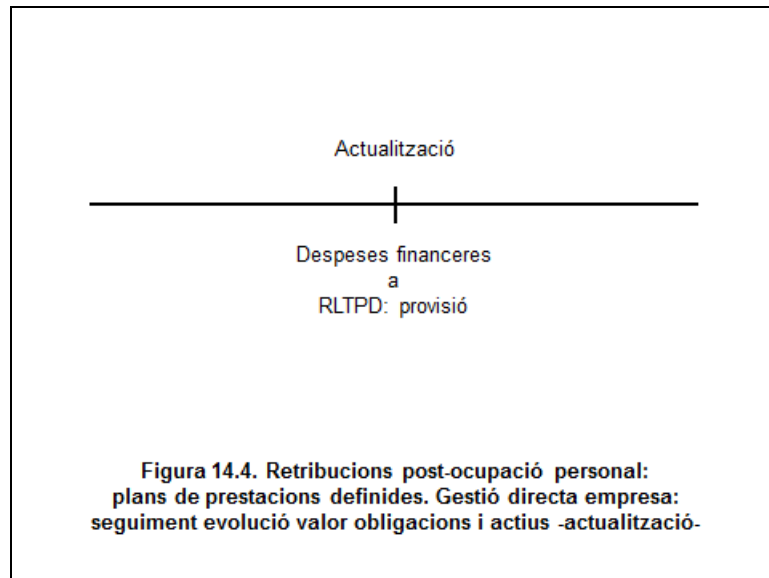
c) Seguiment de l'evolució del valor de les obligacions i dels actius.

A més a més de dotar la provisió corresponent a les prestacions del personal de cada exercici, prèviament al tancament del mateix, s'haurà d'anar actualitzant el valor del passiu provinent d'exercicis anteriors i la valoració dels actius afectats d'acord amb el seu valor raonable.

D'aquesta manera, la provisió anterior haurà quedat actualitzada i afegint-hi la dotació de l'exercici s'obtindrà el valor actualitzat de la provisió total. La dotació a practicar és la que s'indica en el primer apartat, tal com consta en la figura 14.2; caldrà doncs

afegir-hi només l'import corresponent a l'actualització el qual entenem que s'ha d'imputar a resultats aplicant-ho a un compte de: *Despeses financeres*.

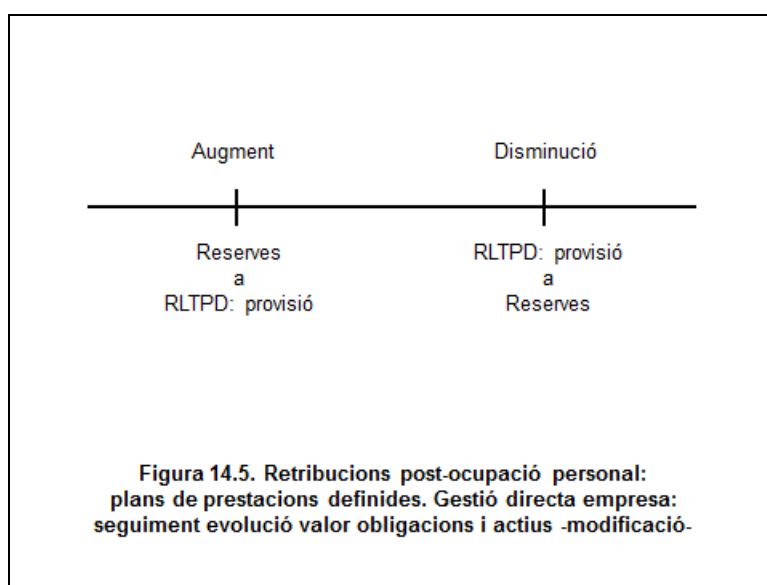
L'anotació comptable a realitzar seria la representada en la figura 14.4.



També pot resultar que en un determinat exercici es produeixi una modificació de les hipòtesis actuàries que han servit de base per fer les estimacions en els exercicis anteriors. Així, pot haver-hi modificació en les hipòtesis demogràfiques sobre les característiques dels empleats que puguin rebre prestacions o bé les hipòtesis financeres relatives al tipus de descompte, nivells de prestacions i sous futurs, costos futurs d'assistència sanitària i aspectes fiscals relacionats amb el pla.

Concretament, i respecte al tipus d'actualització, un augment d'aquest tipus disminuiria el valor actual de la provisió mentre que una disminució representaria un augment de la mateixa. Aquesta variació de la provisió, augment o disminució, s'hauria de recollir en la comptabilitat per tal de situar la provisió al valor que li correspongui.

La comptabilització dels efectes derivats de la modificació de les hipòtesis actuàries, hauran d'incidir en el compte de la provisió dotada, per tal de situar-la al valor que li correspon. Quan a la contrapartida entenem que aquesta hauria de ser el compte de *Reserves*, tal com es desprèn de l'IAS 19¹⁸ en concordança amb l'IAS 8¹⁹. L'anotació a realitzar seria l'expressada en la figura 14.5.



Pel que fa als actius afectes al pla, la seva valoració segons estableix l'IAS 19²⁰, s'haurà de fer d'acord amb el seu valor raonable. Això comportarà la necessitat de calcular al final de cada exercici quin és l'import pel què han de figurar aquests actius en els estats comptables.

Atès que el valor raonable dels actius no es manté constant, sinó que està sotmès a variacions continuades, al final de cada exercici caldrà ajustar el compte que inclogui els actius de referència, de manera que el valor amb què figurin sigui el corresponent a l'esmentat valor raonable.

¹⁸ Paràgrafs 128 i 129

¹⁹ Paràgraf 37

²⁰ Paràgraf 113

L'IAS 19, no especifica quin ha de ser el compte que constitueixi la contrapartida de les variacions del valor raonable dels actius. Atès que els actius financers són els que millor encaixen amb les característiques amb els actius afectes a un pla de prestacions, entenem que els és aplicable el què estableix l'IAS 39²¹ pel que fa a la seva valoració posterior a la data d'adquisició.

Així mateix, i d'acord amb l'esmentada IAS 39, els actius afectes al pla encaixen dintre la categoria definida com actius financers al valor raonable amb canvis a resultats. D'acord amb aquesta classificació, entenem que la contrapartida de les variacions de valor raonable serà un component del Compte de resultats, com podria ser el compte: *Pèrdues per variació del valor raonable d'actius financers* o *Beneficis per variació del valor raonable d'actius financers*.

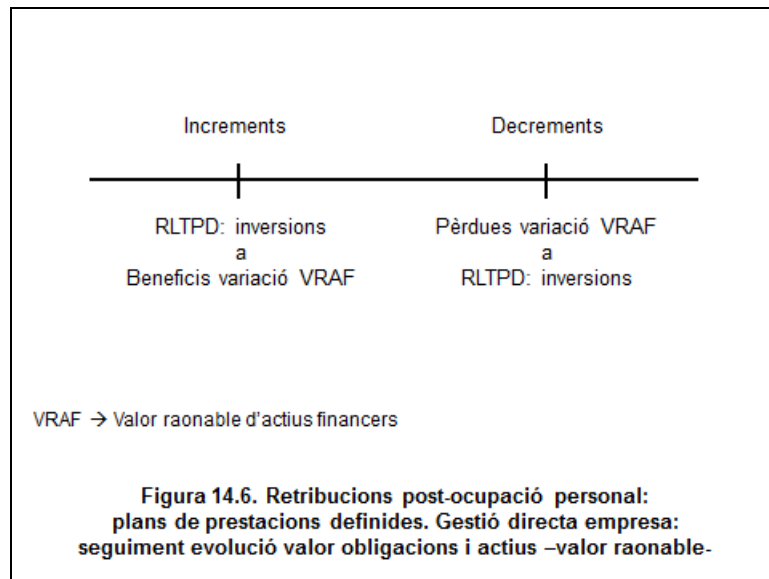
El registre comptable de les variacions de valor raonable, descrites anteriorment, comportaria alternativament un dels dos assentaments que consten en la figura 14.6.

d) Liquidació de la prestació.

En acabar el seu període d'ocupació, per jubilació o altres raons, que estiguin contemplades en el pla, el treballador consolidarà el dret a la prestació corresponent. L'empresa haurà de fer front al compromís contret pel pla mitjançant la disposició de part dels actius afectes al mateix.

Per aquest motiu, en el moment de cessar la prestació de serveis per part del treballador, l'empresa, segons es desprèn de l'IAS 19, haurà de reconèixer un passiu amb càrrec al compte de la provisió del pla.

²¹ Paràgraf 9

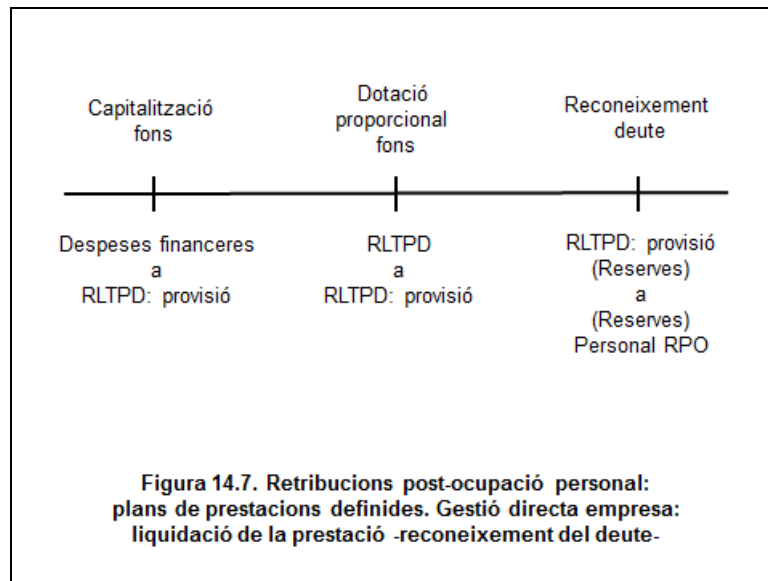


Per poder fer front als pagaments, com ja s'ha dit, l'empresa realitzarà els actius corresponents i tot seguit liquidarà el deute al treballador. El tractament comptable del procés contemplarà els moments següents:

Primer moment: comportarà el reconeixement del deute a favor del proveïdor i amb càrrec a la provisió. Prèviament caldrà capitalitzar la part del fons corresponent, des de principi d'exercici fins a la data de cessament, i dotar la part proporcional de la provisió corresponent a aquest període.

En fer el reconeixement del deute poden resultar diferències entre l'import a abonar al treballador i l'import contemplat en el compte de la provisió com a conseqüència de diferències actuàries.

Els assentaments que caldrà formalitzar per recollir els passos indicats seran els que es presenten en la figura 14.7. Prèviament, però caldrà introduir un nou compte que reculli el deute contret amb l'empleat cessant; aquest compte podria ser *Personal, retribucions post-ocupació*.



En el tercer assentament de la figura, el compte de Reserves constarà en el deure en el cas de què la provisió sigui inferior a l'import compromès i figurarà a l'haver quan la situació sigui la contrària.

L'import de la capitalització serà el resultant d'aplicar el tipus de capitalització al valor inicial de la part del fons corresponent al treballador cessant. Pel que fa a la dotació proporcional del fons, el seu import serà la part proporcional aplicable a la fracció de l'exercici que el treballador haurà estat en situació d'alta a l'empresa.

El reconeixement del deute, tal com s'indica en la figura anterior, es farà amb càrrec a la provisió corresponent al treballador afectat. En el moment de la baixa, aquesta provisió estarà integrada per l'import de principi d'exercici capitalitzada fins la data esmentada i la dotació proporcional pel mateix període.

Com a conseqüència de possibles variacions actuàries, pot resultar que no coincideixi l'import de la provisió calculada amb l'import de la indemnització compromesa amb l'empleat. Aquesta diferència, seguint el mateix criteri aplicat en l'apartat

corresponent al seguiment de l'evolució del valor de les obligacions i dels actius, s'imputarà independentment del seu signe a un compte de *Reserves*.

Segon moment: realització dels actius. Entenem que en aquest cas no cal fer cap ajustament previ de valor. Per tant, la comptabilització recollirà l'operació de la venda dels actius i el resultat que d'ella se'n derivi. Per tal de recollir el resultat derivat de l'operació i considerant que aquest pot ser positiu o negatiu, proposem la introducció dels comptes següents: *Pèrdues derivades d'actius financers* i *Beneficis derivats d'actius financers*.

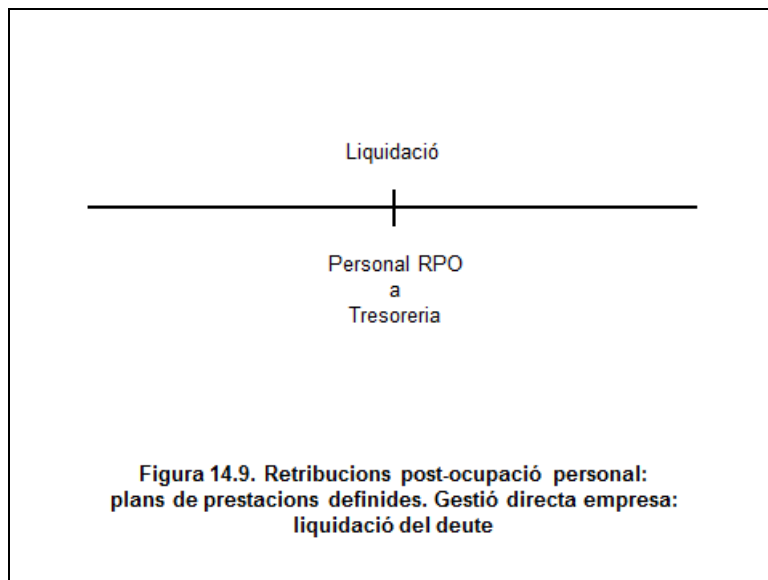
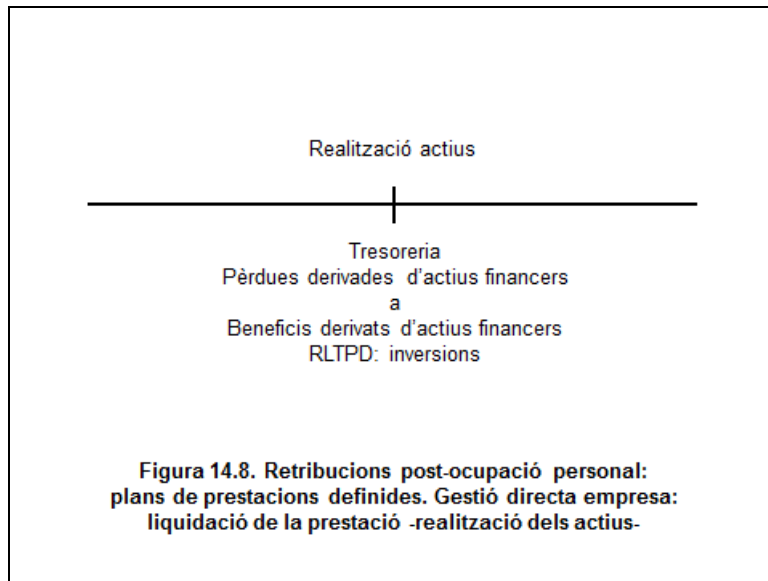
L'assentament que reflectiria l'operació queda plasmat en la figura 14.8.

Els comptes: *Pèrdues derivades d'actius financers* i *Beneficis derivats d'actius financers*, són alternatius i s'aplicarà el que correspongui, segons el cas.

Tercer moment: liquidació del deute. És l'últim pas del procés relacionat amb la baixa d'un treballador, que genera aquestes retribucions especials. D'acord amb les anotacions comptables prèvies, l'assentament que s'hauria de formalitzar és el que consta en la figura 14.9.

14.1.2.2. Gestió mitjançant una entitat o fons independents de l'empresa

Aquesta modalitat guarda molta semblança amb l'anterior, amb l'única diferència que se substitueix la materialització en els fons amb actius per les aportacions que l'empresa fa en una entitat externa o fons. Per raons purament financeres, la despesa que es reconeixerà en el pla no serà necessàriament coincident amb l'import que s'hagi d'aportar dins de cada exercici.



La raó vindrà donada pel fet que les aportacions constituïran normalment una renda constant, la capitalització de la qual donarà l'import corresponent a la prestació quan arribi el seu venciment. Per altra banda, la distribució d'aquest import final, en imports coincidents per cada any de treball, farà que cada un d'aquests imports s'haurà de descomptar fins l'any corresponent, per obtenir l'import de la dotació a la provisió, el qual s'anirà capitalitzant cada any i acumulant-li la quota corresponent a afegir.

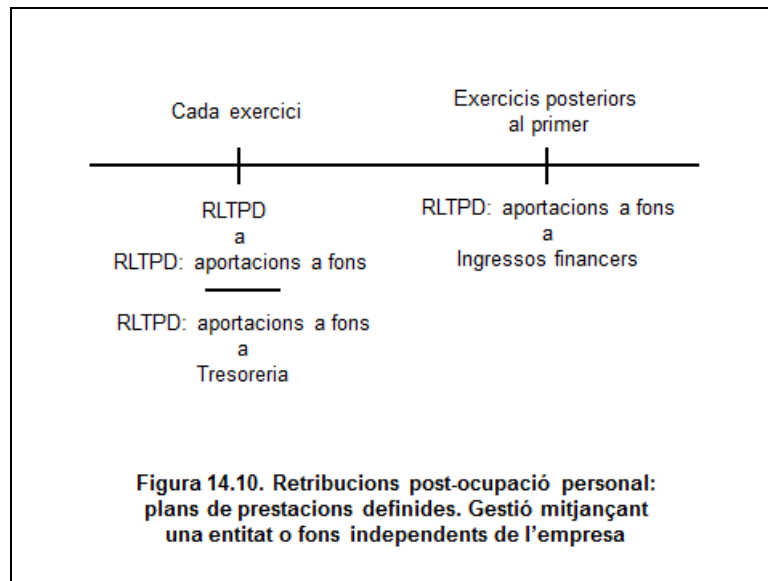
Per tant, caldrà crear un compte que reculli les meritacions, per una banda, i les aportacions realitzades en cada exercici, per l'altra. Aquest compte podria anomenar-se *Retribucions llarg termini per prestació definida: aportacions a fons*. El seu saldo recolliria, en cada exercici, la diferència entre les meritacions i aportacions anuals així com els interessos meritats per aquesta diferència. Al final del període de meritació de les prestacions pels treballadors i aportacions corresponents el saldo seria zero, atès que, en aquell moment, hauran de coincidir els imports capitalitzats de les meritacions i el valor final de la renta que constitueixen les quotes d'aportacions.

Les anotacions comptables a realitzar per seguir el procés descrit serien les que es presenten en la figura 14.10.

Per cada exercici s'haurà de comptabilitzar, com ja s'ha indicat, la meritació de la despesa corresponent a la constitució del fons, i les aportacions realitzades al mateix.

A partir del primer exercici, a més a més s'hauran de calcular els interessos corresponents al saldo del compte: *Retribucions llarg termini per prestació definida: aportacions a fons*, resultant de la diferència entre les meritacions i les aportacions realment realitzades. Atès que el saldo del compte normalment serà deutor, aquests interessos s'hi incorporaran mitjançant l'abonament al compte d'*Ingressos financers*. Si es donés el cas que el saldo tingués signe creditor, el compte s'abonaria amb càrrec a *Despeses financeres*.

Per tant el saldo del compte *Retribucions llarg termini per prestació definida: aportacions a fons*, al final de cada període, vindrà donat per la suma de les aportacions realitzades menys la suma de les meritacions, més tots els interessos que s'han meritats fins aquella data.



Si designem per “ A_j ” l’import de l’aportació feta en un exercici “ j ”, per “ M_j ” l’import de les meritacions corresponents al mateix període, i “ i ” el tipus unitari d’interès a aplicar, al final de cada un d’ells, el saldo “ S_j ” serà:

- Exercici 1

$$S_1 = (A_1 - M_1)$$

- Exercici 2

$$S_2 = (A_1 - M_1) \cdot (1 + i) + (A_2 - M_2)$$

- Exercici 3

$$S_3 = (A_1 - M_1) \cdot (1 + i)^2 + (A_2 - M_2) \cdot (1 + i) + (A_3 - M_3)$$

- Exercici n

$$S_n = (A_1 - M_1) \cdot (1 + i)^{(n-1)} + (A_2 - M_2) \cdot (1 + i)^{(n-2)} + (A_3 - M_3) \cdot (1 + i)^{(n-3)} + \dots + (A_{n-1} - M_{n-1}) \cdot (1 + i) + (A_n - M_n)$$

Expressió, que de forma sintètica, es pot representar tal com segueix:

$$S_n = \sum_{j=1}^n (A_j - M_j) \cdot (1+i)^{(n-j)}$$

A partir de la fórmula anterior, podem obtenir el valor del saldo al final de qualsevol període, el qual vindrà donat per:

$$S_t = \sum_{j=1}^t (A_j - M_j) \cdot (1+i)^{(t-j)}$$

Com ja s'ha indicat abans, el valor final del saldo del compte serà igual a zero degut a què en aquesta data es compensen els imports de les aportacions més interessos i les meritacions capitalitzades.

a) Revisió periòdica de valors

L'empresa, en cada exercici, haurà de comparar el valor actual de les retribucions compromeses amb el valor raonable dels actius afectes. Aquests actius no estan en poder de l'empresa sinó del fons que com ja s'ha dit és una entitat externa. L'import dels actius esmentats s'haurà d'aplicar al pagament de la prestació compromesa quan arribi el seu venciment.

Es podrà accedir al valor d'aquests actius mitjançant la informació subministrada per l'entitat gestora del fons, la qual l'haurà d'haver elaborat d'acord amb el que estableix l'IAS 26²²: *Comptabilització i informació financera sobre plans de prestacions per jubilació*.

Si el valor actual de les retribucions compromeses és superior al valor raonable dels actius afectes, l'empresa haurà de dotar una provisió als efectes de cobrir la diferència.

Si la diferència resultant és conseqüència de l'acumulació de diferències procedents d'exercicis anteriors, per cada augment de la diferència, es procediria a repetir el mateix assentament que en

²² Paràgrafs 3 i 17

el cas anterior, però amb l'import d'aquest augment. En canvi, si es produeixen disminucions de la diferència acumulada, la reversió que suposa, s'hauria de registrar mitjançant el contra assentament de l'anterior.

Per altra banda, si de la comparació esmentada resulta que el valor raonable dels actius afectes és superior al valor actual dels compromisos, es podrà reconèixer un actiu per aquesta diferència. Si en exercicis successius la diferència resultant augmenta, s'haurà de fer per a cada un d'ells un assentament per complementar el valor de l'exercici anterior, incorporant la variació d'aquesta diferència.

Si la revisió anual comporta una reducció del valor de l'actiu, s'haurà de practicar el contraassentament de l'anterior. Aquesta reducció del valor de l'actiu es produirà quan disminueixi el valor raonable dels actius afectes i se situï per sota del valor actualitzat de les prestacions que poden tornar a l'empresa.

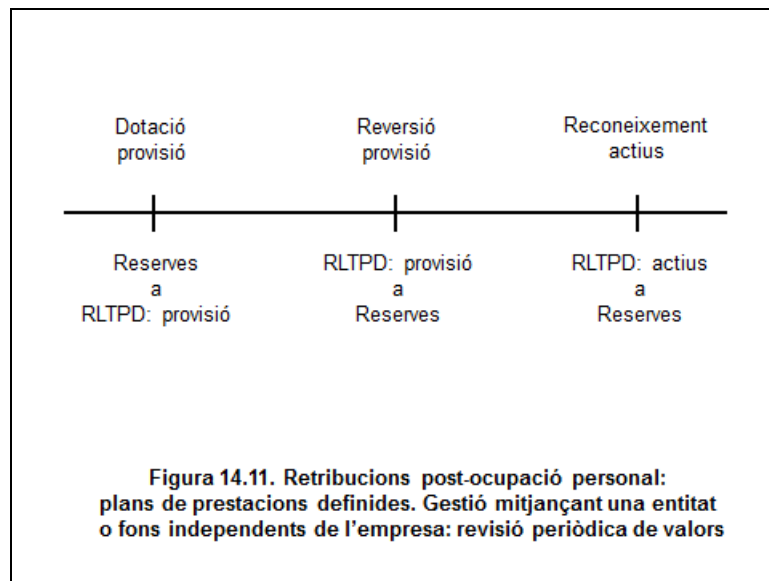
Aquests assentaments no seran necessaris en el cas en què l'empresa es pugui retirar del pla de prestacions definides sense fer front a les obligacions compromeses.

La figura 14.11, ens mostra amb detall les diferents possibilitats que s'acaben d'exposar i el tractament a seguir per a cada una d'elles. Introduïm, en aquest cas el compte: *Retribucions a llarg termini per prestació definida: actius*.

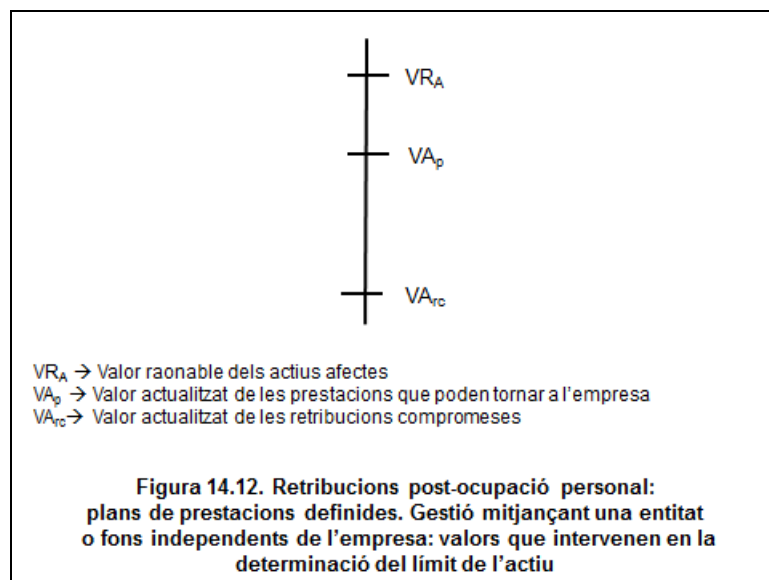
No obstant, el valor total de l'actiu reconegut no podrà superar l'import corresponent al límit de l'actiu, segons estableix l'IAS 19.

Segons la norma esmentada, el límit de l'actiu serà aquell valor que resulta de deduir del valor actual de les prestacions, que

poden tornar a l'empresa, el valor actual de les retribucions compromeses.



Amb la figura 14.12 pretenem fer més entenedora la idea que s'acaba d'expressar.

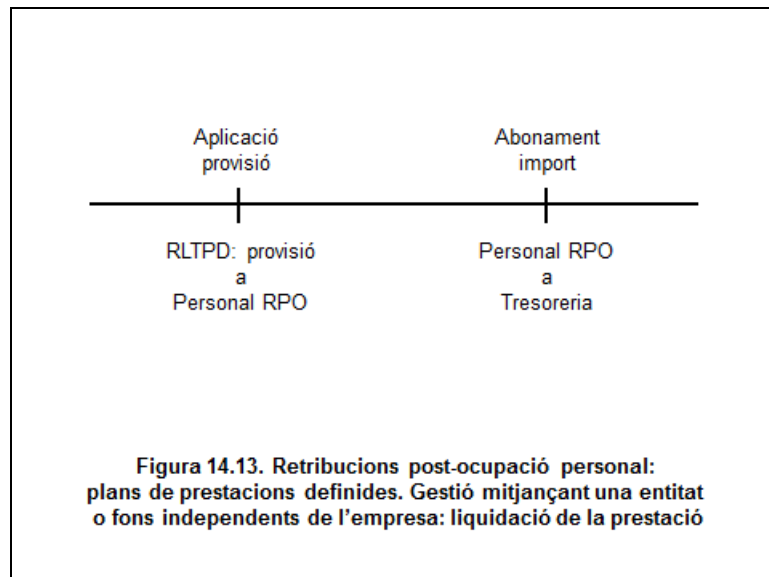


La determinació indicada del límit de l'actiu serà aplicable sempre que es compleixi que: $VR_A > VA_p$. En cas contrari, serà el valor raonable dels actius afectes el que serà objecte de la deducció del valor actual de les retribucions compromeses.

b) Liquidació de la prestació

En el moment de la baixa del treballador per jubilació o per qualsevol altra contingència coberta pel pla de prestacions, serà el fons qui s'haurà de fer càrrec del seu import. No obstant, si l'empresa té constituïda una provisió per cobrir la diferència entre les retribucions compromeses i el valor raonable dels actius afectes, haurà de fer front a aquesta diferència amb el fons que té constituït a l'efecte. Els assentaments per reflectir les operacions relacionades amb aquesta situació serien els representats en la figura 14.13.

Al llarg de l'evolució del pla, pot haver sorgit un actiu com a conseqüència de l'excés de valor raonable dels actius afectes sobre el valor actual de les prestacions econòmiques que poden retornar a l'empresa.



L'actiu referit, al final de la vida laboral del treballador, serà nul atès que en aquell moment s'igualaran el valor dels pagaments a tornar a l'empresa i el valor actual de les retribucions compromeses.

Segons es desprèn del text de l'IAS 19, serà l'entitat o bé els fons externs qui farà front a l'import de la prestació en la data de la baixa del treballador a l'empresa. I ho farà de forma directa, fet pel qual l'empresa només limitarà la seva actuació a les operacions subsidiàries descrites.

14.1.2.3 Liquidació del pla de prestacions definides

Segons l'IAS 19²³, "hi ha liquidació quan l'entitat (empresa) realitza una operació que elimina, en referència a la totalitat o part de les prestacions subministrades per un pla de prestacions definides, les obligacions legals o implícites a complir en el futur".

La característica pròpia de la liquidació radica doncs en l'eliminació, total o parcial, de les obligacions a càrrec de l'empresa. Qualsevol altra operació que suposi la transferència però no l'eliminació de l'obligació no seria una liquidació.

En la liquidació hi intervenen les obligacions que es liquiden, i el preu de la liquidació que comprèn els actius afectes al pla transferits i els pagaments realitzats per l'empresa per aquest concepte.

La diferència entre el valor actual a la data de la liquidació de les obligacions per prestacions que es liquiden i el preu de la liquidació constituirà el guany o pèrdua que se'n deriva de l'operació.

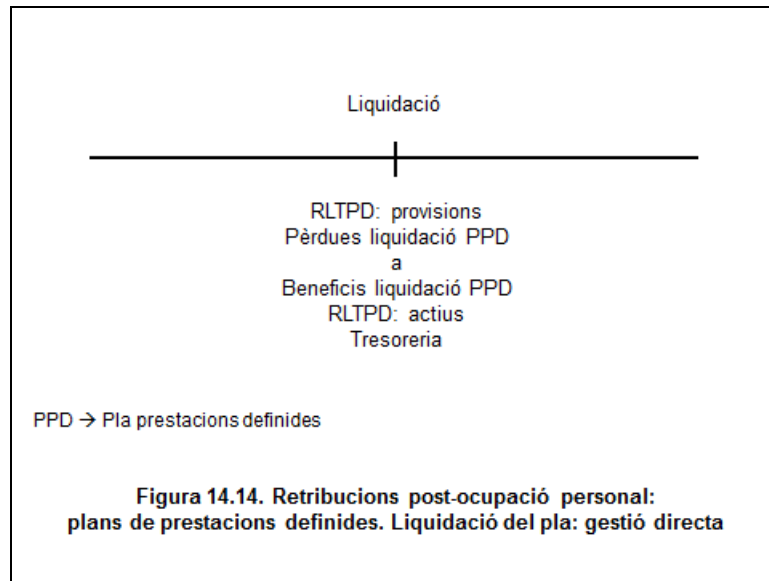
La representació comptable de les operacions de liquidació variarà segons es tracti de la modalitat de gestió directa o bé de gestió indirecta mitjançant una entitat o fons externs.

Tot seguit, passem a analitzar els dos casos:

²³ Paràgraf 111

a) Gestió directa

Quan l'entitat fa la gestió directa, en el moment de fer la liquidació, haurà de donar de baixa les provisions acumulades per aquest concepte i els actius afectes al pla. L'assentament seria el representat en la figura 14.14.



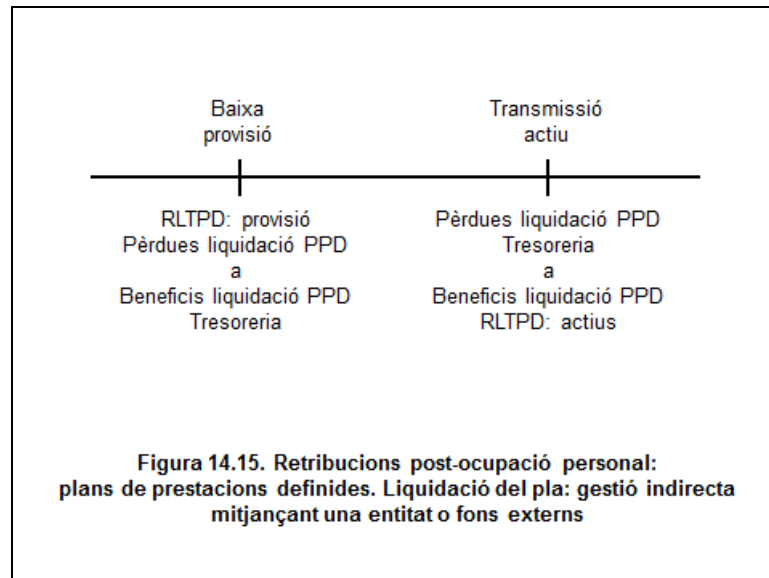
Els comptes que proposem introduir en aquest cas són: *Beneficis derivats liquidació pla de prestacions definides* i *Pèrdues derivades liquidació pla de prestacions definides*.

b) Gestió indirecta mitjançant una entitat o fons externs

En aquest cas, l'empresa pot tenir alternativament una provisió o un actiu. La provisió seria per complementar l'import cobert pel fons fins arribar al valor actual de la prestació compromesa. I l'actiu recolliria l'excés de valor raonable dels actius del fons afectes fins al límit de l'actiu, tal com estableix l'IAS 19²⁴.

²⁴ Paràgrafs 57 i 64

Per tant, l'assentament a realitzar dependrà de la magnitud econòmica que s'hagi de donar de baixa. L'anotació serà alternativament una de la dues següents, tal com mostra la figura 14.15.



14.1.2.4. Prestacions assegurades

Es tracta del cas previst per l'IAS 19²⁵, en què una entitat recorre al finançament d'un pla de retribucions post-ocupació mitjançant el pagament de primes d'una pòlissa d'assegurances. Com a norma general, el pla s'haurà de tractar com si fos d'aportacions definides.

No obstant, també pot donar-se una situació en què l'empresa hagi de tractar el pla com si fos de prestacions definides. Aquesta situació s'haurà de contemplar si l'empresa té l'obligació de pagar als empleats directament les prestacions en el moment que siguin exigibles, o bé que hagi de pagar quantitats addicionals, si l'assegurador no fa front a la totalitat de les prestacions.

²⁵ Paràgraf 117

14.2. Altres retribucions a llarg termini

Dins el concepte d'altres retribucions a llarg termini als empleats s'inclouen aquelles partides el pagament de les quals no es preveu que es realitzi íntegrament dins dels dotze mesos següents al tancament de l'exercici. Els conceptes més habituals són els següents:

- a) Permisos remunerats a llarg termini, com és el cas dels anys sabàtics.
- b) Premis d'antiguitat o altres prestacions per un llarg període de servei.
- c) Prestacions per invalidesa permanent.
- d) Participació en guanys i incentius.
- e) Remuneracions diferides.

Per al reconeixement i valoració d'aquestes retribucions, d'acord amb el que estableix l'IAS 19, s'estarà al que hi ha establert per als plans de prestacions definides als quals ens remetem per tal d'evitar repeticions innecessàries.

No obstant, aquestes retribucions no estan subjectes normalment al mateix grau d'incertesa que aquelles pel que fa a la valoració de les retribucions post-ocupació.

Per això, la citada norma exigeix la utilització d'un mètode simplificat per al registre comptable d'aquest tipus de retribucions, segons el qual no caldrà aplicar el recàlcul de valoració.

Un cas particular és el que fa referència a la prestació per invalidesa permanent. Si l'import de la prestació depèn del temps de servei actiu, l'obligació sorgirà quan es dona aquest servei. Si l'import de la prestació és el mateix per a tots els empleats amb invalidesa, sense tenir en compte els anys

de servei, el cost previst de les prestacions es reconeixerà quan es produeixi l'esdeveniment causant de la invalidesa permanent.

14.3. Indemnitzacions per cessament

Als efectes d'aquest apartat, entenem per cessament l'esdeveniment que suposa la finalització d'una ocupació per decisió de l'empresa de resoldre el contracte de treball o bé de l'empleat d'acceptar una oferta a canvi de posar fi a l'ocupació.

Les indemnitzacions per cessament són tractades per l'IAS 19²⁶ per ser part de la resta de retribucions als empleats, perquè l'obligació corresponent és deguda al cessament i no a la prestació de serveis de l'empleat. Normalment, l'import d'aquest tipus de retribució constitueix la indemnització per cessament.

No s'inclouen dins d'aquest apartat les retribucions als empleats derivades de la baixa voluntària ni les que resulten del retir obligatori. Aquestes retribucions, que constitueixen una retribució per cessament, ja han estat tractades abans com a retribucions post-ocupació.

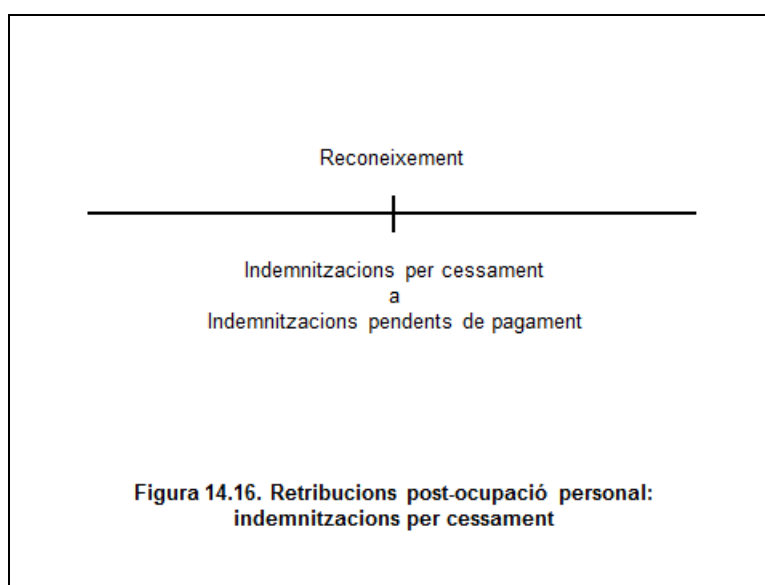
En el cas de ser superior la retribució per cessament, quan és atribuïble a una iniciativa de l'empresa respecte a la que resulta de la decisió unilateral del treballador o deguda a l'aplicació d'una norma, la indemnització vindrà donada per la diferència entre els dos imports.

Les indemnitzacions normalment consisteixen en el pagament d'una quantitat única d'efectiu. No obstant, poden donar-se també altres modalitats, com poden ser millores de les retribucions post-ocupació o pagaments de salaris fins al final d'un determinat període de preavis, en el qual l'empleat ja no presta serveis a l'empresa.

²⁶ Paràgraf 159

Davant d'una situació com aquesta, l'empresa haurà de reconèixer un passiu i una despesa per indemnitzacions per cessament. L'estructura de l'assentament podria ser tal com es mostra a continuació en la figura 14.16.

Als efectes de dur a terme la comptabilització indicada, hem introduït els dos comptes: *Indemnitzacions per cessament* i *Indemnitzacions pendents de pagament*, que figuren a l'assentament anterior.



La data de reconeixement variarà segons es tracti de la resolució del contracte de treball o bé de l'acceptació per part del treballador d'una oferta a canvi de posar fi a la relació laboral existent.

En el primer cas, és a dir, quan és l'empresa qui resol la relació contractual la data de reconeixement serà aquella en què s'hagi comunicat als empleats afectats un pla de cessament. Pel que fa a l'acceptació de l'oferta per part del treballador, la data de reconeixement serà precisament la de l'acceptació.

Quant a la valoració de la indemnització, en el cas de pagament d'un import únic, serà aquest import el que servirà de base per determinar la quantia a registrar comptablement. Si s'espera liquidar les indemnitzacions dins de l'exercici següent al seu reconeixement, l'empresa aplicarà els requeriments

relatius a les retribucions a curt termini als empleats. És a dir, el reconeixement es farà per l'import del pagament únic establert.

Si la liquidació de les indemnitzacions no s'espera que s'hagi completat dins l'exercici següent al de la data de reconeixement, l'empresa aplicarà els requeriments relatius a altres retribucions a llarg termini als empleats. En aquest cas, l'import a pagar s'haurà d'actualitzar fins a la data de reconeixement aplicant la corresponent taxa de descompte.

Finalment, si es dóna el cas que les indemnitzacions són una millora de les retribucions post-ocupació l'empresa haurà d'aplicar els requisits propis d'aquests tipus de retribucions.

15. LES OPERACIONS DE VENDES

15.1. Esquema bàsic del procés de vendes

Una operació de compra-venda pot ser considerada, segons el paper que hi juga l'empresa, com una operació de compra o una operació de venda. Per aquest motiu el procés que se segueix en un cas és molt similar al de l'altre, salvant petits matisos relacionats amb el cobrament en el cas de les vendes.

Per tant, podem dir que de la mateixa manera que passa amb el procés de compres ja desenvolupat, el procés de vendes inclou tres moments principals: decisió de realitzar la venda, materialització de la venda i liquidació de l'import corresponent a la contraprestació.

La decisió de realitzar una venda per si mateixa no comporta cap tipus d'efecte econòmic. Un cop rebuda la comanda del client potencial i valorada la conveniència d'acceptar-la, en funció del tipus de comanda, característiques i solvència del client principalment, es pren la decisió d'acceptar-la o rebutjar-la.

La materialització es realitza mitjançant el lliurament dels béns sol·licitats, fet que comporta efectes econòmics, els quals queden concretats en el contingut de la factura emesa. Aquesta factura representa el naixement d'un dret a favor de l'empresa i contra el client el valor de la comanda servida. L'IAS 18: *Ingressos ordinaris*, desenvolupa els conceptes i criteris a seguir per al tractament comptable d'aquestes operacions.

Malgrat que no és habitual per la majoria de les empreses, en alguns casos la materialització comença amb la formulació d'un compromís irrevocable de venda i acaba amb l'entrega dels béns afectats.

Un cas apart és el contemplat per l'IAS 11²⁷: *Contractes de construcció*, atès que per les característiques inherents al mateix, la construcció de l'actiu es desenvolupa al llarg de diversos exercicis comptables. En aquest cas, la materialització habitualment no es considerarà realitzada en el moment de l'entrega del producte totalment acabat, sinó que s'aplicarà a cada un dels exercicis que duri la construcció en funció del valor estimat per cada un d'ells.

L'estimació es farà a partir del valor total contractat de l'obra i en funció de l'estat de realització de la mateixa. Aquest estat de realització usualment es determina en funció de la mesura del coeficient de progrés de l'obra contractada. Aquest coeficient es pot determinar de diferents formes de les quals les més habituals són:

- Proporció dels costos del contracte incorreguts del treball ja realitzat fins a la data, respecte als costos totals estimats per al mateix.
- Nivell de realització de l'obra segons inspecció dels treballs realitzats.
- Proporció física de l'obra executada respecte l'obra total.

Independentment que l'import de l'ingrés es determini via estimació, els efectes i tractament a seguir seran els mateixos que en el cas general de les vendes.

Un altre cas especial relacionat amb el reconeixement i els ingressos derivats de la venda és el contemplat per l'IFRIC 15: *Acords per a la construcció d'immobles*. Es tracta de la particularitat que presenten les entitats del sector immobiliari que emprenen la construcció d'immobles i realitzen diferents acords de venda, amb un o més compradors, abans que es finalitzi la construcció. Segons aquesta norma poden donar-se tres possibilitats:

²⁷ Veure l'apartat corresponent a l'objectiu de la norma

- L'acord és un contracte de construcció²⁸.

Es dona quan el comprador pot especificar els elements estructurals més importants del disseny de l'immoble abans del seu inici i els canvis més importants quan la construcció estigui en curs. En aquest cas es tracta d'un contracte que encaixa dins del contingut desenvolupat per l'IAS 11.

- L'acord és de prestació de serveis²⁹.

Si el comprador no té la capacitat esmentada en l'apartat anterior i a més a més, l'empresa es limita a la realització de l'obra sense que hagi d'adquirir i subministrar materials de construcció estem davant d'un acord de prestació de serveis. Aquest tipus d'operacions en general li seran aplicables les disposicions contingudes a l'IAS 18.

- L'acord és de venda de béns³⁰.

L'empresa proporciona els serveis juntament amb els materials de construcció. Igual que en el cas anterior li és aplicable el que disposa l'IAS 18.

La cancel·lació del crèdit reconegut en el moment de materialitzar la venda normalment serà en efectiu. No obstant, pot haver-hi modalitats alternatives tot i el seu caràcter no habitual.

D'entrada caldrà introduir dos nous comptes per representar les operacions bàsiques del procés de vendes. Aquests comptes són:

- *Vendes*
- *Clients*

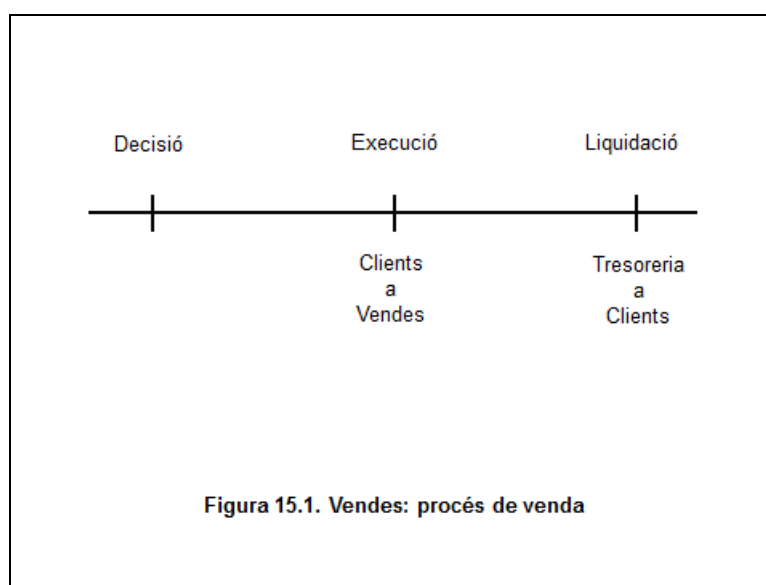
²⁸ Paràgrafs 13 i 14

²⁹ Paràgraf 15

³⁰ Paràgrafs 16-19

La partida de clients es correspon amb la definició esmentada en l'IAS 39: *Instruments financers: reconeixement i valoració*, amb remissió al paràgraf 11 de l'IAS 32: *Instruments financers: reconeixement*, i l'apartat a) del paràgraf 4 de la guia d'aplicació, on es fa referència als comptes a cobrar d'origen comercial. Segons la classificació que presenta el paràgraf 9 de l'IAS 39, aquesta partida quedaria enquadrada dins la categoria d'instruments financers de préstecs i partides a cobrar.

Representem el procés de vendes i el seu tractament comptable a la figura 15.1. Seguint la línia iniciada amb el procés de compres, presentem cada operació de forma simple sense incloure el component fiscal que habitualment porta associat.



L'IAS 18³¹ estableix que, normalment, el criteri a utilitzar per al reconeixement d'ingressos s'aplicarà per separat a cada transacció. No obstant, preveu també situacions especials en les que el criteri de reconeixement separat no es fa sobre la transacció sinó sobre els components identificables de la mateixa per tal de reflectir el fons econòmic de l'operació.

³¹ Paràgraf 13

Les condicions previstes als efectes de reconèixer els ingressos procedents de la venda i registrar els mateixos en els estats financers, segons l'IAS 18, són les següents:

- L'empresa ha transferit els riscos i avantatges derivats de la propietat dels béns al comprador.
- L'empresa no conserva cap implicació en la gestió corrent dels béns venuts ni reté el control efectiu dels mateixos.
- L'operació es pot valorar amb suficient fiabilitat.
- És probable que l'entitat obtingui els beneficis econòmics derivats de la transacció.
- Els costos relacionats amb la transacció incorreguts o per incórrer, poden ser valorats amb fiabilitat.

Una qüestió a aclarir és quan es produeix la transferència de riscos i avantatges al comprador que impliquen la propietat. En la majoria dels casos aquesta coincideix amb la transferència de la titularitat legal o el traspàs de la possessió al comprador, com és el cas de les vendes al detall.

Si l'empresa reté els riscos de la propietat, la transacció no serà considerada com una venda i per tant no es podran reconèixer els ingressos derivats d'ella. Aquesta situació es dona en diferents casos dels quals l'IAS 18³² esmenta els següents:

- L'entitat assumeix obligacions derivades del funcionament insatisfactori dels productes, més enllà de les condicions normals de garantia.

³² Paràgraf 16

- La recepció dels ingressos ordinaris és de caràcter contingent perquè depèn de l'obtenció d'ingressos ordinaris, per part del comprador, derivats de la venda posterior dels béns.
- Els béns es venen juntament amb la seva instal·lació la qual no ha estat completada per l'empresa i és una part substancial del contracte.
- El comprador té el dret de rescindir l'operació en virtut d'una condició pactada i l'empresa té incertesa sobre la probabilitat d'aquest fet.

Quan la retenció dels riscos i avantatges derivats de la propietat d'un bé és només una part no significativa d'aquells, la venda es considera perfeccionada i per tant es poden reconèixer els ingressos ordinaris.

Cal contemplar la correlació de despeses i ingressos. Per això, els ingressos ordinaris i les despeses relacionades amb una mateixa transacció es reconeixen de forma simultània. Si les despeses correlacionades no poden ser valorades amb fiabilitat, els ingressos ordinaris no poden ser reconeguts. En aquest cas qualsevol contraprestació rebuda per la venda dels béns serà registrada com un passiu.

Respecte a la valoració dels ingressos derivats de les vendes, aquesta es farà a partir del valor raonable de la contrapartida rebuda o per rebre que es deriva de l'operació realitzada. La contrapartida normalment serà en efectiu o equivalent i per tant l'ingrés es mesura a partir de la quantitat d'efectiu o equivalent rebut o per rebre. Hi afegeix la norma que el valor raonable de la contrapartida ha de ser considerat juntament amb l'import de qualsevol descompte, bonificació o rebaixa comercial, que pugui atorgar l'empresa.

Pel que fa al reconeixement del crèdit, segons l'IAS 39³³, aquest s'haurà de fer d'acord amb el seu valor raonable ajustat. Això equival a l'obtenció del valor actualitzat dels pagaments futurs previstos per la cancel·lació del deute

³³ Paràgraf 43

en qüestió. La diferència entre el valor actualitzat i el nominal de la contrapartida es considerarà un ingrés financer per interessos d'acord amb l'IAS 18³⁴ i l'IAS 39³⁵.

No obstant, quan es tracti de pagaments a realitzar en un futur proper a la data del reconeixement inicial entenem que es pot obviar aquesta actualització, de la mateixa manera que hem fet en el capítol dedicat a les compres. Queda justificada aquesta posició amb el que disposa el *Marc conceptual*, atès que entenem que la diferència que s'originaria amb la no aplicació de l'actualització no seria significativa als efectes informatius. Respecte al cobrament, el reconeixement s'haurà de fer a la data de la seva realització i l'import ve donat pel total rebut.

Un cas particular a considerar, és el de les permutes de béns o serveis. Si aquests béns o serveis són de naturalesa similar, segons l'IAS 18³⁶, aquest intercanvi no es considerarà com una transacció que produeix ingressos ordinaris, motiu pel qual la transmissió realitzada no constituirà una venda. En canvi, si es tracta d'intercanvi de béns o serveis de naturalesa diferent, aquest intercanvi sí que es considera una transacció que produeix ingressos ordinaris i per tant serà considerada com a venda.

La valoració dels ingressos derivats de les permutes, quan aquestes revesteixen la naturalesa de vendes, vindrà donada pel valor raonable dels béns o serveis rebuts, ajustant l'import per l'efectiu o altres mitjans equivalents transferits en l'operació.

Si no és possible valorar de manera fiable els béns o serveis rebuts, els ingressos es determinaran a partir del valor raonable dels béns o serveis lliurats, el qual s'haurà d'ajustar amb l'import d'efectiu o equivalent transferit en l'operació.

³⁴ Paràgraf 11

³⁵ Paràgraf 76

³⁶ Paràgraf 12

15.2. Tipificació de les vendes

La normativa internacional, i més concretament l'esmentada IAS 18³⁷, inclou l'import de les vendes dins el concepte ingressos ordinaris. Aquests ingressos ordinaris poden ser procedents de:

- Venda de béns.
- Prestació de serveis.
- Utilització per part de tercers d'actius de l'entitat.

Només considerarem vendes els tipus d'ingressos anteriors si aquests constitueixen l'activitat principal de l'empresa. Així si aquesta consisteix en la venda de béns podrem diferenciar entre:

- Venda de mercaderies.
- Venda de productes acabats.
- Venda de productes semielaborats.
- Venda de subproductes.
- Venda de residus.
- Venda de material recuperable

Només considerem la venda de subproductes, residus i material recuperable quan, d'existir aquests, la seva transmissió té un contingut econòmic favorable a l'empresa. Per altra banda, quan la prestació de serveis constitueix l'objecte de l'empresa aquests també constituïran una venda.

³⁷ Paràgraf 1

Quan la partida de vendes inclogui tots o part dels components esmentats i aquests són significatius, l'empresa pot optar per subdividir el compte de vendes fent referència al tipus d'element que en cada cas s'està transmetent. Si s'opta per aquesta possibilitat el procés comptable seguiria les pautes indicades en l'esquema bàsic, però se substituirà el compte de vendes pel seu subdivisionari corresponent.

15.3. Situacions particulars en la realització de vendes

El procés bàsic, indicat en el punt anterior, serveix com a referent de partida per contemplar totes aquelles situacions específiques que es poden donar en la realització de les vendes. Podem contemplar les següents:

- Devolucions.

- Descomptes sobre compres.

- Ràpels

De les quals passem a ocupar-nos a continuació:

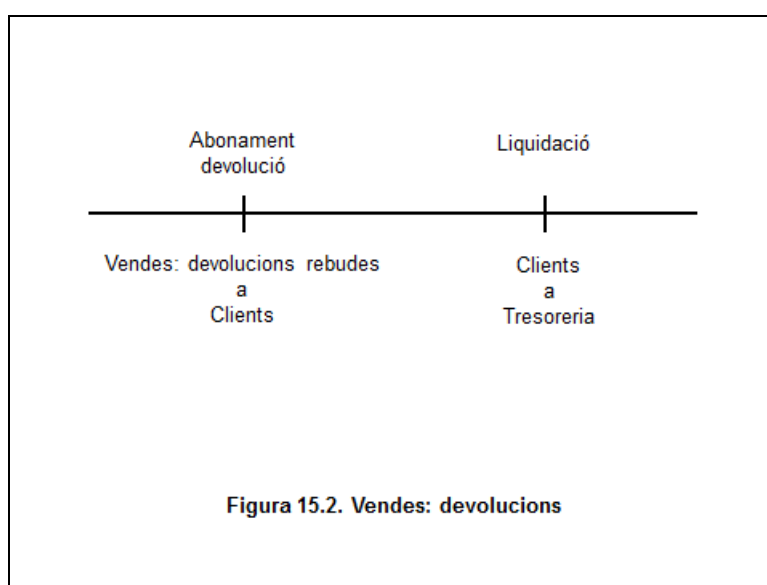
15.3.1. Devolucions de vendes

La recepció del client de part o la totalitat dels béns transmesos en una venda anterior constitueix una incidència pròpia del procés de vendes que afecta directament al volum d'aquestes i al crèdit comercial obert al client indicat.

Presentem el tractament comptable a seguir mitjançant la figura 15.2. En la línia apuntada per les devolucions de compres hem optat per

introduir el compte *Vendes: devolucions rebudes*, encara que també podria admetre's una imputació directa al compte de vendes.

Cada devolució es reconeixerà en la comptabilitat de l'empresa en el mateix moment en que aquesta es produeixi. Si la factura està pendent de liquidar, la devolució per sí mateixa constituirà la cancel·lació total o parcial de la mateixa, segons el cas. Si resulta que es produeix una cancel·lació total no caldrà registrar l'acte de liquidació contemplat en la figura 15.2.



15.3.2. Descomptes sobre vendes

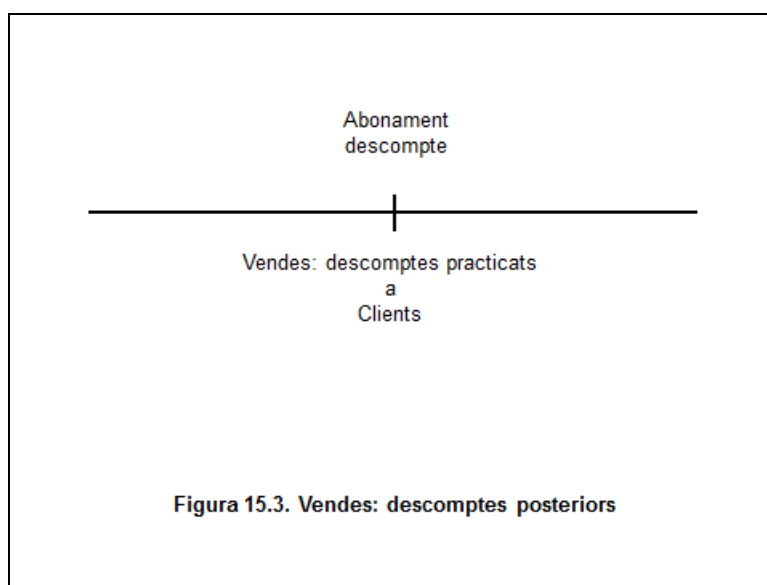
L'IAS 18³⁸ en tractar sobre la valoració dels ingressos ordinaris, indica que s'haurà de tenir en compte l'import de qualsevol descompte, bonificació o rebaixa comercials que l'entitat pugui atorgar.

Als efectes de tenir en compte la norma esmentada, considerem descomptes sobre vendes les reduccions que figuren explícitament en el preu de venda. Aquests descomptes poden figurar en la pròpia factura o bé en un document a part. Només cal considerar en aquest

³⁸ Paràgraf 10

apartat els descomptes que tenen caràcter comercial, mentre que els financers queden catalogats com una despesa financera.

El descompte que figura dins la pròpia factura formarà part de l'import a comptabilitzar per la mateixa. Per altra banda, si el descompte es formalitza mitjançant un document a part caldrà registrar el seu import, realitzant les anotacions corresponents tal com queda expressat en la figura 15.3.



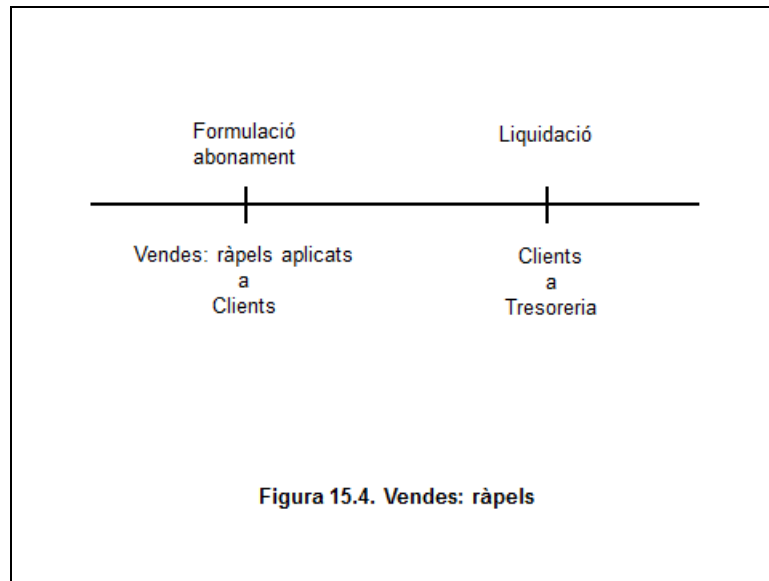
Tot i la possibilitat d'imputar el descompte com a menys import de la venda hem optat per utilitzar un compte específic que hem anomenat: *Vendes: descomptes practicats*. El reconeixement es produirà en el moment d'emetre's el document. L'import serà el que figurarà en l'esmentat document.

15.3.3. Ràpels

Podem repetir en aquest apartat el que s'ha expressat per als ràpels de les compres, en el sentit que malgrat el fons és diferent des d'un punt de vista formal hi ha clares coincidències amb els descomptes sobre vendes. Això fa que s'apliquin els mateixos criteris de

reconeixement i valoració que s'han seguit en l'apartat anterior per als descomptes fora de factura.

Per aquest motiu s'introdueix el compte *Vendes: ràpels aplicats*. El seu tractament comptable queda reflectit a la figura 15.4, on es recullen els passos a seguir.



15.4. Cancel·lació del crèdit derivat de la venda

A la figura 15.1 que conté l'esquema bàsic del procés de venda, s'hi presenta la forma més habitual de cancel·lació del crèdit de clients que tal com hi consta és mitjançant la recepció de l'import en efectiu.

No obstant, el procés pot seguir un desenvolupament més elaborat i presentar també situacions o incidències que afecten a la cancel·lació del crèdit de forma diferent al que és l'operatòria simple abans apuntada. Les situacions més habituals que donaran peu a altres formes de cancel·lació del crèdit són:

- Lliurament d'efectes.

- Cobrament anticipat.

- Acomptes.

- Insolvències.

- Condonació.

- Prescripció.

En els apartats que segueixen ens ocuparem de desenvolupar les característiques de cada un d'ells i el tractament comptable que els correspon.

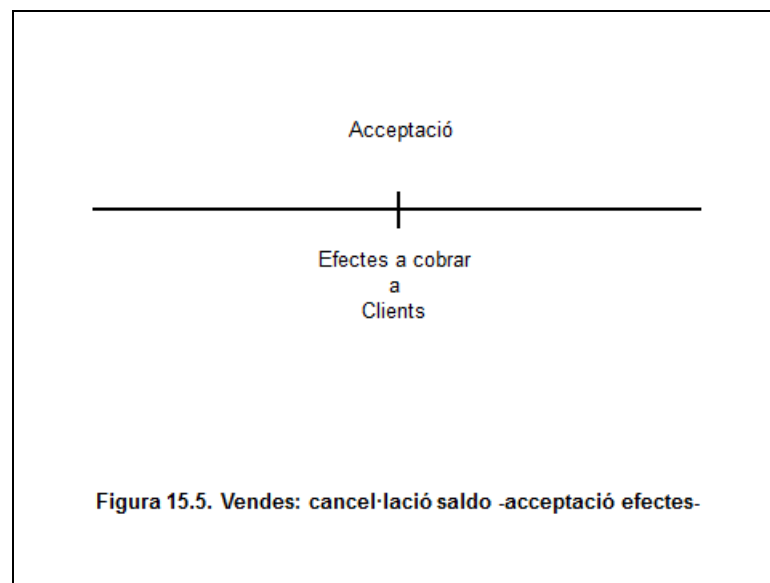
15.4.1. Lliurament d'efectes

La forma habitual que té l'empresa per activar el cobrament dels crèdits, sense esperar l'ingrés directe en el compte dels imports acreditats, consisteix en l'emissió d'un rebut o document de cobrament equivalent. Aquest document pot ser creat de forma unilateral per l'empresa, com a mitjà per fer efectiu els imports a favor seu o bé formalitzant-lo conjuntament amb el deutor el qual accepta les condicions establertes, que afecten principalment a l'import i venciment així com la domiciliació per fer efectiu aquell. Entre altres possibilitats, farem esment de l'acceptació d'efectes, lliurament de pagaré o confirming de la factura.

La creació unilateral d'un document de cobrament no comporta per si mateixa cap anotació comptable específica. En canvi quan es tracta d'una formalització en la que intervenen les dues parts, degut a què la qualificació jurídica de l'import a cobrar s'ha modificat, caldrà registrar aquest fet mitjançant un assentament com el que es presenta a la

figura 15.5. Als efectes oportuns introduïm el compte: *Efectes a cobrar*, per recollir en ell tots els imports formalitzats.

Els imports a cobrar emesos unilateralment seguiran figurant en el compte de *Clients*, mentre que com ja s'ha vist els corresponents als documents de cobrament formalitzats entre les dues parts, quedaran recollits dins el compte d'*Efectes a cobrar*.



Tant en un cas com en l'altre, es poden seguir els mateixos mecanismes per fer-los efectius. Tot seguit ens ocupem d'ells:

a) Endossament

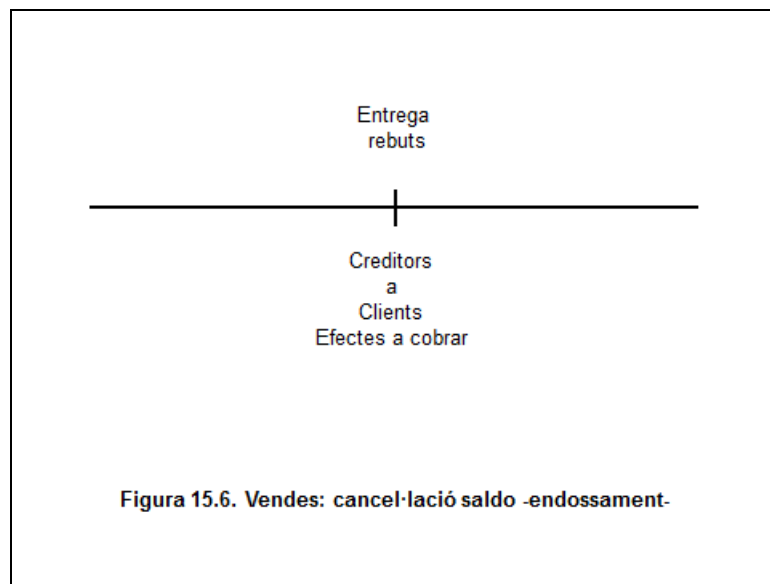
Mitjançant aquesta operació l'empresa cedeix a un tercer, normalment un creditor seu, els drets de cobrament que té sobre els seus clients, transferint-li aquests drets.

La representació comptable d'aquesta operació és molt simple i es pot concretar tal com es presenta a la figura 15.6. Hem introduït el compte de *Creditors* per representar el receptor de l'endossament, encara que si aquest creditor té un compte

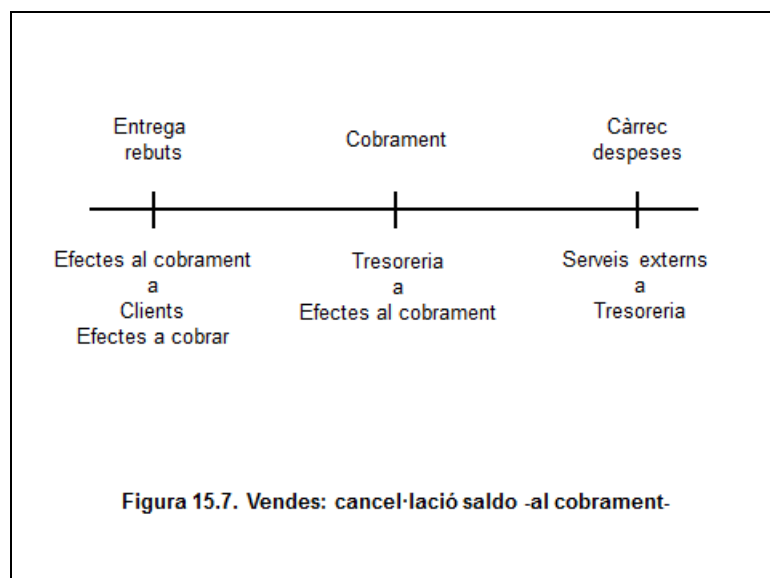
específic propi, per exemple *Proveïdors*, seria aquest compte el que figuraria en lloc del de *Creditors* esmentat.

b) Rebutos al cobrament

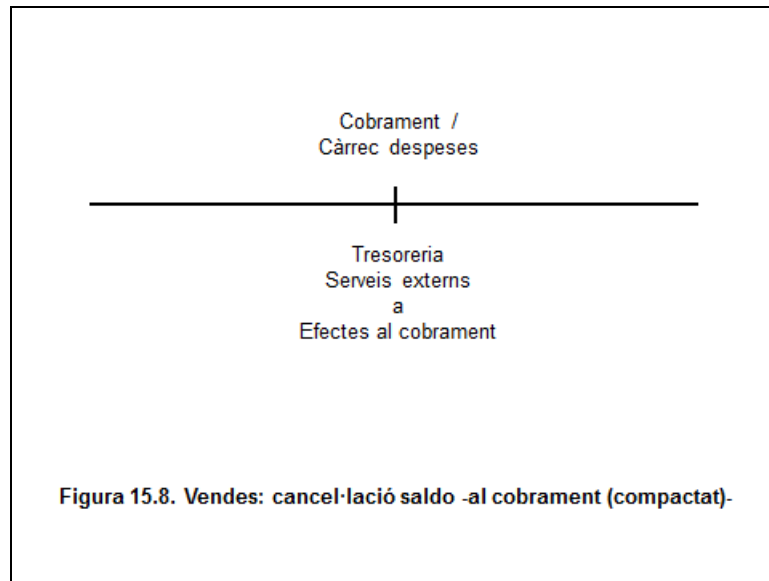
En aquest cas l'empresa cedeix a un tercer, normalment una entitat financera, els rebuts o equivalents per tal que s'encarregui de la realització del cobrament per compte de l'empresa.



La figura 15.7 ens mostra l'esquema del tractament comptable a seguir en aquest cas. Introduïm el compte: *Efectes al cobrament*.



Si el cobrament i el càrrec de les despeses relacionades amb el mateix constitueixen un sol acte que dona peu a l'emissió d'un sol document per aquests conceptes, es podria procedir a compactar els dos assentaments corresponents, la qual cosa suposaria que el redactat de l'assentament en qüestió quedaria tal com es mostra en la figura 15.8.

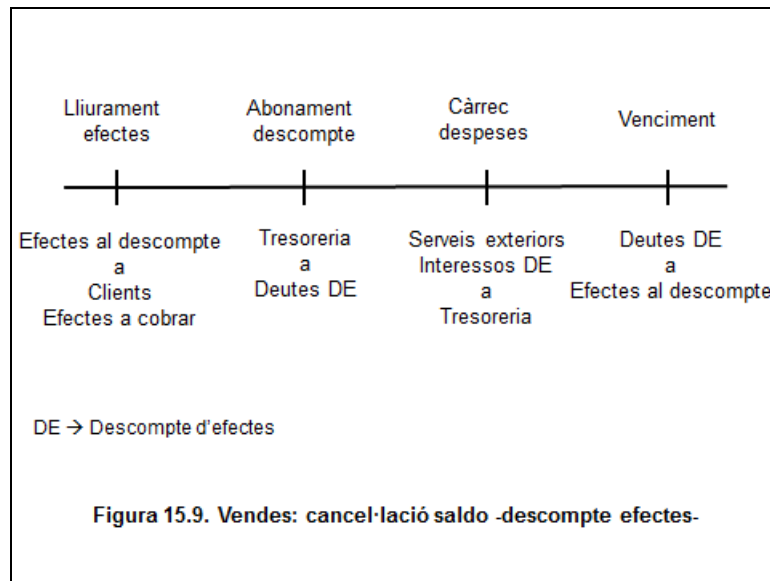


c) Descompte d'efectes

Si l'empresa opta per cedir els efectes a una entitat financera perquè aquesta, a més a més de procedir al cobrament dels mateixos, avanci el seu import estem davant d'una operació de descompte d'efectes. L'entitat financera percebrà un import en concepte del servei de cobrament de l'efecte i un altre, pels interessos corresponents a l'import avançat.

El descompte d'efectes passa per diferents moments, que comprenen el lliurament dels efectes a l'entitat financera, l'abonament de l'import per part d'aquesta, el càrrec de les despeses i el venciment dels efectes. La figura 15.9 mostra el tractament comptable a seguir per recollir els efectes derivats de cada moment.

Hem introduït els comptes *Efectes al descompte*, *Deutes per descompte d'efectes* i *Interessos per descompte d'efectes*.



Hem optat per utilitzar el compte de *Deutes per descompte d'efectes* per recollir la situació d'espera fins al venciment, considerant que els imports avançats per l'entitat financera realment constitueixen un deute, mentre que per altra banda, els efectes descomptats segueixen essent drets a favor de l'empresa. I així entenem que serà fins la data del venciment, data en què procedirem a la compensació dels dos comptes que tindran saldo en aquella data el qual serà oposat i del mateix import.

Una altra opció, seria prescindir del compte esmentat i substituir-lo pel d'*Efectes al descompte*, en el moment en què és abonat el seu import. En aquest cas, el venciment no comportaria cap anotació comptable.

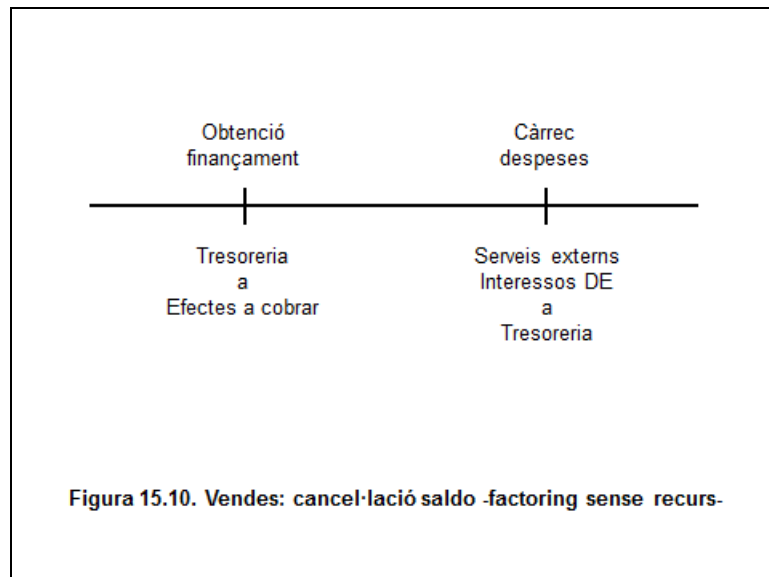
La data de reconeixement corresponent a cada pas serà la de l'emissió del document corresponent, mentre que la data de venciment serà la que comportarà com ja s'ha dit la compensació dels comptes que encara mostren saldo respecte a l'operació

descrita. I els imports a registrar seran els que figurin en els documents respectius.

d) Factoring sense recurs

Mitjançant aquesta operació l'empresa transfereix a una entitat de factoring els drets de cobrament sobre tercers de forma irrevocable per les dues parts. És a dir, l'entitat de factoring avançarà l'import dels efectes a l'empresa i es farà càrrec del risc inherent als mateixos respecte al seu cobrament a la data del venciment.

En contrapartida l'entitat de factoring percebrà una compensació per la gestió del cobrament, l'avançament dels imports i el risc d'impagament que assumeix. El registre d'aquesta operació és molt simple i es correspon amb el que mostra la figura 15.10.



e) Factoring amb recurs

Les operacions de factoring amb recurs suposen una cessió dels drets de cobrament per part de l'empresa a l'entitat de factoring

sense que aquesta assumeixi cap risc respecte al bon o mal resultat del cobrament a la data del venciment.

Les seves característiques econòmiques i financeres són similars a les que presenta una operació de descompte d'efectes. Per aquest motiu és aplicable en aquest apartat tot el que s'ha esmentat en l'apartat al·ludit, al qual ens remetem a l'hora de plantejar la representació comptable d'aquest tipus d'operacions.

15.4.2. Impagats

La situació d'impagament es pot presentar per diverses raons, que van des d'un error o una situació puntual de falta de tresoreria fins a l'inici d'una insolvència temporal o definitiva.

Per al tractament comptable d'aquesta situació introduïrem el compte *Efectes impagats* per recollir els imports que van resultant per aquesta situació. Així mateix caldrà diferenciar la catalogació que per l'empresa tenia el rebut impagat abans de la seva devolució. Així podem distingir entre:

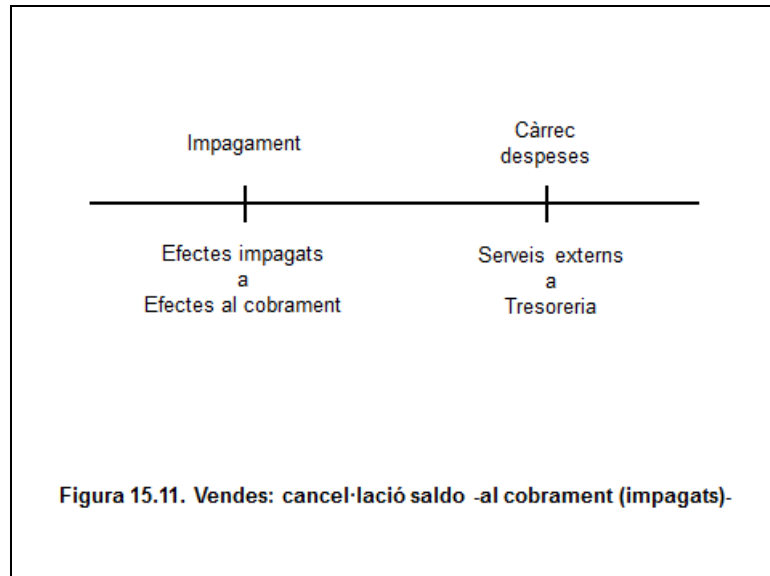
a) Efectes al cobrament impagats.

En aquest cas l'entitat financera tenia l'efecte en dipòsit per procedir al seu cobrament a la data del venciment i abonament al compte de l'empresa. L'impagament comportarà la devolució de l'efecte i un càrrec de despeses derivades d'aquest fet. Els assentaments a practicar seran els que consten en la figura 15.11.

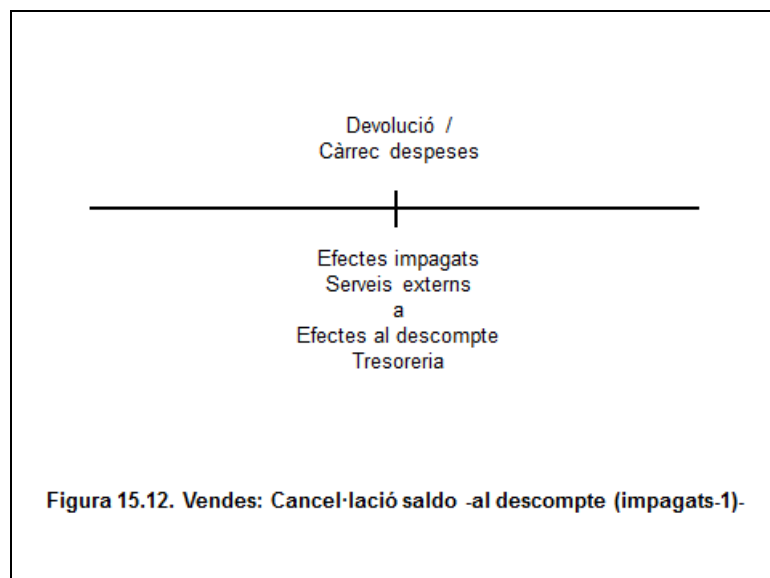
b) Efectes descomptats impagats.

L'entitat financera, en aquest cas, tenia el dret de cobrament de l'efecte contra el deutor de l'empresa sense que hagués assumit el

risc d'impagament. Per aquest motiu retornarà l'efecte impagat i carregarà el seu import al compte de l'empresa així com les despeses derivades de la devolució.

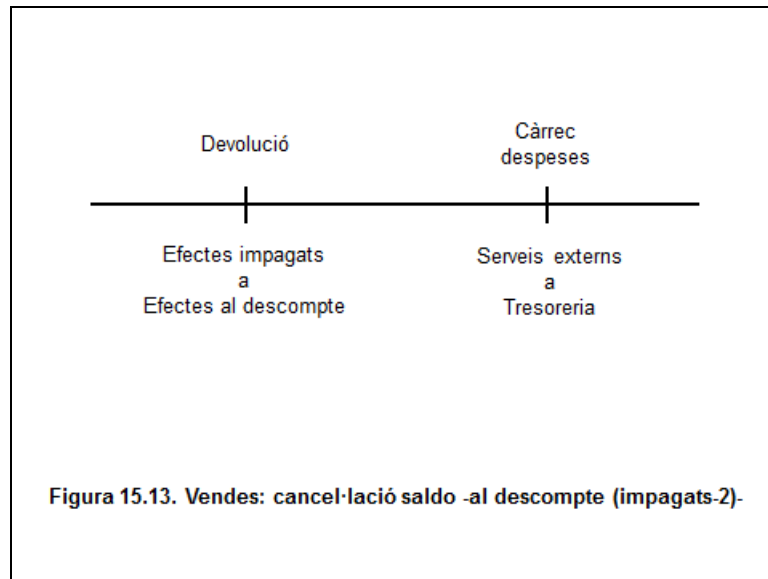


L'anotació comptable a practicar en aquest cas serà el registre que presentem en la figura 15.12.



L'assentament anterior es correspon amb un càrrec de l'entitat financera que inclou l'import de l'efecte retornat i les despeses corresponents. Si en lloc d'un sol document se n'haguessin emès

dos l'assentament anterior també quedaria desglossat en dos, tal com es mostra en la figura 15.13.



15.4.3. Insolvències

Els saldos de clients formen part dels préstecs i partides a cobrar, previstos a l'IAS 39³⁹, els quals després del reconeixement inicial s'hauran de valorar al cost amortitzat utilitzant el mètode del tipus d'interès efectiu.

Afegeix la mateixa norma, que cost amortitzat d'un actiu financer és l'import al qual va ser valorat inicialment l'actiu, menys els reemborsaments del principal, més o menys la imputació o amortització gradual acumulada de qualsevol diferència entre l'import inicial i el valor de reemborsament al venciment, utilitzant el mètode de l'interès efectiu, i menys qualsevol disminució per deterioració del valor o per esdevenir incobrable. Aquesta llarga definició prové de la transcripció del text original i realment es tracta d'una descripció dels càlculs a realitzar per obtenir l'import corresponent a l'indicat cost amortitzat.

³⁹ Paràgrafs 9 i 46

El tipus d'interès efectiu és el tipus de descompte que iguala els fluxos d'efectiu a cobrar al llarg de la vida esperada de l'instrument amb l'import net en llibres de l'actiu financer.

Estableix la mateixa norma, que una entitat avaluarà en cada data de balanç, si hi ha evidència objectiva de que un actiu financer està deteriorat. Tractant-se com és el cas d'imports a cobrar de clients la deterioració respondrà a la pèrdua de capacitat de l'empresa per recuperar l'import del saldo.

L'import de la pèrdua derivada de la deterioració comportarà la reducció de l'import en llibres de l'actiu i la imputació al resultat de l'exercici. La reducció del valor en llibres de l'actiu es podrà fer de forma directa en el compte de clients o bé mitjançant la utilització d'un compte corrector de valor.

D'acord amb el que s'acaba d'exposar, recollit de l'IAS 39⁴⁰, resulta que el fet determinant de la deterioració el produeix la pèrdua de la condició de cobrable per part d'alguns saldos de clients. En aquestes condicions el reconeixement de la pèrdua s'hauria de produir en el moment de conèixer la nova situació.

No obstant, l'experiència ens informa que les situacions d'insolvència de clients que afecten a una part dels saldos pendents de cobrar guarden una regularitat al llarg del temps. Aquesta regularitat ens permet trobar una taxa de pèrdua històrica a partir de la qual podem fer una estimació de les possible pèrdues futures respecte als saldos de clients a la data de tancament de l'exercici.

Podem preguntar-nos davant d'aquesta situació si el fet determinant serà la futura insolvència encara no coneguda o bé la venda.

⁴⁰ Paràgrafs 58, 59 i 63

En el moment de realitzar-se una venda ja porta implícita la taxa previsible d'insolvència, la qual cosa suposarà una deterioració previsible. Aquesta deterioració és resultat d'un fet passat que, en els termes que expressa el Marc conceptual, pot suposar una disminució dels beneficis futurs. Això suposa una reducció de l'actiu des del moment de la venda.

Així ho reconeix la pròpia IAS 39⁴¹, quan en la seva guia d'aplicació fa referència explícita a la utilització de taxes de pèrdua històrica en l'estimació de fluxos d'efectiu futurs. Si es té en compte aquesta taxa equival a dir que es recull l'estimació de la insolvència des del primer moment.

Per tant, entenem que les dues deterioracions per insolvència són aplicables i compatibles. Les deterioracions per insolvència evident afectaran a tots els imports que de forma individual s'han aplicat als saldos que presenten senyals clars d'una autèntica dificultat en el seu cobrament. En canvi, les deterioracions per insolvència estimada afectaran als saldos a la data de tancament, una part dels quals s'espera que serà difícilment cobrable.

La representació comptable de les deterioracions per insolvència per part de l'empresa haurà de diferenciar els dos casos que acabem de presentar motiu pel qual els presentem de forma separada.

15.4.3.1. Insolvències evidents

Podem afirmar que una insolvència és evident quan l'empresa percep l'existència de la impossibilitat de recuperar l'import acreditat. No obstant, també hi podem incloure l'existència de circumstàncies relacionades amb el crèdit i el client que poden suposar un alt grau d'incertesa sobre el seu cobrament. En el primer cas, parlariem d'insolvència definitiva i en el segon, d'insolvència

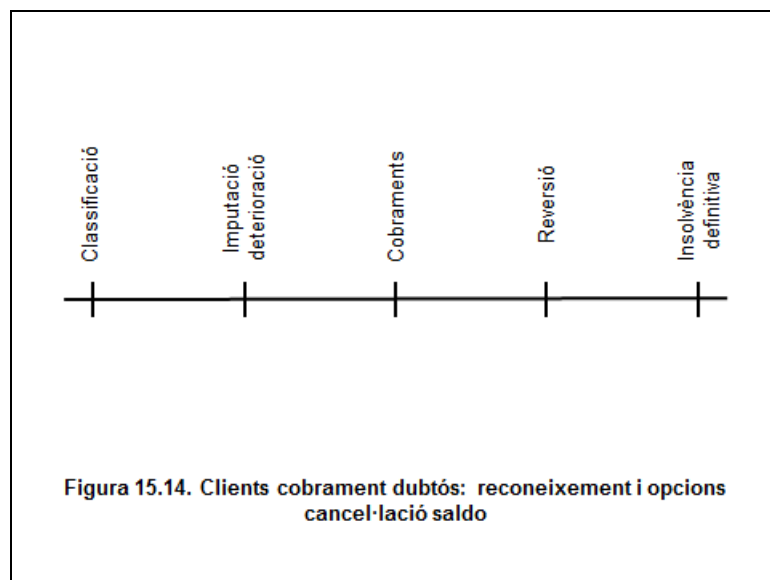
⁴¹ Guia d'aplicació, paràgraf 91

provisional. Passem a detallar el tractament comptable dels dos casos començant per aquest últim:

a) Insolvència provisional

En les situacions d'insolvència provisional caldrà recollir la deterioració que suposa aquesta insolvència i el seu impacte en els resultats. Malgrat que no és necessari, es pot procedir a separar els imports de clients afectats per la insolvència i recollir-los en un compte específic, opció que seguim en el nostre desenvolupament.

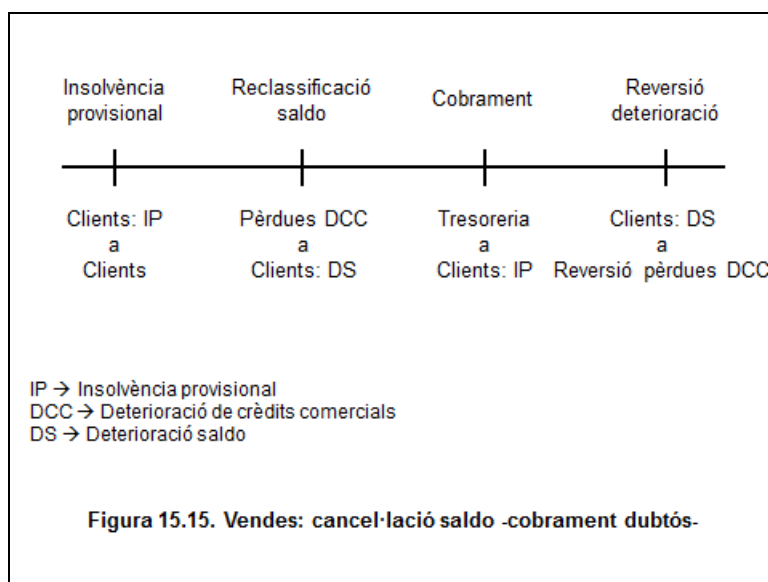
Després del moment inicial poden presentar-se diferents situacions: concretament pot produir-se el cobrament total o parcial del crèdit, la reversió de la situació d'insolvència o bé la confirmació de la mateixa passant a ser definitiva, tal com es mostra en la figura 15.14.



Per registrar les operacions que s'hi contenen hem procedit a introduir els comptes següents: *Clients: deterioració saldo*, *Clients: insolvència provisional*, *Pèrdues per deterioració de*

crèdits comercials i Reversió pèrdues per deterioració de crèdits comercials.

Passem tot seguit a considerar el tractament separat per cada una d'aquestes possibilitats com mostrem en la figura 15.15.



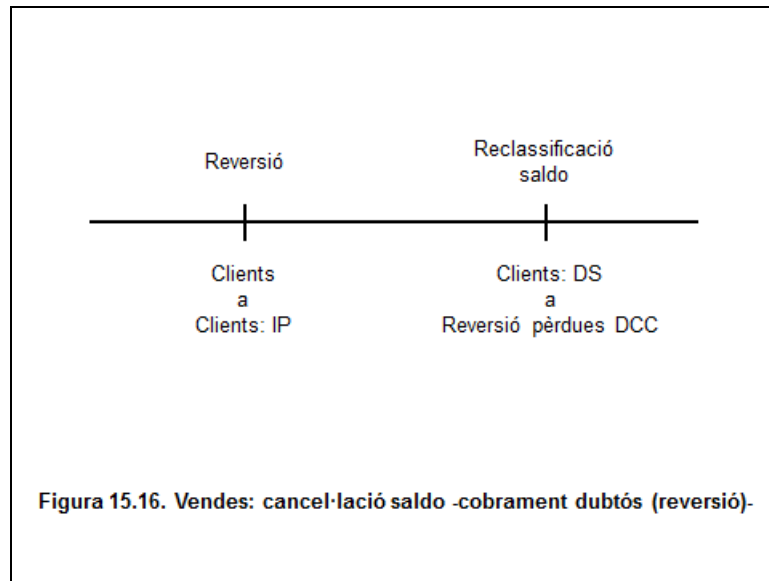
L'import de la insolvència provisional correspondrà al saldo del client que s'estima serà de difícil recuperació i la data aquella en què es té coneixement d'aquesta circumstància.

Un cop feta la qualificació d'insolvència del client, l'empresa per tots els cobraments que faci reconeixerà l'operació i els seus efectes d'entrada d'efectiu i la reversió de la deterioració que suposa el cobrament. L'import i la data de reconeixement seran les que corresponen a la de realització del cobrament.

Si el cobrament suposa concedir una quitança, a favor del client, l'import corresponent a la mateixa serà tractat com una condonació per la qual cosa caldrà registrar el fet d'acord amb les pautes descrites més endavant en l'apartat corresponent.

- Reversió

Si les circumstàncies relacionades amb el saldo qualificat de difícil cobrament s'han modificat positivament i es preveu el cobrament dins d'un període raonable, l'empresa recollirà el canvi mitjançant els dos assentaments que consten en la figura 15.16.



La data de reconeixement serà la corresponent a la de la recuperació de la solvència i l'import el que s'hagi rehabilitat.

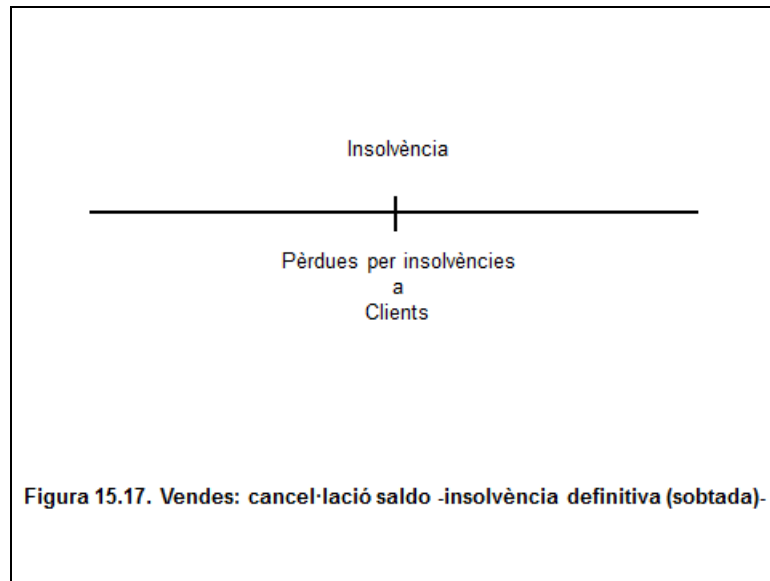
De la mateixa manera que en el cas anterior, ens remetem a l'apartat on es desenvolupa el tractament de les condonacions per la part de la quitança concedida, si es dóna el cas.

b) Insolvència definitiva

Si l'empresa es troba en una situació en què no existeix cap possibilitat de recuperar l'import que acredita contra un client, l'empresa registrarà la pèrdua i la modificació del compte d'actiu afectat. A aquesta situació s'hi pot arribar de dues formes diferents:

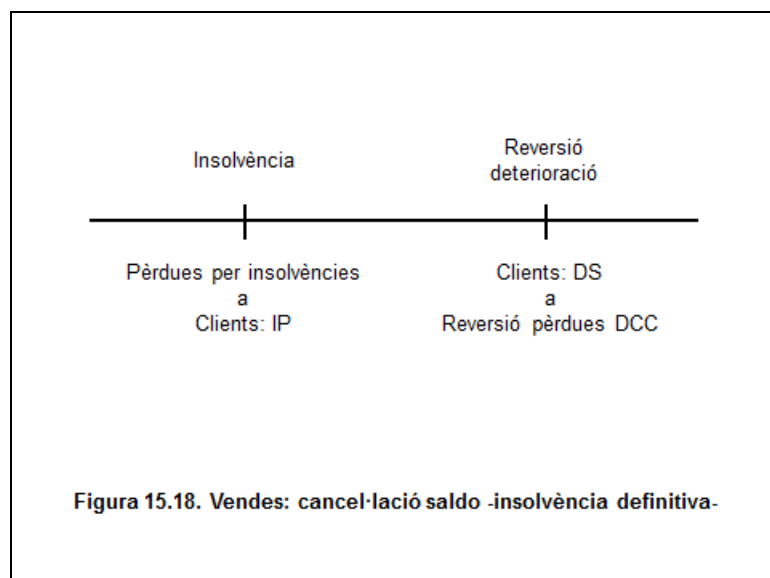
- Insolvència sobtada

L'empresa haurà de donar de baixa l'import a cobrar i recollir la pèrdua resultant. Per registrar aquesta situació introduïrem un nou compte que designarem com a: *Pèrdues per insolvències*. L'assentament corresponent queda enregistrat en la figura 15.17.



- Culminació, sense èxit, d'un procés d'insolvència provisional

Tal com es mostra en la figura 15.18:



En aquest cas s'haurà de recollir la pèrdua, igualment que en el cas anterior, i revertir la deterioració registrada.

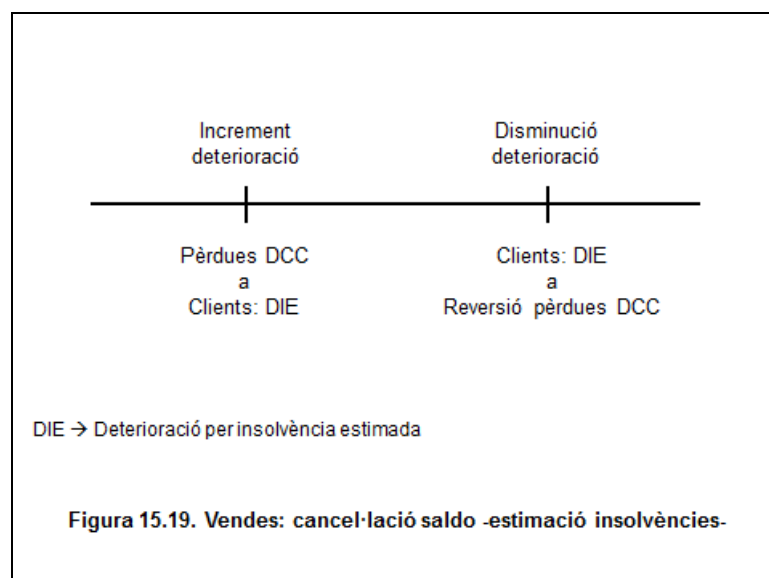
15.4.3.2. Estimació d'insolvències

Com ja s'ha indicat al principi d'aquest apartat, té sentit que l'empresa reconegui una pèrdua per insolvència estimada sobre el saldo dels comptes de clients pendents de cobrar al final de cada exercici.

Per tant, la data de reconeixement serà la de tancament de l'exercici i l'import a registrar serà el que resulti de l'estimació feta a partir del saldo del compte de clients i aplicar-li un coeficient d'insolvència esperada.

De l'estimació d'insolvències, practicada al final de l'exercici, pot resultar que respecte a l'exercici anterior hi hagi hagut un augment o una disminució del seu import. Es comptabilitzarà recollint la variació i els seus efectes sobre el Compte de resultats.

Depenent d'una possibilitat o l'altra, el registre de la variació esmentada s'haurà de fer alternativament d'acord amb un dels dos assentaments que es proposen en la figura 15.19.

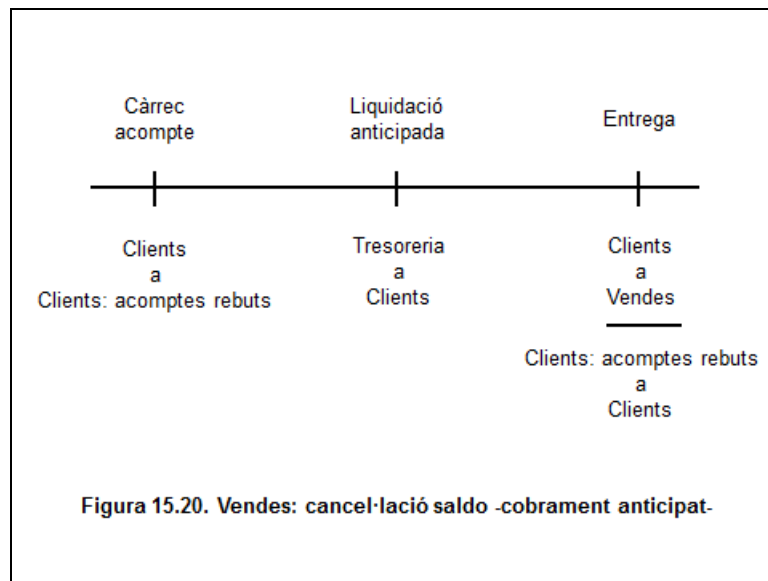


Als efectes corresponents hem introduït el compte: *Clients: Deterioració per insolvència estimada*.

15.4.4. Cobrament anticipat

Si es dona el cas que l'empresa percep l'import de la venda abans de la seva entrega estem davant d'un cobrament anticipat. El tractament comptable per recollir aquesta situació requerirà la introducció del compte corresponent el nom del qual proposem que sigui: *Clients: acomptes rebuts*.

La representació comptable del procés, quan es dona aquesta circumstància, és la continguda en la figura 15.20.



Encara que pot no ser necessari, hem contemplat l'emissió d'un càrrec per l'import a anticipar i el cobrament del mateix. Si es prescindeix d'aquest pas, els dos assentaments de càrrec i liquidació anticipada es compactarien per la qual cosa no caldria utilitzar el compte de *Clients*.

Opcionalment també es podria prescindir del compte *Clients: acomptes rebuts*, i abonar directament al compte de *Clients*, els imports

percebuts amb la liquidació anticipada. En aquest cas sí que s'utilitzaria el compte de *Clients*, però amb una funció diferent de la descrita en el paràgraf anterior. Hem descartat aquesta possibilitat per tal d'evitar incloure en un mateix compte, el de *Clients*, imports derivats d'operacions diferents que quedarien compensats dins un sol saldo.

El reconeixement de l'acompte serà en la data del cobrament i el de la cancel·lació serà la data de l'entrega. L'import a aplicar serà el corresponent a aquest cobrament.

15.4.5. Acomptes

Aquesta modalitat de cobrament té molta semblança amb la descrita en l'apartat anterior, de tal manera que podríem dir que aquella no és més que un cas particular en què hi ha un sol acompte i per la totalitat de la venda.

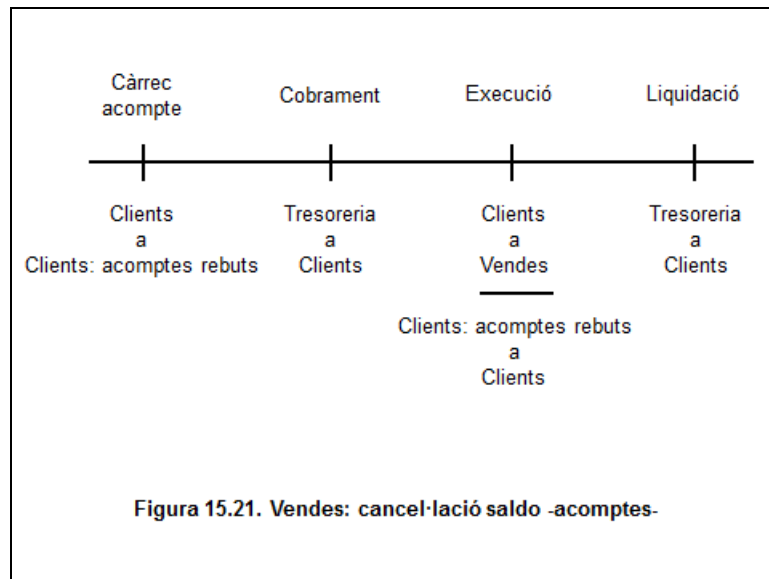
Tal com s'ha indicat en el capítol dedicat a les compres, la seqüència d'operacions és la que resulta d'incorporar a l'esquema general el càrrec de l'acompte i el seu cobrament abans de l'execució. La figura 15.21 presenta l'esquema de la representació comptable del procés de venda, realitzat segons aquestes característiques.

La data de reconeixement i l'import de cada acompte seran els que corresponguin en cada cas, els quals es desprendran de la documentació pertinent.

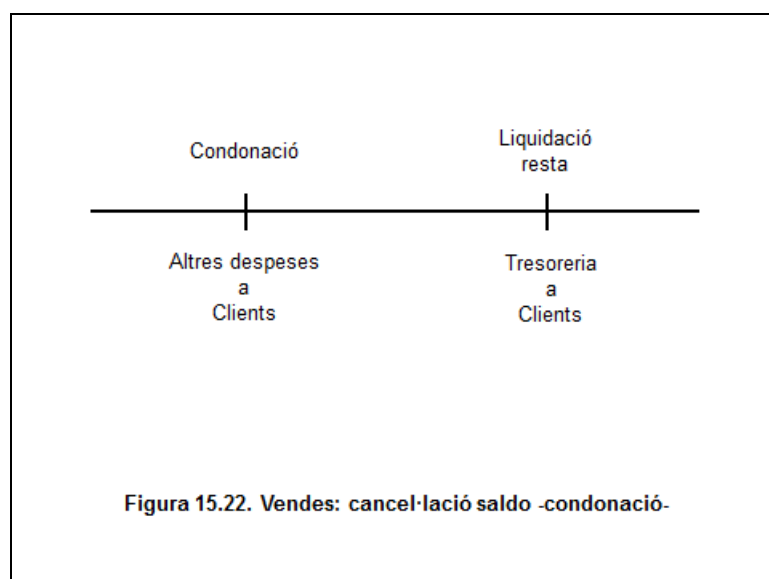
La data d'emissió de la factura comportarà el reconeixement de les vendes realitzades i la compensació dels acomptes rebuts amb el saldo del compte de clients. Finalment, la data de liquidació serà la corresponent al cobrament de la resta de saldo pendent després dels acomptes percebuts.

15.4.6. Condonació

Si l'empresa concedeix la condonació total o parcial del crèdit que té sobre un client això suposarà la cancel·lació d'aquest crèdit per la quantitat acordada sense que hi hagi cap tipus de compensació. L'efecte d'una condonació representarà una pèrdua per l'entitat creditora, en aquest cas l'empresa.



Per recollir la pèrdua derivada de la condonació introduïrem el compte *Altres despeses*. La representació comptable del procés relacionat amb aquesta situació serà el que es proposa mitjançant la figura 15.22.



La seva representació considera una condonació parcial seguida del cobrament de la resta de saldo pendent. Si la condonació fos total només caldria fer el primer dels dos assentaments plantejats.

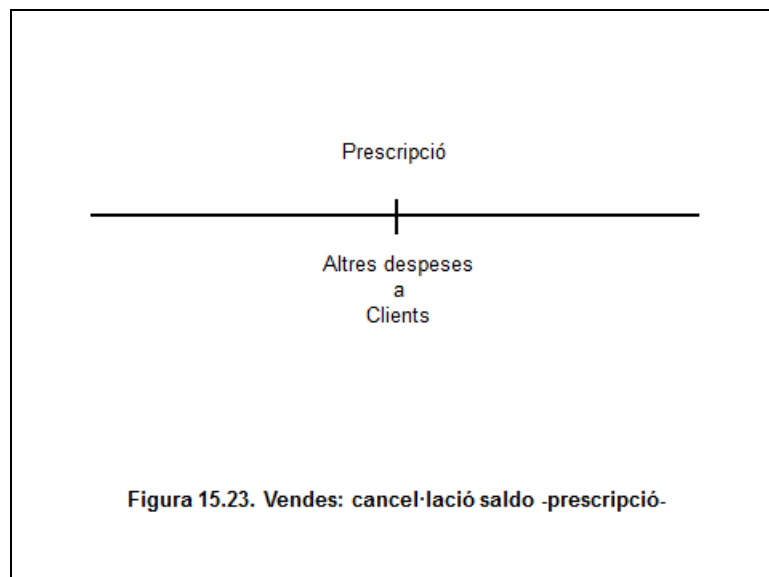
La data de formalització de l'abonament corresponent serà la del reconeixement de la condonació i el seu import serà el que haurà de figurar en l'anotació comptable descrita.

15.4.7. Prescripció

Si degut al temps transcorregut des del reconeixement del dret a cobrar sobre un client o bé l'última data de reclamació d'aquest dret, s'ha produït la prescripció del mateix, l'empresa ja no podrà exercir cap acció per tal de reclamar l'import acreditat.

Això representa una pèrdua per l'empresa que haurà de recollir comptablement, juntament amb l'extinció del crèdit, seguint les pautes que es proposen en la figura 15.23.

La data de reconeixement serà aquella en què sigui declarada la prescripció del crèdit per l'autoritat competent. L'import a registrar és el corresponent al crèdit extingit.



16. ALTRES INGRESSOS

16.1. Altres ingressos no inclosos en l'exploració

L'IAS 18⁴²: *Ingressos ordinaris*, considera com a tals els procedents de la venda de béns, prestació de serveis i ús per part de tercers d'actius de l'entitat que produeixin interessos, regalies i dividends.

Si la prestació de serveis o la utilització d'actius per part de tercers no constitueix l'objecte principal de l'empresa, malgrat el seu caràcter d'ordinaris que els hi ofereix l'IAS 18, no constituïran ingressos de l'exploració. En aquest cas tal com afirma el professor Calafell (1962, pàg. 111) es tractarà d'ingressos aliens a l'exploració que no obstant mantenen una regularitat dins del funcionament de l'empresa.

Per altra banda, també podem incloure en aquest punt aquells ingressos provinents de l'Administració Pública o d'entitats privades que no comporten cap contrapartida econòmica. Seria el cas de les subvencions, per una banda, i les donacions, herències i llegats, per altra. Aquestes tres últimes poc habituals però malgrat tot no es poden descartar.

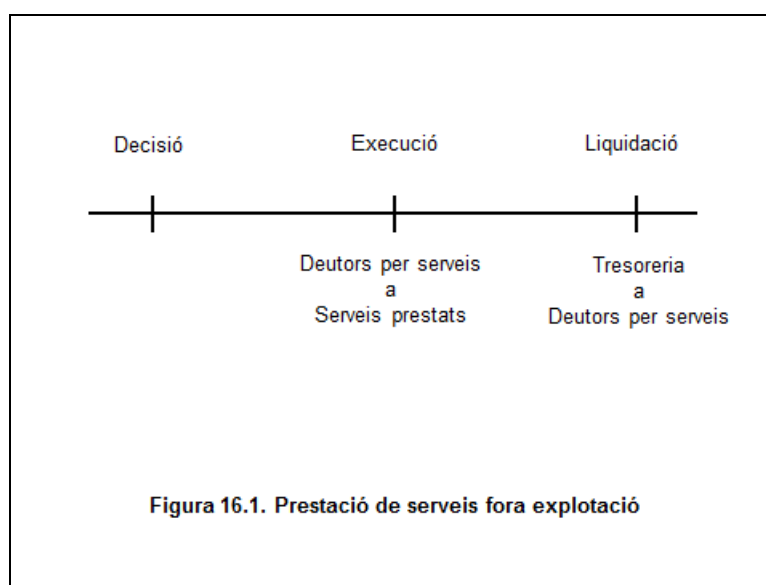
16.2. Ingressos per serveis fora d'exploració

S'inclouran aquí tots aquells serveis que l'empresa presta de forma habitual i sovint amb certa regularitat de forma independent del que constitueix l'activitat pròpia de la seva exploració. Aquests serveis poden ser d'índole diversa i variaran segons el tipus d'empresa, activitat, organització, etc.

⁴² Paràgraf 5

L'IAS 18⁴³ especifica que la prestació de serveis implica normalment l'execució per part de l'empresa d'un conjunt de feines acordades en un contracte i amb una duració determinada.

Per al seu tractament comptable caldrà introduir dos comptes específics, que podrien ser: *Deutors per serveis* i *Serveis prestats*. La representació bàsica del procés és la que es presenta a la figura 16.1.



Malgrat que també pot haver-hi alteracions en el procés bàsic, aquestes mantenen una total similitud amb algunes de les ja contemplades dins el tractament de les vendes. Per aquest motiu, ens remetem a tot el que s'ha explicat en el capítol 15.

El reconeixement de l'ingrés per serveis, segons l'IAS 18⁴⁴, es fa quan és probable que els beneficis econòmics futurs flueixin a l'entitat i puguin ser avaluats amb fiabilitat. Pel que fa a la seva valoració serà d'acord amb el valor raonable de la contrapartida rebuda o pendent de rebre i tenint en compte qualsevol descompte, bonificació o rebaixa comercial que es pugui atorgar.

⁴³ Paràgraf 4

⁴⁴ Paràgrafs 10 i 20

Normalment el cobrament serà en efectiu o equivalents. Per això l'habitual serà que la valoració vingui donada per la quantitat d'efectiu o equivalents rebuts o per rebre.

16.3. Ingressos per cessió de l'ús d'actius de l'empresa

L'empresa pot cedir l'ús total o parcial d'alguns dels seus elements d'actiu a tercers a canvi d'una contraprestació econòmica. Aquesta contraprestació econòmica constitueix per a l'empresa un ingrés per arrendaments o bé per regalies.

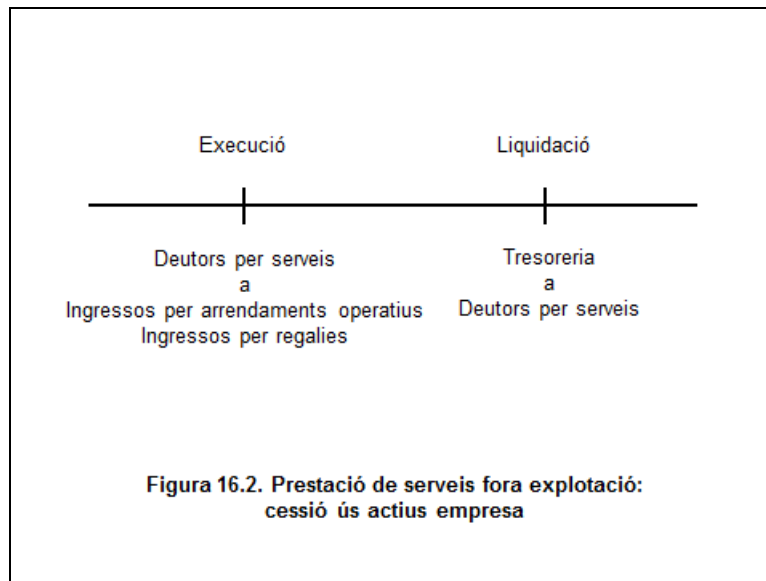
Segons l'IAS 17⁴⁵: *Arrendaments*, l'arrendament és un acord pel qual l'arrendador cedeix a l'arrendatari el dret a utilitzar un actiu durant un període de temps determinat a canvi d'una contraprestació econòmica. No obstant, només podrem considerar com a prestació d'un servei el que la mateixa norma qualifica com a arrendament operatiu.

Serà arrendament operatiu quan l'empresa cedeix l'ús d'un element d'actiu però sense transferir de forma substancial els riscos i beneficis inherents a la propietat del mateix. Quan aquesta transferència es produeix, l'arrendament serà de caràcter financer.

Les regalies vindran donades pel càrrecs realitzats per l'ús d'actius representatius de la propietat industrial, com pot ser el cas de patents, marques, aplicacions informàtiques, etc.

Per la representació comptable d'aquest tipus d'ingressos pot ser útil la introducció dels dos comptes següents: *Ingressos per arrendaments operatius* i *Ingressos per regalies*. La comptabilització del procés podria ser la que es descriu a la figura 16.2.

⁴⁵ Paràgraf 4



Segons l'IAS 17⁴⁶, els ingressos procedents dels arrendaments operatius, per regla general, es reconeixeran de forma lineal al llarg del termini de l'arrendament. L'import serà el que resulti del contracte corresponent. En el cas que hi hagi incentius, el cost agregat d'aquests, es reconeixerà com una reducció dels ingressos per quotes tal com indica la SIC 15⁴⁷: *Arrendaments operatius – incentius*. La imputació es farà de forma lineal al llarg de tot el període que contempla l'arrendament.

Pel que fa a les regalies, el seu import es reconeixerà a mesura que es vagin meritant d'acord amb el fons del contracte.

16.4. Subvencions a l'explotació

Segons l'IAS 20⁴⁸: *Comptabilització de les subvencions oficials i informació a revelar sobre ajudes públiques*, les subvencions oficials són ajudes procedents del sector públic que rep l'empresa en forma de recursos. Aquests recursos són com a contrapartida del compliment de certes condicions relatives a les seves activitats d'explotació.

⁴⁶ Paràgraf 33

⁴⁷ Paràgrafs 4 i 5

⁴⁸ Paràgraf 3

No obstant, la SIC 10⁴⁹: *Ajudes oficials – Sense relació específica amb activitats d'exploració*, hi afegeix també les ajudes públiques rebudes sense que hi hagi condicions específicament relacionades amb les activitats d'exploració de l'empresa que siguin diferents dels requeriments d'operar en certes regions o sectors industrials.

No s'han de confondre les subvencions amb les ajudes públiques que es concedeixen a l'empresa en forma d'avantatges de caràcter fiscal. En aquest cas no hi ha percepció de recursos sinó una reducció dels pagaments a realitzar a l'Administració per part de l'empresa.

El concepte de subvencions té un contingut ampli, que va des d'aquelles que estan relacionades amb actius fins a les que estan relacionades amb l'exploració. Només aquestes últimes podran ser considerades com a ingressos tal com estan contemplats en aquest capítol.

Segons l'IAS 20⁵⁰, les subvencions d'exploració també anomenades subvencions relacionades amb els ingressos, formen part dels resultats i es podran recollir mitjançant una rúbrica separada o bé una de general com podria ser *Altres ingressos*. Alternativament, també es contempla la possibilitat de considerar-les com a reducció de les despeses amb les que es relacionen.

Encara que hi ha arguments a favor de cada una de les dues possibilitats nosaltres ens decantem per no fer la compensació amb les despeses afectades, sinó per imputar-ho en un compte específic com podria ser: *Subvencions d'exploració*.

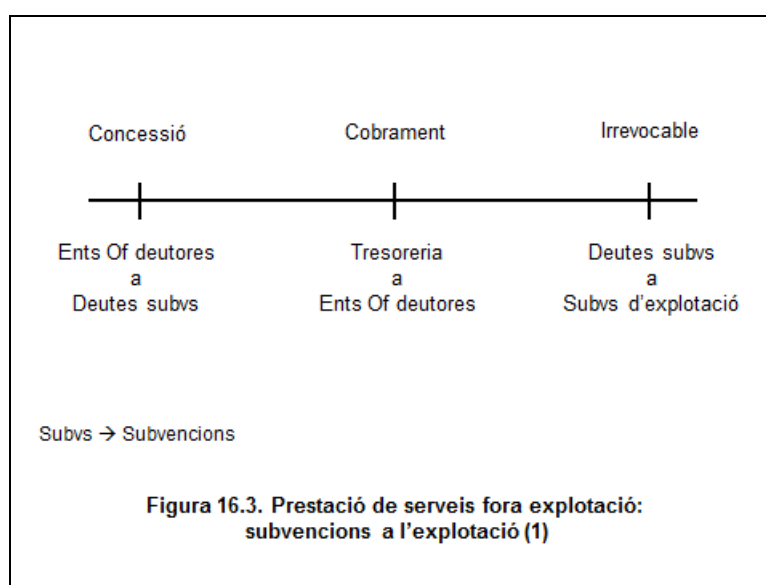
L'IAS 20 estableix que les subvencions oficials no poden ser reconegudes fins que no hi hagi una prudent seguretat del compliment de les condicions associades a les mateixes, per part de l'entitat, i que aquestes seran rebudes.

⁴⁹ Paràgraf 3

⁵⁰ Paràgraf 29

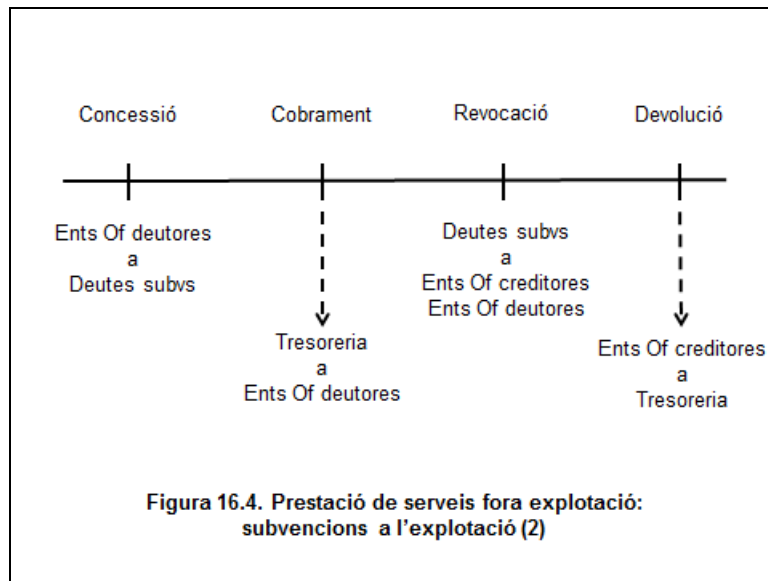
Pot resultar que la concessió i el cobrament siguin previs al compliment de les condicions establertes per a la subvenció, o bé posteriors al mateix.

En el primer cas, l'entitat oficial acordarà i notificarà la concessió i realitzarà l'abonament de l'import concedit. Un cop l'empresa reuneixi els requisits necessaris per la subvenció aquesta passarà a ser irrevocable i es reconeixerà comptablement per l'empresa tal com s'especifica en la figura 16.3, on consta la concessió, cobrament i qualificació d'irrevocable la subvenció.

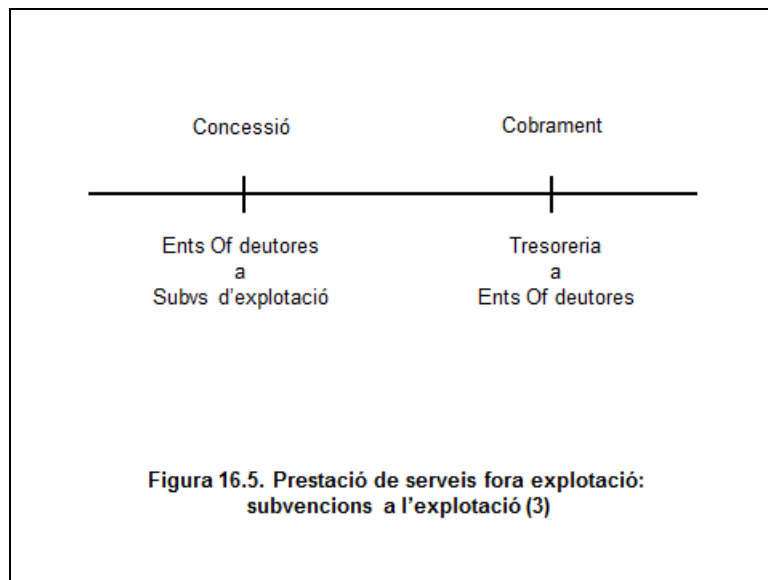


Per dur a terme el registre descrit, utilitzarem el compte d'*Entitats oficials deutores*, que recollirà els imports pendents de percebre per aquest concepte, i introduïrem el compte *Deutes per subvencions*, on s'incorporaran els imports de les subvencions concedides que tenen la condició de revocables fins que es reuneixin les condicions fixades.

Per altra banda, en el segon cas, quan hi ha concessió i cobrament, i posterior revocació per no reunir les condicions aquest fet comportaria la devolució dels imports percebuts i l'anul·lació dels imports pendents de rebre, tal com es descriu a la figura 16.4.

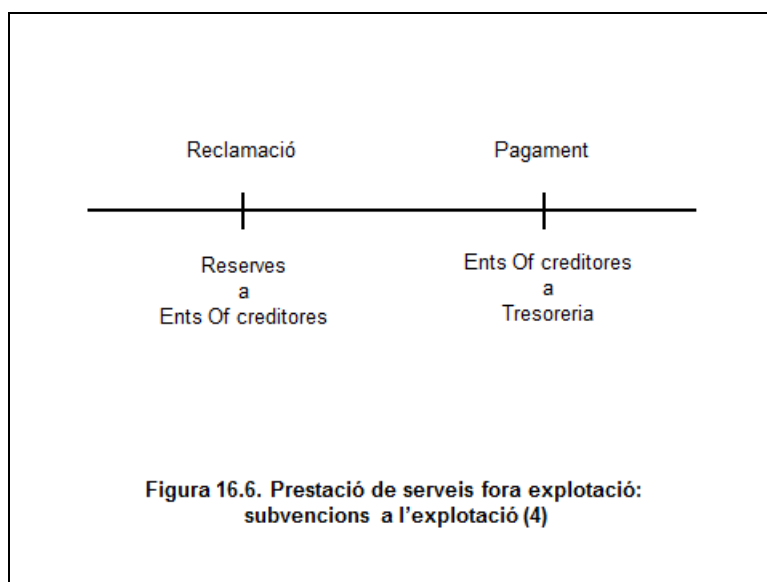


Si es compleixen primer les condicions i tot seguit es rep la concessió i el cobrament, la comptabilització de la concessió, en ser aquesta ja irrevocable, es faria amb abonament directe al compte de *Subvencions d'exploració*. Per aquest motiu, no caldria registrar el reconeixement posterior del caràcter irrevocable. La representació en aquest cas seria la de la figura 16.5.



La data de reconeixement seria la corresponent a l'acte administratiu de concessió, declaració d'irrevocable o revocació de la subvenció i la data de la percepció de l'import. Pel que fa a la quantificació seria la que figuraria en cada document que resulti dels fets abans indicats.

En el cas en què malgrat la qualificació definitiva d'una subvenció com irrevocable, com a conseqüència d'actuacions posteriors de l'Administració es produís l'anul·lació d'aquesta qualificació l'entitat es veuria en la necessitat de procedir al registre comptable de l'anul·lació practicada. Per representar el procés esmentat es podria seguir l'esquema que es proposa a la figura 16.6.



Hem optat per aplicar el compte de *Reserves* per recollir els efectes econòmics derivats de la retrocessió de la subvenció. D'acord amb l'IAS 8, malgrat no ser un canvi de política comptable, ni tractar-se realment d'un error, entenem que la situació descrita hi és assimilable.

17. EL SEGUIMENT DE LES EXISTÈNCIES

17.1. La gestió de les existències

Com ja s'ha avançat en el capítol 11, que tracta sobre l'activitat d'explotació, la gestió de les existències s'inscriu dins del procés que segueix aquesta activitat i té per objecte determinar les compres i consums dels productes adquirits, dels productes que han iniciat el procés de fabricació i els acabats.

El seu seguiment tindrà per objecte determinar el valor de les existències a final d'exercici i el cost dels productes venuts. Com ja s'ha indicat en el capítol esmentat hi ha dos mètodes bàsics per determinar la informació indicada. En primer lloc, el mètode administratiu en el què els moviments constitueixen la magnitud principal, i l'existència final, la magnitud derivada.

Per altra banda, el mètode especulatiu opera de forma inversa, de manera que l'existència final serà la magnitud principal i les baixes del període constituïran la magnitud derivada.

El pas del temps, no obstant, pot incidir també en la valoració de les existències finals. Però no hauria d'incidir en la determinació del cost de les baixes del període degudes a l'activitat comercial de l'empresa. Quedarien excloses per tant, d'aquest cost les baixes per minves, trencadisses i per obsolescència, quan aquestes no guarden certa constància en la proporcionalitat respecte a les baixes reals per venda.

Totes aquelles baixes que responen a raons diferents de les que s'acaben d'exposar, així com les pèrdues de valor degudes a una deterioració de les existències en qüestió, constituïrien un component del resultat però fora del cost de les vendes.

17.2. Criteri adoptat per la normativa internacional

La normativa internacional no indica de forma explícita que exerceixi una opció per un o l'altre mètode. Per una banda l'IAS 2⁵¹: *Existències*, diu que “quan les existències siguin alienades l'import en llibres de les mateixes es reconeixerà com una despesa de l'exercici en el que es reconeixin els corresponents ingressos ordinaris”. Segons aquest criteri resulta que l'empresa haurà de determinar el cost de les unitats venudes per donar-lo de baixa de les existències.

Per altra banda l'IAS 1⁵²: *Presentació d'estats financers*, en l'apartat corresponent a l'estat de resultats especifica que entre altres s'han d'incloure els conceptes que presentin els imports corresponents a ingressos ordinaris i més endavant proposa dues formes de desglossar els resultats, segons la naturalesa de les despeses o bé segons la funció de les despeses o del cost de les vendes.

A l'esquema de l'estat de resultats segons el format de naturalesa de les despeses hi figuren els ingressos ordinaris, la variació d'existències de productes acabats i en curs, i els consums de primeres matèries i materials secundaris. I en l'esquema segons el mètode de la funció de les despeses o del cost de vendes hi figuren els ingressos ordinaris, el cost de les vendes i, resultat de comparar aquestes dues magnituds, el marge brut.

En tots dos formats hi figuren els ingressos ordinaris, entesos com els derivats de la col·locació de la producció de l'empresa. Per altra banda, o bé de forma implícita, en el primer cas, o de forma explícita, en el segon format, hi figura el cost corresponent a les unitats col·locades.

Sigui quina sigui l'opció de format adoptada, les dades requerides es poden obtenir sense dificultat mitjançant el mètode administratiu, encara que

⁵¹ Paràgraf 34

⁵² Paràgrafs 82, 102 i 103

l'aplicació d'aquest mètode en certs casos pot comportar dificultats de caràcter pràctic. Així mateix, el mètode especulatiu en la seva versió desenvolupada també pot facilitar la mateixa informació.

17.3. La valoració inicial de les existències

Segons l'IAS 2⁵³, les existències s'han de valorar segons l'import més baix entre el cost i el valor realitzable net. El cost comprendrà tots els costos derivats de l'adquisició d'existències tal com es va determinar en el capítol 12 dedicat al tractament de les compres. A aquests costos s'hi hauran d'afegir els costos necessaris per tal que les existències incloguin també els costos incorreguts perquè tinguin la condició i ubicació actuals.

Els costos de transformació comprendran els costos directament relacionats amb les unitats produïdes. Així mateix inclouran una part calculada de forma sistemàtica dels costos indirectes als quals s'hagi incorregut en el procés de transformació⁵⁴. Dins dels costos indirectes s'inclouen tant els fixos com els variables.

Els costos indirectes fixos es mantenen relativament constants sense que el seu import depengui del volum de producció. La seva imputació als costos de transformació es basarà en la capacitat normal de treball que representen. Aquesta capacitat normal és la producció que s'espera aconseguir en circumstàncies normals⁵⁵.

La normativa internacional considera acceptable determinar la capacitat de producció, en circumstàncies normals, mitjançant la mitjana de varis exercicis i tenint en compte la pèrdua de capacitat que resulta de les operacions previstes de manteniment. El cost indirecte fix, atribuït a cada unitat de

⁵³ Paràgrafs 9 i 10

⁵⁴ IAS 2, paràgraf 12

⁵⁵ IAS 2, paràgraf 13

producció, ha de ser independent del nivell d'aquesta producció i de l'existència o no de capacitat ociosa.

Per tant, els costos indirectes fixos podem distribuir-los en dues parts: els corresponents a la producció real que s'imputaran a aquesta i els corresponents a la capacitat no aprofitada que s'imputaran com a despesa de l'exercici en què s'han incorregut.

Els costos indirectes variables serien tots aquells que varien directament o quasi directament amb el volum de producció obtinguda. El seu import es distribuirà a cada unitat de producte sobre la base del nivell real de l'ús dels mitjans de producció.

Així mateix, l'IAS 2⁵⁶ preveu que, en el cas en què la producció inclogui subproductes quan no siguin identificables per separat els costos de cada tipus de producte, el seu total es distribuirà entre aquells productes utilitzant bases uniformes i racionals.

Per altra banda, la mateixa norma especifica que no entraran a formar part dels costos de les existències els corresponents als conceptes següents⁵⁷:

- Quantitats anormals de rebuig de materials, mà d'obra o altres costos de producció.
- Els costos d'emmagatzematge llevat que siguin previs i necessaris en un procés d'elaboració posterior.
- Els costos indirectes d'administració.
- Costos de venda.

⁵⁶ Paràgraf 14

⁵⁷ Paràgraf 16

Tampoc en formaran part els costos financers implícits en el preu de compra⁵⁸.

En el cas d'existències relacionades amb la prestació de serveis, aquestes es valoraran pels costos que suposi la seva producció⁵⁹. Aquests costos seran bàsicament els de personal directament involucrat en la prestació del servei i els costos indirectes que siguin distribuïbles.

Per altra banda, en el cas particular d'empreses agrícoles, pel que fa als seus productes obtinguts amb les collites dels seus actius biològics, segons l'IAS 2⁶⁰ en relació amb l'IAS 41⁶¹, les existències es valoraran d'acord amb el seu valor raonable, menys els costos de venda en el moment de la recol·lecció.

17.4. Valoracions posteriors de les existències

L'IAS 2⁶² diferencia entre aquests productes que no són habitualment intercanviables entre ells, els béns i serveis produïts i segregats per a projectes específics i la resta de béns, és a dir, els intercanviables. Pels dos primers, el cost de les existències es determinarà a través del mètode d'identificació específica dels seus costos individuals.

Pel que fa a les existències de productes intercanviables, el seu cost⁶³ es determinarà utilitzant el mètode FIFO o bé el del cost mig ponderat. Per mantenir la uniformitat necessària la norma estableix també que s'haurà d'aplicar la mateixa fórmula de cost per a totes les existències que tinguin una naturalesa i ús similars dins l'empresa. Aquesta condició no s'ha de complir necessàriament quan hi ha existències amb naturalesa o ús diferents.

⁵⁸ IAS 2, paràgraf 18

⁵⁹ IAS 2, paràgraf 19

⁶⁰ Paràgraf 20

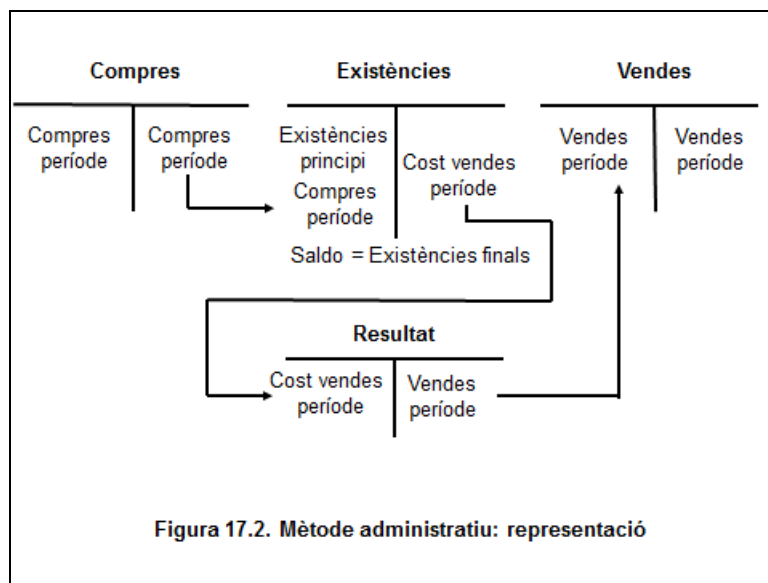
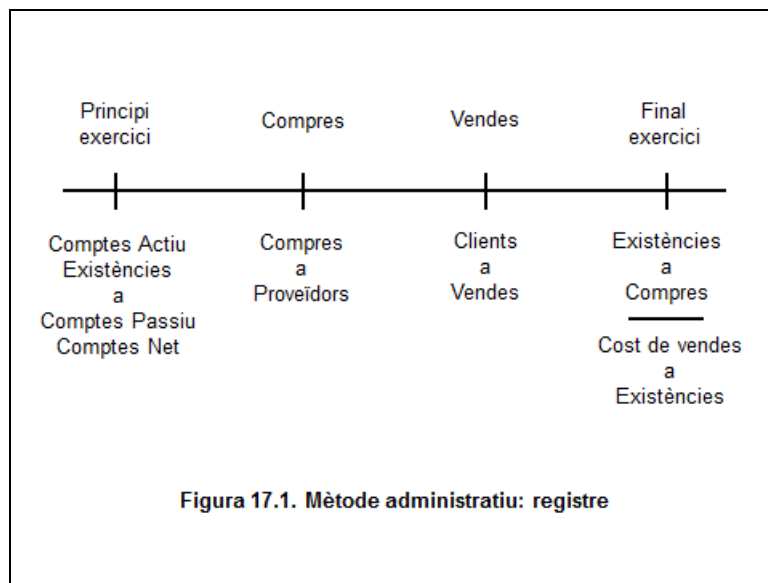
⁶¹ Paràgraf 12

⁶² Paràgraf 23

⁶³ IAS 2, paràgraf 25

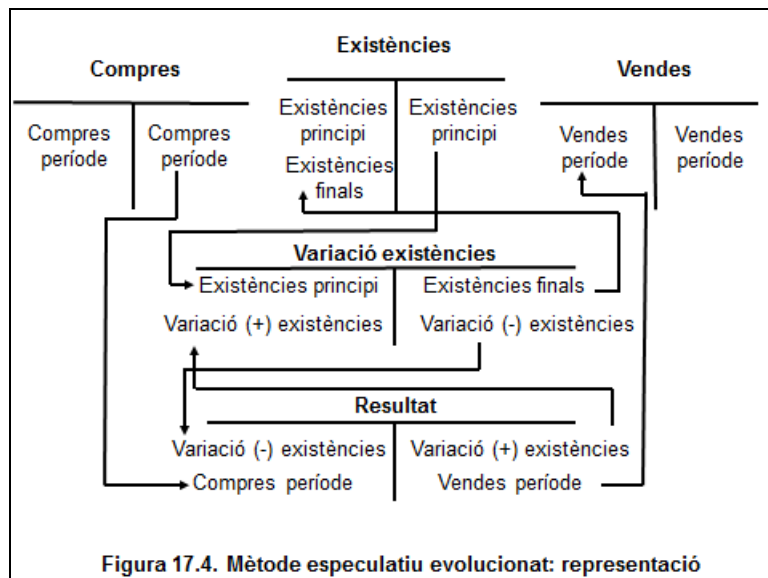
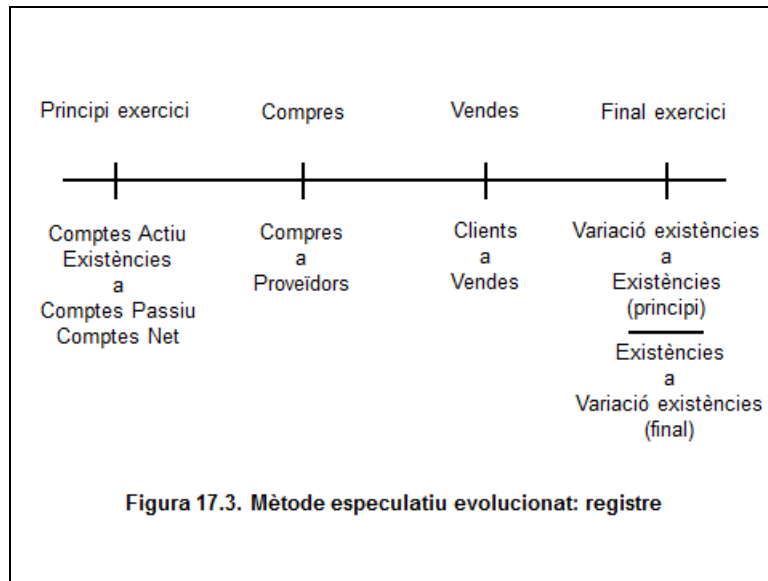
El valor comptable de les existències que hagin estat alienades al llarg d'un exercici es consideraran d'acord amb l'IAS 2⁶⁴ despeses del mateix exercici en què es reconeixin els ingressos corresponents a les mateixes.

Les figures 17.1 i 17.2 mostren el tractament comptable segons el mètode administratiu i l'estructura dels comptes que s'hi veuen afectats. Podem observar que tan el valor de les existències finals com el marge de les vendes queda determinat com a conseqüència de les operacions realitzades.



⁶⁴ Paràgraf 34

El desenvolupament del mètode especulatiu és el que es representa mitjançant la figura 17.3 la qual es complementa amb la figura 17.4 on es mostren els comptes afectats. En aquest cas, les existències es determinen extracomptablement mitjançant el seu recompte i valoració mentre que el resultat s'obté a partir de les vendes i de la variació d'existències determinada d'aquesta manera.



En aquesta última figura, s'observa que es traspassen a resultats les variacions d'existències positives i les variacions d'existències negatives. No es tracta de dues anotacions alternatives si no que són compatibles.

L'explicació és que, depenent del tipus de productes que integren les existències, pot haver-hi variacions positives en uns i negatives en els altres. La variació global d'existències serà el resultat de la compensació de les variacions individuals si no tenen totes el mateix sentit o bé la seva agregació, si es dóna aquesta condició.

17.5. La deterioració d'existències

Com s'ha indicat abans, les existències es valoraran segons el menor import entre el cost i el valor realitzable net. L'IAS 2⁶⁵ especifica que el valor realitzable net bé donat pel preu estimat de la venda d'un actiu en el curs normal de l'explotació menys els costos estimats per acabar la seva producció i els necessaris per a dur a terme la venda.

Més endavant, la mateixa IAS 2⁶⁶, posa el seu accent en el cost recuperable de les existències. Valor recuperable, segon l'IAS 36⁶⁷: *Deterioració del valor dels actius*, és el major entre el valor raonable menys els costos d'alienació i el seu valor d'ús.

Posant en relació els dos paràgrafs anteriors, observem que el valor realitzable es determina a partir del preu estimat de venda d'un actiu mentre que el valor recuperable ho fa a partir del valor raonable. A tots dos se'ls dedueixen els costos d'alienació. Malgrat la diferència terminològica, podem preguntar-nos fins a quin punt el valor realitzable net no és equiparable a un dels valors de referència per determinar el valor recuperable.

En qualsevol cas l'IAS 2 es basa en el valor recuperable per a desenvolupar el concepte de valor realitzable net. Per tant, hi entraria en joc també el valor d'ús a l'hora de determinar quin és el valor màxim que s'ha de donar a les existències al llarg de la seva permanència a l'empresa.

⁶⁵ Paràgraf 6

⁶⁶ Paràgraf 28

⁶⁷ Paràgraf 6

D'acord amb la norma de referència, el valor realitzable s'haurà de calcular per cada partida d'existències si bé és possible procedir a l'agrupació de partides similars o relacionades. D'aquesta manera queda clar que no es pot practicar la compensació de disminució de valor d'unes partides amb l'increment del d'unes altres.

Quan resulta que el valor recuperable d'una partida és inferior a aquell que figura en els llibres de l'empresa caldrà corregir aquest valor en llibres. Entenem que aquesta depreciació s'ha d'imputar a resultats però no com a cost de les vendes sinó com una pèrdua ocasionada per factors aliens a l'explotació.

Depenent de si la depreciació és irreversible o bé es pot contemplar la possibilitat de recuperació del valor, el tractament comptable serà diferenciat per a cada un dels dos casos. Caldrà introduir tres comptes que podrien ser: *Existències*, *Pèrdues per depreciació d'existències* i *Depreciació d'existències*.

a) Depreciació irreversible

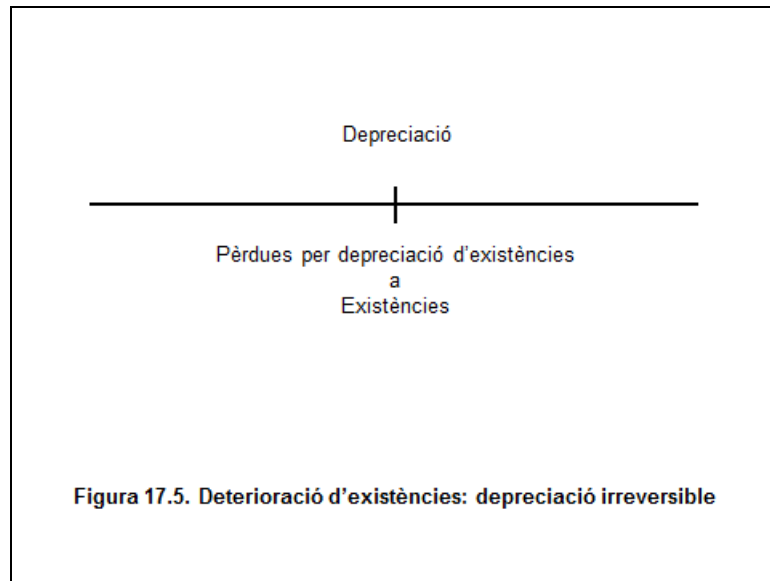
Es recollirà la pèrdua experimentada imputant-la a resultats i donant de baixa el valor al compte d'existències, mitjançant l'assentament que es formula en la figura 17.5.

Aquesta pèrdua per depreciació irreversible inclou no només la caiguda de preus sense possibilitat de recuperació sinó també les diferències sorgides en el recompte d'inventari que excedeixen dels volums habituals de minves i trencadisses.

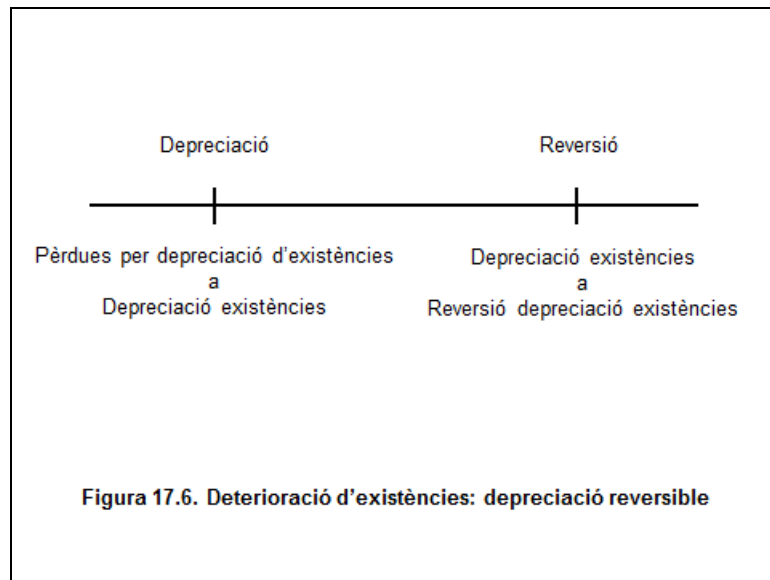
b) Depreciació reversible

Si la depreciació és reversible la pèrdua no té caràcter definitiu. Per tant, es pot optar entre donar de baixa el valor d'existències, tal com s'ha fet en l'assentament anterior, o bé recollir en un compte

compensatori l'import de la pèrdua mantenint en el compte d'existències el seu valor originari.



Hem optat per seguir el segon criteri, per la qual cosa podríem formular els assentaments que mostra la figura 17.6. Cal prèviament introduir un nou compte: *Reversió depreciació d'existències*.



L'assentament de les depreciacions, s'hauria d'anar formalitzant al final de cada exercici pels increments de depreciació soferts. Mentre que l'anotació comptable de les reversions s'hauria de fer al final de cada

exercici en què es produís una recuperació del valor de les existències, amb el límit que suposa el saldo del compte *Depreciació d'existències*.

L'IAS 2⁶⁸ contempla certs supòsits en els que no caldrà registrar la depreciació anterior. Fan referència a les existències cobertes per contractes de venda o de prestació de serveis quan aquests tenen fixat l'import de l'operació. Tampoc caldrà reduir l'import de les primeres matèries quan s'espera que aquestes s'incorporaran a productes que, com a mínim, permetran recuperar el cost.

Si els contractes de venda són per un import inferior al reflectit en les existències, el valor realitzable net no es determinarà a partir de l'import dels contractes sinó dels preus generals de venda.

⁶⁸ Paràgrafs 31 a 33

18. LES OPERACIONS D'INVERSIÓ EN IMMOBILITZAT

18.1. Esquema bàsic de la gestió de l'immobilitzat

Considerem que un element és d'immobilitzat quan l'empresa l'incorpora amb caràcter de permanència. És a dir, amb l'idea de què romanguí en l'empresa durant un període que abastarà més d'un exercici. Podem diferenciar entre immobilitzat material, actius intangibles i inversions immobiliàries.

L'immobilitzat material segons l'IAS 16⁶⁹: *Immobilitzat material*, comprèn els actius tangibles que té una entitat per al seu ús en la producció o subministrament de béns i serveis per arrendar-los a tercers o per propòsits administratius.

Per la seva banda, l'IAS 38⁷⁰: *Actius intangibles*, defineix un actiu intangible com aquell que és identificable, de caràcter no monetari i sense aparença física.

Finalment, l'IAS 40⁷¹: *Inversions immobiliàries*, afirma que aquestes són immobles que es tenen per obtenir rendes, plusvàlues o ambdues. Queden excloses d'aquest grup les destinades a ser utilitzades en la producció o subministrament de béns o serveis o per fins administratius i aquelles que es destinen a la venda en el curs ordinari de les operacions de l'empresa.

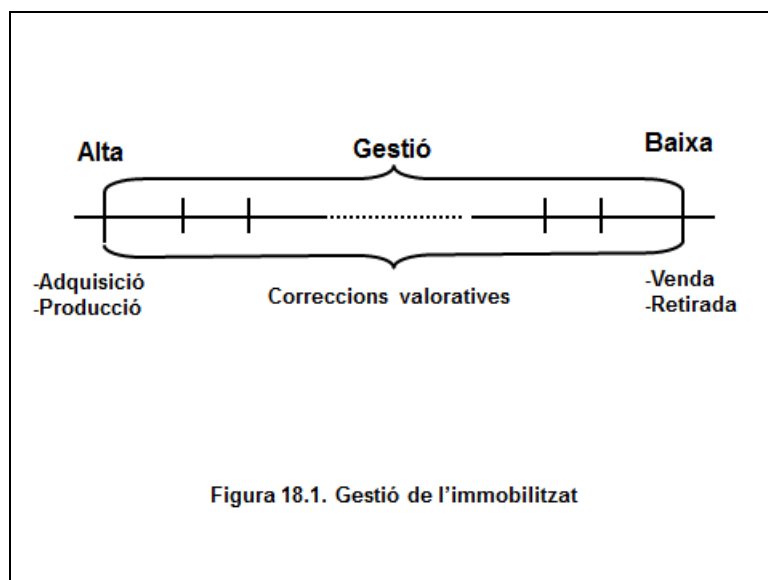
La figura 18.1, ens mostra d'una manera sintètica quina és l'evolució d'un element d'immobilitzat, sigui del tipus que sigui, des de la seva alta a l'empresa fins a la seva baixa. En general, l'alta es produeix per l'adquisició o producció de cada element. Per altra banda, la baixa pot ser deguda a la venda o bé la retirada de l'element per haver acabat la seva vida econòmica.

⁶⁹ Paràgraf 6

⁷⁰ Paràgraf 8

⁷¹ Paràgraf 5

I, entremig d'aquests dos moments, l'element roman a l'empresa durant un període en el que serà objecte de manteniment i de modificacions del seu valor degudes al seu estat físic però també a l'evolució del mercat del bé en qüestió.



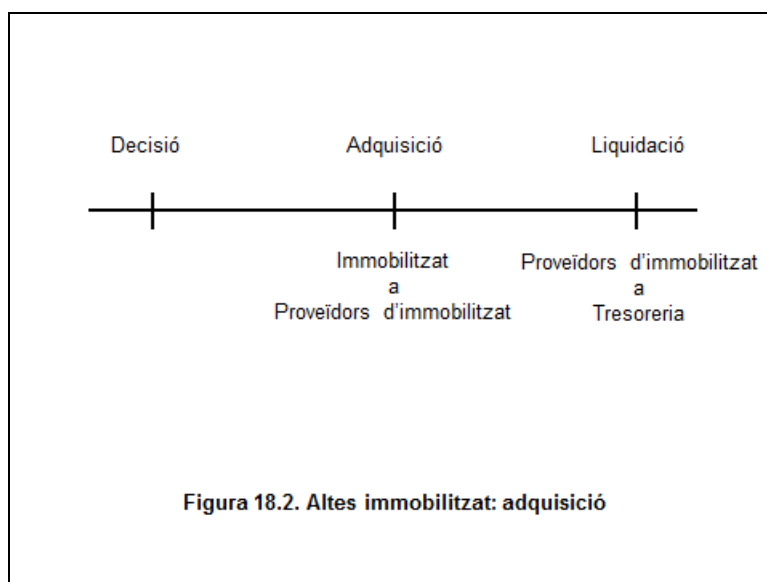
18.2. L'alta dels elements d'immobilitzat

Tal com ja hem indicat, l'alta pot ser deguda a l'adquisició o producció de l'element. Però també pot ser deguda a altres fets, com el cas dels arrendaments financers i de la recepció d'aquests elements en concepte de permuta. Fins i tot, recepcions a títol gratuït, ja sigui per subvencions, donacions, llegats, etc., les quals no seran objecte de tractament aquí si no que es deixen per a més endavant, quan es desenvolupi el capítol corresponent a les operacions esmentades.

18.2.1. Adquisició dels elements d'immobilitzat

El procés d'adquisició d'un element d'immobilitzat té el seu moment inicial quan es pren la decisió d'incorporar l'element en qüestió, la qual no té contingut econòmic, malgrat que sí el pot tenir de caràcter jurídic.

La materialització es duu a terme quan es produeix l'adquisició i comporta el reconeixement de l'entrada de l'immobilitzat i del deute contret. Amb la liquidació d'aquest deute s'acaba el procés d'adquisició. La figura 18.2 mostra els tres moments esmentats i el seu tractament comptable.



a) Reconeixement.

Realment les expressions immobilitzat material, actius intangibles i inversions immobiliàries, constitueixen cada una d'elles famílies d'elements que s'agrupen amb la mateixa denominació.

En aquest sentit, d'acord amb la normativa internacional, podem considerar per a cada classe d'immobilitzat els comptes següents:

- *Immobilitzat material.*

L'IAS 16⁷², fa esment a títol enunciatiu però no exhaustiu a: terrenys, terrenys i edificis, maquinària, vaixells, aeronaus, vehicles de motor, mobiliari i utilitatge i equips d'oficina.

⁷² Paràgraf 37

- *Actius intangibles.*⁷³

L'IAS 38, ofereix també una relació d'elements que poden incorporar-se dins d'aquest apartat. Fa esment de coneixement científic o tecnològic, disseny i execució de nous processos o nous sistemes, les llicències o concessions, propietat intel·lectual, coneixements comercials o marques. I afegeix altres conceptes com: programes informàtics, patents, drets d'autor, pel·lícules, llistes de clients, etc.

- *Inversions immobiliàries.*

L'IAS 40⁷⁴, en canvi, limita el seu contingut a terrenys i edificis.

A l'hora d'introduir els comptes necessaris caldria obrir-ne un per cada un dels tipus d'immobilitzat que acabem de descriure. No obstant, per tal d'evitar recórrer a la utilització d'un seguit de comptes alternatius en l'assentament d'alta, hem optat per agrupar-los tots en un sol terme: *Immobilitzat*, que els englobarà a tots. Només en el cas en què es presenti un tractament propi d'un grup particular d'immobilitzat, recorreríem a la denominació del grup; i el mateix criteri seguiríem si es tractés d'un compte concret.

Pel que fa al compte representatiu del creditor resultant de l'adquisició, hem optat per introduir el compte: *Proveïdors d'immobilitzat*. Entenem que el concepte de proveïdor és el que més s'ajusta a la funció de posar un element en possessió de l'empresa. I, tractant-se d'immobilitzat, el terme anterior considerem que és el més adequat. Per altra banda, és el mateix compte que s'utilitza en la normativa comptable espanyola.

⁷³ Paràgraf 9

⁷⁴ Paràgraf 5

El pagament de l'immobilitzat adquirit pot realitzar-se dins d'un termini curt o bé comportar unes condicions que permetin liquidar el deute per un període superior a un exercici. Per recollir aquestes dues possibilitats caldrà que el compte de *Proveïdors d'immobilitzat* quedi subdividit en: *Proveïdors d'immobilitzat a curt* i *Proveïdors d'immobilitzat a llarg*, per a recollir les dues possibilitats apuntades.

Aquesta distinció està contemplada per la normativa internacional; concretament l'IAS 1⁷⁵: *Presentació d'estats financers*, tracta de la distinció entre corrent i no corrent, aplicable tant als actius com als passius. Entenem que els termes corrent i no corrent són equiparables als de curt i llarg termini respectivament. Agafant com a punt de referència la data dels estats financers, i d'acord amb la norma abans indicada, considerem que seran imports a curt aquells, que a la data de tancament d'un exercici, vencen dins el següent.

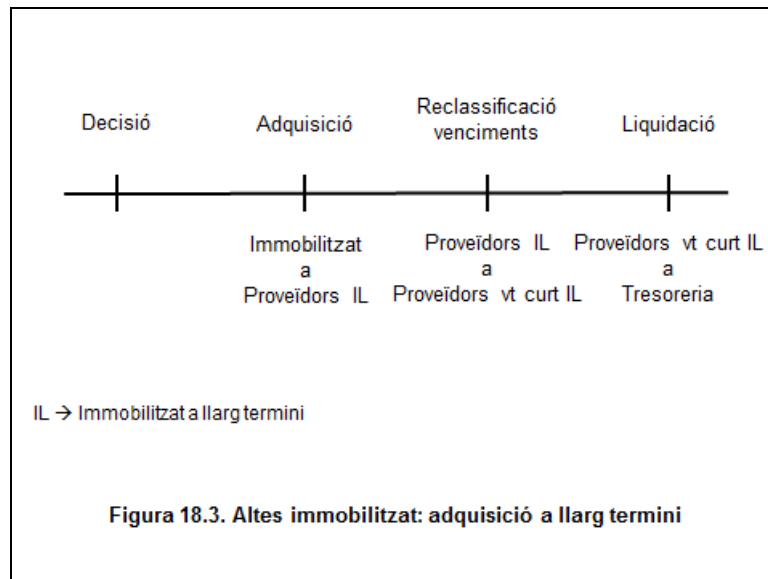
També consta una referència explícita en l'IAS 17⁷⁶: *Arrendaments*, on textualment s'especifica que "en el cas que l'entitat realitzi en el balanç distinció entre passius corrents i no corrents, observarà aquesta mateixa distinció pels deutes derivats dels arrendaments".

El registre de les adquisicions, en pagament a curt termini, seria el que es mostra amb l'esmentada figura 18.2, amb l'única variació que consistiria en substituir el compte genèric de *Proveïdors d'immobilitzat* per l'específic de *Proveïdors d'immobilitzat a curt*.

Si el pagament és a llarg termini, s'haurà de recollir aquesta circumstància, així com la reubicació dels imports que vencin dins del curt termini. Mitjançant la figura 18.3 presentem els passos a seguir quan es tracta d'adquisicions d'immobilitzat a llarg termini.

⁷⁵ Paràgrafs 60-65

⁷⁶ Paràgraf 23



Creiem interessant establir una distinció entre els imports a curt termini, derivats d'una operació en aquestes condicions, de les que resulten d'una operació feta a llarg termini i que s'han reclassificat dins els venciments a curt. Per això, proposem introduir un nou compte que seria: *Proveïdors immobilitzats llarg venciment curt*.

b) Valoració.

En el moment de l'alta per adquisició, segons les IASs 16⁷⁷, 38⁷⁸ i 40⁷⁹, l'empresa valorarà l'element corresponent segons el seu cost. Aquest vindrà determinat pel preu net d'adquisició, és a dir, un cop deduïts els descomptes comercials o rebaixes dels preus obtingudes, més tots els desemborsaments directament atribuïbles.

Així mateix d'acord amb l'IAS 23⁸⁰: *Costos per interessos*, l'entitat haurà de capitalitzar els costos per interessos directament atribuïbles a l'adquisició, construcció o producció d'actius com un component dels cost dels mateixos.

⁷⁷ Paràgraf 15

⁷⁸ Paràgraf 24

⁷⁹ Paràgraf 20

⁸⁰ Paràgraf 8

En el cas de l'immobilitzat material, també s'inclouran els costos directament relacionats amb la ubicació de l'actiu per tal de que sigui operatiu, així com també una estimació a la data de la compra dels costos de desmantellament o retirada de l'element i, si és el cas, els costos de rehabilitació del lloc on s'assenta el bé.

Pel que fa a les peces de recanvi, equips de manteniment permanent i auxiliar, necessaris per a l'immobilitzat material, d'acord amb l'IAS 16⁸¹, si tenen caràcter de permanència també es reconeixeran com a immobilitzat material. Si no és així, serien existències i la seva adquisició tractada com una compra.

En el camp específic agrari, segons l'IAS 41⁸²: *Agricultura*, els actius biològics hauran de ser valorats segons el valor raonable menys els costos de venda, excepte el cas en què aquest valor raonable no pugui ser determinat de forma fiable. Si es dóna aquesta situació el reconeixement inicial d'un actiu biològic es farà d'acord amb el seu cost. Entenem per actiu biològic un animal viu o una planta.

En el cas d'actius intangibles adquirits com a part d'una combinació de negocis, d'acord amb la IFRS 3⁸³: *Combinacions de negocis*, el seu cost serà el valor raonable que tingui a la data d'adquisició. Aquest valor raonable vindrà determinat per les expectatives dels participants a la data d'adquisició sobre la probabilitat de que els beneficis econòmics futurs, esperats i incorporats a l'actiu, flueixin a l'entitat. L'IAS 38⁸⁴, especifica que l'entitat esperarà que es produeixi una entrada de beneficis econòmics fins i tot si hi ha incertesa sobre la data o el seu import.

⁸¹ Paràgraf 8

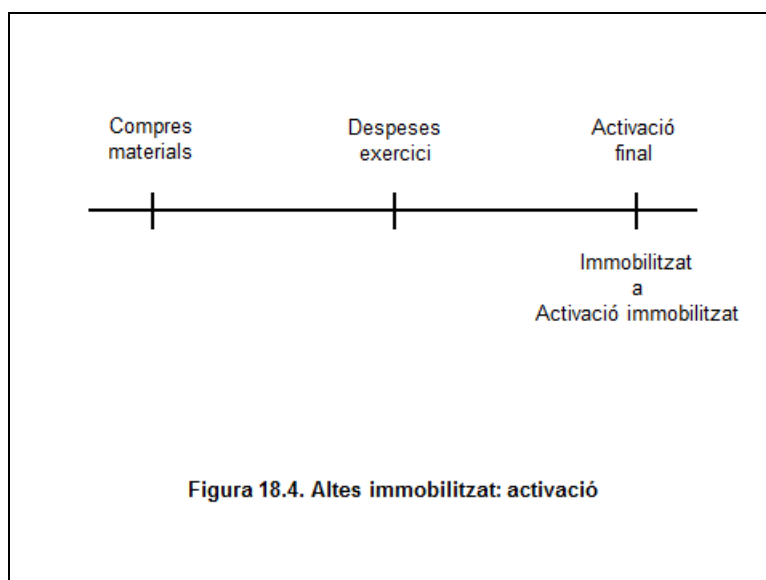
⁸² Paràgraf 12

⁸³ Paràgraf 18

⁸⁴ Paràgraf 25

18.2.2. Producció d'elements d'immobilitzat propis

Si es tracta d'un actiu produït per la pròpia empresa, el seu cost comprendrà el cost dels elements incorporats i les despeses directes i indirectes relacionades amb la seva producció. La figura 18.4 mostra el procés que se segueix per la producció d'un element d'immobilitzat. Podem observar que per una banda hi ha la compra de materials necessaris per a la producció, la realització de despeses al llarg de l'exercici i la imputació d'aquests dos conceptes al cost del bé activat al final del procés. Amb aquest objectiu introduïrem el compte: *Activació d'immobilitzat*.



Si es tracta d'un element d'immobilitzat material, produït per una empresa que fabrica actius similars per vendre'ls com a part de la seva explotació, el cost de l'actiu normalment serà el mateix que la resta d'elements produïts per a la venda. No s'inclourà en la seva determinació cap guany intern establert per l'empresa.

Pel que fa als actius intangibles, generats internament, l'IAS 38⁸⁵ formula la distinció als efectes del seu reconeixement i valoració inicial entre generació de l'actiu en la fase d'investigació i en la fase de

⁸⁵ Paràgraf 52

desenvolupament i afegeix que, si no es pot distingir entre les dues fases, els desemborsaments que ocasioni un projecte es tractaran com si haguessin estat suportats només en la fase d'investigació. Per tant, no afectarien als costos de desenvolupament.

Els actius sorgits de la investigació no es reconeixeran com intangibles i els desemborsaments que han suposat s'imputaran com a despeses del període. En canvi, un actiu que hagi sorgit del desenvolupament es podrà reconèixer com a intangible, si reuneix les condicions establertes per l'IAS 38⁸⁶, és a dir, que bàsicament hi hagi intenció i possibilitat tècnica, així com disponibilitat dels recursos necessaris per completar el seu desenvolupament i que tingui capacitat per generar probables beneficis econòmics en el futur, mitjançant la seva utilització directa o, alternativament, la seva venda. Així mateix, caldrà que pugui ser valorat de forma fiable.

No es podran reconèixer com actius intangibles les marques, les capçaleres de diaris o revistes, els segells o denominacions editorials, les llistes de clients o partides similars generades internament. Els desemborsaments que han suposat la seva generació interna seran considerats com a costos propis de l'activitat empresarial, en el seu conjunt i, per tant, s'imputaran a resultats. Per altra banda, els desemborsaments relatius a un actiu intangible, que inicialment van ser reconeguts com a despesa de l'exercici, no podran ser reconeguts posteriorment com a part del cost de l'actiu intangible.

18.2.3. Alta de béns d'immobilitzat per arrendament financer

D'acord amb el que estableix l'IAS 17⁸⁷, un arrendament es classificarà com a financer quan es transfereixin substancialment tots els riscos i beneficis inherents a la propietat, encara que no necessàriament s'ha

⁸⁶ Paràgraf 57

⁸⁷ Paràgraf 8

de produir la transferència d'aquesta propietat. La qualificació d'arrendament financer o operatiu no dependrà de la forma jurídica del contracte sinó dels fons econòmic i la naturalesa de la transacció.

En aquestes condicions, un arrendament financer des d'un punt de vista econòmic, constitueix una modalitat d'incorporar un actiu a l'empresa. Encara que no s'indica de forma explícita, entenem que l'arrendament d'un bé, tan si és financer com operatiu, té per objecte un element d'immobilitzat material.

La norma esmentada considera que hi ha situacions les quals, per si mateixes o de forma conjunta normalment, comportaran la qualificació d'un arrendament com a financer i esmenta les següents:

- Transferència de la propietat de l'actiu en finalitzar l'arrendament.
- Opció de compra de l'actiu a un preu suficientment inferior al valor raonable, de forma que sigui previsible que s'exercirà l'opció.
- La durada de l'arrendament cobreix la major part de la vida econòmica de l'actiu.
- El valor actual dels pagaments per l'arrendament al seu inici ha de cobrir la pràctica totalitat del valor raonable de l'actiu.
- La naturalesa dels actius arrendats és tan especialitzada que només l'arrendatari pot utilitzar-los sense fer-hi modificacions importants.
- Assumpció per part de l'arrendatari, de les pèrdues que pot suposar per l'arrendador la cancel·lació de l'arrendament.
- L'arrendatari és el receptor de les pèrdues i guanys, derivats de les fluctuacions en el valor raonable del valor residual del bé.

- Possibilitat per part de l'arrendatari de prorrogar l'arrendament durant un segon període amb uns pagaments d'arrendament inferiors als habituals del mercat.

El reconeixement d'un arrendament financer comporta el registre d'un actiu i un passiu pel mateix import. Aquest import serà el menor entre el valor raonable del bé arrendat o el valor actual dels pagaments mínims a realitzar i determinats a l'inici de l'arrendament. El càlcul del valor actual es farà aplicant el descompte segons els tipus d'interès implícit de l'arrendament.

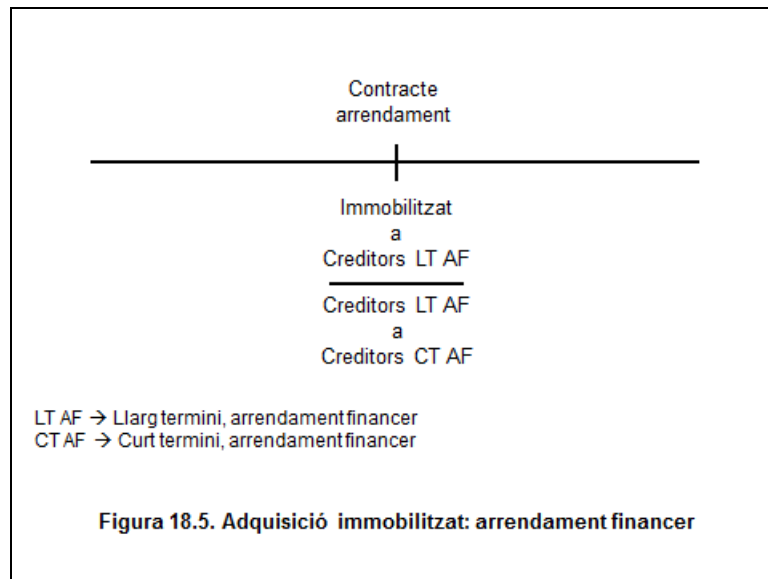
Segons l'IAS 17⁸⁸, no serà adequat presentar les obligacions derivades de l'arrendament financer com a deduccions del valor dels actius corresponents. Totes les despeses directament atribuïbles a les activitats realitzades en un arrendament financer formaran part del valor de l'actiu reconegut en la transacció.

La figura 18.5 ens mostra com podria ser la representació de la celebració d'un contracte d'arrendament financer. Per aquest motiu, introduïm els comptes: *Creditors llarg termini per arrendament financer* i *Creditors curt termini per arrendament financer*.

Pel que fa al deute considerem que un arrendament financer, des d'un punt de vista econòmic, és una operació que combina l'adquisició d'un element d'immobilitzat, per una banda, i una operació de finançament, per l'altra.

Per aquest motiu, deixem el tractament de la cancel·lació del deute que suposa aquest finançament, per desenvolupar-lo dins del capítol 20, que tracta sobre aquest tipus d'operacions.

⁸⁸ Paràgraf 23



18.2.4. Permutes d'elements d'immobilitzat

Es dona aquesta figura quan l'adquisició d'un element d'immobilitzat material es fa a canvi d'un o varis actius no monetaris o bé d'una combinació d'actius monetaris i no monetaris. L'IAS 16⁸⁹, en tenir en compte en quina mesura s'espera que canviïn els fluxos d'efectiu, com a conseqüència de la transacció, diferencia entre la permuta comercial i la permuta no comercial.

La norma indicada, considera que la permuta és comercial si es dona una de les dues condicions següents:

- Hi ha diferència entre la configuració dels fluxos d'efectiu de l'actiu rebut i els de l'actiu lliurat. La configuració ve determinada pel risc, calendari i import dels fluxos d'efectiu.
- Que, com a conseqüència de l'intercanvi, es modifiqui el valor específic per l'entitat de la part de les activitats afectades per la permuta.

⁸⁹ Paràgraf 25

El cost de l'element d'immobilitzat material adquirit es mesurarà, per norma general, segons el valor raonable de l'actiu lliurat, llevat que es tingui una evidència més clara del valor raonable de l'actiu rebut. La versió espanyola de l'IAS 16 presenta una contradicció entre els paràgrafs 24 i 26, ja que, mentre en el primer, diu que el valor raonable que s'ha d'aplicar és el de l'element adquirit, en el 26 diu que és el de l'element lliurat.

Entenem que el paràgraf 24 no ha estat adequadament traduït de la versió anglesa original, on textualment hi consta "The cost of such an item of property, plant and equipment is measured at fair value...". La versió espanyola en canvi diu literalment "el coste de dicho elemento de inmovilizado material se medirá por su valor razonable...". S'ha traduït "at fair value" per "por su valor razonable".

Segons el paràgraf 24 de la versió anglesa, la valoració s'ha de fer d'acord amb el valor raonable però no indica de quin element es tracta. És en el paràgraf 26, on s'especifica que aquest valor raonable ha de ser de l'actiu lliurat. Això concorda amb el concepte de valor raonable que figura en el paràgraf 6, de la mateixa norma sobre definicions, on s'indica que "cost és l'import d'efectiu o mitjans líquids equivalents a l'efectiu pagats, o el valor raonable de la contraprestació lliurada...".

Per tant, només en el cas de que es tingui una evidència més clara del valor raonable de l'actiu rebut, com ja s'ha dit, s'aplicarà aquest valor raonable en lloc del de l'actiu lliurat.

Si no es pot determinar el valor raonable ni de l'actiu rebut ni del lliurat, el cost de l'element adquirit es valorarà per l'import en llibres de l'actiu lliurat. Per altra banda, si la permuta no té el caràcter de comercial, malgrat que la norma no hi fa referència específica, entenem que l'actiu adquirit s'haurà de valorar també segons el valor en llibres del lliurat.

La representació comptable d'aquest tipus d'adquisició d'immobilitzat comporta així mateix la representació comptable de la baixa de l'actiu lliurat a canvi. Atès que el tema de les baixes d'immobilitzat no s'ha tractat encara ens remetem al punt 18.4. on aquesta operació serà objecte d'estudi.

18.3. Gestió de l'immobilitzat

Després de l'alta d'un element d'immobilitzat a l'empresa i fins al moment en què causa baixa pot resultar que es produeixin nous desemborsaments relacionats amb l'element en qüestió. Caldrà determinar si aquests desemborsaments es realitzen per mantenir la capacitat i característiques inicials o bé per augmentar-la o allargar-li la vida.

En el primer cas, els desemborsaments ocasionats constitueixen despeses de manteniment que seran imputades al compte de resultats de l'exercici. I en el segon cas, constituiran un major cost de l'element afectat. També podran modificar el valor de l'actiu les variacions que es produeixin en els passius registrats per desmantellament o rehabilitació. Segons l'IFRIC 1⁹⁰: *Canvis en passius existents per desmantellament, restauració i similars*, els canvis, en la valoració d'un passiu existent per aquest concepte, s'imputaran al cost de l'actiu corresponent, dins l'exercici en que es produeixin aquests canvis.

Respecte a la valoració d'un element d'immobilitzat posterior a la seva adquisició, les tres IASs que desenvolupen de forma particular cada un dels tres tipus d'immobilitzat, 16⁹¹, 38⁹² i 40⁹³, estableixen que l'empresa pot optar entre dues possibilitats: aplicar el model del cost o el model de revaloració. No obstant, aquesta opció no és particular per a cada element sinó que es

⁹⁰ Paràgraf 5

⁹¹ Paràgraf 29

⁹² Paràgraf 72

⁹³ Paràgraf 30

generalitza la seva aplicació per a tots els elements que pertanyin a la mateixa classe.

18.3.1. Model del cost

Segons aquest model, els elements d'immobilitzat es valoraran segons el seu cost inicial menys l'amortització acumulada i l'import acumulat de les pèrdues per deterioració que hagin sofert. Aquest últim aspecte de les deterioracions comportarà recollir en cada exercici les seves variacions, ja siguin degudes a un augment de la pèrdua o bé una reversió de la mateixa. Respecte als actius biològics, aquest model només els serà aplicable si ha estat possible determinar el seu valor raonable.

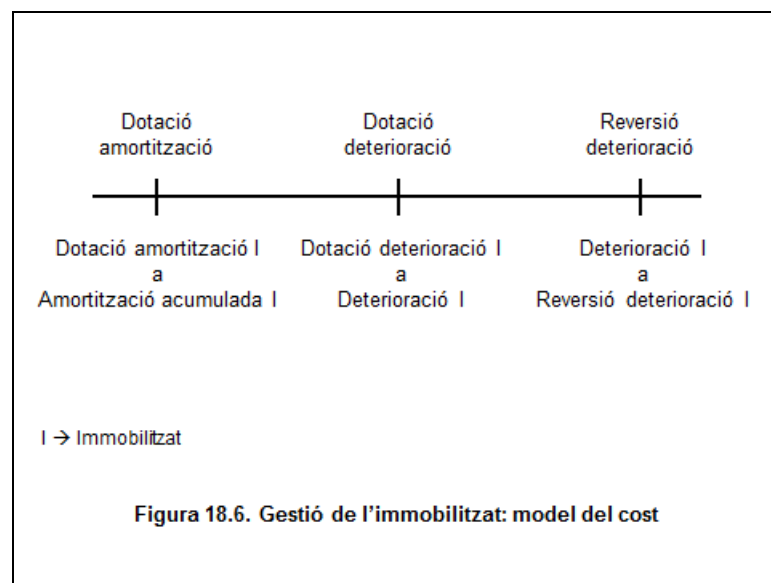
D'acord amb l'IAS 16⁹⁴, s'amortitzarà de forma independent cada part d'immobilitzat material que tingui un cost significatiu respecte al cost total de l'element. Aquesta part pot tenir una vida útil i un mètode d'amortització que no coincideixin amb els utilitzats per una altra part significativa del mateix element. En el cas de que s'amortitzin de forma independent algunes parts d'un element d'immobilitzat material, la resta de l'element també s'amortitzarà de forma separada. Aquesta resta d'element estarà integrat per les parts del mateix que individualment no siguin significatives.

L'import amortitzable d'un actiu es distribuirà de forma sistemàtica al llarg de la seva vida útil i es reconeixerà en el resultat de l'exercici, llevat que s'inclogui en el cost d'un altre actiu. Caldrà revisar periòdicament la vida útil i valor residual de l'actiu i, si es produeixen canvis, registrar-los d'acord amb el que disposa l'IAS 8: *Polítiques comptables: canvis en les estimacions comptables i errors*.

⁹⁴ Paràgraf 43

Per representar els canvis de valor apuntats, segons aquest model, podem seguir l'esquema de la figura 18.6. Caldrà prèviament introduir els comptes necessaris que proposem que siguin els següents:

- Dotació amortització d'immobilitzat.
- Amortització acumulada d'immobilitzat.
- Dotació deterioració d'immobilitzat.
- Reversió deterioració d'immobilitzat, i
- Deterioració d'immobilitzat.



L'IAS 38⁹⁵, indica que els actius intangibles que tenen una vida útil indefinida no s'amortitzaran.

Les inversions immobiliàries presenten una particularitat respecte a la seva amortització. Si bé en el text de l'IAS 40⁹⁶ no hi consta de forma explícita que s'hagi de practicar aquesta amortització, en desenvolupar l'aplicació del model del cost es remet al que diu l'IAS 16 per aquest model. I l'IAS 16⁹⁷ fa referència textual a l'amortització acumulada com a component de la valoració dels elements d'immobilitzat.

⁹⁵ Paràgraf 107

⁹⁶ Paràgraf 56

⁹⁷ Paràgraf 30

Tornant a l'IAS 40⁹⁸, en definir les inversions immobiliàries, diu que són immobles que es tenen per obtenir rendes, plusvàlues o ambdues. Entenem que si l'element afectat reuneix les condicions segons les quals s'ha d'amortitzar, cal registrar aquesta pèrdua de valor. Si bé, per la seva naturalesa, l'amortització no afectarà als terrenys, en canvi, sí que ho farà quan es tracti d'edificis destinats a l'obtenció de rendes.

Si es produeixen canvis en els passius per desmantellament o rehabilitació, aquests s'afegiran o deduiran del cost de l'actiu corresponent en l'exercici en que es produeixin.

Si el canvi suposa un increment del cost de l'actiu, caldrà imputar-lo en el compte de l'element afectat. Un cop feta aquesta correcció, caldrà comparar el valor resultant amb el valor estimat del seu import recuperable i, si és el cas, comptabilitzar qualsevol pèrdua per deterioració que resulti d'acord amb l'IAS 36⁹⁹.

Una reducció del passiu per desmantellament suposarà així mateix una reducció del cost de l'actiu. Aquesta reducció tindrà com a límit el valor en que l'actiu figurava en llibres. Si la disminució el supera s'aplicarà al valor de l'actiu, l'import equivalent al que té aquest en aquell moment i fins al límit abans indicat. La resta es reconeixerà en el resultat de l'exercici.

18.3.2. Model de revaloració

Si l'empresa opta per aquest model, el valor posterior d'un element d'immobilitzat es determinarà segons el seu valor raonable menys l'amortització acumulada i l'import acumulat de les pèrdues per deterioració. Per tant, tres són els aspectes que s'hauran de tenir en

⁹⁸ Paràgraf 5

⁹⁹ Paràgrafs 59 i 60

compte a l'hora d'establir la valoració dels elements d'immobilitzat: amortització, revaloració i deterioració.

Parlarem de revaloració d'un element d'immobilitzat quan el seu valor raonable supera el cost registrat en el reconeixement inicial. I entenem que la deterioració és aplicable quan el valor raonable se situa per sota del cost inicial.

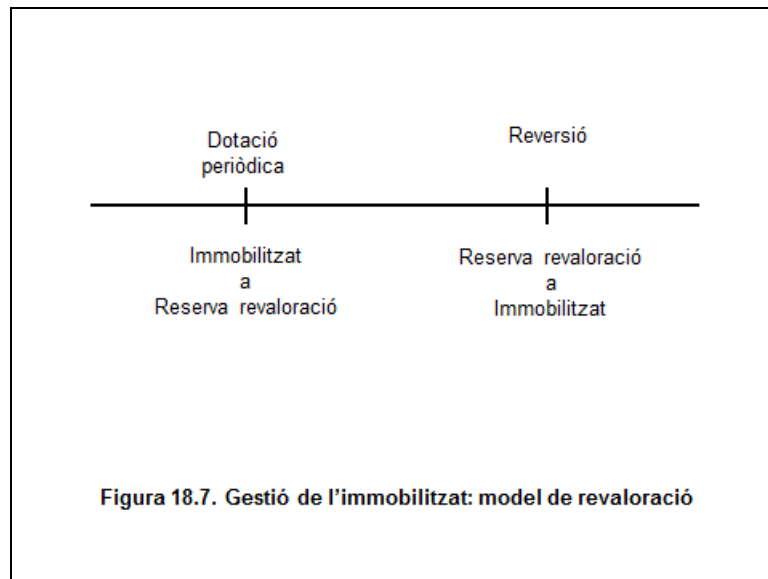
Per tant, totes les disminucions del valor raonable, quan aquest segueix estant per sobre del cost inicial, constitueixen reversions de la revaloració. I tots els augments de valor raonable quan aquest segueix estant per sota del cost inicial són reversions de la deterioració.

El registre de la dotació d'amortització i de deterioració així com la seva reversió no presenta cap diferència respecte al model anterior del cost per la qual cosa ens remetem a la figura 18.6, ja presentada en l'apartat anterior, per il·lustrar el seu funcionament comptable.

I respecte a la revaloració, ens caldrà introduir el compte de *Reserva de revaloració*, per recollir la plusvàlua acumulada. No obstant, el que s'acaba d'exposar, no serà aplicable als actius biològics atès que segons l'IAS 41¹⁰⁰, serà el compte de resultats el que haurà de recollir el guany o pèrdua que suposi la revaloració. La representació comptable d'una revaloració i de la seva reversió és la que formulem mitjançant la figura 18.7.

Els canvis en els passius per desmantellament, en aquest cas, modificaran la revaloració o devaluació que l'actiu tenia prèviament reconegudes. Un augment de passiu es reconeixerà en la reserva de revaloració de l'actiu si en tenia, i fins a un import màxim equivalent al saldo del compte.

¹⁰⁰ Paràgraf 28



La resta s'imputaria a resultats. I una disminució en el passiu, suposarà un increment de les reserves de revaloració excepte que la disminució suposi una reversió d'un dèficit de revaloració en l'actiu que prèviament havia estat reconegut a resultats. En aquest cas, serà el mateix compte de resultats el que recollirà l'augment de passiu.

18.4. Baixes d'immobilitzat

Les IASs 16¹⁰¹, 38¹⁰² i 40¹⁰³ disposen que l'import en llibres d'un element d'immobilitzat es donarà de baixa en comptes per qualsevol de les raons següents:

- Alienació o disposició per una altra via.
- Que no s'espera obtenir beneficis econòmics futurs deguts a la seva utilització, alienació o disposició per una altra via.

¹⁰¹ Paràgraf 67

¹⁰² Paràgraf 112

¹⁰³ Paràgraf 66

En causar baixa, per la raó que sigui, un element d'immobilitzat caldrà contraposar l'import net obtingut en l'operació i l'import en llibres de l'element. La diferència, tan si és positiva com negativa, s'inclourà en el resultat de l'exercici en el moment de la baixa.

Pel registre comptable de la baixa de l'immobilitzat, diferenciarem els motius principals que el poden provocar i reflectirem per a cada cas el tractament a seguir:

a) Venda d'immobilitzat.

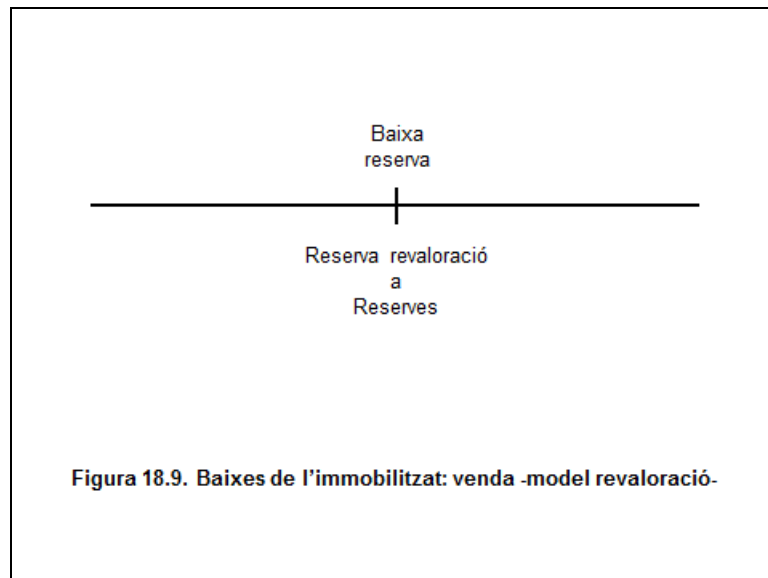
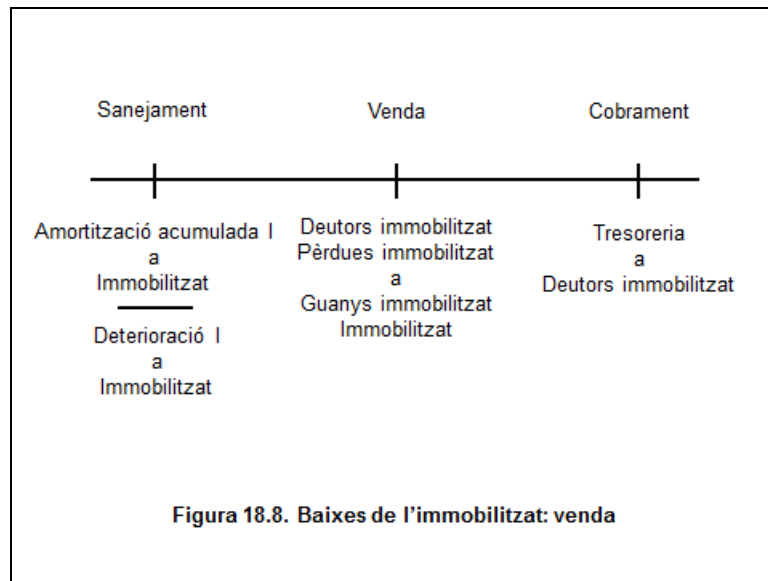
Comportarà el sanejament del valor de l'element imputant, al compte d'actiu representatiu del mateix, els imports provinents de l'amortització acumulada i de la deterioració, si és que correspon.

L'import a cobrar per l'alienació es reconeixerà inicialment pel seu valor raonable. Si es produeix un ajornament del cobrament, l'import a reconèixer serà el valor equivalent de comptat, és a dir el resultat de descomptar, al moment de la venda, els cobraments futurs pactats. La diferència entre el nominal i el valor actualitzat serà reconegut com un ingrés per interessos.

La representació de la venda pot seguir l'esquema marcat en la figura 18.8. Caldrà abans introduir el nous comptes següents: *Deutors immobilitzat*, *Pèrdues immobilitzat* i *Guanys immobilitzat*.

Els comptes: *Pèrdues immobilitzat* i *Guanys immobilitzat*, que figuren en l'assentament de la venda, són alternatius i tenen per objecte recollir les dues possibilitats que poden resultar de l'operació.

Si es tracta d'un element valorat, segons el model de revaloració del qual hagi resultat una reserva pel mateix concepte, caldria donar de baixa aquesta reserva i passar l'import al compte de reserves generals, tal com s'indica en la figura 18.9.



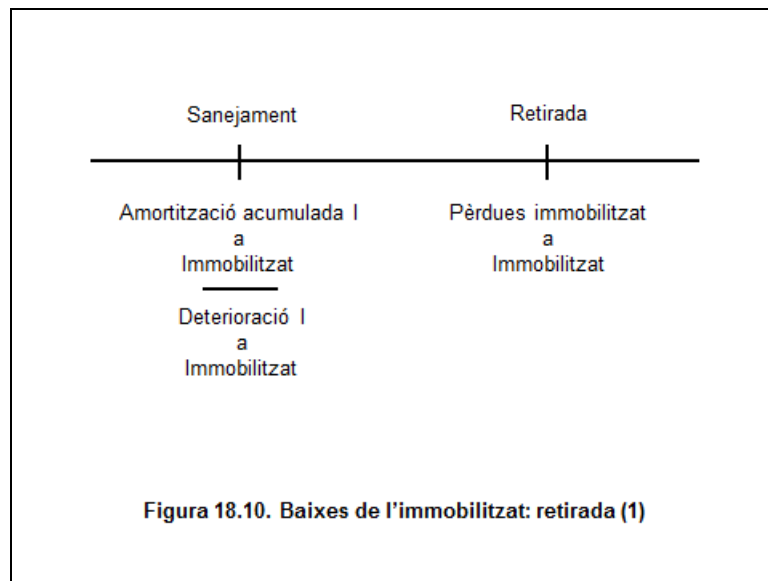
Pel cobrament s'ha utilitzat el compte general de *Deutors immobilitzat* sense considerar la doble possibilitat de què sigui un cobrament a curt o a llarg termini. De ser necessari, es podria subdividir el compte en qüestió en dos, per contemplar les dues possibilitats d'ajornament.

b) Retirada d'immobilitzat.

En aquest apartat incloem aquelles operacions que suposen la baixa de l'element d'immobilitzat sense que hi hagi contraprestació

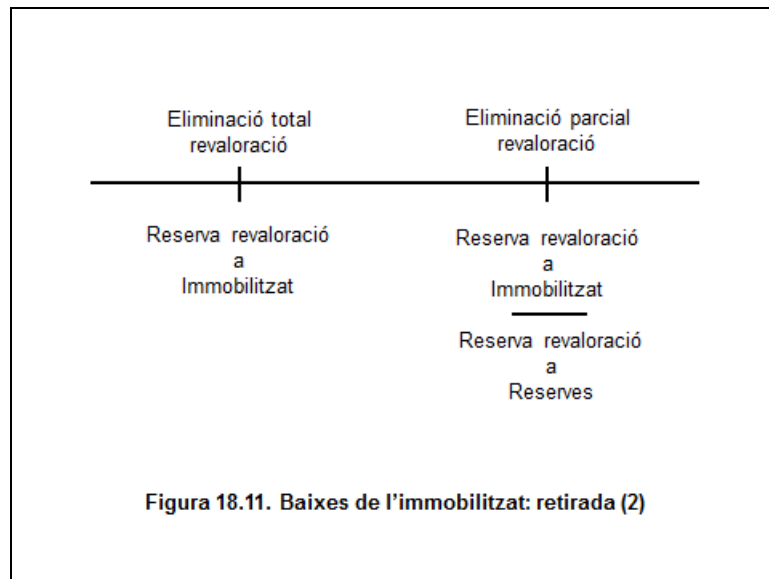
específica. Podria ser el cas de baixa per pèrdua de valor econòmic, per donació, etc.

La representació comptable comportaria el sanejament del valor de l'element, imputant-li l'amortització acumulada i la deterioració, si correspon. La figura 18.10 il·lustra el tractament comptable normal a seguir.



En el cas que no hi hagi deterioració però sí revaloració i l'element no tingui cap valor econòmic, o bé aquest s'hagi reduït, caldrà rectificar prèviament el valor comptable, recollint la modificació del valor raonable. Passem tot seguit a representar, en la figura 18.11, les dues possibilitats que entenem que és poden donar:

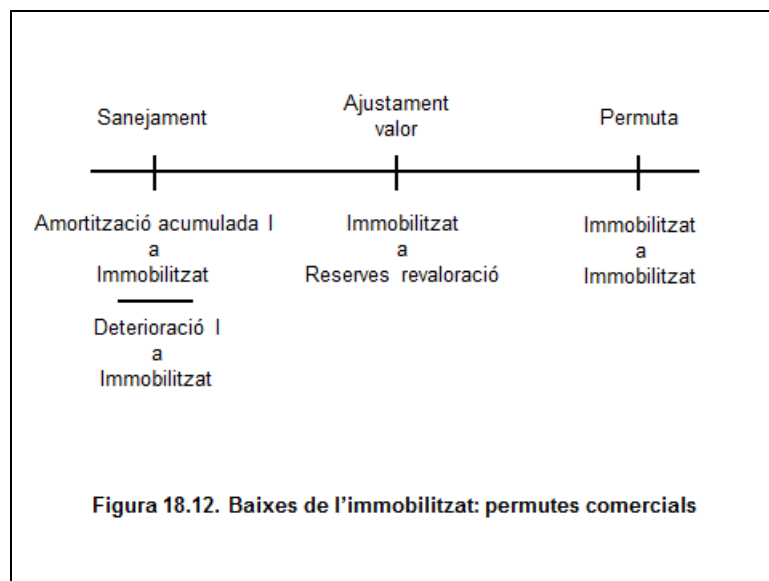
- Eliminació total de la revaloració per pèrdua de tot valor econòmic de l'element. S'haurà de recollir la baixa de la reserva de revaloració.
- Eliminació parcial de la revaloració per reducció del valor raonable. Aquest cas només es pot donar per la retirada d'un element per raons diferents de la pèrdua del seu valor econòmic.



c) Permutes comercials

Les operacions de permutes comercials d'elements d'immobilitzat ja van ser presentades dintre de les altres com una modalitat en què aquestes es poden produir.

Mitjançant la figura 18.12, representem el tractament comptable que s'hauria de donar en aquest cas.



Pot resultar que en el moment de la baixa de l'element per permuta, a aquest se li hagi aplicat una deterioració insuficient. En aquest cas, caldria actualitzar la deterioració amb l'import complementari.

Per altra banda, també pot resultar que la deterioració sigui excessiva. Si es dona aquesta situació, el que caldria seria rectificar la deterioració comptabilitzada amb la reversió corresponent. En aquests dos últims casos, no caldria practicar l'assentament d'ajustament de valor que consta a la figura 18.12.

d) Posada la venda o distribució als propietaris.

Aquesta modalitat es caracteritza perquè l'element deixa de formar part de l'immobilitzat però no causa baixa de l'empresa de forma immediata. L'IFRS 5¹⁰⁴: *Actius no corrents mantinguts per la venda i activitats interrompudes*, regula els elements que es troben en aquestes circumstàncies. D'acord amb aquesta norma, una entitat classifica un actiu no corrent com a mantingut per a la venda si creu que el seu import en llibres es recuperarà fonamentalment a través d'una transacció de venda, en lloc del seu ús continuat.

Per poder procedir a la reclassificació indicada, un actiu ha d'estar disponible, en les seves condicions actuals, per a la seva venda immediata, la qual ha de ser altament probable. La condició d'altament probable ve donada pel compromís de la direcció mitjançant un pla de venda i s'ha d'haver iniciat, de forma activa, un programa per trobar un comprador i completar el pla en qüestió.

La venda s'hauria de dur a terme dins del termini de l'any següent a la data de classificació. No obstant, pot haver-hi fets i circumstàncies que no controla l'empresa que podrien allargar el període per completar la venda més enllà d'un any. En aquest cas, si hi ha evidències suficients

¹⁰⁴ Paràgraf 6

de què l'entitat es manté compromesa amb el seu pla de venda de l'actiu, podrà seguir classificant-lo com a mantingut per a la venda.

Si la venda es duu a terme, es registrarà l'operació donant de baixa l'actiu i recollint les pèrdues o guanys resultants de la mateixa. En el cas de no ser possible aquesta venda i, passat el temps previst per realitzar-la, sense possibilitats de pròrroga, es tornarà classificar l'actiu dins de l'immobilitzat tal com estava abans de la seva catalogació com a mantingut per a la venda.

La figura 18.13, ens presenta el procés descrit contemplant les diferents possibilitats que es poden donar. Per poder registrar totes les operacions caldrà introduir el compte: *Actius mantinguts per a la venda*. Pel que fa als resultats derivats de la venda, malgrat la seva classificació com actius corrents, hem optat per mantenir els comptes de: *Pèrdues immobilitzat* i *Guanys immobilitzat*, atesa la seva condició d'elements procedents d'aquesta massa estructural del balanç.

Pel que fa la valoració a aplicar als actius no corrents mantinguts per a la venda, en el moment de la seva qualificació, d'acord amb l'IFRS 5¹⁰⁵, els actius en qüestió se'ls haurà d'adjudicar l'import menor que resulti entre el valor en llibres i el valor raonable, menys els costos de venda.

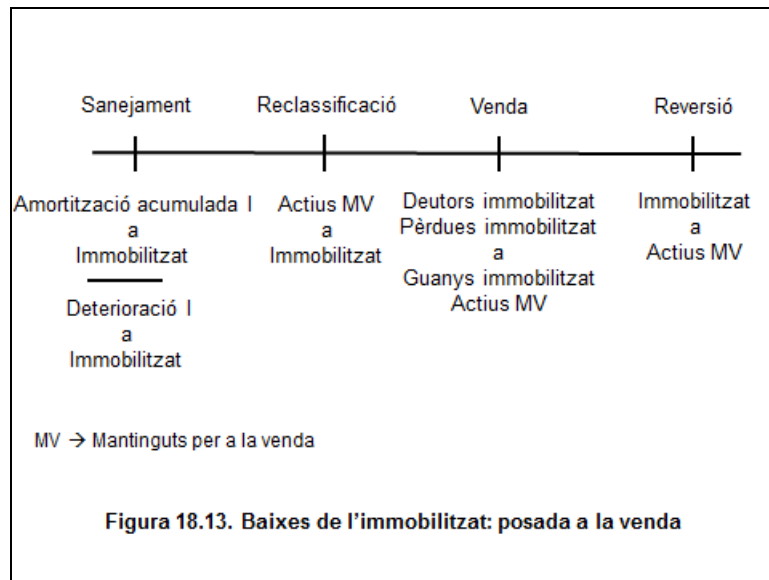
A partir de la data de la classificació com a mantinguts per a la venda, els actius hauran de reconèixer les pèrdues per deterioració que sofreixin així com les reversions que resultin. El valor de referència serà el marcat pel valor raonable menys els costos de venda tal com especifiquen l'IAS 36¹⁰⁶ i l'IFRS 5.

Pel que fa a la reversió dels actius mantinguts per a la venda cap a la partida d'immobilitzat de procedència, als elements afectats se'ls

¹⁰⁵ Paràgraf 15

¹⁰⁶ Paràgrafs 58 i següents

aplicarà el menor import entre el seu import en llibres i l'import recuperable. El valor en llibres és aquell que figurava dins de l'immobilitzat, abans de la reclassificació de l'actiu. I, s'entén per import recuperable, el major entre el valor raonable menys els costos de venda i el seu valor d'ús.



El fet que l'actiu hagi deixat d'estar considerat com a mantingut per la venda i passar a formar part de l'immobilitzat, ha comportat incorporar-hi el valor d'ús com a punt de referència de valoració, juntament amb les altres valoracions.

19. LES OPERACIONS D'INVERSIÓ FINANCERA

19.1. Tipificació de les operacions d'inversió financera

Entenem per inversió financera tot aquell desemborsament realitzat per l'empresa amb l'objecte d'aconseguir actius financers amb els quals obtenir una rendibilitat futura. Un actiu financer serà aquell que incorpora un crèdit i constitueix una forma de mantenir riquesa pels titulars o posseïdors i un passiu o deute per les unitats econòmiques que el generen.

Els actius financers típics són el diner, els títols valor, els crèdits, i els dipòsits bancaris. El diner per sí mateix no constitueix inversió financera excepte quan aquests diners corresponen a divises que estan sotmeses a oscil·lacions del tipus de canvi i que per tant podran suposar una pèrdua o un guany amb el pas del temps.

Dins de la denominació genèrica de títols valors s'inclouen diferents modalitats dels mateixos. Per al nostre treball, hem considerat convenient diferenciar entre inversions en el patrimoni d'empreses del grup, associades i combinacions de negocis, per una banda, i inversions en patrimoni d'altres empreses i inversions en valor de renda fixa, per l'altra.

19.2. Classificació dels actius financers, segons la normativa internacional

Bàsicament, aquesta classificació està continguda en l'IAS 32: *Instruments financers: presentació* i l'IAS 39: *Instruments financers: reconeixement i*

valoració. Concretament l'IAS 39¹⁰⁷, i, als efectes de valoració, estableix quatre categories d'actius financers:

a) Actiu financer a valor raonable amb canvis a resultats

És aquell que ha de complir una de les dues condicions: que sigui classificat com a mantingut per negociar o bé que, en el reconeixement inicial, l'entitat el designi per ser comptabilitzat d'acord amb aquestes condicions.

Un actiu financer es pot classificar com mantingut per negociar, si s'adquireix amb l'objecte de vendre'l en un futur immediat, si en el reconeixement inicial és part d'una cartera d'instruments financers identificats que es gestionen conjuntament i també si es tracta d'un derivat.

D'acord amb l'IAS 39¹⁰⁸, una empresa també podrà designar un actiu financer com a valor raonable en canvis a resultats, quan d'aquesta manera s'obtingui informació més rellevant. En aquest cas no és preceptiva la uniformitat, és a dir, que no cal que s'apliqui de forma consistent a totes les transaccions similars el mateix criteri de classificació.

S'obtindrà informació rellevant per una de les dues raons següents:

- Que s'elimini o redueixi significativament alguna incoherència en la valoració o en el reconeixement, que sorgiria si s'utilitzessin diferents criteris per valorar els actius o per reconèixer pèrdues i guanys dels mateixos, sobre bases diferents.

¹⁰⁷ Paràgraf 45

¹⁰⁸ Guia d'aplicació, paràgraf 4B

- Que el rendiment d'un grup d'actius financers es gestioni i avaluï, segons el criteri del valor raonable, d'acord amb una estratègia d'inversió i gestió del risc que l'entitat tingui documentada.

b) Inversions mantingudes fins al venciment.

Són aquelles que tenen una data de venciment fixada amb pagaments determinats o determinables, les quals l'empresa té la intenció i la capacitat de conservar fins el venciment. S'exceptua la inclusió, en aquest apartat, d'aquells actius financers que l'empresa des del moment del seu reconeixement inicial els ha designat per incloure'ls en una de les altres tres categories.

També quedaran exclosos aquells actius financers, dels quals l'empresa ha venut o reclassificat un import significatiu de les inversions que tenia, dins d'aquest apartat, en els exercicis anteriors.

Segons la guia d'aplicació de l'IAS 39¹⁰⁹, es considera que una entitat no té intenció efectiva de mantenir fins al venciment una inversió en un actiu financer amb un venciment fix si es dóna una de les tres situacions següents:

- L'entitat té intenció de mantenir l'actiu financer per un període indefinit.
- L'entitat està disposada a vendre l'actiu financer com a resposta a canvis en els tipus d'interès de mercat o en els riscos necessitats de liquiditat, canvis en la disponibilitat o rendibilitat de les inversions alternatives, canvis en els terminis i fons de finançament o canvis en el risc del tipus de canvi.

¹⁰⁹ Paràgraf 16

- L'emissor té dret a liquidar un actiu financer a un import significativament per sota del cost amortitzat. Per altra banda, la mateixa guia d'aplicació indica que es considera que una entitat no té capacitat demostrada de mantenir fins al venciment una inversió en un actiu financer, si no té recursos financers per seguir finançant la inversió o bé si està subjecta a una restricció que pugui frustrar la seva intenció de mantenir la inversió fins al venciment.

c) Préstecs i partides a cobrar

Són actius financers amb pagaments fixos o determinables que no es negocien en un mercat actiu. S'exceptuen d'aquest apartat els actius financers que l'empresa té intenció de vendre de forma immediata o en un futur proper. Es classificaran com a mantinguts per a negociar.

També s'exclouen aquells que l'empresa designi el moment inicial per ser comptabilitzats al valor raonable amb canvis a resultats o bé com a disponibles per a la venda. Així mateix, s'exceptuen aquells dels quals el tenidor no pugui recuperar substancialment tota la inversió inicial, per raons diferents a la deterioració creditícia; aquests seran classificats com a disponibles per a la venda.

Segons la guia d'aplicació de l'IAS 39¹¹⁰, un actiu financer que es negocia en un mercat actiu no pot ser classificat com préstec o comptes a cobrar. En aquest cas, podrien ser classificats com inversions mantingudes fins al venciment, si es compleixen les condicions necessàries per aquesta classificació.

d) Actius financers disponibles per a la venda

Són actius financers no derivats, els quals no han estat inclosos en cap de les partides anteriors o que específicament es designen com a disponibles per a la venda.

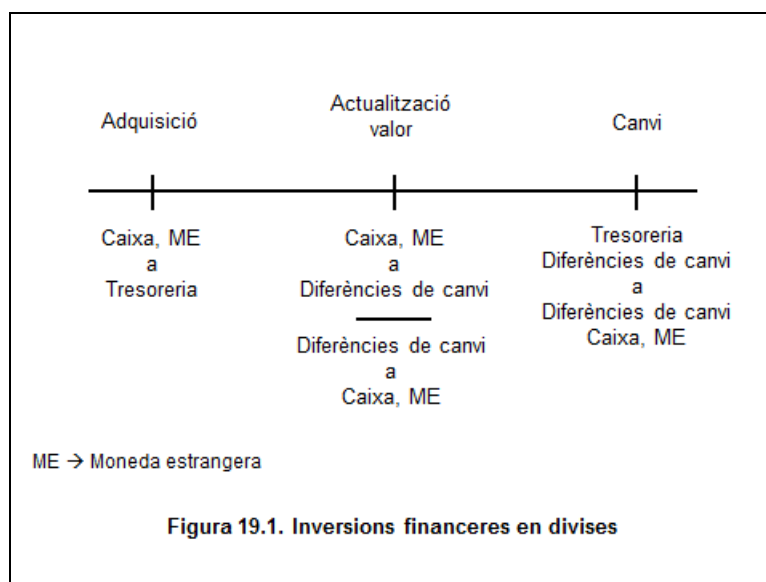
¹¹⁰ Paràgraf 26

Entenem que aquesta classificació, que tal com diu l'IAS 39 és als efectes de valoració, és del tot compatible amb la classificació dels elements segons la seva naturalesa econòmica i jurídica. Per tant, la normativa internacional contempla la doble classificació dels actius financers.

19.3. Inversions financeres en divises

Respecte al diner, només es podrà obtenir rendibilitat d'aquell que correspon a emissions en moneda diferent de la que és la funcional, és a dir, divises en poder de l'empresa. No obstant, aquesta rendibilitat pot ser positiva o negativa depenent del sentit de les oscil·lacions del tipus de canvi.

La representació de l'operatòria relacionada amb aquest tipus d'operacions és la que es presenta mitjançant la figura 19.1. Ens ha calgut introduir dos nous comptes: *Caixa, moneda estrangera* i *Diferències de canvi*.



El saldo del compte *Diferències de canvi*, tal com s'ha indicat al principi, pot ser deutor o creditor, depenent de si han aparegut pèrdues o guanys com a conseqüència de la variació del tipus de canvi.

Les operacions relacionades amb moneda estrangera estan contemplades a l'IAS 21¹¹¹: *Efectes de les variacions en els tipus de canvi de la moneda estrangera*. Segons aquesta norma, l'adquisició de moneda estrangera es registrarà en el moment del seu reconeixement inicial, utilitzant la moneda funcional després de convertir l'import en moneda estrangera. La conversió es realitzarà mitjançant l'aplicació del tipus de canvi entre les dues monedes, a la data de l'operació.

Al final de cada exercici posterior a la data d'adquisició de la moneda estrangera, s'haurà de fer una nova conversió utilitzant el tipus de canvi vigent en aquella data, és a dir, el tipus de canvi al tancament. Les diferències que resultin en la valoració de la inversió, com a conseqüència de cada conversió, modificaran l'import de la inversió i es reconeixeran en el resultat de l'exercici.

Igualment, quan es produeixi la baixa d'aquestes inversions, el valor obtingut serà el resultant d'aplicar el tipus de canvi vigent en la data en què tingui lloc aquesta baixa. Novament, la diferència de canvi modificarà l'import a percebre amb la recuperació de la inversió i s'imputarà a resultats com en els casos anteriors.

19.4. Inversions financeres en títols valor

Dins els títols valor podem diferenciar els coneguts com de renda fixa i els de renda variable. Dins els primers, hi entrarien els bons i obligacions, així com qualsevol altre document equivalent, independentment de la forma jurídica que revesteixi. Pel que fa als títols de renda variable, hi tindrem els que són representatius del capital en forma d'accions o qualsevol altre modalitat en que s'hagin formalitzat. Dins d'aquests últims, hi figuren les inversions en el

¹¹¹ Paràgraf 21

patrimoni d'empreses sobre les que s'exerceix algun tipus de control o influència significativa.

19.4.1. Inversions en el patrimoni d'empreses del grup, associades i negocis conjunts

L'existència de grup implica la concurrència d'una societat dominant i una o varies dependents. Les inversions en el patrimoni de les empreses del grup, fan referència a les que realitza una societat dominant en el patrimoni de les seves dependents.

Segon l'IFRS 3¹¹²: *Combinacions de negocis*, i ,més concretament, la seva guia d'aplicació, una combinació de negocis constitueix una transacció o un altre esdeveniment en el qual una adquirent obté el control d'un o més negocis. I afegeix, que una adquirent pot obtenir el control d'una adquirida mitjançant diverses formes. Per altra banda, indica que una combinació de negocis es pot estructurar de diferents maneres, entre les que inclou el cas en què un o més negocis es converteixen en dependents d'una adquirent.

L'IAS 28¹¹³: *Inversions en entitats associades i en negocis conjunts*, defineix una societat associada com una entitat en la que l'inversor posseeix influència significativa. Així mateix, diu que influència significativa és el poder d'intervenir en les decisions de política financera i d'explotació de la participada sense arribar a tenir el control ni el control conjunt d'aquestes polítiques.

Malgrat que la norma no marca els criteris segons els quals es pot determinar l'existència o no d'influència significativa, sí que aporta supòsits de presumpció sobre la seva existència.

¹¹² Guia d'aplicació, paràgraf B5

¹¹³ Paràgraf 3

En aquest sentit, indica que es presumeix que una entitat exerceix influència significativa si posseeix directament o indirecta el 20% o més dels drets de vot de la participada, llevat que pugui demostrar-se clarament que no existeix aquesta influència. I considera el contrari si no es dóna el percentatge esmentat, llevat que es pugui demostrar clarament que sí hi ha aquesta influència.

Per altra banda, estableix que l'existència d'una participació majoritària per part d'un altre inversor no impedeix necessàriament que una entitat exerceixi influència significativa. La mateixa norma assenyala diferents camins que poden evidenciar l'existència d'influència significativa. Aquests són:

- Representació en el consell d'administració de la participada.
- Participació en la fixació de polítiques, entre les que s'inclouen decisions sobre dividends i altres distribucions.
- Transaccions d'importància relativa entre les dues entitats.
- Intercanvi de personal directiu.
- Subministrament d'informació tècnica essencial.

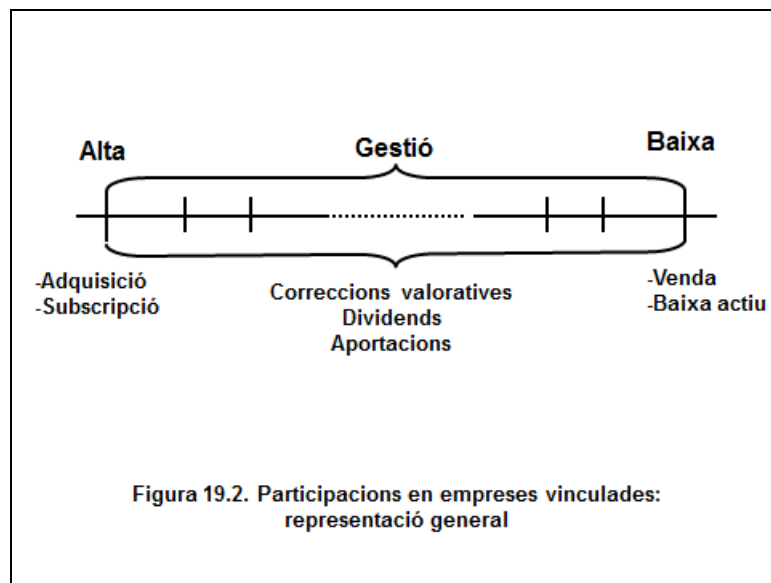
Pel que fa als negocis conjunts, aquests són acords en els que les parts que posseeixin el control conjunt d'aquest acord ostenten drets sobre els actius nets d'aquells. Aquest concepte també el dóna l'IAS 28¹¹⁴, la qual el complementa, indicant que el control conjunt és el control compartit d'un acord.

Aquest control només existirà quan les decisions sobre les pertinents activitats requereixin el consentiment unànime de totes les parts que el

¹¹⁴ Paràgraf 3

comparteixen. La norma es refereix a consentiment i no acord unànime. Això significa que tot i no haver-hi unanimitat en l'acord, aquest es pot fer efectiu quan cap de les parts no exerceix el dret de vet.

La figura 19.2 il·lustra l'evolució que segueixen aquest tipus de participacions dins l'empresa, des del moment de la seva incorporació fins a la seva baixa.

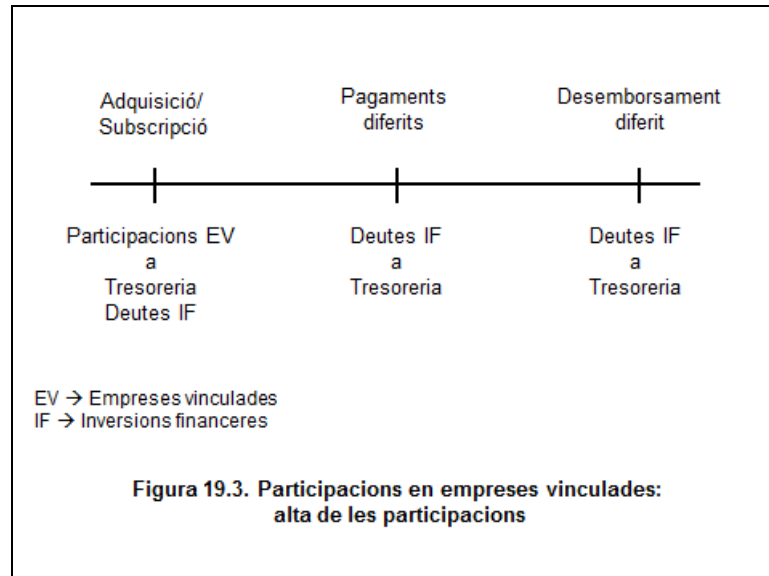


Tot seguit passem a ocupar-nos del tractament comptable d'aquestes inversions en els diferents moments que caracteritzen la seva evolució.

a) Alta de les participacions

L'alta de les participacions es pot produir a través de la subscripció dels títols emesos o bé mitjançant l'adquisició de títols en circulació. La subscripció pot suposar el desemborsament del total de la inversió o bé de part de la mateixa, quedant pendent la resta per un moment posterior. La figura 19.3 mostra el tractament a seguir en un procés d'alta dels títols. A aquests efectes incorporem els comptes: *Participacions en empreses vinculades* i *Deutes per inversions financeres*.

Per al reconeixement, es podrà optar entre agafar com a referència la data de negociació o la data de liquidació. La data de negociació és aquella en què l'entitat es compromet a comprar els títols.



La comptabilització, segons aquesta modalitat, comporta el reconeixement de l'actiu a rebre i el passiu a pagar.

La data de liquidació és aquella en què s'entrega un actiu a l'entitat. La comptabilització, segons la mateixa, comporta el reconeixement de l'actiu en la data en què es rep.

Pel que fa a la valoració, segons l'IAS 27¹¹⁵, les inversions en dependents, negocis conjunts i associades es pot comptabilitzar d'acord amb el cost o bé segons el que estableix l'IFRS 9: *Instruments financers*.

L'IFRS 9¹¹⁶, per la seva banda, estableix que en el reconeixement inicial una entitat mesurarà un actiu financer segons el seu valor raonable, més els costos de transacció que li siguin directament

¹¹⁵ Paràgraf 10

¹¹⁶ Paràgraf 5.1.1

atribuïbles. La mateixa norma, no obstant, diu que no s'hauran d'incloure els costos de transacció, quan un actiu es porti al valor raonable amb canvis a resultats.

Per tant, entenem que hi ha dues modalitats de valoració inicial que són: el cost i el valor raonable. I en el segon cas, dues possibilitats, que el canvi del valor raonable sigui imputat a resultats o no.

L'IAS 28¹¹⁷, per altra banda, estableix que per les inversions en negocis conjunts i associades s'haurà d'aplicar el mètode de la participació. En aquestes condicions, entenem que l'IAS 28 exclou el valor raonable per les inversions en negocis conjunts i associades.

b) Correccions valoratives

A partir de la data de la inversió les participacions poden ser objecte de variacions, tant en un sentit positiu com negatiu del seu valor. Per tant, poden resultar deterioracions i reversions de les mateixes i també revaloracions i les seves reversions. Dependrà del mètode utilitzat que es comptabilitzin només les deterioracions o bé totes les modificacions del seu valor.

A continuació passem a ocupar-nos del tractament comptable de les variacions del valor de les inversions d'acord amb cada un dels mètodes indicats:

- Mètode del cost.

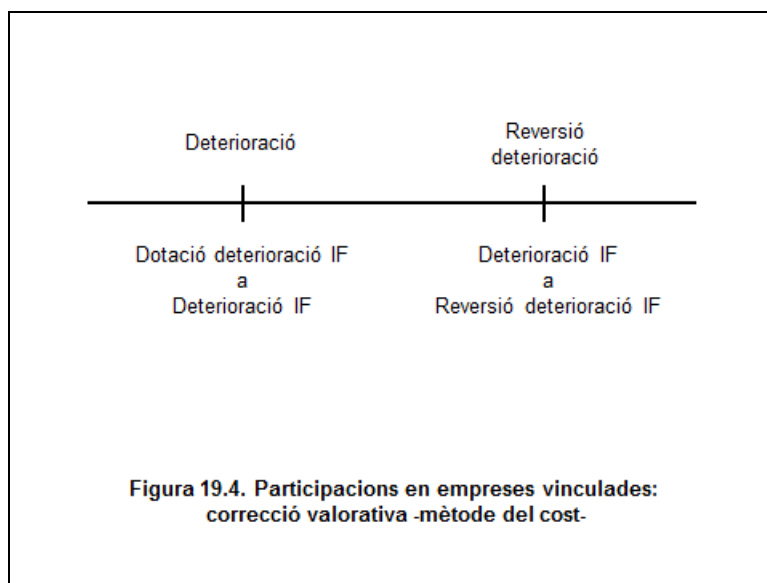
El mètode del cost, d'acord amb les IASs 27¹¹⁸ i 28¹¹⁹, només podrà utilitzar-se per les societats del grup, i inclourà només les

¹¹⁷ Paràgraf 16

¹¹⁸ Paràgraf 10

¹¹⁹ Paràgraf 16

deterioracions. La figura 19.4 ens mostra el tractament a seguir. Hem introduït els tres comptes següents: *Dotació deterioració inversions financeres*, *Reversió deterioració inversions financeres* i *Deterioració inversions financeres*.

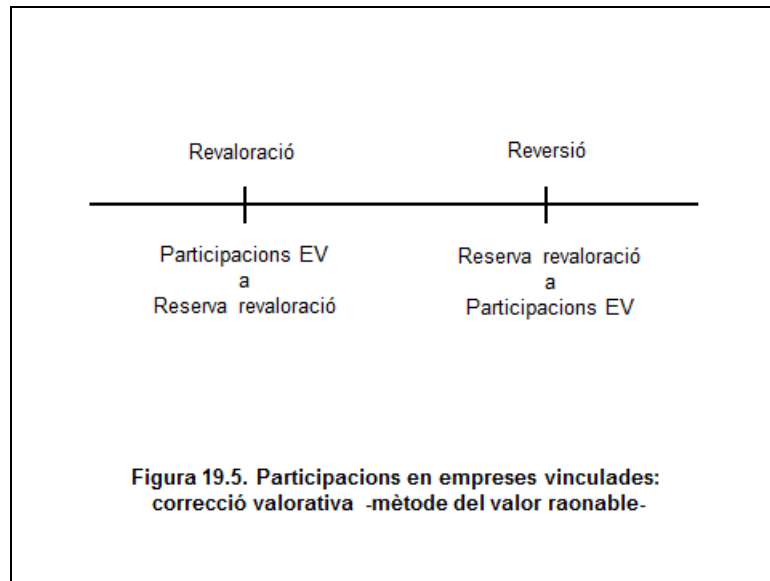


La dotació acumulada per deterioració tindrà el límit del valor inicial reconegut per les participacions. Igualment, la reversió tindrà com a límit l'import del saldo del compte que recull la deterioració.

- Mètode del valor raonable.

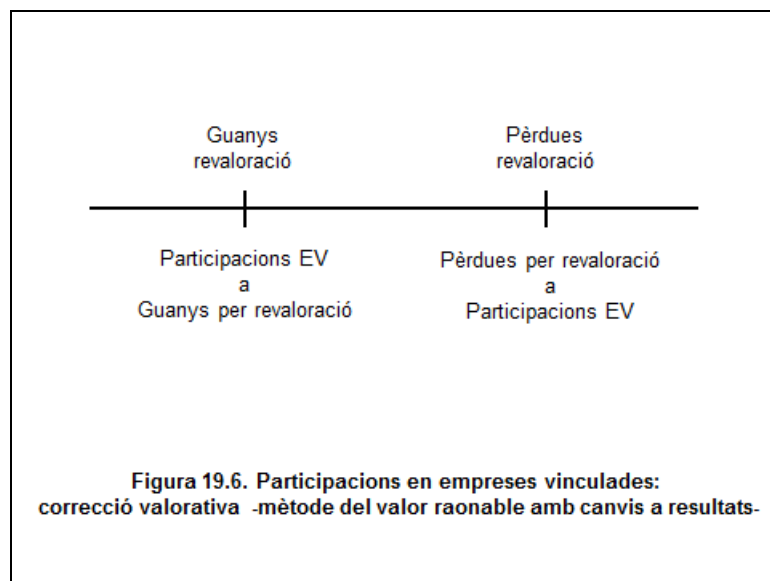
El mètode del valor raonable, que també només serà aplicable a les inversions en societats del grup, recollirà tant els augments com les disminucions de valor per qualsevol dels casos que es puguin donar.

Entenem que les deterioracions seguiran el mateix procés que en el mètode del cost. Pel que fa a les revaloracions i les seves reversions, tindran com a contrapartida la *Reserva per revaloració*. La representació comptable seria la que es presenta a la figura 19.5.



- Mètode del valor raonable amb canvis a resultats.

En aquest cas, totes les variacions del valor raonable, tant si són positives com negatives, s'imputaran als resultats mitjançant els comptes que recullin els guanys o pèrdues corresponents, segons el cas. La figura 19.6 ens presenta el tractament comptable a seguir quan es fa aquesta opció.



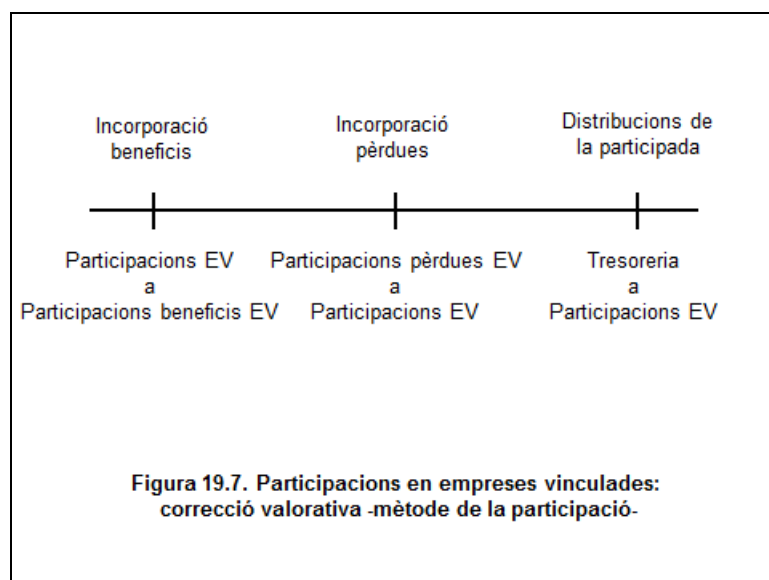
Hem introduït els comptes *Guanys per revaloració* i *Pèrdues per revaloració*.

- Mètode de la participació.

L'IAS 28¹²⁰ estableix que tota entitat, que tingui control conjunt o influència significativa sobre una participada, comptabilitzarà la seva inversió en ella d'acord amb el mètode de la participació.

Segons el mètode de la participació, aquestes inversions es registraran inicialment al cost i s'incrementaran o disminuiran, per recollir la part corresponent del resultat de l'exercici obtingut per la participada durant l'exercici. Aquest augment o disminució de la inversió s'imputarà a resultats.

Mitjançant la figura 19.7 mostrem la representació del tractament comptable segons aquest mètode. Per això, introduïm els comptes: *Participacions beneficis en empreses vinculades* i *Participacions pèrdues en empreses vinculades*.



¹²⁰ Paràgraf 16

Segons l'IAS 28¹²¹, en el cas de pèrdues acumulades, un cop la part d'aquestes que correspongui a la societat inversora superi l'import de la seva participació, es deixarà a reconèixer la part alíquota de pèrdues posteriors.

Només, en el cas en què aquestes pèrdues posteriors suposin per a la societat inversora incórrer en obligacions legals o implícites, aquesta societat haurà de reconèixer un passiu per cobrir aquets imports. Igualment, si en aquestes circumstàncies la societat inversora ha realitzat pagaments en nom de la participada, reconeixerà un passiu per l'import d'aquests pagaments.

c) Dividends

L'IAS 18¹²²: *Ingressos ordinaris*, defineix els dividends com a distribucions de guanys als posseïdors de participacions en la propietat de les empreses, en proporció al percentatge que aquesta participació suposa sobre el capital o sobre una classe particular del mateix.

Caldrà diferenciar dels dividends, aquells que corresponen als períodes previs a l'adquisició dels títols i els que provenen de resultats posteriors a aquella data. En el primer cas, els dividends constituïran una deducció del cost de les inversions, mentre que els que corresponguin a beneficis posteriors a la data d'adquisició constituïran ingressos ordinaris de l'exercici.

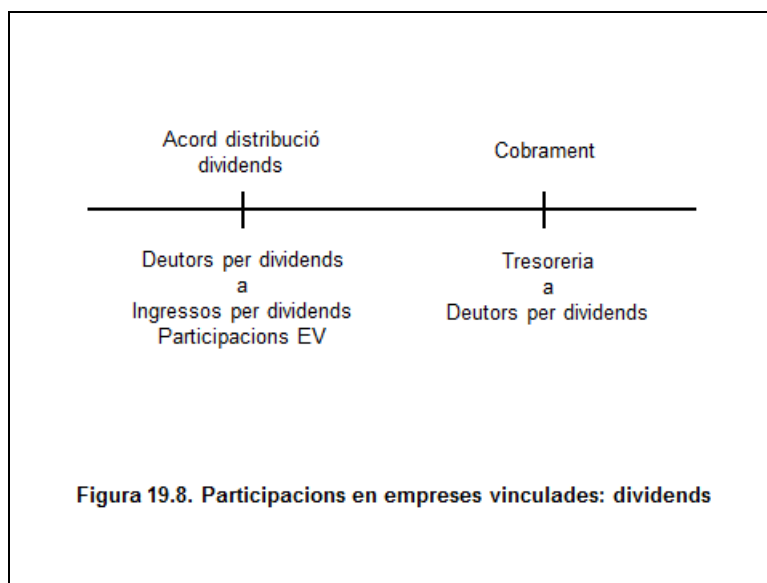
El que s'acaba d'exposar afecta als dividends percebuts de les empreses dependents. Els procedents de distribucions de societats associades o negocis conjunts, d'acord amb el mètode

¹²¹ Paràgrafs 38 i 39

¹²² Paràgraf 5

de la participació que formula l'IAS 28¹²³, reduiran l'import en llibres de la inversió.

La figura 19.8 mostra el tractament a seguir en la percepció de dividends. S'han introduït dos nous comptes: *Ingressos per dividends* i *Deutors per dividends*.



Podem observar que a l'haver de l'anotació hi figuren els dos comptes: *Ingressos per dividends* i *Participacions en empreses vinculades*, per recollir cada una de les dues possibilitats apuntades o bé la concurrència d'elles.

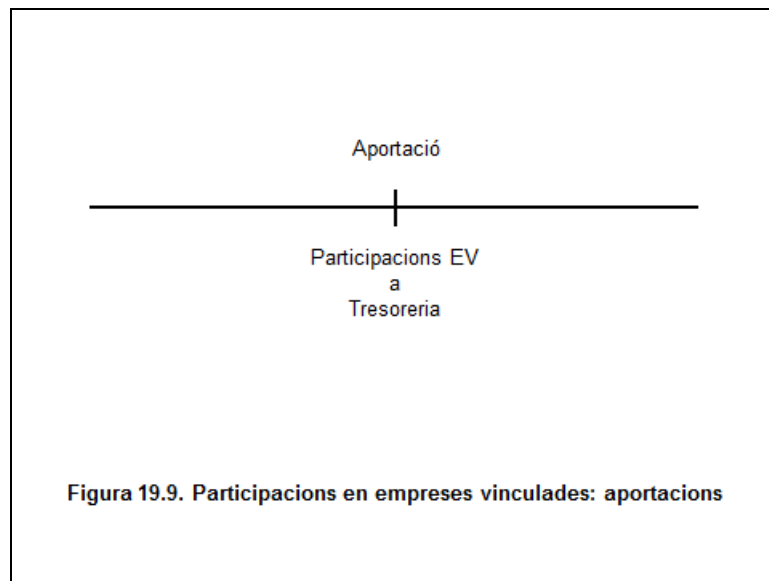
d) Aportacions.

Malgrat que no és un fet massa habitual, pot resultar que una empresa faci aportacions a una participada. Aquestes aportacions poden ser degudes a diferents raons, com és el cas d'aportacions per cobrir pèrdues acumulades de la participada o a compte d'una propera ampliació de capital. El tractament comptable serà molt simple, tal com es presenta en la figura 19.9.

¹²³ Paràgraf 10

e) Baixa de les participacions.

L'IAS 39 regula, amb caràcter general, el tractament de les baixes dels actius financers. Les participacions en empreses vinculades constitueixen un tipus concret d'actiu financer. Al no existir un tractament específic per aquestes últimes ens hem de regir per la norma general abans esmentada.



La norma de referència estableix que una entitat donarà de baixa¹²⁴ en comptes un actiu financer quan, i només quan, expirin els drets contractuals sobre els seus fluxos d'efectiu o se cedeixi aquest actiu, sempre que el mateix reuneixi els requisits necessaris perquè es produeixi la baixa indicada. Aquests requisits es basen en què l'entitat cedeixi els riscos i beneficis inherents a la propietat o bé que deixi de tenir el control dels actius.

Per tant podem considerar que hi ha dues figures específiques que suposen la baixa de participacions en empreses vinculades. La primera, seria la pèrdua definitiva del valor econòmic de la

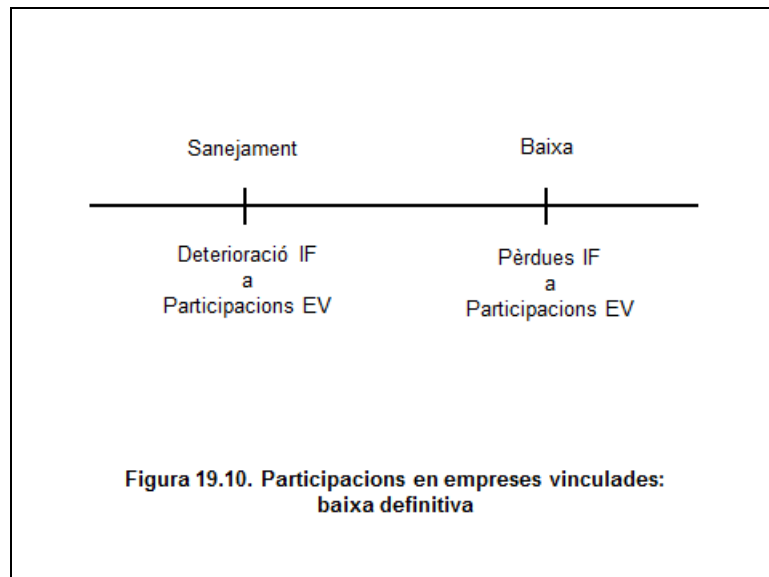
¹²⁴ IAS 39, paràgraf 17

participació i la segona, l'alienació a tercers de la mateixa. Aquesta alienació pot ser total o parcial. Una variant d'aquesta última, que també és assimilable a la venda, seria la venda de drets preferents de subscripció.

A continuació passem a desenvolupar el procés comptable de les baixes de participacions en empreses vinculades, diferenciant cada una de les tres possibilitats apuntades:

- Baixa definitiva per pèrdua de valor.

Si es produeix una pèrdua del valor econòmic de les participacions, i aquesta és de forma irreversible, caldrà donar-les de baixa de la comptabilitat. La figura 19.10 il·lustra el tractament a seguir. En aquest cas, introduïm el compte: *Pèrdues inversions financeres*.



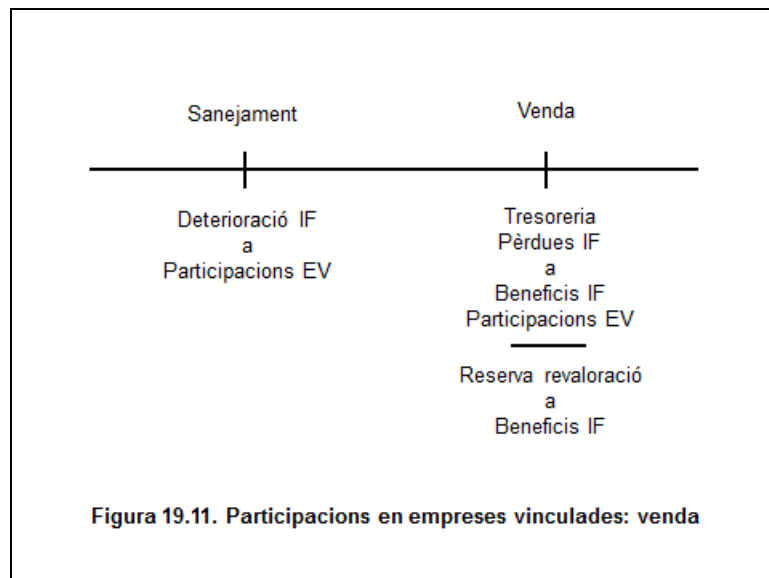
Bàsicament, el que caldrà fer és sanejar el valor de les participacions imputant-li les deterioracions que ja han passat a ser irreversibles i donar de baixa aquestes participacions recollint la pèrdua que això representa.

La baixa s'haurà de registrar en la data en què es tingui coneixement de la condició d'irreversibilitat de la depreciació soferta.

- Venda de participacions

Segons l'IAS 39¹²⁵, la venda de participacions es podrà reconèixer i per tant, donar de baixa la participació del compte, opcionalment en la comptabilitat, en la data de negociació o la de liquidació.

La figura 19.11, ens mostra l'esquema del tractament comptable a seguir en aquest cas. Per aquest motiu, incorporem el nou compte *Beneficis inversions financeres*.



El segon assentament que s'indica en el moment de la venda, és a dir, el de traspàs a resultats de l'exercici de la reserva de revaloració corresponent als títols venuts, només s'haurà d'aplicar quan es doni aquesta situació. És a dir, quan es tracti de

¹²⁵ Paràgraf 38

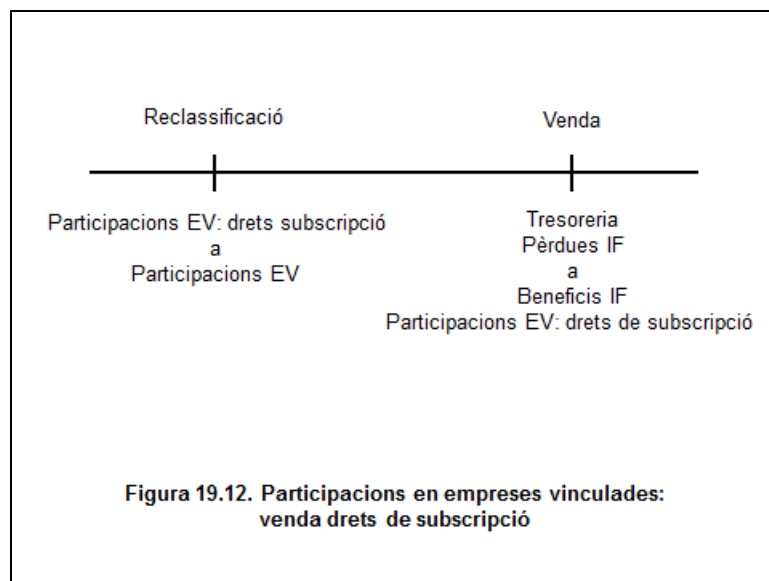
títols valorats segons el valor raonable els canvis del qual no s'han imputat a resultats.

L'esquema es planteja sota la base d'una venda amb cobrament al comptat. Si no fos així, el compte de: *Tresoreria* quedaria substituït pel de: *Deutors per recuperació d'inversions financeres*. Aquest compte podria haver-se de dividir en les seves versions a curt i llarg termini, quan la transmissió es fes en aquestes condicions.

- Venda de drets preferents de subscripció

Si l'empresa participada pren la decisió d'ampliar el seu capital, sorgiran els drets de subscripció preferent a favor dels posseïdors dels títols actuals. Sobre aquests drets, es pot optar per subscriure la part corresponent de la nova ampliació o bé renunciar-hi i posar a la venda els mateixos.

La figura 19.12 presenta el tractament a seguir quan es dona aquest supòsit. Hem optat per obrir el nou compte *Participacions empreses vinculades: drets de subscripció*.



Tot i no ser necessari, hem segregat del compte de les participacions el valor corresponent als drets i l'hem recollit en el compte específic, abans esmentat. Mitjançant aquest compte, podríem corregir el valor de les participacions, com a conseqüència de l'efecte de dilució provocat per l'emissió dels nous títols. D'aquesta manera, es podrien donar de baixa els drets venuts i incorporar el valor dels retinguts com a més import de la nova subscripció.

No obstant, podria ometre's la utilització del compte corresponent als drets i donar de baixa directament del compte de: *Participacions en empreses vinculades*, el valor comptable dels drets venuts.

19.4.2. Inversions en instruments de patrimoni d'altres empreses

Són participacions que l'empresa té en altres societats sobre les quals no exerceix ni control, ni influència significativa. Considerant empreses amb activitat econòmica, aquests tipus d'inversions només es realitzen per col·locar excedents de tresoreria i treure'n una rendibilitat addicional.

Les pràctiques bancàries actuals, també poden portar l'empresa a adquirir aquests títols sense cap objectiu de rendibilitat específic, sinó més aviat com a contraprestació indirecta dels serveis financers d'aquelles entitats. No obstant, malgrat que aquest no sigui l'objectiu de l'operació també se'n derivaran conseqüències econòmiques en forma de beneficis o pèrdues produïdes per la inversió.

Seguint l'IAS 39¹²⁶, aquestes inversions es reconeixen només quan l'empresa es converteixi en part interessada en el patrimoni de

¹²⁶ Paràgraf 14 i guia d'aplicació, paràgraf 53

l'empresa participada. La data de reconeixement serà la de negociació o la de liquidació, és a dir, la data del compromís de compra o bé la de materialització de la compra, respectivament. Aquesta opció, tal com ja s'ha indicat per les participacions en empreses vinculades, s'aplicarà amb caràcter general a tots els títols adquirits.

La valoració en el moment de l'alta dels títols incorporats ja sigui per subscripció o adquisició, es farà segons el seu valor raonable més els costos de transacció que siguin directament atribuïbles. Normalment, el valor raonable es correspondrà amb el preu de la transacció. Si resulta que existeix una diferència entre aquests dos valors, l'empresa haurà de reconèixer aquesta diferència com un guany o una pèrdua segons el cas.

La valoració posterior a la data d'adquisició d'aquests actius financers, d'acord amb l'IAS 39¹²⁷, es farà segons el seu valor raonable. En el cas que no hi hagi un preu cotitzat en un mercat actiu i no sigui possible determinar de manera fiable el valor raonable, la valoració es farà segons el cost.

Les variacions del valor raonable per norma general s'imputaran al patrimoni net de l'empresa mitjançant el compte: *Reserva de revaloració* ja introduït en el capítol anterior. No obstant, com ja s'ha vist en el capítol esmentat, l'IAS 39¹²⁸ permet classificar els títols com un actiu financer a valor raonable amb canvis a resultats, la qual cosa faria que serien aquests, els resultats, i no el patrimoni net qui recolliria les variacions del valor raonable.

Existeix un clar paral·lelisme entre les possibilitats de tractament comptable dels títols estudiats en aquest apartat i els de l'anterior. Per aquest motiu, ens remetem a aquell text a l'hora d'il·lustrar la

¹²⁷ Paràgraf 46

¹²⁸ Paràgraf 50c

comptabilització de les operacions corresponents, el qual és aplicable a les inversions en instruments de patrimoni que no suposen participacions en empreses vinculades. Queda exclosa la part que fa referència al mètode de la participació, que és exclusiu de les inversions en associades i negocis conjunts. Caldrà, no obstant, substituir el compte: *Participacions en empreses vinculades* pel d'*Inversions en instruments de patrimoni*.

19.4.3. Inversions en valors de renda fixa

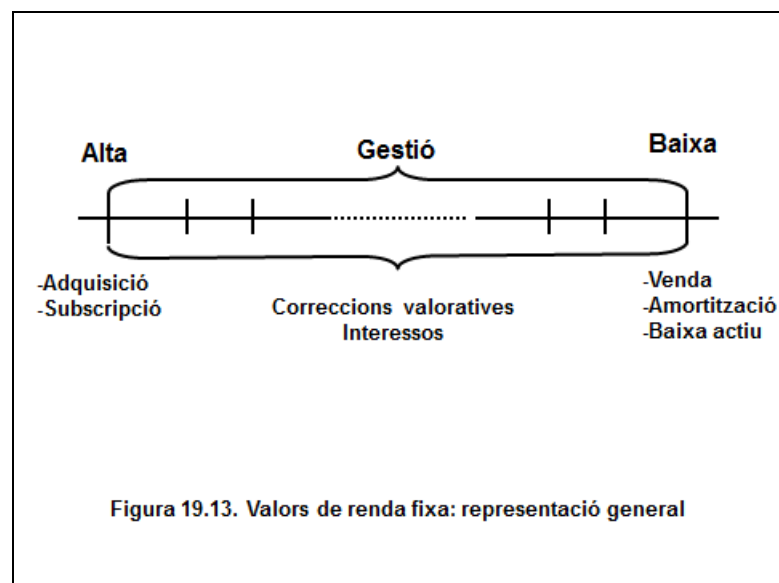
Els valors de renda fixa es caracteritzen pel fet de tenir una rendibilitat fixada per endavant, la qual no depèn del resultat obtingut per l'entitat que els ha emès. S'inclouen dins d'aquest grup obligacions, bons, pagarés i lletres, i deute públic. Malgrat la denominació, una renda fixa no necessàriament ha de mantenir un import constant al llarg del temps. Pot resultar també dins d'aquest apartat una operació en la qual la renda no està determinada però sí els elements que constituïran la base per al seu càlcul.

La rendibilitat que es desprèn dels valors de renda fixa pot revestir dues modalitats: renda explícita i renda implícita. La renda explícita és aquella que, de forma contractual, es fixa en funció del nominal de cada títol al qual se li aplica un tipus d'interès periòdic prèviament establert.

Per la seva banda, la renda implícita és aquella que està inclosa en l'import de l'operació i ve donada per la diferència entre l'import desemborsat i l'import recuperat. Aquesta diferència comprèn les rebaixes ofertes per l'entitat emissora, així com les rebaixes addicionals obtingudes en la compra. Si en lloc de rebaixa, la compra comporta un sobrepagament com a conseqüència de les expectatives de rendibilitat del comprador respecte als títols, llavors es tractaria d'una renda de signe negatiu.

Normalment les rendes explícites s'abonen periòdicament al llarg de la vida dels títols emesos, mentre que la implícita es percep al final de l'operació juntament amb l'import invertit.

La figura 19.13 ens mostra l'evolució que seguirien els títols que ens ocupen, des de la seva incorporació en l'empresa, ja sigui per adquisició o subscripció, fins a la seva baixa, sigui quina sigui la raó que l'ha motivat.



L'IAS 39¹²⁹ diferencia entre els valors que l'empresa ha designat com a valors a negociar, valors designats per ser comptabilitzats al valor raonable amb canvis a resultats i inversions mantingudes fins el venciment.

Les dues primeres modalitats, ateses les seves característiques específiques, són assimilables a efectes comptables a les inversions en instruments de patrimoni. Per tant, regeix per a elles el mateix que s'ha exposat en l'apartat anterior.

¹²⁹Paràgraf 45

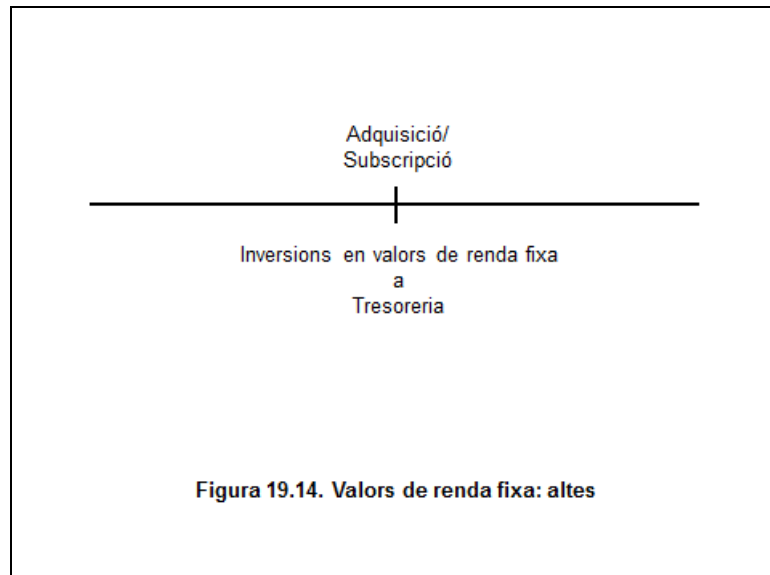
Pel que fa a les inversions mantingudes fins el venciment, l'IAS 39 indica que per la seva qualificació, l'empresa ha de tenir intenció de mantenir-les fins aquella data o la del rescab, si es dóna el cas, i la capacitat financera per fer-ho.

Per al seu tractament comptable estudiarem de forma separada cada una de les situacions que es poden donar, les quals queden sintetitzades en operacions d'alta, operacions de baixa i entre elles el tractament del valor dels elements durant la permanència dins de l'empresa.

a) Alta de les inversions.

L'alta es produirà, opcionalment, en la data de negociació o de liquidació de la subscripció o adquisició dels títols.

La figura 19.14 representa el tractament a seguir per les altes d'aquests títols.



Hem introduït el compte: *Inversions en valors de renda fixa*, per reflectir els moviments corresponents a aquests elements patrimonials.

Pel que fa a l'import a registrar, d'acord amb l'IAS 39¹³⁰, vindrà donat pel valor raonable ajustat pels costos directament atribuïbles a la subscripció o adquisició.

b) Permanència de les inversions.

Després de l'alta inicial, l'empresa haurà de procedir a actualitzar el valor dels títols de forma periòdica. En aquest cas, el criteri a emprar és el del cost amortitzat utilitzant el mètode del tipus d'interès efectiu.

El cost amortitzat serà l'import al qual va ser valorat inicialment l'actiu, menys els reemborsaments del principal si se n'han produït, més o menys la imputació gradual acumulada de la diferència entre l'import inicial i el valor de reemborsament en el venciment. Aquesta imputació es calcularà seguint el mètode del tipus d'interès efectiu.

El tipus d'interès efectiu és el tipus de descompte que iguala exactament els fluxos d'efectiu a cobrar al llarg de la vida esperada dels títols amb l'import net en llibres de l'actiu financer.

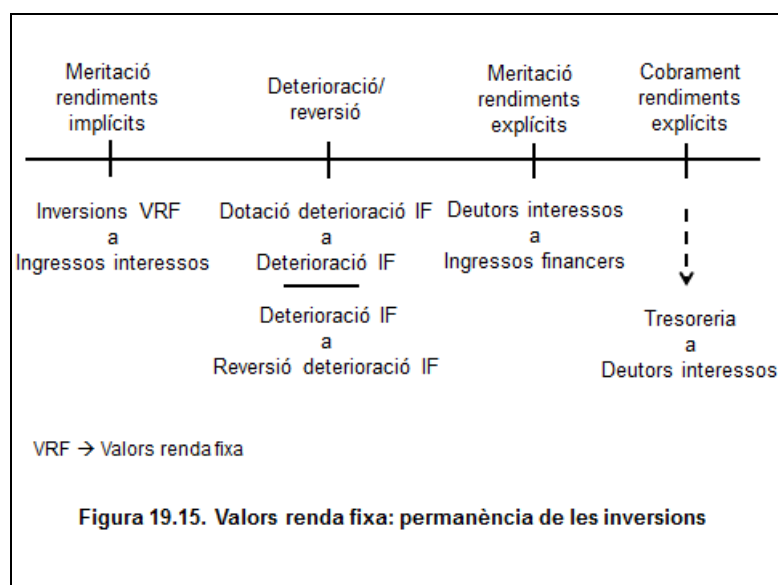
Mitjançant el mètode del tipus d'interès efectiu s'imputarà de forma gradual a resultats els rendiments implícits, procedents de la part meritada de la diferència entre l'import inicial i el valor de reemborsament.

Un cop determinat l'import anterior, s'haurà de comprovar si s'ha produït o no deterioració en el valor dels títols mantinguts fins al venciment. Per dur-ho a terme, caldrà comparar l'import en llibres de l'actiu i el valor actual dels fluxos d'efectiu futurs estimats. La diferència resultant suposarà una correcció a practicar en el valor en

¹³⁰ Paràgraf 43

llibres dels títols. L'IAS 39¹³¹, preveu la possibilitat de fer la reducció de forma directa o bé mitjançant un compte corrector de valor. En el nostre plantejament, ens hem decantat per la segona opció.

Així mateix, si el contracte ho preveu, es meritiran i venceran els interessos explícits la qual cosa suposarà el seu cobrament. Per tant, la figura 19.15 mostra totes les anotacions que acabem de descriure.



Hem introduït el compte: *Deutors per interessos*.

c) Baixa de les inversions

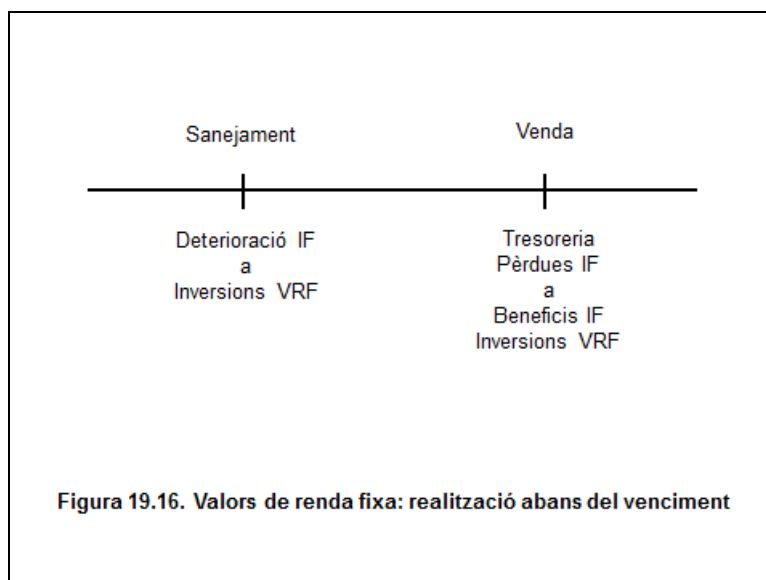
Malgrat ser inversions mantingudes fins el seu venciment, existeix també la possibilitat que es realitzin aquestes inversions abans de la data indicada, mitjançant la seva transmissió. Per tant, caldrà diferenciar en el tractament de la baixa les dues possibilitats, tal com desenvolupem tot seguit.

¹³¹ Paràgraf 63

- Realització de les inversions abans del venciment

En el moment de la realització, el saldo de la inversió recollirà el desemborsament inicial més tots els interessos implícits que per haver meritat si han imputat. Igualment, si és el cas, pot haver-se comptabilitzat una deterioració dels títols per la seva pèrdua de valor.

La figura 19.16 ens mostra el tractament que correspondria en aquest supòsit.



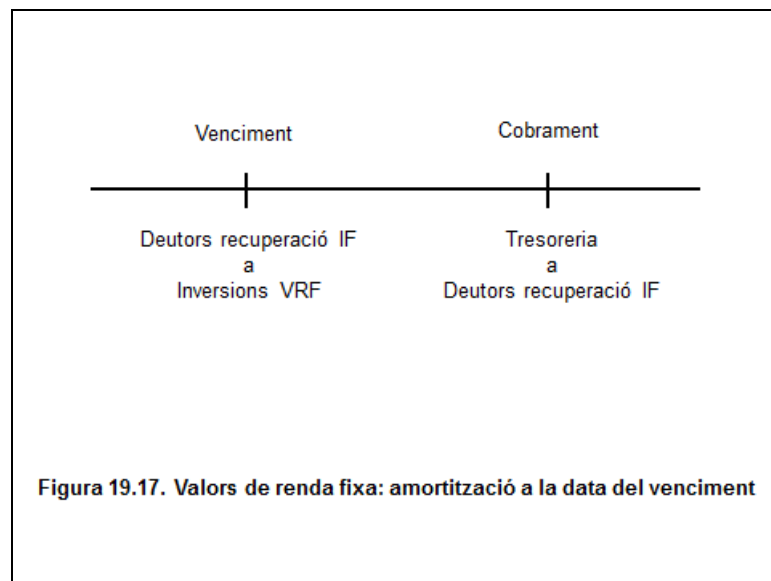
Com en altres ocasions els comptes: *Pèrdues per inversions financeres* i *Beneficis per inversions financeres*, són alternatius i s'utilitzarà el que correspongui segons el resultat obtingut.

- Amortització a la data del venciment

A la data del venciment, en condicions normals, el compte que recull els valors de renda fixa incorporarà el desemborsament inicial i la totalitat dels interessos implícits corresponents a l'operació. Això vol dir que, a la data del venciment, com a fet previ de l'amortització de la inversió, es comptabilitzaran les meritacions dels interessos

explícits i implícits fins a la data i el cobrament dels primers quan es produeixi.

El venciment en sí comportarà la reclassificació de la inversió com un import a cobrar ja vençut i el seu cobrament posterior. Proposem afegir el compte: *Deutors per recuperació d'inversions financeres*, per procedir a la seva comptabilització, tal com ens mostra la figura 19.17.

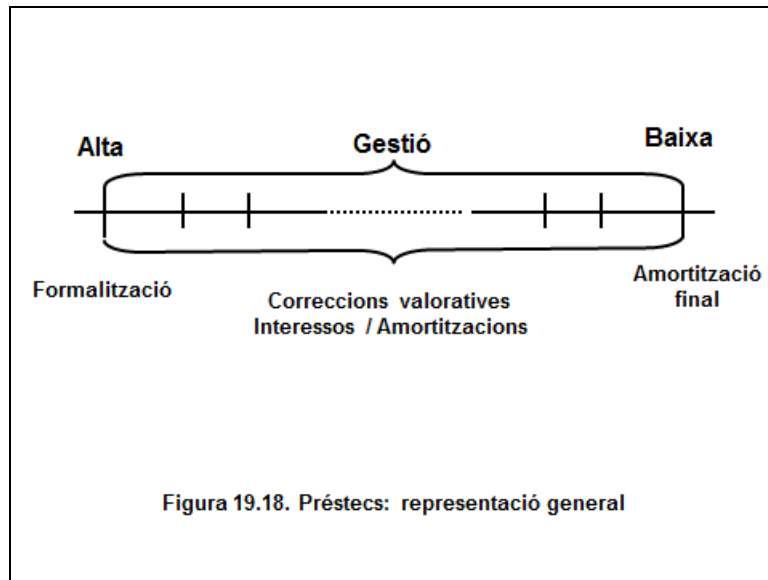


19.5. Inversions financeres en crèdits

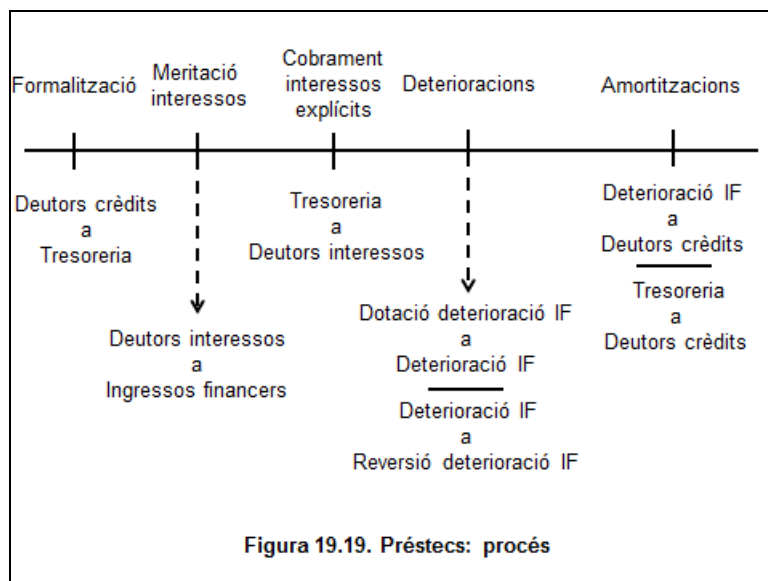
Dins dels crèdits, deixarem fora del contingut d'aquest capítol els que tenen caràcter comercial. Independentment de què aquests també constitueixen actius financers, no comporten una rendibilitat.

Per tant, s'inclouran aquí els imports que l'empresa hagi deixat a tercers, persones físiques o jurídiques, amb el compromís de devolució dins un termini establert i de retribució mitjançant un tipus d'interès prèviament pactat. Quedarien inclosos també, en aquest apartat, els crèdits a personal, però no les bestretes que a compte de retribucions immediates se'ls hagin fet.

La figura 19.18 mostra l'evolució temporal d'aquest tipus d'operacions. En ella podem observar que es fixen el moment inicial de l'alta, el final de la baixa i l'interval de temps comprès entre ells, que correspon al període de gestió del crèdit.



Atesa la senzillesa del procediment, presentem en una sola figura la 19.19, el tractament comptable que s'hauria de donar a aquestes operacions. Amb aquest objectiu hem introduït el compte *Deutors per crèdits*.



Habitualment, aquestes operacions es formalitzen en interessos explícits. Si aquests estiguessin inclosos en l'operació caldria comptabilitzar, al final de cada període, i a la data de venciment, la meritació corresponent tal com s'ha exposat en la figura 19.15.

S'han contemplat possibles deterioracions per insolvències previsibles i les seves reversions, així com el sanejament en el moment de l'amortització.

19.6. Inversions financeres en dipòsits bancaris

Els dipòsits bancaris es caracteritzen per tenir una baixa taxa de risc, que es correspon també amb un rendiment més baix. Les modalitats més habituals són: els comptes d'estalvi i les imposicions a termini fix.

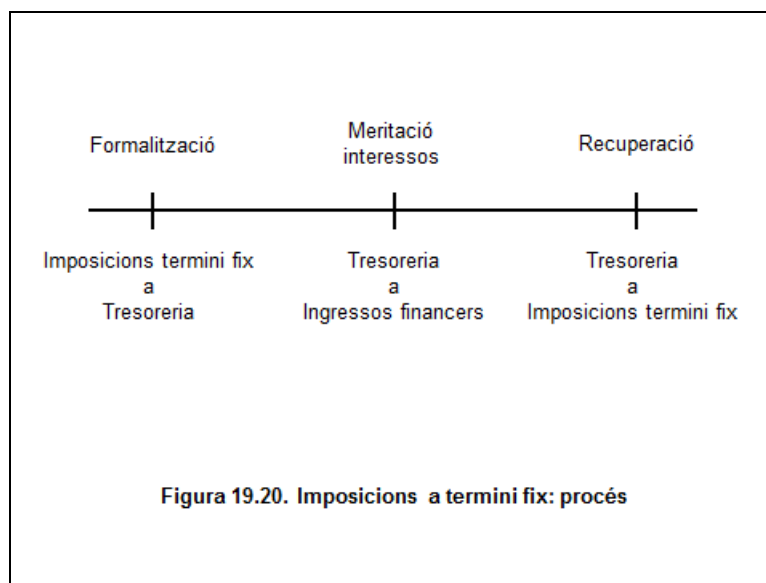
També es poden formalitzar amb bancs, operacions d'inversió en títols de diferents tipus, canalitzades a través d'aquestes entitats les quals poden garantir o no, totalment o parcial, els imports invertits. Aquestes operacions quedarien enquadrades, segons la seva naturalesa, en el tipus d'operacions corresponent, d'acord amb les que s'han presentat en els punts anteriors.

Els comptes d'estalvi normalment seran a la vista i el seu mecanisme de funcionament molt similar al dels comptes corrents, per la qual cosa podem considerar-los com a component de la tresoreria de l'empresa.

No obstant, aquesta consideració no la podrien tenir si es tractés de comptes d'estalvi la disponibilitat dels quals estigués condicionada al compliment de certs requisits o obligacions. Seria el cas, per exemple, dels comptes afectats a una operació de finançament l'amortització de la qual i el pagaments dels seus interessos quedaria garantida amb els comptes en qüestió. Dins la pràctica espanyola, és habitual que les empreses tinguin oberts comptes d'estalvi amb aquestes condicions associats a operacions del descompte d'efectes, que suposadament garanteixen la bona fi del cobrament d'aquests

efectes, però que en qualsevol cas no deixen de ser una forma complementària de retribuir l'esmentat descompte d'efectes.

I, respecte les imposicions a termini fix, es tracta d'operacions molt simples en les quals es produeix la inversió, meritació i cobrament d'interessos i recuperació de la inversió, ja sigui al venciment o abans d'aquesta data. La figura 19.20 mostra sintèticament el mecanisme comptable per aquestes operacions. Hem introduït el compte: *Imposicions a termini fix*.



20. LES OPERACIONS DE FINANÇAMENT

20.1. Aspectes introductoris

Entenem per finançament el conjunt de recursos utilitzats per l'empresa. A l'hora de determinar les fonts de finançament, ens cal distingir entre les fonts pròpies i les fonts alienes.

Dins les primeres, podem diferenciar entre els recursos generats i retinguts per la pròpia empresa que constitueixen l'autofinançament i les aportacions monetàries fetes pels propietaris.

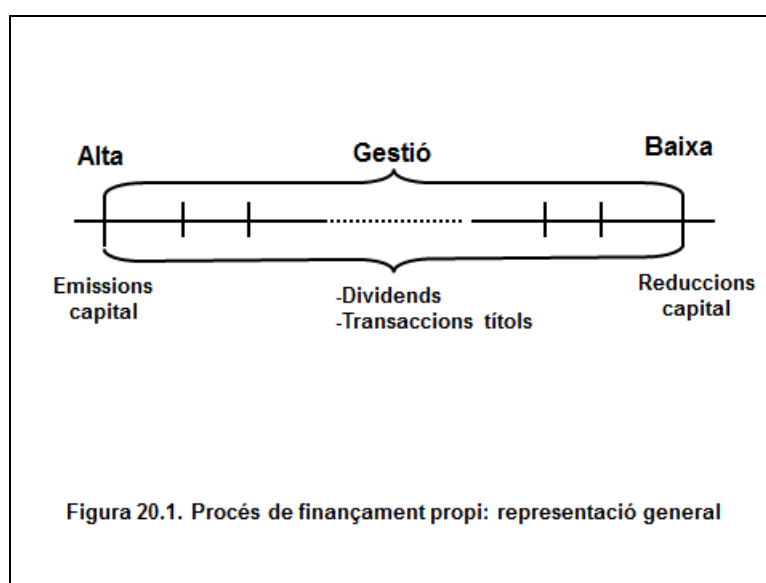
El finançament aliè comprèn el conjunt de recursos que rep l'empresa de tercers, amb l'obligació de tornar-los un cop transcorregut el termini establert. Aquest finançament constitueix per tant un deute per a l'empresa que en el seu moment haurà d'atendre.

Dins el finançament aliè hi trobem el que constitueixen els deutes comercials i les operacions purament financeres, que aporten recursos a l'empresa. D'acord amb la línia apuntada en aquest treball, només en ocuparem de les operacions de finançament no comercial. Aquestes últimes ja van ser tractades dins el tema que tracta del procés de compres i recepció de serveis i immobilitzat.

També podem incloure com a finançament tots aquells recursos que l'empresa hagi rebut a títol gratuït; sense tenir en compte si provenen de l'Administració com de tercers. Aquests recursos inclouen les subvencions, donacions i llegats. Juntament amb els fons propis, constitueixen el patrimoni net de l'empresa.

20.2. Les operacions de finançament propi

Com ja s'ha indicat, les operacions de finançament propi de les que ens ocuparem seran totes aquelles que suposen un desemborsament per part dels socis a favor de l'empresa. Els conceptes pels quals es produeixen aquests desemborsaments poden ser aportació de capital, amb o sense prima d'emissió, i altres aportacions dels socis. La figura 20.1 mostra l'evolució que poden seguir els títols emesos per l'empresa un cop han estat subscrits.



Deixant de banda l'autofinançament, les operacions de finançament propi estan relacionades amb l'emissió de títols, la reducció de capital i les operacions d'auto cartera. Tot i estar relacionats amb els títols en circulació no contemplarem, en aquest apartat, els dividends distribuïts per l'empresa els quals tractarem a l'ocupar-nos de l'aprovació i distribució de resultats.

La normativa internacional de comptabilitat fa referència als instruments de patrimoni en les IASs 32: *Instruments financers: presentació* i 39: *Instruments financers: reconeixement i valoració* i l'IFRS 9: *Instruments financers*. Segons la primera norma, un instrument de patrimoni és qualsevol contracte que posi de manifest una participació residual en els actius d'una entitat, després de deduir tots els seus passius.

La guia d'aplicació de l'IAS 32¹³² inclou, dins dels instruments de patrimoni, “les accions ordinàries sense opció de venda, alguns instruments amb opció de venda, instruments que imposen a l'entitat una obligació de lliurar a tercers una participació proporcional dels actius nets de l'entitat només en el moment de la liquidació, alguns tipus d'accions preferents i certificats d'opcions per a la compra d'accions o opcions de compra emeses que permeten al tenidor subscriure o comprar una quantitat fixa d'accions ordinàries sense opció de venda de l'entitat emissora a canvi d'un import fix d'efectiu o altre actiu financer”.

No obstant les referències esmentades, en cap moment s'al·ludeix al mecanisme propi de les emissions i reduccions de capital. Per tant, tot i la falta d'instruccions al respecte, hem optat per donar contingut a aquest apartat aplicant criteris raonables a l'hora de fixar el funcionament d'aquestes operacions.

A continuació passem a desenvolupar el tractament a seguir per cada una de les operacions pròpies del finançament propi.

a) Emissió de títols.

L'emissió de títols constitueix el primer pas després de prendre la decisió sobre aquest fet. A continuació, s'obre un període de subscripció, durant el qual els futurs propietaris dels títols exerceixen la seva opció. La subscripció de títols comporta el seu desemborsament que pot ser total o parcial. Així mateix, també pot ser que el desemborsament no sigui dinerari sinó amb altres béns o drets.

Un cop tancat el període de subscripció, si aquesta ha estat suficient es pot procedir a la constitució de la societat o la formalització de l'ampliació de capital, segons el cas. Si no s'han subscrit la totalitat

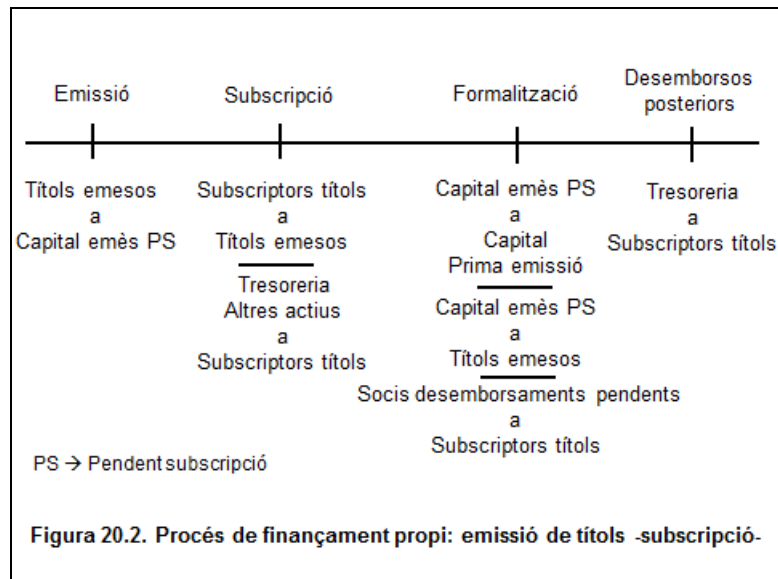
¹³² Paràgraf 13

dels títols, en haver-se tancat el període corresponent, es donaran de baixa en la mateixa data de la formalització.

Si el desemborsament no ha estat total en el moment de la formalització, l'entitat procedirà a reclamar els desemborsaments previstos dins dels terminis fixats en les condicions d'emissió.

La figura 20.2 contempla els passos, abans esmentats, segons les possibilitats ja indicades. Hem introduït els comptes:

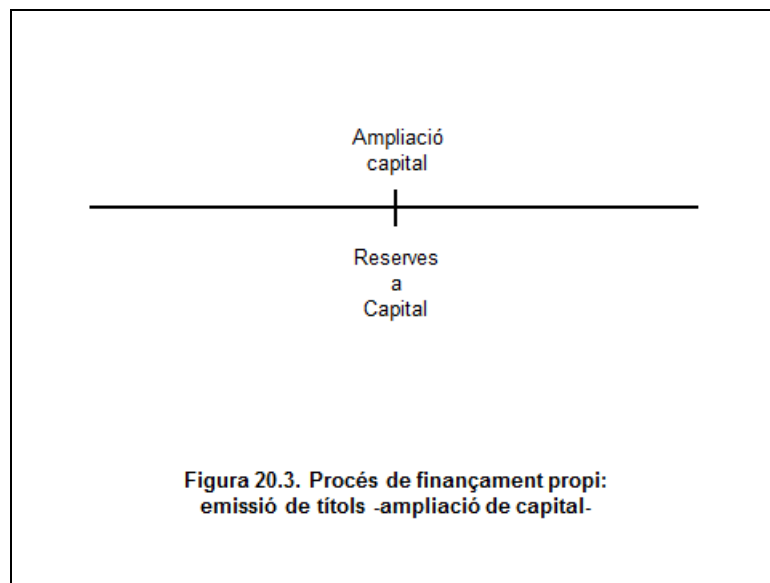
- *Títols emesos.*
- *Capital emès pendent de subscripció.*
- *Subscriptors de títols.*
- *Capital.*
- *Prima d'emissió.*
- *Socis, desemborsaments pendents.*



Dins els moment de la subscripció, i concretament per al desemborsament, hem utilitzat el concepte: *Altres actius*, que inclou qualsevol compte d'actiu que sigui representatiu dels elements rebuts en concepte de desemborsament no dinerari.

En el moment de la formalització, s'ha inclòs un assentament per donar de baixa el capital emès i no subscrit. Si no es dóna aquesta situació, l'assentament no seria necessari. Així mateix, s'ha contemplat la reclassificació dels imports corresponents a desemborsaments pendents de realitzar, passant-los a un compte més adequat. Igualment si no hi ha desemborsaments pendents no caldria l'assentament, com tampoc caldria l'assentament previst a continuació corresponent a desemborsaments posteriors.

També es pot produir una emissió de títols per ampliació de capital, que no suposin cap desemborsament. Es tracta de les que es fan amb càrrec a reserves. La figura 20.3 mostra el tractament comptable que en aquest cas es pot seguir.



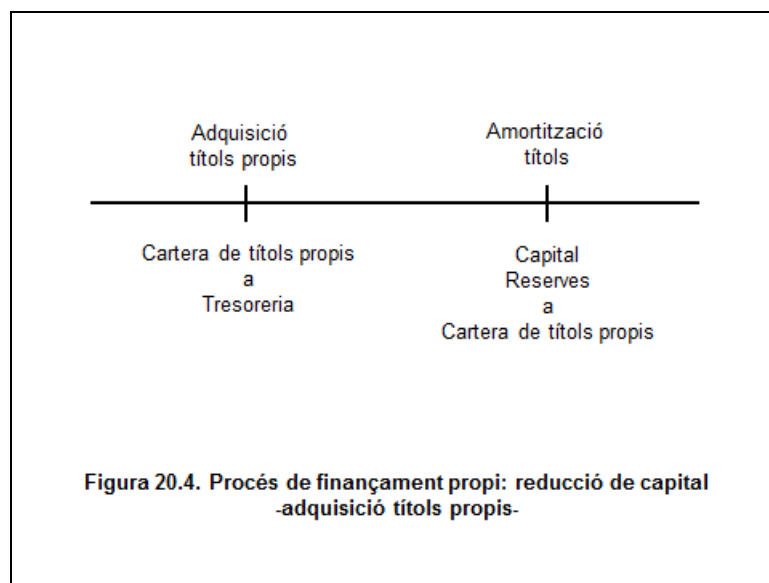
b) Reducció de capital.

De la mateixa manera que una entitat pot acordar un augment del seu capital, també si ho creu convenient pot prendre la decisió de reduir-lo. La forma de materialitzar-se aquesta reducció pot variar segons els casos. A continuació, passem a desenvolupar les modalitats més habituals:

- Devolució d'aportacions.

Aquesta modalitat de reducció de capital pot presentar dues variants. La primera consistiria en l'adquisició de títols, per part de l'empresa, amb l'objecte de retirar-los de circulació.

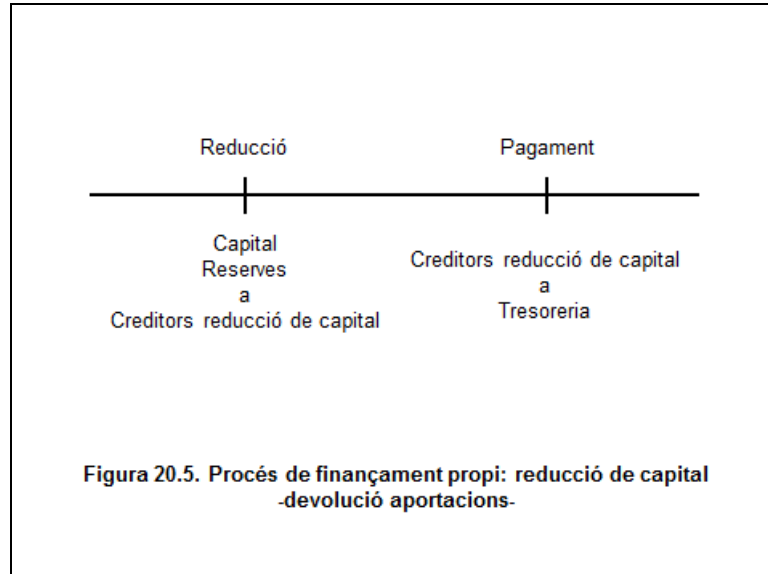
La figura 20.4 ens mostra els passos que representen aquesta forma d'amortitzar capital. Hem introduït el compte *Cartera de títols propis*.



En la representació comptable, s'ha optat per comptabilitzar una amortització de títols que afecti a *Capital* i a *Reserves*. No obstant també podria donar-se el cas d'una amortització que afectés únicament al capital, supòsit en el qual no es veuria afectat el compte de *Reserves*.

L'altra variant, consistiria en formalitzar la reducció del capital i tornar els imports corresponents als socis afectats. Es poden donar dues possibilitats: amortització de títols i reducció del nominal dels títols.

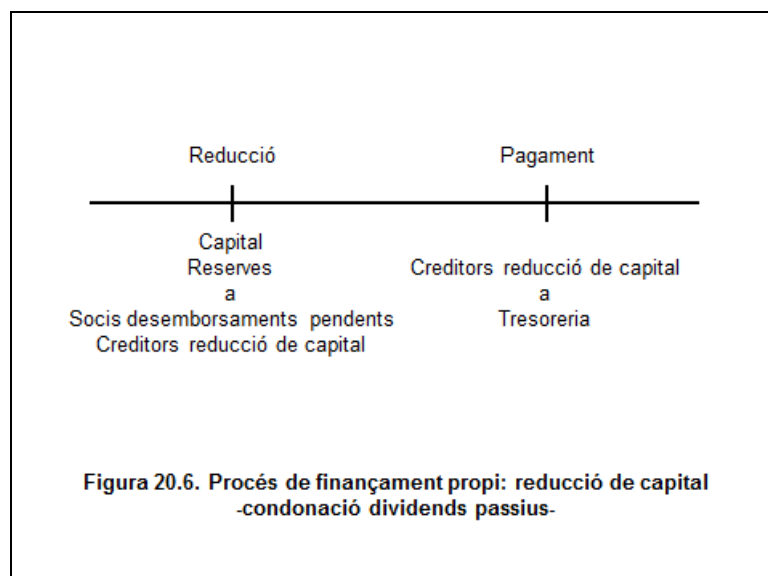
Independentment del procediment seguit, els efectes financers seran els mateixos i tampoc variarà el seu registre comptable, el qual es presenta en la figura 20.5.



Per recollir els imports a tornar hem introduït el compte: *Creditors per reducció de capital*.

- Condonació de dividendes passius

La figura 20.6 mostra el tractament a seguir en aquest cas.

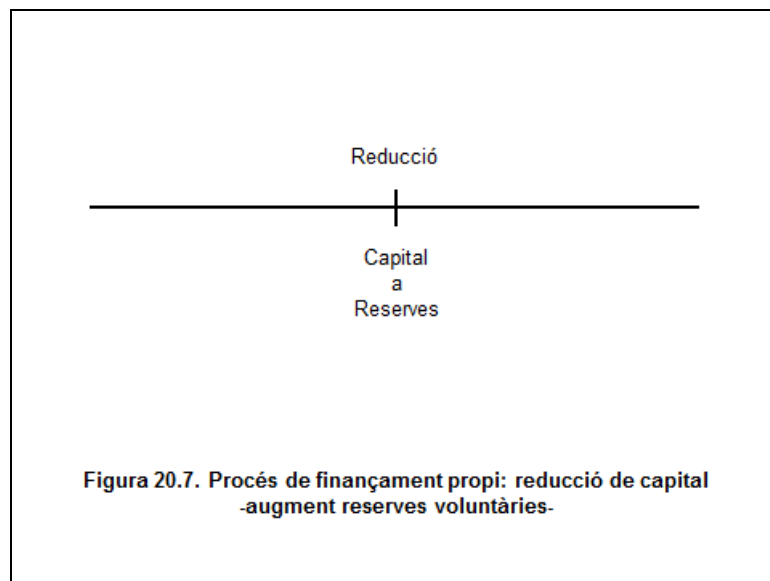


Es dona aquesta situació si l'entitat decideix reduir el seu capital, quan encara queden imports pendents de desemborsar els quals s'apliquen a la reducció.

S'ha contemplat la possibilitat que la condonació dels dividendes passius només sigui part de la reducció de capital. En aquest cas hi jugaria també el compte: *Creditors reducció de capital*.

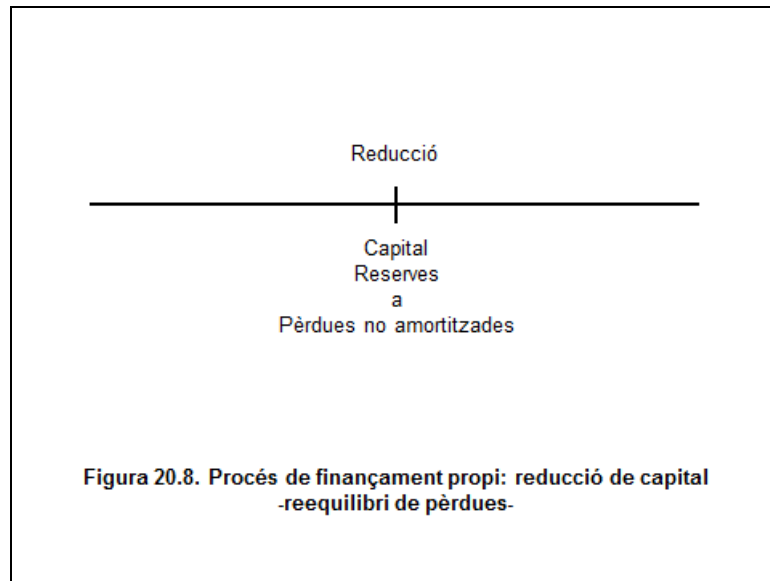
- Augment de reserves voluntàries

Aquesta operació no altera el patrimoni net de l'empresa però sí la seva composició. La figura 20.7 ens mostra el tractament que s'hauria de seguir.



- Reequilibri de pèrdues.

És un cas no habitual que es pot donar quan l'empresa té pèrdues no amortitzades i les reserves no cobreixen la seva totalitat. Si el capital està per sobre de mínims i s'hi manté, després de la reducció, l'operació és factible. La figura 20.8 mostra el tractament que es podria seguir. Hem introduït el nou compte *Pèrdues no amortitzades*.



c) Reducció i augment simultanis de capital.

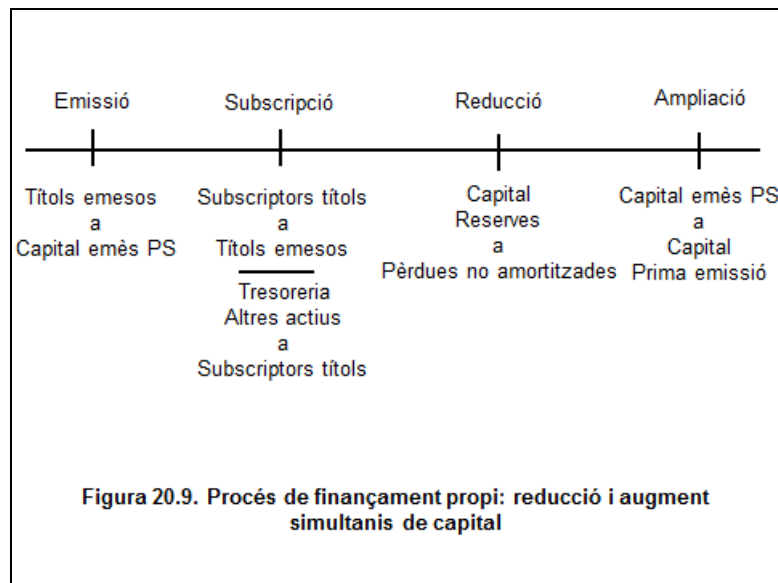
Es tracta d'una operació que, en certes ocasions, han utilitzat les empreses amb pèrdues suficientment elevades, de forma que el patrimoni net se situï per sota dels mínims exigibles.

És una operació mixta en la qual es combinen la reducció del capital i l'ampliació posterior del mateix. Si la reducció de capital permet per sí mateixa sanejar el patrimoni net, es pot fer una ampliació de capital pel seu valor nominal.

No obstant, si no és aquest el cas, l'ampliació de capital hauria d'anar acompanyada d'una prima d'emissió que permetés completar el sanejament abans apuntat. La figura 20.9 mostra el tractament a seguir en aquest cas.

Per simplificar, no s'ha considerat que hi hagin desemborsaments ajornats amb la subscripció dels nous títols. Per altra banda, s'ha considerat que les pèrdues superen el capital i les reserves, motiu pel qual l'ampliació de capital comportarà una prima d'emissió

destinada directament a la compensació de les pèrdues encara no amortitzades.



Si resultés que la prima d'emissió excedís d'aquestes pèrdues, la resta s'imputaria al compte de: *Prima d'emissió*, aspecte que en aquest cas no hem considerat.

d) Operacions d'auto cartera.

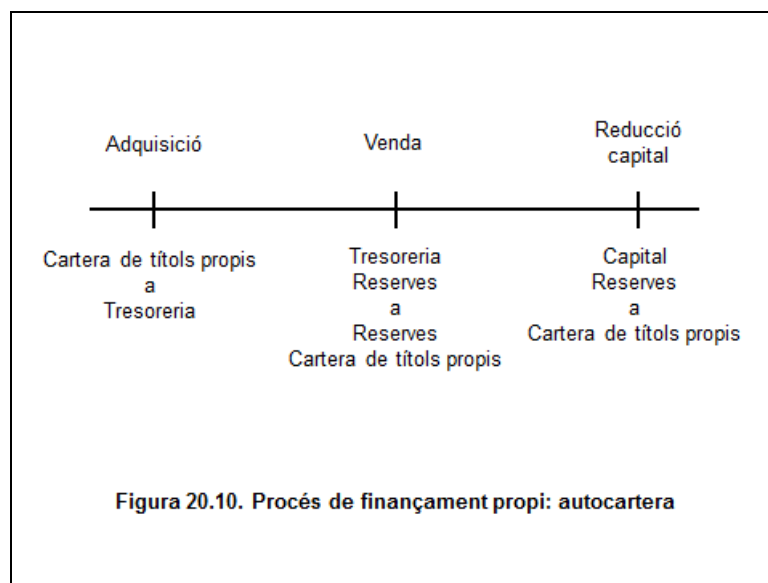
L'adquisició de títols emesos per la pròpia entitat, dona peu a l'aparició d'un cas particular de la cartera de títols de l'entitat que rep el nom d'auto cartera. Malgrat la seva denominació, l'IAS 32¹³³ estableix que els instruments de patrimoni propi de l'entitat no podran ser reconeguts com actius financers, sigui quina sigui la raó que ha portat la seva adquisició.

Per aquest motiu el compte de: *Cartera de títols propis*, que hem vingut utilitzant, no serà un compte d'actiu sinó un component negatiu del patrimoni net de l'empresa.

¹³³ Guia d'aplicació, paràgraf 36

Les diferències que puguin resultar entre l'import de la compra i el valor teòric dels títols adquirits o l'import de la venda i el de la compra prèvia no constituïran cap component del resultat del període, per tant el total de la contraprestació pagada o rebuda, segons el cas, amb aquestes operacions, s'imputarà directament al patrimoni.

La figura 20.10 ens mostra el procés de registre comptable de les operacions relacionades amb l'autocartera.



A més a més dels supòsits ja exposats, d'adquisició i venda, hem incorporat, en la figura indicada, una possibilitat de què la societat no realitzi aquesta venda i procedeixi a la reducció de capital. Aquesta reducció afectarà també a la part proporcional de reserves.

20.3. Les operacions de finançament aliè

Les podem considerar com el conjunt de recursos que l'empresa rep de tercers, amb l'obligació de tornar-los en un termini determinat i normalment amb una contraprestació econòmica. Depenent de la seva durada, podem

diferenciar entre finançament a curt termini i a llarg termini. Tal com s'ha indicat en capítols anteriors l'IAS 1¹³⁴, en tractar sobre la distinció entre corrent i no corrent, estableix el criteri per diferenciar entre el curt i el llarg termini, agafant com a referència els 12 mesos a partir de la data de tancament de l'exercici.

Les operacions de finançament aliè constitueixen un instrument financer segons indica l'IAS 32¹³⁵, on s'expressa que “és qualsevol contracte que doni peu simultàniament a un actiu financer en una entitat i a un passiu financer o un instrument de patrimoni en una altra entitat”.

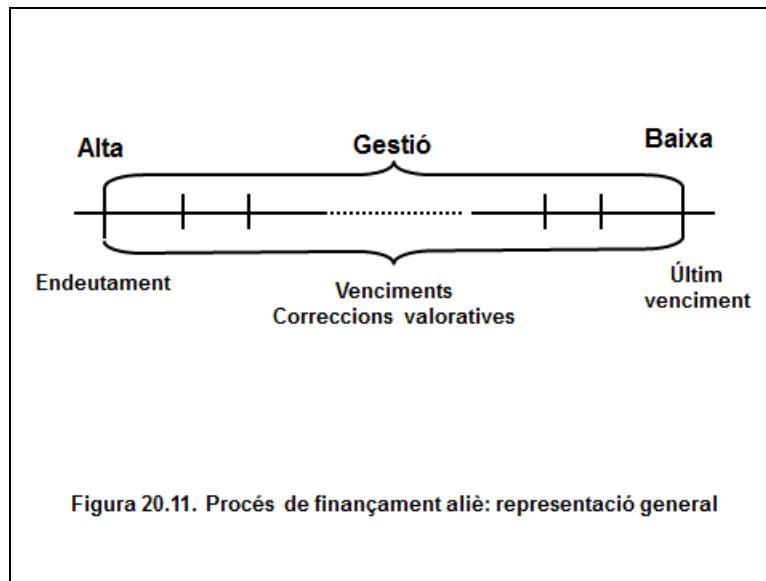
I, seguint amb la mateixa norma, se'ns indica que “un passiu financer és qualsevol passiu que sigui una obligació contractual d'entregar efectiu o una altre actiu financer una altra entitat o d'intercanviar actius financers o passius financers amb una altra entitat en condicions que siguin potencialment desfavorables per a l'entitat”. També inclou dins els passius financers els contractes que siguin o puguin ser liquidats, utilitzant instruments de patrimoni propi de l'entitat.

Per tant, queda clar que el finançament aliè de l'empresa s'inscriu dins del passiu financer, encara que no abasta la totalitat del contingut del concepte. Segons l'IAS 39, en la seva classificació de categories d'instruments financers, presenta el passiu financer des d'una òptica purament especulativa.

Entenem que la normativa internacional, fins al moment, no s'ha ocupat d'una manera clara i directa del finançament de les empreses. Per aquest motiu, el present punt el desenvoluparem a partir del funcionament normal d'aquest tipus d'operacions fent referència a la norma únicament en aquells aspectes que siguin d'aplicació. La figura 20.11 mostra l'evolució que segueix el finançament aliè, des del moment que es produeix fins que s'amortitza definitivament.

¹³⁴ Paràgraf 66

¹³⁵ Paràgraf 11



Depenent de les circumstàncies financeres, la forma jurídica i la dimensió de l'empresa, poden resultar diferents modalitats per finançar-la des de l'exterior. En primer lloc, podem diferenciar entre el finançament simple i múltiple. El finançament simple és aquell en què l'empresa obté els recursos mitjançant una operació singular. Aquesta operació pot ser individual o col·lectiva, depenent de si la part finançadora és una sola persona física o jurídica o bé són varies, les quals de forma mancomunada com és el cas dels préstecs sindicats.

Per altra banda, el finançament múltiple és aquell en el qual l'empresa emet títols de deute i hi ha multiplicitat de subscriptors, com és el cas d'emissió d'emprèstits.

No obstant, independentment de la forma jurídica que revesteixi l'operació, el finançament serà similar en tots els casos de tal manera que podem generalitzar el seu tractament comptable, si bé en el cas de l'emissió de títols de deute s'hi haurà d'afegir prèviament el procés d'emissió i subscripció dels títols. Per aquest motiu, diferenciem entre el procés general i l'específic d'emissió d'emprèstits. Així mateix afegirem, al final, una breu referència al tractament de les operacions contractades de descobert en compte corrent, també conegudes en el nostre àmbit com a pòlisses de crèdit.

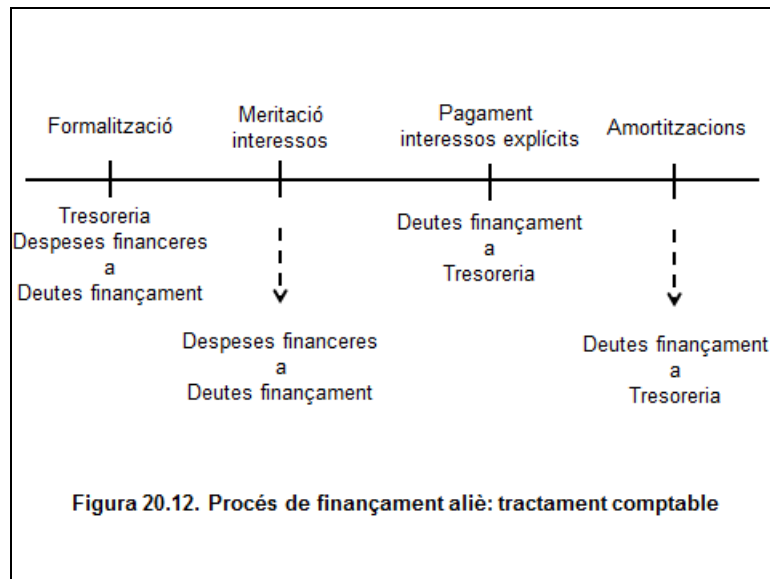
a) Model general del procés de finançament aliè.

En primer lloc, s'haurà de comptabilitzar la formalització de l'operació. Periòdicament, s'hauran de registrar les meritacions d'interessos, calculades a partir de l'aplicació del mètode del tipus d'interès efectiu.

Amb aquest mètode, les despeses pròpies de la formalització redueixen l'import d'efectiu disposat a l'inici, per la qual cosa caldrà recalcular els interessos meritats en cada període.

També, s'hauran de registrar els pagament periòdics realitzats, ja sigui per interessos o per amortitzacions i l'amortització, al final del contracte, si aquesta és la fórmula prevista.

La figura 20.12 ens mostra la representació del tractament abans esmentat. Hem introduït el compte de: *Deutes per finançament*.



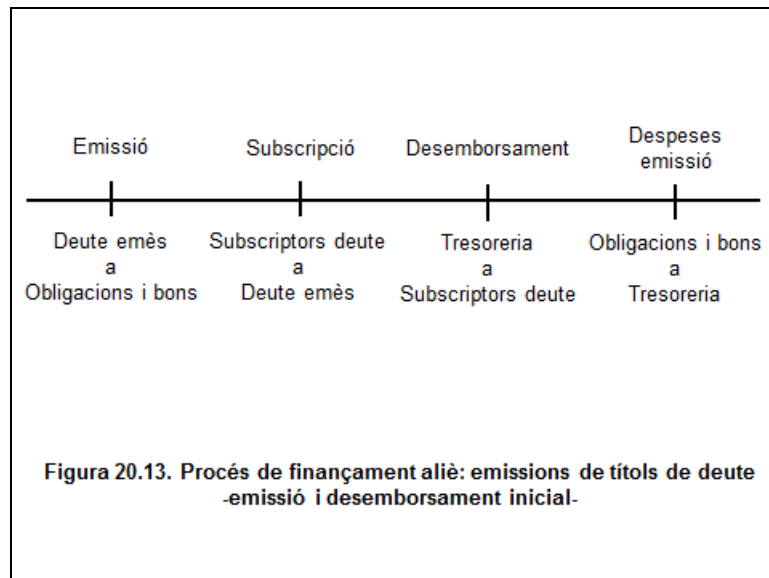
Hem recollit els interessos dins el compte genèric de: *Deutes per finançament*, però si es creu convenient, pot substituir-se per un altre que reculli específicament el deute per interessos.

b) Tractament específic de les emissions de títols de deute.

En aquest procés, podem diferenciar entre el que és pròpiament l'emissió dels títols i els desemborsaments que se'n deriven i, el procés posterior, que se segueix fins a la cancel·lació total del deute.

- Emissió i desemborsament inicial

La figura 20.13 ens mostra aquesta primera etapa del procés d'endeutament múltiple. Hem introduït els comptes: *Deute emès*, *Obligacions i bons* i *Subscriptors de deute*.



Si al final del procés d'emissió no quedessin totalment subscrits els deutes, caldria afegir-hi encara una anotació per donar de baixa tots aquests títols. Aquesta anotació consistiria simplement amb el contraassentament de l'emissió i per l'import no cobert.

D'acord amb el mètode del tipus d'interès efectiu, hem considerat les despeses d'emissió no com a despeses financeres sinó com a menys import rebut en l'operació de finançament.

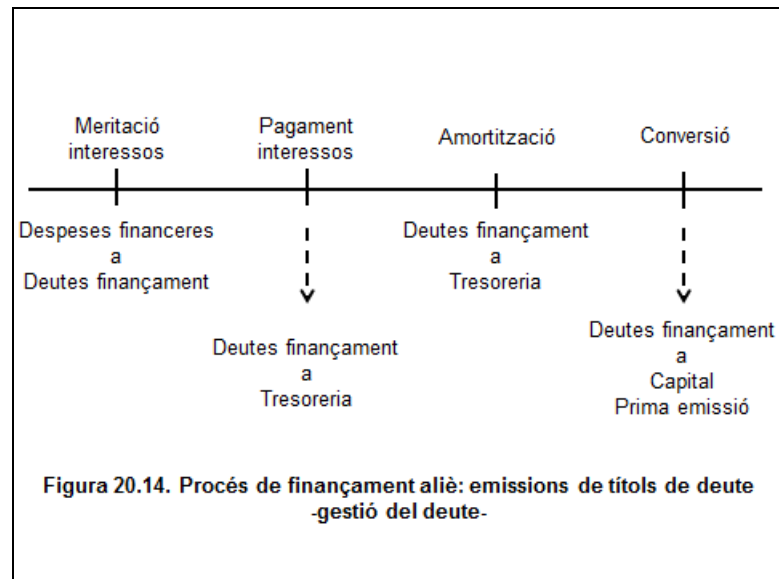
Malgrat que aquest és el tractament marcat per la normativa internacional mitjançant el mètode del tipus d'interès efectiu, cal

tenir en compte que presenta una deficiència pel que fa a la precisió dels imports. Efectivament, en imputar com a menys deute les despeses de formalització altera la realitat d'aquesta magnitud. Entenem que, no obstant, es pot aplicar atesa l'escassa importància relativa que representa aquesta desviació.

- Gestió del deute.

Després de la formalització i recepció dels recursos corresponents, s'inicia un procés de gestió en el qual es van cobrint els efectes del pas del temps al llarg de la durada de l'operació.

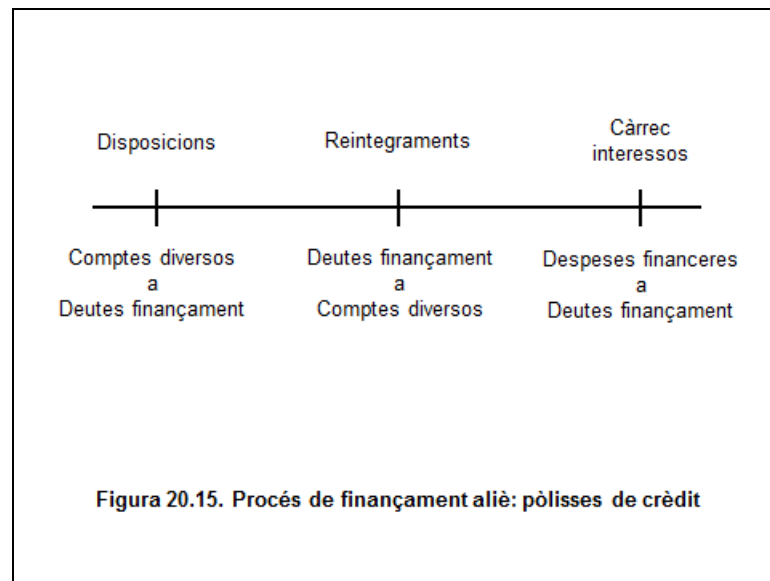
El procés acaba amb l'amortització del deute, que pot ser escalonada o bé mitjançant el pagament del deute al final de la vigència del mateix. La figura 20.14 il·lustra el que s'acaba d'exposar.



Hem contemplat dins de l'amortització del deute, la possibilitat de la conversió del mateix en instruments de patrimoni de l'empresa. En aquest cas, en lloc d'una sortida, de tresoreria es produiria un abonament al compte de: *Capital* i si fos el cas a: *Prima d'emissió*.

c) Referència a les operacions de descobert autoritzat en compte corrent

El funcionament d'aquests comptes de descobert autoritzat és coincident amb el de qualsevol compte corrent a la vista. La diferència radica en què, en lloc de tenir saldo a favor de l'empresa, és a favor de l'entitat financera, la qual periòdicament anirà carregant els interessos. La figura 20.15 mostra el funcionament d'aquest compte.

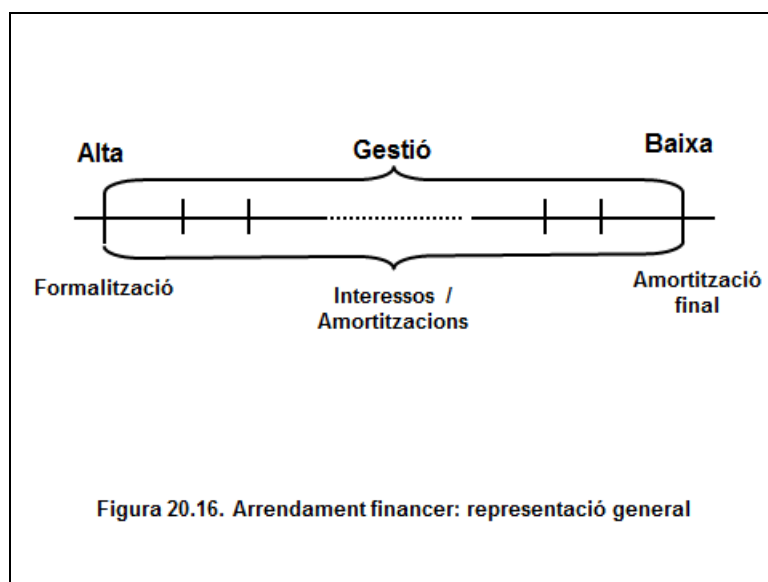


El saldo normal d'aquest compte serà creditor. Si excepcionalment passés a ser deutor s'hauria de substituir el compte *Deutes per finançament* pel de *Tresoreria*. Normalment, són operacions a curt termini que es van renovant, de forma recurrent, al seu venciment. No obstant, també pot donar-se el cas d'operacions a llarg termini amb reducció de l'import o sense, al final de cada exercici.

20.4. Arrendament financer

Tal com vàrem exposar en el punt 18.2.3, els arrendaments financers constitueixen una modalitat d'adquisició d'immobilitzat combinada amb una operació de finançament. En el punt de referència, ja es va desenvolupar tot

el que toca a l'adquisició dels béns i es va deixar per aquest capítol el tractament del deute atès que li és més escaient. La figura 20.16, mostra el procés a seguir en un arrendament financer, des del moment de l'alta que hem vist en el capítol 18, fins a les amortitzacions del deute de les quals ens ocuparem en aquest punt.



La guia d'aplicació de l'IAS 32¹³⁶, especifica que un arrendament financer es considerarà com un instrument financer. I l'IAS 39¹³⁷ especifica que les partides a pagar, reconegudes per l'arrendatari en un arrendament financer, estaran subjectes a requeriment sobre baixa en comptes. Aquests requeriments, segons la mateixa norma, ens indiquen que una entitat donarà de baixa un passiu financer o una part del mateix, quan i només quan s'hagi extingit. És a dir, quan l'obligació especificada en el contracte hagi esta pagada, cancel·lada o hagi expirat.

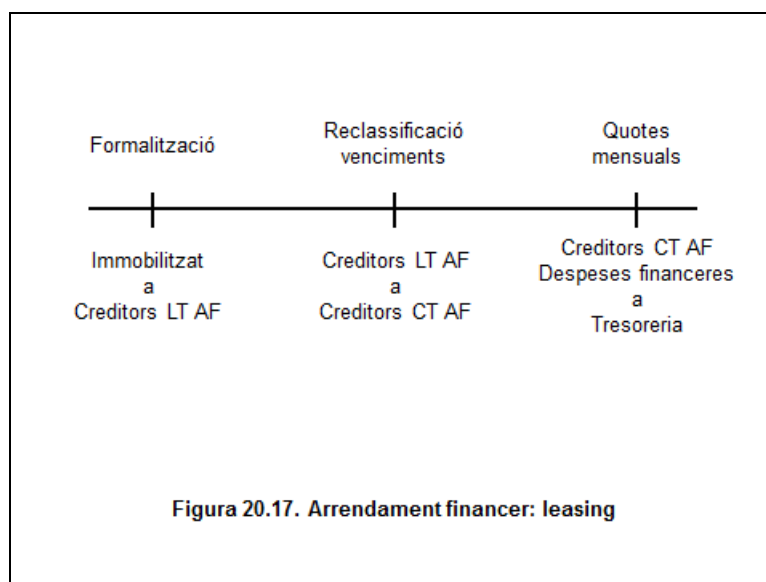
La guia d'aplicació de la mateixa norma indica que un passiu financer quedarà extingit quan el deutor compleixi amb l'obligació continguda en el passiu o bé que estigui legalment dispensat de la responsabilitat fonamental

¹³⁶ Guia d'aplicació, paràgraf 9

¹³⁷ Paràgraf 2

continguda en el passiu, ja sigui en virtut d'un procés judicial o per part del creditor.

Mitjançant la figura 20.17 plantejem el tractament a seguir per a les operacions d'arrendament financer.



Hem incorporat el tractament comptable de la formalització, malgrat que ja l'havíem desenvolupat en el capítol 18, per entendre que d'aquesta manera aconseguim una millor visió panoràmica del tractament del deute des del seu naixement fins a la seva extinció.

20.5. Transaccions de venda amb arrendament posterior

Es tracta de les operacions que en el terme anglosaxó es designen com a "sale and lease back". L'IAS 17¹³⁸, preveu aquest tipus d'operacions segons les quals es produeix l'alienació d'un actiu de l'empresa i el seu posterior arrendament del nou propietari. El preu de la venda i les quotes de

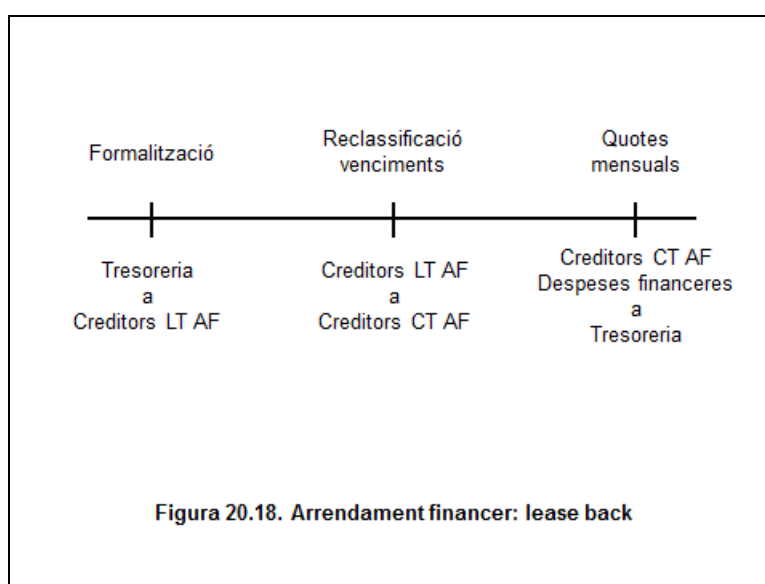
¹³⁸ Paràgraf 58

l'arrendament acostumen a ser interdependents i són el resultat d'una negociació simultània de les dues operacions.

Si l'arrendament és operatiu, caldrà considerar si el preu de venda s'ha establert segons el valor raonable de l'element o bé per un import diferent. En el primer cas, i també si resulta que el preu de venda és inferior al valor raonable, qualsevol resultat que s'obtingués es reconeixeria de forma immediata.

No obstant, si la pèrdua quedés compensada per quotes de lloguer futures, per sota dels preus de mercat, es diferirà aquesta pèrdua i s'amortitzarà en proporció a les quotes pagades durant el temps d'utilització de l'actiu. Igualment, si el preu de venda és superior al valor raonable es diferirà l'excés i s'amortitzarà durant el període d'utilització.

Si l'arrendament posterior és financer, s'entén que l'operació és un mitjà de finançament de l'empresa amb l'actiu cedit com a garantia. Per tant, no es donarà de baixa l'element venut i sí es reconeixerà un passiu per l'import corresponent a l'arrendament financer. La figura 20.18, ens mostra el tractament que es podria seguir en aquest cas.



Encara que l'esquema és molt semblant al de la figura 20.17, en aquest cas no es contempla cap adquisició d'immobilitzat sinó una recepció de tresoreria. Però la resta del tractament comptable és coincident.

20.6. Les subvencions

L'IAS 20: *Comptabilització de les subvencions oficials i informació a revelar sobre ajudes públiques*, desenvolupa el contingut relacionat amb aquest tipus de subvencions oficials, tant si afecten als resultats com al patrimoni net. En el capítol 16, ens hem ocupat de les subvencions d'explotació, també anomenades subvencions relacionades amb els ingressos, les quals s'han considerat com un ingrés del període, atès que la seva finalitat era incidir positivament en el compte de resultats.

En aquest capítol, tractarem de les subvencions de capital també conegudes com a subvencions relacionades amb actius. La seva concessió implica que l'empresa ha d'adquirir o construir actius fixos. Malgrat que no és necessari, pot haver-hi un condicionament que restringeixi el tipus d'actius, el seu emplaçament o bé els exercicis en què han de ser adquirits o mantinguts.

Les subvencions poden ser de caràcter monetari o bé consistir en el lliurament de béns concrets a títol gratuït a favor de l'empresa. El seu reconeixement quedarà condicionat a què hi hagi una prudent seguretat de què l'entitat complirà les condicions associades al seu gaudiment i que es rebran les subvencions en qüestió.

La recepció de les subvencions sense complir les condicions establertes comportarà reconèixer els imports com un passiu de l'empresa. Només quan ja es compleixin els requisits establerts podran ser traspassades a les partides definitives que les recolliran.

Les subvencions oficials d'acord amb l'IAS 20¹³⁹ s'hauran de reconèixer en els resultats sobre una base sistemàtica al llarg dels exercicis en els que l'entitat reconegui com a despesa els costos relacionats, que la subvenció pretén compensar.

La norma indicada preveu dos mètodes per a comptabilitzar les subvencions oficials:

- Reconeixement com a partides d'ingressos diferits. Aquests ingressos es reconeixen en els resultats dels exercicis de la vida útil de l'actiu sobre una base sistemàtica.
- Reconeixement com a menys import dels actius amb els que es relacionen. Les subvencions es reconeixen en els resultats, al llarg de la vida de l'actiu, el qual s'amortitza amb una reducció de la despesa per amortització.

La qüestió que es planteja és quina ha de ser la ubicació en el balanç d'aquesta partida. Per coherència amb l'altra opció, que ve a continuació, els ingressos diferits haurien de ser inclosos dins del passiu, i més concretament passiu no corrent. Però es tracta d'una partida que no es correspon amb les característiques específiques que segons el *Marc conceptual* ha de tenir un passiu, atès que no són imports a retornar en un futur.

Per altra banda, si no queda ubicada dins del passiu, només hi ha la possibilitat de què formi part del patrimoni net. I en aquest cas, s'observa que les subvencions podrien tenir una ubicació diferent, patrimoni net o menys actiu, segons quina sigui l'opció escollida.

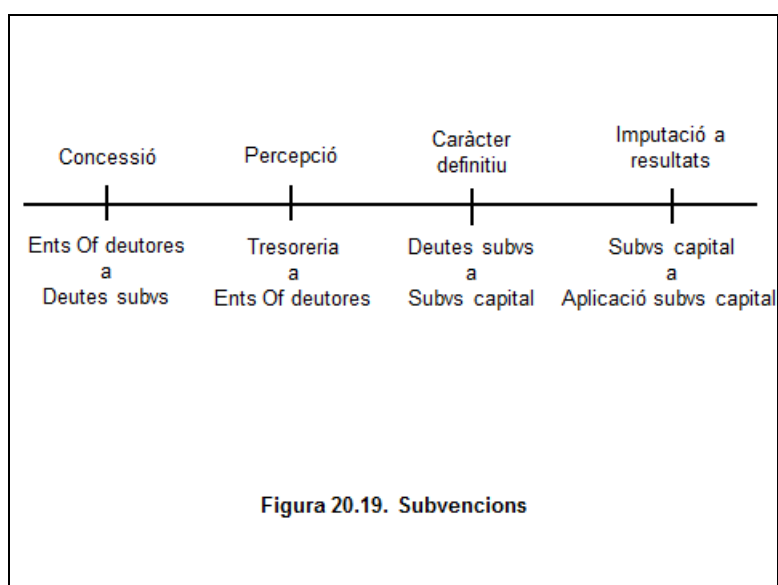
No obstant, davant de la situació plantejada, hem optat perquè la ubicació de la subvenció o les subvencions de capital, quan no s'opti per imputar-les com menys import dels actius, sigui dins del patrimoni net. Aquesta mateixa és

¹³⁹ Paràgraf 12

l'opció adoptada per l'organisme regulador de la normativa comptable espanyola.

A més a més, quan la subvenció consisteix en el lliurament d'un element d'actiu, la valoració del mateix es farà segons el seu valor raonable. I per tant, la comptabilització de l'element dintre de la subvenció es farà d'acord amb aquest import. La norma també preveu la possibilitat d'aplicar un import simbòlic en lloc del valor raonable.

La figura 20.19 ens mostra el tractament a seguir per aquestes subvencions. Hem introduït els comptes: *Subvencions Capital* i *Aplicació subvencions capital*.



Les subvencions indicades, tal com es pot deduir, constitueixen una modalitat de finançament de l'empresa que prové d'elements externs els quals han aportat recursos amb caràcter gratuït.

Altres possibilitats similars a la present, que no contempla la normativa internacional, serien les que fan referència a les donacions i llegats que constitueixen recursos rebuts d'entitats diferents de l'Administració però amb una finalitat equivalent. La valoració d'aquestes operacions es faria segons el valor raonable rebut i seguiria un tractament comptable idèntic a l'apuntat a la

figura 20.19, en la qual caldria substituir el compte: *Entitats Oficials deutores* pel de: *Deutors per donacions i llegats*.

21. ELS INSTRUMENTS FINANCERS COMPLEXOS

21.1. Aspectes previs

D'acord amb la definició donada al capítol anterior, un instrument financer és un contracte que es caracteritza perquè simultàniament dóna peu a un actiu financer, en una entitat, i a un passiu financer o instrument de patrimoni, en una altra. A partir de la definició esmentada, resulta clara la vinculació entre dues entitats que juguen un paper oposat dins la mateixa operació.

Per tant, en aquest cas el que és objecte d'estudi i tractament comptable no és l'instrument en sí sinó els efectes que produeix en cada una de les parts contractants. Així, mentre una comptabilitzarà l'alta d'un actiu financer, l'altra ho farà, segons el cas, per un passiu financer o bé un instrument de patrimoni.

Vista l'operació des d'aquest enfocament el tractament comptable de la mateixa en cada empresa seria simple, atès que en una entitat es comptabilitzaria una inversió financera i en l'altra un finançament, ja sigui propi o aliè, tal com hem desenvolupat en els dos capítols precedents.

No obstant, l'evolució de la realitat econòmica ha comportat que els mercats financers desenvolupin nous productes que van més enllà de la simplicitat dels elements abans esmentats. D'aquesta forma, hem anat veient l'aparició de nous instruments financers que incorporen nous supòsits als quals no sempre se'ls pot atribuir efectes econòmics immediats.

Les Normes Internacionals d'Informació Financera han incorporat en el seu contingut aquests nous instruments financers, marcant criteris respecte al seu reconeixement i valoració, si és el cas.

21.2. Tipologia

Deixant de banda els instruments financers simples, que ja hem desenvolupat anteriorment i centrant-nos amb els més evolucionats, podem observar que hi ha diferents motivacions que porten cap a l'establiment d'aquestes noves fórmules financeres. Entenem que l'element característic va lligat al factor risc el qual ha d'anar acompanyat d'una millor retribució i que es complementa amb la neutralització dels efectes negatius d'aquest risc.

No hi ha un sol factor de risc sinó que aquest pot ser degut a diferents raons que van des dels propis de la recuperació d'una inversió, tant pel que fa a l'import com a la immediatesa d'aquesta recuperació, fins a assegurar uns rendiments mínims de la mateixa.

Les diferents normes internacionals d'informació financera, que s'ocupen dels instruments financers, mitjançant les seves definicions ens ofereixen una gran varietat de tipus de contractes que es poden formalitzar. De totes elles, les que tenen més propagació són les que constitueixen els instruments derivats i la seva variant, que són els instruments de cobertura, per cada una de les quals desenvoluparem el corresponent apartat.

No obstant hi ha altres tipus d'operacions que també constitueixen instruments financers, encara que no presenten ni la mateixa freqüència ni complexitat que els dos anteriors, la presentació dels quals farem en l'últim apartat d'aquest capítol.

21.3. Derivats

Un instrument derivat o simplement un derivat és un instrument financer o un altre contracte que compleix tres característiques:

- El seu valor canvia, com a resposta als canvis, en un determinat tipus d'interès, en el preu de l'instrument, en el preu de les primeres matèries cotitzades, en el tipus de canvi, en l'índex de preus o de tipus d'interès, en una qualificació o índex de caràcter creditici o en funció d'una altra variable que no és específica per una de les parts del contracte (subjacent).
- No requereix una inversió inicial neta o bé obliga fer una inversió inferior a la requerida per altres tipus de contractes, en els quals es podria esperar una resposta similar, davant de canvis en les condicions de mercat. Aquesta és una característica essencial d'un derivat.
- Es liquidarà en un data futura.

Les figures més habituals que responen al concepte de derivat són els contractes de futurs o a termini, permutes financeres i contractes d'opció.

Mitjançant el contracte de futurs, s'obliga les parts contractants a comprar o vendre un nombre determinat de béns o valors en una data futura i determinada i amb un preu establert per endavant. L'element objecte del contracte rep el nom d'actiu subjacent. Aquest contracte es negocia en el que es coneix com a mercat de futurs.

Els contractes a termini consisteixen en un acord, pel qual el posseïdor del contracte està obligat a adquirir una certa quantitat d'un actiu concret en una data futura especificada a canvi d'un import determinat. També se'ls coneix amb el nom de forward. Són molt semblants als mercats de futurs amb l'única diferència de què no es negocien en un mercat organitzat, per la qual cosa aquests contractes són difícilment transferibles.

Una permuta financera de divises que requereix un intercanvi inicial de divises diferents, en valors raonables iguals, compleix la definició de derivat, perquè té una inversió neta inicial nul·la.

En un contracte d'opció, la prima és un import inferior al de la inversió que caldria per obtenir l'instrument financer subjacent vinculat a l'opció; també en aquest cas es compleix la condició definitòria de derivat.

Una compra-venda convencional dóna peu a un compromís a preu fix entre la data de compra i la de liquidació. També aquesta seria un derivat, malgrat que degut a la curta durada del compromís, no es reconeix com a tal en la comptabilitat.

Un derivat normalment porta associat un import nocional. Aquest import, pot venir expressat en divises, un nombre d'instruments de patrimoni, unitats de pes o volum o qualsevol altre tipus d'unitat especificada en el contracte. No obstant, un instrument derivat no requereix necessàriament el desemborsament de l'import nocional al principi o durant el contracte, però tampoc l'exclou.

Una entitat pot tenir un contracte de compra o venda d'un element no financer que pot ser liquidat pel net, en efectiu o qualsevol altre instrument financer o bé mitjançant intercanvi de diferents instruments financers.

La combinació d'un derivat amb un contracte principal no derivat constitueix, el que coneixem com instrument financer híbrid. El derivat en qüestió rep el nom de derivat implícit i no es pot transferir de manera independent. També serà un instrument híbrid, aquell en el que es combina el contracte principal amb més d'un derivat.

L'efecte que produeix un instrument financer híbrid és que alguns dels seus fluxos d'efectiu varien de forma similar als fluxos d'efectiu del derivat considerat de forma independent. L'entitat podrà designar aquest contracte com un actiu financer o passiu financer a valor raonable amb canvis a resultats, excepte que:

- El derivat o derivats implícits no modifiquin significativament els fluxos d'efectiu que hauria generat el contracte.

- Resulti clar que al considerar un instrument híbrid similar no es pot separar del derivat o derivats implícits.

Un derivat implícit s'ha de separar del contracte principal i tractar-lo comptablement com un derivat, només si:

- Les característiques i riscos econòmics inherents al derivat implícit no estan relacionades directament amb els corresponents al contracte principal.
- Un instrument independent amb les mateixes condicions del derivat implícit compliria els requisits de la definició d'instrument derivat.
- L'instrument híbrid no es valora a valor raonable amb canvis a resultats.

A l'hora de fixar el criteri per separar un derivat implícit del contracte principal, la guia d'aplicació de l'IAS 39¹⁴⁰: *Instruments financers: reconeixement i valoració*, diferencia entre derivats implícits basats en opcions i la resta. En els primers, la separació es fa sobre la base de les condicions establertes pel component d'opció. I els derivats implícits que no siguin opció, per als quals la separació es fa tenint en compte les condicions substantives de manera que tingui un valor raonable nul al ser reconegut inicialment.

L'import en llibres inicial del contracte principal serà el valor residual que resulti després de separar el derivat implícit.

Un derivat que s'adjunti a un instrument financer però que sigui contractualment transferible de forma independent o bé tingui una contraprestació diferent a la de l'instrument, no és un derivat implícit sinó un instrument separat.

¹⁴⁰ Guia d'aplicació, paràgraf 33A

Per als instruments derivats, independentment de què es tracti d'instruments híbrids, l'entitat haurà de reconèixer tots els drets i obligacions contractuals per derivats com actius i passius. S'exceptua el cas d'aquells derivats que impedeixen la comptabilització com a venda d'una cessió d'actius financers.

En els compromisos de futurs, si sorgeixen actius o passius, aquests no es reconeixeran fins el moment en què una de les parts hagi executat les seves obligacions segons el contracte. La seva valoració es farà d'acord amb el valor raonable net resultant.

Els contractes a termini es reconeixeran com actius o passius a la data de compromís i no a la data de liquidació corresponent. Si el valor raonable net dels drets i obligacions és diferent de zero, el contracte es reconeixerà com un actiu o un passiu. Igualment en els contractes d'opció, es reconeixeran com actius o passius quan el tenidor i l'emissor siguin part del contracte.

No obstant, l'IAS 39¹⁴¹ preveu que l'entitat podrà designar un contracte híbrid com un actiu financer o un passiu financer a valor raonable amb canvis a resultats. Queden exclosos d'aquesta possibilitat els supòsits següents:

- El derivat o derivats implícits que no modifiquin de forma significativa els fluxos d'efectiu que en el seu cas hauria generat el contracte.
- Resulti clar que en considerar, per primera vegada, un instrument híbrid similar no es pot separar el derivat o derivats implícits.

21.4. Instruments de cobertura

L'IAS 39¹⁴² els defineix com un derivat designat, el valor del qual s'espera que compensi els canvis en el valor de la partida coberta. Aquesta cobertura pot fer referència al valor raonable o bé als fluxos d'efectiu generats.

¹⁴¹ Paràgraf 11A

¹⁴² Paràgraf 9

La designació d'un derivat com a instrument de cobertura el fa l'entitat per un instrument de cobertura en la seva totalitat. La raó és que, normalment, hi ha una única mesura del valor raonable per cada instrument de cobertura en la seva totalitat i els factors que causen els canvis en el valor raonable són codepenents. No obstant es contemplen també les dues excepcions següents:

- Contractes d'opció.

Si se separen els seus valors: intrínsec i temporal, i es designen com instrument de cobertura al canvi en el valor intrínsec i s'exclou el valor temporal.

- Separació del component d'interès i el preu de comptat en un contracte a termini.

21.4.1. Designació dels instruments de cobertura

És possible designar, com instrument de cobertura, una proporció de l'instrument complet. No obstant, no es pot establir una relació de cobertura només per una part del període de temps durant el qual està en circulació l'instrument de cobertura.

Per altra banda, un únic instrument, es pot designar com cobertura de més d'una classe de risc, si es donen les condicions següents:

- Que es puguin identificar clarament els riscos coberts,
- Que es pugui demostrar l'eficàcia de la cobertura, i
- Que es pugui assegurar que hi ha una designació específica de l'instrument de cobertura i les diferents posicions de risc.

Així mateix, dos o més derivats o parts dels mateixos, poden combinar-se i designar-se conjuntament com instruments de cobertura. Igualment ho podran constituir, un actiu o un passiu financer no derivats, en les mateixes condicions que hem vist per al derivat designat, .Però la cobertura queda restringida al risc del tipus de canvi.

Segons la guia d'aplicació de l'IAS 39¹⁴³, una inversió mantinguda fins al venciment i comptabilitzada al cost amortitzat, pot ser designada com instrument de cobertura de risc de tipus de canvi. En canvi, els instruments de patrimoni propi de l'entitat no poden ser designats com instruments de cobertura.

21.4.2. La cobertura

La cobertura ha d'anar necessàriament associada a una o més partides cobertes. Les partides cobertes poden ser actius i passius reconeguts en el balanç, compromisos en ferm no reconeguts, transaccions previstes altament probables, que impliquin a una part externa de l'entitat, i les inversions netes en negocis a l'estranger.

21.4.2.1. Partides cobertes

Segons l'IAS 39¹⁴⁴, una partida coberta pot ser un actiu, passiu o un compromís en ferm, una transacció prevista altament probable o una inversió neta en un negoci a l'estranger. Els compromisos en ferm són acords obligatoris per intercanviar una determinada quantitat de recursos, a un preu determinat i en una data o dates futures especificades. I les transaccions previstes són operacions futures anticipades però encara no compromeses.

¹⁴³ Paràgraf 72

¹⁴⁴ Paràgraf 78

Perquè sigui partida coberta cal que reuneixi les dues condicions següents:

- Que exposi l'entitat el risc de canvi en el valor raonable o en els fluxos d'efectiu futurs.
- Que sigui designada per ser coberta.

La partida coberta pot ser una operació singular o bé un grup d'operacions. Els actius i passius similars, si comparteixen l'exposició al risc que s'ha designat com a cobert, s'hauran d'agregar en un sol grup. Per altra banda, pot tractar-se d'una cobertura total o parcial dels actius o passius afectats. I si es tracta d'una cartera que es cobreixi només el risc del tipus d'interès, pot ser una porció dels actius o passius d'aquesta cartera que comparteixin el risc que es cobreix.

21.4.2.2. Tipus de cobertura.

Podem diferenciar tres tipus de cobertura:

- Cobertura del valor raonable

Té per objecte els actius o passius reconeguts o bé compromisos en ferm no reconeguts que estan sotmesos a l'exposició dels canvis del seu valor raonable. També és aplicable a una porció identificada dels elements, abans esmentats, que sigui atribuïble a un risc en particular i que pugui afectar el resultat de l'exercici.

- Cobertura dels fluxos d'efectiu.

Té per objecte els efectes de l'exposició a la variació dels fluxos d'efectiu que s'atribueix a un risc particular associat, a un actiu o

passiu reconeguts o una transacció prevista altament probable, risc que pot afectar al resultat de l'exercici.

- Cobertura de la inversió neta en negocis a l'estranger.

Segons l'IAS 21¹⁴⁵: *Efectes de les variacions en els tipus de canvi de la moneda estrangera*, una inversió neta en un negoci a l'estranger és una partida monetària que s'ha de cobrar o pagar al negoci a l'estranger, la liquidació del qual no està contemplada ni és probable que es produeixi en un futur previsible. L'entitat estrangera afectada pot ser qualsevol entitat depenent del grup.

La cobertura pot afectar la totalitat dels canvis, en els fluxos d'efectiu o del valor raonable de la partida coberta o bé només els canvis que es produeixin per sobre o per sota d'un preu especificat. Per altra banda, també es pot designar la cobertura de tots els fluxos d'efectiu o canvis en el valor raonable atribuïbles a alguns riscos però no tots.

21.4.2.3. Tipus de risc

Segons l'IFRS 7¹⁴⁶: *Instruments financers: informació a revelar*, els riscos més importants que són objecte de cobertura són:

- a) Risc de crèdit.

El risc de crèdit i el seu màxim nivell d'exposició inclou¹⁴⁷:

- La concessió de préstecs i comptes a cobrar a clients, així com la realització de dipòsits en altres entitats. El màxim nivell d'exposició del risc de crèdit bé donat per l'import en llibres dels actius financers corresponents.

¹⁴⁵ Paràgraf 15

¹⁴⁶ Paràgraf 32

¹⁴⁷ IFRS 7, guia d'aplicació, paràgraf B10

- Realització de contractes de derivats. Si es valora l'actiu resultant a valor raonable, el màxim nivell d'exposició serà igual a l'import en llibres.
- Concessió de garanties financeres. El màxim nivell d'exposició és l'import màxim que l'empresa hauria de pagar si s'executa la garantia.
- Emissió d'un compromís de préstec irrevocable al llarg de la vida de la línia de crèdit o revocable, només en el cas d'un canvi advers significatiu. El màxim exposat serà el total del compromís.

b) Risc de liquiditat¹⁴⁸

Fa referència als passius financers no derivats dels quals queden pendents alguns venciments.

c) Risc de mercat¹⁴⁹

Conseqüència de la sensibilitat per cada tipus de risc al qual l'entitat està exposada, que podria afectar el resultat de l'exercici i el patrimoni net.

No totes les partides que poden ser objecte de cobertura estan sotmeses als tres tipus de risc esmentats. En alguns casos, la cobertura no es farà per la totalitat dels riscos sinó només per alguns d'ells. A títol d'exemple, una inversió mantinguda fins el venciment no pot constituir una partida coberta respecte al risc de tipus d'interès ni dels risc de pagament anticipat. En canvi, si que ho pot ser respecte als riscos de variacions dels tipus de canvi o el risc de crèdit.

¹⁴⁸ IFRS 7, paràgraf 39

¹⁴⁹ IFRS 7, paràgraf 41

Una inversió en una depenent consolidada no podrà ser una partida coberta en una cobertura del valor raonable, com tampoc ho podran ser les inversions comptabilitzades segons el mètode de la participació.

De la mateixa manera, no es podrà aplicar la cobertura a les transaccions entre entitats del mateix grup per als estats financers consolidats. Si en canvi, que podria aplicar-se el risc del tipus de canvi d'un element monetari intragrup. També podrà considerar-se la cobertura respecte als estats financers separats.

Si la partida coberta és un actiu o passiu no financer, podrà designar-se com a tal pels riscos associats a les diferències de canvi en moneda estrangera. Però si resulta difícil aïllar i valorar de manera adequada els canvis de valor raonable o fluxos d'efectiu, els quals siguin atribuïbles a riscos específics diferents dels relacionats amb les diferències de canvi, podrà fer-se la cobertura per tots els riscos que suporti.

21.4.2.4. Eficàcia de la cobertura.

L'establiment d'una cobertura no és garantia de què el valor raonable o fluxos d'efectiu de la partida coberta es compensin amb els de l'instrument de cobertura. El grau amb el que s'aconsegueix l'objectiu se'l coneix per eficàcia de la cobertura, que ve marcada pel coeficient que relaciona els dos valors.

L'eficàcia s'haurà d'avaluar, com a mínim, quan l'entitat prepari els seus estats financers. Es considerarà que la cobertura es altament eficaç¹⁵⁰ si es compleix que:

¹⁵⁰ IAS 39, guia d'aplicació, paràgraf 105

- S'espera que sigui capaç de compensar els canvis en el valor raonable o en els fluxos d'efectiu atribuïbles al risc cobert, durant el període pel que s'ha designat la cobertura.
- L'IFRS 7, considera que l'eficàcia real de la cobertura està en un rang de 80-125%.

21.4.3. Comptabilització de les operacions de cobertura

En les operacions de cobertura es farà la comptabilització de la partida coberta i dels instruments de cobertura de forma separada. Segons l'IAS 39¹⁵¹, el tractament comptable dels efectes de la cobertura variarà segons el tipus de cobertura de què es tracti.

a) Cobertures del valor raonable.

L'efecte de compensació dels canvis en els valors raonables dels instruments de cobertura i de les partides cobertes es reconeix en el resultat de l'exercici. Això vol dir que la pèrdua o guany procedent de la revaloració de l'instrument de cobertura al valor raonable es reconeixerà en el resultat de l'exercici.

I, igualment, la pèrdua o guany de la partida coberta atribuïble al risc cobert, ajustarà l'import en llibres d'aquesta partida i també es reconeixerà en el resultat de l'exercici.

b) Cobertures dels fluxos d'efectiu.

En el cas de cobertura del flux d'efectiu, la part de la pèrdua o guany de l'instrument de cobertura que s'hagi determinat com a cobertura eficaç, es reconeixerà en l'altre resultat global i la part ineficaç es

¹⁵¹ Paràgraf 86

reconeixerà en el resultat de l'exercici. Entenem que, aquest altre resultat global, està integrat fora del compte de resultats de l'exercici però dins del patrimoni net.

Els imports reconeguts dins del patrimoni net es transferiran al resultat de l'exercici en què els fluxos d'efectiu previstos coberts afectin al resultat de l'exercici.

c) Cobertures de la inversió neta en un negoci a l'estranger.

Finalment, les cobertures d'una inversió neta en un negoci a l'estranger es comptabilitzaran de manera similar a les cobertures de flux d'efectiu. És a dir, la part de la pèrdua o guany de l'instrument de cobertura que es determina com a cobertura eficaç es reconeixerà en el patrimoni net i la part ineficaç en el resultat.

La cobertura eficaç, és a dir, els imports imputats dins del patrimoni net es passaran a resultat de l'exercici, quan es produeixi la venda o disposició total o parcial del negoci a l'estranger, tal com especifica l'IAS¹⁵² esmentada i l'IFRIC 16¹⁵³: *Cobertures de la inversió neta en un negoci a l'estranger*.

Per altra banda, la cobertura del risc del tipus de canvi d'un compromís en ferm, es pot comptabilitzar tant com a cobertura de valor raonable com cobertura de fluxos d'efectiu.

21.5. Altres instruments

Després de desenvolupar les dues figures principals d'instruments financers complexos, passem a continuació, tal com s'ha enunciat al principi d'aquest

¹⁵² Paràgraf 102

¹⁵³ Paràgraf 16

capítol, a presentar altres modalitats d'instruments financers sobre les quals oferirem els seus trets definitoris.

Del contingut de les IASs 32 i 39 i les IFRSs 7 i 9, que en conjunt desenvolupen els diferents aspectes relacionats amb els instruments financers, podem extreure les modalitats i, per cada una d'elles, els conceptes següents:

a) Instruments amb opció de venda¹⁵⁴ (puttable instrument)

Són instruments financers segons els quals el tenidor pot retornar l'instrument a l'emissor a canvi d'efectiu o d'un altre actiu financer, o bé que sigui retornat automàticament a l'emissor en el moment en què es produeixi un esdeveniment futur incert o bé la mort o jubilació del tenidor.

b) Passius financers a valor raonable amb canvis a resultats

Són passius financers que compleixen alguna de les condicions següents:

- Es classifiquen com a mantinguts per a negociar.
- En el reconeixement inicial, són designats per ser comptabilitzats en aquesta categoria.

Malgrat la seva denominació, queda clar que aquestes operacions no constitueixen una modalitat de finançament de l'empresa sinó més aviat una possibilitat d'especulació basada en la solvència de la mateixa.

¹⁵⁴ IAS 32, paràgraf 16A

c) Contractes de garantia financera

Són contractes que exigeixen que l'emissor faci pagaments específics per reemborsar al tenidor per la pèrdua en la que incorre quan un deutor específic incompleix la seva obligació de pagament d'un instrument de deute.

d) Transferències d'actius financers.

S'entén que una entitat transfereix totalment o parcial un actiu financer quan ha transferit els drets contractuals a rebre els fluxos d'efectiu d'aquest actiu o reté aquests drets contractuals, però assumeix l'obligació contractual de pagar els fluxos d'efectiu a un o més perceptors.

e) Compensació d'actius financers i passius financers

Mitjançant aquest tipus d'operació, es produeix la compensació d'actius i passius financers reconeguts de l'entitat que són objecte d'acords de compensació contractual o acords similars.

f) Instruments financers compostos

Són instruments de deute que porten implícita una opció de conversió i sense cap més característica de derivat implícit. Per tant, aquests instruments tindran dos components: el component de deute i el component d'instrument de patrimoni.

22. ALTRES ANOTACIONS COMPTABLES

22.1. Introducció

En els capítols que precedeixen, hem anat desenvolupant el tractament comptable bàsic que es desprèn de les diferents *Normes Internacionals d'Informació Financera* que s'han vingut emetent fins a la data, aplicat a les operacions que normalment desenvolupa una empresa.

No obstant, hi ha un seguit d'anotacions comptables que l'empresa ha de fer, que no responen a la seva actuació però que igualment incideixen en els seus resultats o situació patrimonial.

En aquest capítol, desenvoluparem doncs aquells aspectes residuals que no han tingut cabuda en els anteriors i que afecten habitualment a l'empresa. Bàsicament, farem referència a les anotacions comptables prèvies al tancament i la comptabilització de l'efecte impositiu. Igualment, afegirem en el capítol un apartat destinat a les combinacions de negocis, que aquestes sí obeeixen a l'actuació de l'empresa.

22.2. Anotacions prèvies al tancament

Part d'aquestes anotacions ja s'han esmentat en els capítols precedents i que aquí donem per reproduïdes per tal d'evitar reiteracions innecessàries. Ens referim a les correccions valoratives dels elements patrimonials de l'empresa, derivades de les dotacions a l'amortització de l'immobilitzat i les deterioracions i reversions de les mateixes que poden experimentar els diferents elements de l'actiu.

Tot seguit, passem a ocupar-nos d'altres anotacions que no han estat objecte de desenvolupament previ.

22.2.1. Provisions

L'IAS 37¹⁵⁵: *Provisions, passius contingents i actius contingents*, marca les pautes a seguir per al tractament dels elements que constitueixen el seu títol els quals defineix de la forma següent:

- Provisió. És un passiu sobre el qual hi ha incertesa sobre el seu import o venciment. Segons el *Marc Conceptual*, les provisions, quan impliquen una obligació present i que aconsegueix amb la resta de definició de passiu, seran considerades com tals, encara que el seu import s'hagi d'estimar.
- Passiu contingent. És una obligació possible deguda a esdeveniments passats, l'existència de la qual ha de ser confirmada per l'esdeveniment o no d'un o més fets incerts en el futur, que no estan enterament sota control de l'entitat. Així mateix, s'inclou dins d'aquest concepte les obligacions pendents degudes a esdeveniments passats que no han estat reconegudes comptablement, perquè no és probable que s'hagin de satisfer o bé que l'import de l'obligació no es pugui valorar de forma suficientment fiable.
- Actiu contingent. És un actiu de naturalesa possible degut a esdeveniments passats, l'existència del qual ha de ser confirmada només pel fet de que es produeixin o no en el futur, un o més esdeveniments incerts, que no estan enterament sota control de l'entitat.

¹⁵⁵ Paràgraf 10

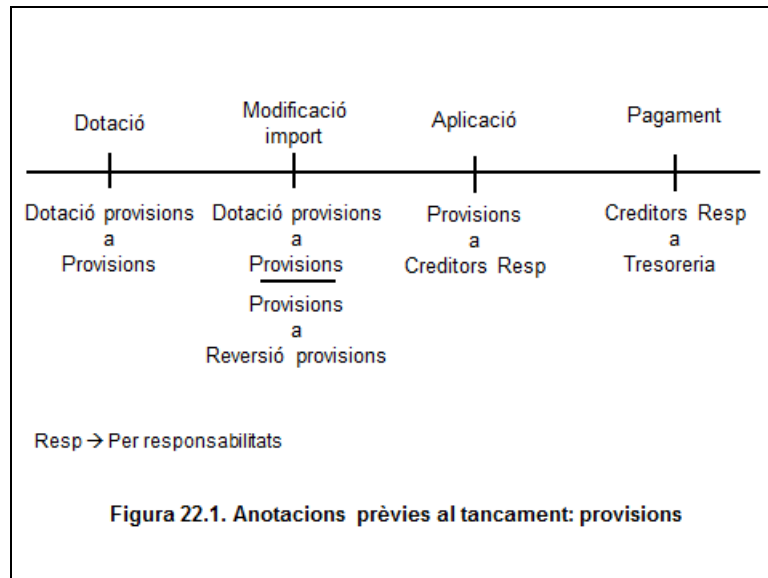
Segons la norma esmentada, l'empresa haurà de reconèixer una provisió quan es donin les següents condicions:

- L'entitat tingui una obligació present com a resultat d'un fet passat. A vegades no queda clar si hi ha o no un obligació en el moment present. En aquests casos, el reconeixement s'haurà de produir només si, en el moment d'elaborar el balanç, a la vista de l'evidència disponible, existeix una probabilitat major de què s'hagi incorregut en l'obligació, que al contrari.
- Sigui probable que l'entitat s'hagi de despendre de recursos per cancel·lar aquesta obligació. L'expressió probable s'agafa en el sentit de major possibilitat de què es produeixi un fet que del contrari.
- Es pugui fer una estimació fiable de l'import de l'obligació. Normalment l'empresa serà capaç de determinar un conjunt de sortides possibles de la situació incerta i podrà realitzar per tant una estimació fiable de l'import de l'obligació. Si no és així, i no es pot fer cap estimació fiable estarem davant d'un passiu que no pot ser objecte de reconeixement.

Per altra banda, ni els passius contingents ni els actius contingents, podran ser reconeguts en la comptabilitat de l'empresa.

L'import de la provisió serà el que correspon al valor actual dels desemborsaments que s'espera que siguin necessaris per cancel·lar l'obligació. No caldrà aplicar el descompte indicat si l'efecte financer que se'n derivi no és significatiu. La figura 22.1, mostra l'esquema seguit per al seu tractament comptable. Hem introduït els comptes: *Dotació provisions, Provisions, Reversió Provisions* i *Creditors per responsabilitats*.

L'esquema indicat contempla l'evolució que seguirà la dotació de la provisió fins a la seva cancel·lació, ja sigui per la resolució del litigi i pagament posterior o bé per la desaparició de la causa que la va motivar.



22.2.2. Diferències de canvi

Segons l'IAS 21¹⁵⁶: *Efectes de les variacions en els tipus de canvi de la moneda estrangera*, totes les transaccions en moneda estrangera es registraran en el moment del seu reconeixement inicial, utilitzant la moneda funcional. Això suposa l'aplicació del tipus de canvi de la data de transacció entre aquella moneda i l'estrangera.

Al final de cada exercici, les partides monetàries s'han de convertir segons el tipus de canvi de tancament, mentre que les no monetàries, el tipus de canvi a aplicar variarà segons el criteri de valoració que se'ls ha aplicat. Si s'han valorat les partides no monetàries en termes de cost històric, la conversió es farà segons el tipus de canvi històric, és a dir el de la data de la transacció. En canvi, si les partides no

¹⁵⁶ Paràgraf 21

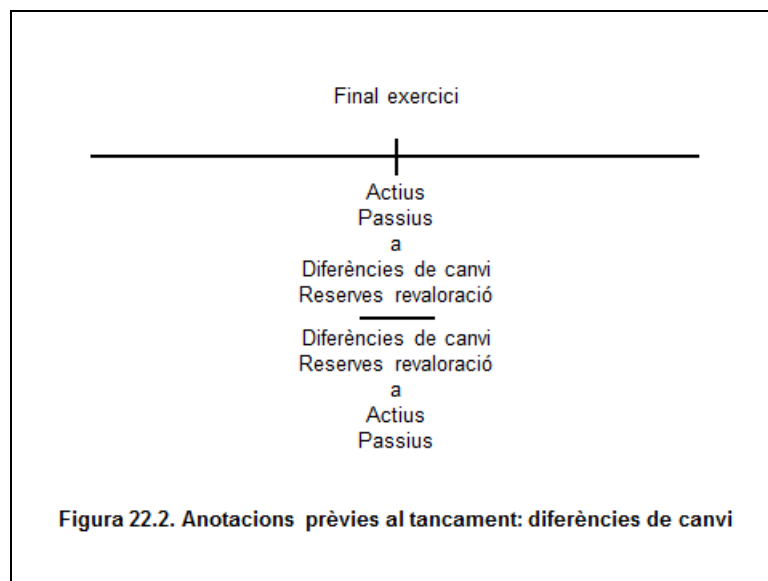
monetàries es valoren al valor raonable es convertiran aplicant el tipus de canvi de la data en què es fa la determinació d'aquest valor raonable.

La conversió, al final de cada exercici, de les partides monetàries en aplicar-se el tipus de canvi del tancament, que serà diferent del de la data de la transacció, originarà una diferència de canvi. Aquesta diferència de canvi es reconeixerà en el resultat de l'exercici.

En el segon cas, quan la conversió és de partides no monetàries en termes de cost històric, en aplicar-se el tipus de canvi històric, aquest no haurà variat i per tant no sorgirà cap diferència de canvi.

En el tercer cas, de partides no monetàries valorades a valor raonable, en aplicar el tipus de canvi vigent en la data de determinació d'aquest valor raonable, haurà variat respecte al tipus de canvi de reconeixement inicial. Sorgirà una diferència de canvi que, segons el cas, s'imputarà al patrimoni net o a resultats.

La figura 22.2, ens mostra les anotacions comptables alternatives que poden donar-se degudes a les diferències de canvi.



Els dos assentaments alternatius que es presenten, pretenen recollir les diferents possibilitats que poden donar-se com a conseqüència de la variació dels tipus de canvi, les quals poden afectar tant a actius monetaris com no monetaris així com passius. La imputació a reserva de revaloració, com ja s'ha dit abans, només serà aplicable pel actius no monetaris a valor raonable la variació del qual s'hagi imputat al patrimoni net.

L'IAS 21¹⁵⁷ especifica que, quan es reconeixin en el patrimoni net pèrdues o guanys derivats d'una partida no monetària, qualsevol diferència de canvi, també es reconeixerà al patrimoni net. En canvi, quan les pèrdues o guanys es reconeixin en el resultat de l'exercici, qualsevol diferència de canvi també es reconeixerà en el resultat de l'exercici.

Hi ha normes, com les IASs 16¹⁵⁸ i 38¹⁵⁹, entre altres, que estableixen que les variacions de valor raonable s'imputin al patrimoni net. En aquest cas, les diferències de canvi relacionades amb els elements afectats per aquestes normes també s'imputaran al patrimoni net. En altres casos, com les IASs 40¹⁶⁰, 41¹⁶¹ i l'IFRS 5¹⁶², indiquen que les variacions de valor raonable s'hauran d'imputar a resultats. En aquest cas doncs, les diferències de canvi també s'imputaran a resultats.

I encara, hi ha altres normes, com és el cas de l'IAS 39¹⁶³, que contempen les dues possibilitats, és a dir, imputar en alguns casos a patrimoni net i en altres a resultats. Les diferències de canvi s'imputaran a un o altre segons s'hagi fet la imputació inicial.

¹⁵⁷ Paràgraf 30

¹⁵⁸ Paràgraf 39

¹⁵⁹ Paràgraf 85

¹⁶⁰ Paràgraf 35

¹⁶¹ Paràgraf 26

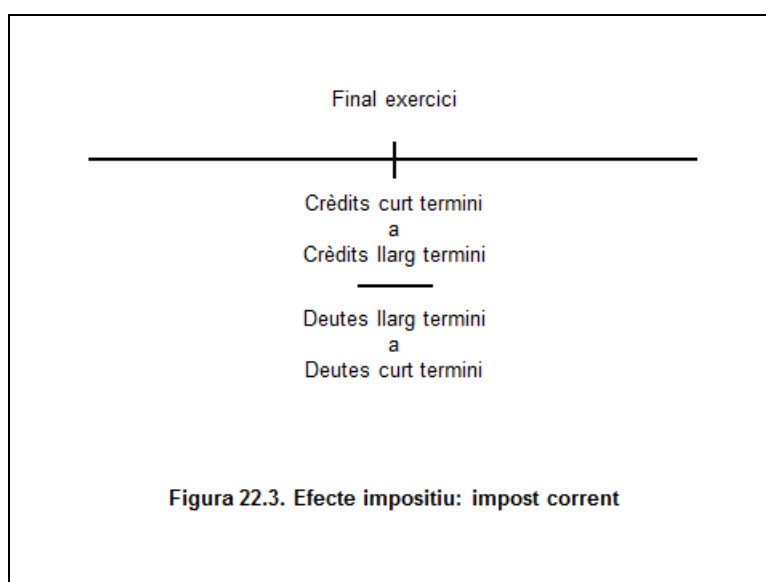
¹⁶² Paràgraf 37

¹⁶³ Paràgraf 55

22.2.3. Reclassificacions

Si l'empresa, en els seus deutes i crèdits, diferencia els imports de venciment a curt i llarg, al final de cada exercici haurà de reclassificar, d'aquests últims, la part que correspongui a venciments de l'exercici següent.

La figura 22.3 mostra amb caràcter general, les anotacions a realitzar. Hem optat per utilitzar els termes generals de: *Crèdits* i *Deutes*, malgrat que en el text del present treball s'han anat presentant diferents tipus per a cada un d'ells.



Per millorar la informació financera sobre la situació de l'empresa seria convenient que els *Crèdits* i *Deutes a curt*, figuressin de forma separada dels imports que corresponen pròpiament a curt dels que provenen de la reclassificació de deutes a llarg.

Mentre que els primers podran mantenir certa relació amb el nivell d'activitat i dimensió de l'empresa, en els segons no es dona aquest cas, malgrat que sí tindran una durada limitada a un cert nombre d'exercicis.

22.3. Efecte impositiu

La norma que regula el tractament comptable de l'impost sobre els guanys és l'IAS 12¹⁶⁴, que porta el mateix títol. En ella es diferencia entre el resultat comptable i el guany o pèrdua fiscal. Resultat comptable, el defineix com el guany o pèrdua de l'exercici abans de deduir la despesa per l'impost sobre els guanys. Es tracta, doncs, d'un import que es dedueix directament de la comptabilitat.

El guany o pèrdua fiscal és el que resulta d'un exercici calculat, d'acord amb les normes establertes de caràcter fiscal, sobre les quals es calculen els imports dels impostos. La determinació de l'impost haurà de diferenciar entre aquella part que correspon a quota a liquidar en el mateix exercici, de la que correspon a quotes a liquidar o a recuperar en exercicis posteriors.

22.3.1. Resultat comptable com a base per al càlcul de l'impost sobre beneficis

El resultat comptable, entès com a resultat de l'exercici, és el que produirà la meritació de l'impost que correspon pagar. No obstant, la quota no es calcularà necessàriament sobre aquest resultat comptable.

Pot existir diferència de criteri d'imputació d'ingressos i despeses a l'hora de determinar el resultat comptable i la base sobre la qual es calcula l'impost. Aquesta diferència de criteri donarà peu a l'aplicació de les diferències permanents.

Les diferències permanents no es computaran ni en l'exercici present ni previ ni posterior als efectes de determinar la base de càlcul de l'impost. Aquesta base s'obtindrà doncs després d'ajustar el resultat comptable amb les esmentades diferències permanents i rebrà el nom de resultat comptable ajustat.

¹⁶⁴ Paràgraf 5

22.3.2. Descomposició del resultat comptable ajustat

El resultat comptable ajustat permetrà determinar l'impost meritat sobre els beneficis. No obstant, un cop aconseguit que la comptabilitat i la fiscalitat integrin els mateixos conceptes i imports, als efectes del càlcul de l'impost, caldrà tenir en compte que part de la base de càlcul constituirà la base imposable i la resta s'haurà d'imputar a períodes diferents.

La figura 22.4, il·lustra la diferenciació dels diferents tipus de components del resultat comptable ajustat.

Resultat comptable	
Diferències permanents	
<hr/>	
Resultat comptable ajustat	
Diferències temporànies	↔ Impost diferit
<hr/>	
Base imposable	↔ Impost corrent

Figura 22.4. Efecte impositiu: descomposició del resultat comptable ajustat

Es pot observar que part de la base de càlcul s'imputarà al període i una altra part a altres períodes, els quals poden ser posteriors al present o bé previs al mateix.

La part de la base de càlcul que no s'imputa al període constitueix les diferències temporànies, les quals donaran peu a l'aparició dels impostos diferits.

22.3.3. Les diferències temporànies

L'IAS 12¹⁶⁵, diu que les diferències temporànies són les divergències que hi ha entre l'import en llibres d'un actiu o un passiu i el valor que

¹⁶⁵ Paràgraf 5

constitueix la base fiscal dels mateixos. La base fiscal d'un actiu o un passiu és l'import que se'ls atribueix als mateixos als efectes fiscals.

Així, la base fiscal d'un actiu és l'import que serà deduïble a efectes fiscals dels beneficis econòmics de l'empresa que obtingui, en el futur, al recuperar el valor en llibres d'aquest actiu. Si els beneficis econòmics no tributen, la base fiscal coincidirà amb l'import en llibres.

Per altra banda, la base fiscal d'un passiu és igual a l'import en llibres menys qualsevol import que eventualment sigui deduïble fiscalment, en exercicis futurs respecte a aquella partida. En el cas d'ingressos ordinaris percebuts anticipadament, la base fiscal del passiu és el seu import en llibres menys qualsevol ingrés ordinari que no resulti imposable en exercicis futurs. La mateixa norma classifica les diferències temporànies entre:

- Diferències temporànies imposables. Són aquelles que donen lloc a quantitats imposables en determinar el resultat fiscal corresponent a exercicis futurs, en recuperar-se l'import en llibres de l'actiu o liquidar-se el del passiu.
- Diferències temporànies deduïbles. Donen lloc a quantitats deduïbles en determinar el resultat fiscal d'exercicis futurs quan, l'import en llibres de l'actiu sigui recuperat o liquidat el del passiu.

La figura 22.5, reflecteix la diferenciació entre els dos tipus de diferències temporànies que s'han presentat i les partides del balanç que es veuen afectades.

Diferències temporànies imposables	⇔ Passiu, impost diferit
Diferències temporànies deduïbles	⇔ Actiu, impost diferit
<hr/>	
Diferències temporànies	

Figura 22.5. Efecte impositiu: les diferències temporànies

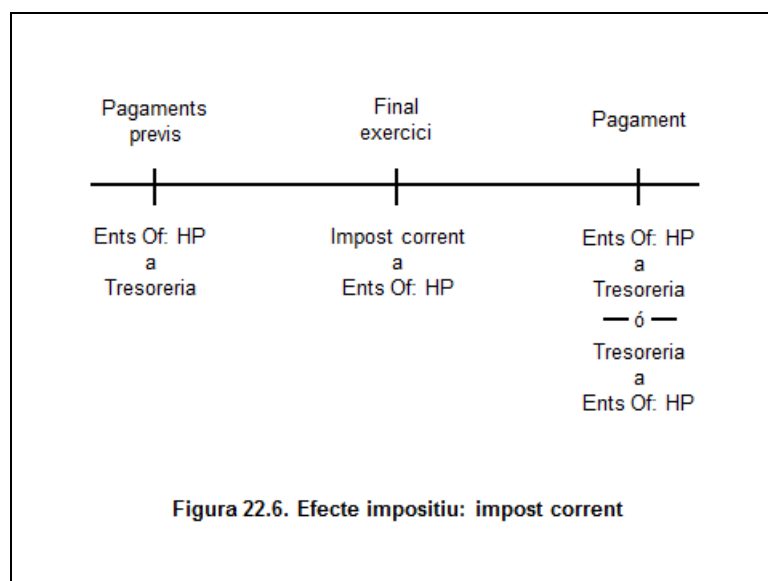
Dins de les diferències temporàries, l'IAS 12¹⁶⁶, contempla el cas particular de les despeses o ingressos que es registren comptablement en un exercici però fiscalment es computen en un altre. Són les diferències temporals que contemplava el Pla general de comptabilitat espanyol de 1990 i que es corresponen amb l'expressió anglosaxona «timing differences».

22.3.4. La comptabilització de l'impost corrent

L'impost corrent fa referència a l'exercici que és objecte de comptabilització i els anteriors, s'ha de reconèixer com una obligació de pagament, és a dir com un passiu.

En el cas de què s'hagin produït pagaments previs, aquests es deduiran de la quota de l'impost a l'hora de determinar l'import a reconèixer en el passiu. Si els imports pagats prèviament excedeixen a la quota d'impost corrent, l'excés s'haurà de reconèixer com un actiu.

La figura 22.6 ens mostra el tractament comptable aplicable en els supòsits presentats, en aquest apartat.



¹⁶⁶ Paràgraf 17

Hem introduït el nou compte: *Impost corrent*, per recollir la part vençuda del mateix.

S'ha considerat el tractament complert que contempla els pagaments a compte, la meritació de l'impost i la liquidació final amb les dues possibilitats alternatives, en el sentit de què resulti un import a ingressar o bé un import a recuperar.

22.3.5. Comptabilització de l'impost diferit

Com a conseqüència de les diferències contemporànies sorgirà un impost diferit que es reconeixerà, en el passiu, quan es tracti de diferències temporànies imposables, i en l'actiu, si es tracta de diferències temporànies deduïbles. En aquest últim cas, en la mesura que resulti probable que l'empresa pugui disposar de guanys fiscals futurs suficients per absorbir les diferències temporànies deduïbles.

a) Passius per diferències temporànies imposables

Tot actiu de la societat es considera que serà recuperat en un exercici futur. A cada actiu se li atribueix un valor en llibres i la seva base fiscal. Si l'import en llibres de l'actiu excedeix a la base fiscal sorgirà una diferència temporània imposable, que suposarà un passiu per impostos diferits, equivalent a l'obligació de pagar l'impost corresponent en exercicis futurs.

En la mesura que es vagi recuperant l'import en llibres de l'actiu s'anirà revertint la diferència temporània. I, en conseqüència, sorgirà un guany imposable que probablement es traduirà en pagaments per impostos.

Si la normativa permet revalorar els actius d'acord amb el valor raonable sense que el canvi de valor afecti el guany fiscal de

l'exercici, això comportaria que no s'hagués de modificar la base fiscal. Aquest fet provocarà la variació de la diferència temporània corresponent a l'actiu revalorat i donarà peu a l'aparició d'un actiu o un passiu per impostos diferits.

Els passius que resulten d'aquestes diferències temporànies s'hauran de valorar d'acord amb les quantitats que s'espera pagar i segons la normativa i tipus impositius que s'espera siguin d'aplicació en els exercicis previstos per cancel·lar aquests passius.

b) Actius per diferències temporànies deduïbles

El reconeixement d'un passiu va associat a l'expectativa de què el seu import s'ha liquidat en exercicis futurs. Quan aquesta liquidació suposi una sortida efectiva de recursos de l'entitat, aquests imports poden ser totalment o parcial deduïbles a l'hora de determinar el resultat fiscal d'exercicis posteriors.

En aquest cas, apareix un actiu per impostos diferits a recuperar en exercicis posteriors. Igualment, si es dona el cas d'un actiu que el seu valor en llibres és inferior a la base fiscal, la diferència resultant donarà peu a un actiu per impostos diferits a recuperar en exercicis posteriors.

No obstant, aquesta recuperació només s'aconseguirà si l'empresa obté guanys fiscals suficients per cobrir les possibles deduccions, per tant, només serà possible reconèixer aquests actius fiscals si són probables beneficis fiscals futurs als quals imputar les deduccions per diferències temporànies.

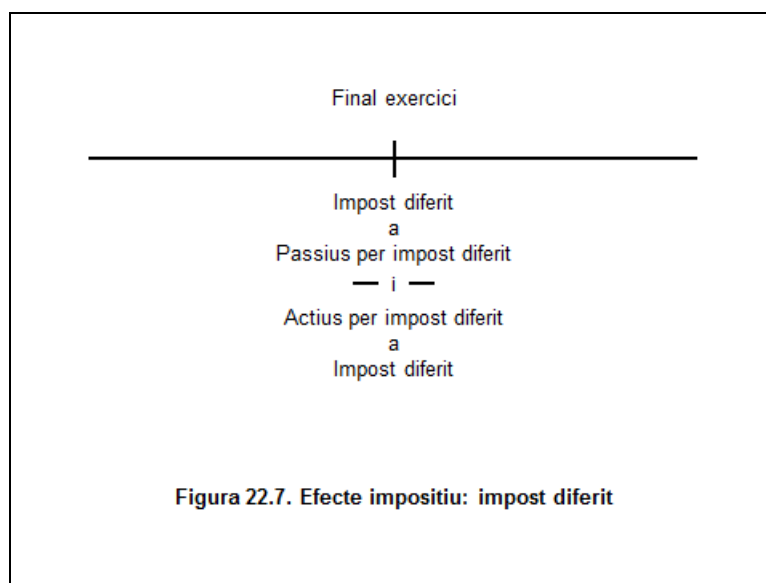
Si l'empresa disposa de diferències temporànies imposables en quantia suficients per compensar la totalitat de les deduccions per diferències temporànies, entenem que es donarà la probabilitat de disposar de guanys fiscals.

En aquest cas, caldrà que la reversió s'esperï que es doni en el mateix exercici fiscal en què es prevegi la reversió de les diferències temporànies deduïbles. O bé que es produeixi en exercicis en els quals, una pèrdua fiscal sorgida per un actiu per impostos diferits pugui ser compensada amb guanys anteriors o posteriors.

Si es donen aquestes circumstàncies, s'haurà de reconèixer l'actiu per impostos diferits en l'exercici en què apareguin les diferències temporànies deduïbles. Si la quantia de les diferències temporànies imposables no és suficient, només es podran reconèixer actius per impostos diferits si l'entitat és probable que tingui suficients guanys fiscals, o bé que tingui la possibilitat d'aprofitar oportunitats de planificació fiscal per crear guanys fiscals en els corresponents exercicis.

Pel que fa a la valoració d'aquests actius, l'import serà el que resulti dels tipus previstos d'aplicar en els exercicis en els que s'espera la seva realització.

La figura 22.7 mostra el tractament comptable derivat de les diferències temporànies en les seves dues versions.



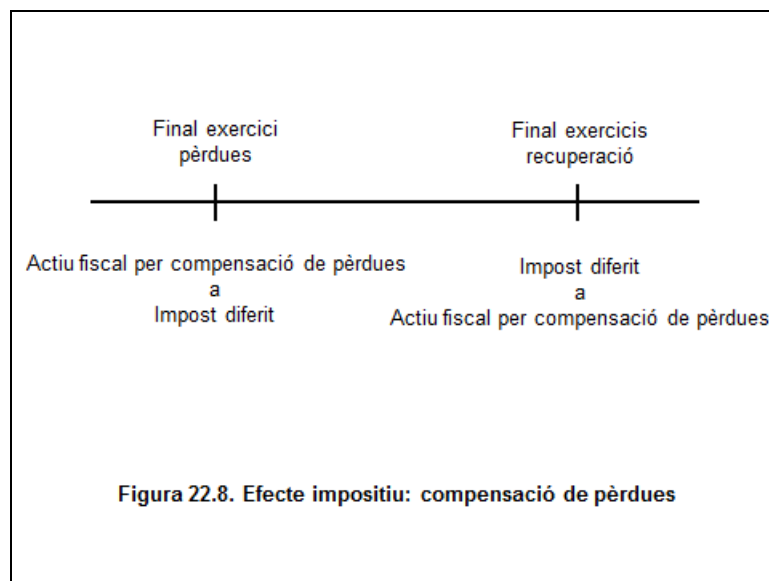
Hem introduït els comptes: *Impost diferit*, *Passius per impost diferit*, i *Actius per impost diferit*.

22.3.6. Compensació de pèrdues

D'acord amb l'IAS 12¹⁶⁷, en el cas de resultar pèrdues fiscals, s'ha de reconèixer un actiu per impostos diferits sempre que sigui possible compensar-les amb guanys fiscals d'exercicis posteriors. I això, en la mesura en què aquests guanys futurs siguin probables i sigui possible carregar contra ells les pèrdues en qüestió.

S'actuaria de la mateixa manera si l'import de la pèrdua fiscal pogués ser retrotret per recuperar quotes corrents reconegudes en exercicis anteriors.

La figura 22.8 ens mostra les anotacions comptables a realitzar en l'exercici en què hi ha pèrdues fiscals i els exercicis posteriors, en què es compensen aquestes pèrdues. Hem introduït el compte: *Actiu fiscal per compensació de pèrdues*.



¹⁶⁷ Paràgraf 34

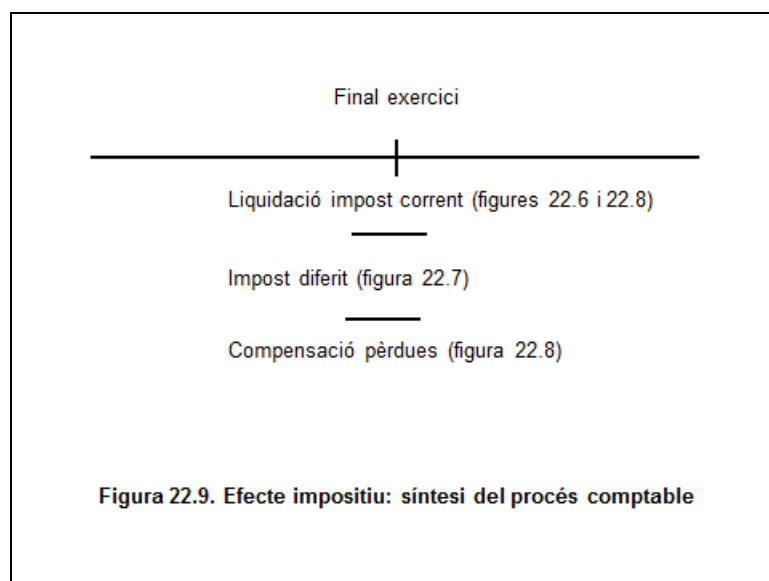
Per facilitar la comprensió, contemplem dos exercicis, el primer dels quals recull el reconeixement de l'actiu fiscal per compensació de pèrdues i en l'altre la compensació d'aquestes pèrdues amb beneficis obtinguts. L'anotació que es proposa per al final d'un exercici amb pèrdues s'haurà d'aplicar a tots els exercicis en què aquestes es presentin.

La compensació de pèrdues pot abastar més d'un exercici si és dóna el cas en què els beneficis del primer exercici i alguns dels posteriors no són suficients per cobrir les pèrdues anteriors acumulades.

22.3.7. Síntesi del procés comptable

La figura 22.9, ens presenta de forma sintètica les anotacions comptables que a final d'exercici poden haver-se de fer per registrar l'efecte impositiu.

Per evitar repeticions i un desenvolupament comptable innecessari, per haver-se vist en els apartats anteriors, optem per posar només l'enunciat de les operacions a registrar amb la referència de la figura en què estan detallades.



22.4. Combinacions de negoci

La guia d'aplicació de l'IFRS 3¹⁶⁸: *Combinacions de negocis*, defineix una combinació de negocis com una transacció o un altre esdeveniment en el qual l'adquirent obté el control d'un o més negocis. La mateixa guia indica que una adquirent pot obtenir el control d'una adquirida de diverses formes, i entre elles destaca les següents:

- Transferint efectiu o equivalent o altres actius.
- Incurrent en passius.
- Emetent participacions en el patrimoni.
- Entregant més d'un tipus de contraprestació.
- Sense cap mena de contraprestació, com és el cas de recompra d'accions pròpies perquè un inversor de l'adquirent obtingui el control, o bé la caducitat de drets de vot minoritaris que impedién el control, o bé quan l'adquirent i l'adquirida acorden combinar els seus negocis només mitjançant un contracte.

Hi ha diferents modalitats d'estructurar una combinació de negocis. Entre elles trobem els casos següents:

- Un o més negocis es converteixen en dependents d'una adquirent.
- Una de les entitats, que es combina, transfereix els seus actius nets a una altra entitat de les que es combinen. O bé, que els propietaris d'una de les entitats transfereixen les seves participacions en el patrimoni als propietaris de l'altra societat que es combina.

¹⁶⁸ Paràgraf B5

- Totes les entitats que es combinen transfereixen els actius net o bé els propietaris transfereixen les seves participacions en el patrimoni a una nova entitat que es constitueix.
- Un grup d'anteriors propietaris, d'una de les entitats, obté el control de l'entitat combinada.

Per registrar comptablement una combinació de negocis s'aplicarà el mètode d'adquisició. Segons l'IFRS 3¹⁶⁹, aquest mètode requereix:

- Identificar l'entitat adquirent.
- Determinar la data d'adquisició.
- Reconèixer i valorar els actius identificables adquirits, els passius assumits i qualsevol participació no dominant en l'adquirida.
- Reconèixer i valorar el Fons de comerç o un guany procedent d'una compra en condicions molt avantatjoses.

22.4.1. Identificació de l'entitat adquirent

En tota combinació de negocis, diu l'IFRS 3¹⁷⁰, una de les entitats s'haurà d'identificar com adquirent i es remet a l'IFRS 10: *Estats financers consolidats*, per dur a terme la identificació. Atès que en aquesta norma no hi ha referència al terme d'entitat adquirent, entenem que aquesta vindrà determinada pel control que exerceix sobre una altra societat, tal com es dedueix de l'IFRS 3¹⁷¹, on s'assimila adquirent amb l'entitat que obté el control de l'adquirida.

¹⁶⁹ Paràgraf 5

¹⁷⁰ Paràgraf 6

¹⁷¹ Guia d'aplicació, paràgrafs 14-18

Un inversor en una participada exerceix control sobre la mateixa quan, per la seva implicació en ella, participa dels rendiments variables i té capacitat d'influir en aquests rendiments a través del poder que exerceix sobre la participada.

Si es dóna el cas en què no és possible determinar quina és l'adquirent, a partir de les directrius basades en el concepte de control, s'hauran de tenir en compte altres factors com els que s'exposen a continuació:

- En una combinació de negocis feta principalment mitjançant la transferència d'efectiu o altres actius o incurrent en passius, l'adquirent serà l'entitat que transfereix l'efectiu o els altres actius o incorre en passius.
- En una combinació de negocis basada en l'intercanvi de participacions en el patrimoni, l'adquirent generalment serà l'entitat que emet els seus instruments de patrimoni. No obstant, això no és aplicable si estem davant d'una adquisició inversa. En una adquisició inversa, l'entitat que emet valors queda identificada com adquirida a efectes comptables. I l'entitat de la qual s'adquireixen les participacions en el patrimoni ha de ser l'adquirent.
- L'adquirent normalment és l'entitat que es combina i que té una grandària relativa significativament major que la de l'altra o altres entitats combinades.
- En una combinació de negocis que implica a més de dues entitats per determinar l'adquirent, s'haurà de tenir en compte altres aspectes, com és el cas de quina és l'entitat que va iniciar la combinació, així com la grandària de les entitats combinades.
- Una entitat constituïda per fer una combinació de negocis no necessàriament ha de ser la societat adquirent. Si es dóna aquesta

situació, s'haurà d'identificar quina és l'entitat adquirent. Aquesta entitat adquirent, serà una de les que es combinen que ja existien abans.

22.4.2. Determinació de la data d'adquisició

Es considera data d'adquisició aquella en la que l'adquirent obté el control de l'entitat adquirida. Normalment, és aquella data en que l'adquirent transfereix la contraprestació, adquireix actius i assumeix passius.

No obstant, l'adquirent pot haver tingut el control en una data anterior o posterior a la de tancament.

22.4.3. Reconeixement i valoració d'actius identificables adquirits, passius assumits i qualsevol participació no dominant en l'adquirida

Segons l'IFRS 3¹⁷², a la data d'adquisició, l'adquirent ha de reconèixer els actius identificables adquirits, els passius assumits i qualsevol participació no dominant en l'adquirida. Com a resultat d'aquest procés sorgirà el Fons de comerç, que també s'haurà de reconèixer. La valoració d'aquests elements es farà segons el seu valor raonable en la data de l'adquisició.

Així mateix, l'adquirent haurà de valorar, en la mateixa data, els components de les participacions no dominants en l'adquirida. Aquesta valoració es podrà fer, opcionalment, segons el valor raonable o bé el valor teòric de la participació.

¹⁷² Paràgraf 10

22.4.4. Reconeixement i valoració del Fons de comerç o un guany procedent d'una compra en condicions molt avantatjoses

El Fons de comerç vindrà donat per la contraposició de dos valors. Per una banda, el cost de l'adquisició i per altra l'import net en la data d'adquisició dels actius identificables adquirits i els passius assumits.

El cost de l'adquisició comprendrà les contraprestacions transferides, valorades generalment segons el valor raonable a la data d'adquisició, l'import de qualsevol participació no dominant en l'adquirida i el valor raonable, a la data d'adquisició de la participació en el patrimoni net de l'adquirida mantingut per l'adquirent. En aquest cas, fa referència a les combinacions per etapes.

Quan el cost de l'adquisició supera l'import net dels actius identificables adquirits i passius assumits, sorgeix un Fons de comerç. En cas contrari, és a dir, quan l'import net dels actius adquirits i passius assumits és el que supera el cost de l'adquisició, sorgeix un guany que s'haurà d'imputar a resultats de l'adquirent en la data d'adquisició. La imputació a resultats d'aquesta diferència favorable a la data d'adquisició suposa que en exercicis successius formarà part de les reserves de l'adquirent.

Encara que no hi hagi referència expressa a l'IFRS 3, segons l'IAS 36¹⁷³: *Deterioració del valor dels actius*, el Fons de comerç reconegut en una combinació de negocis, és un actiu que representa els beneficis econòmics futurs que sorgeixen d'altres actius adquirits en una combinació de negocis que no estan identificats individualment i reconeguts de forma separada. Segons aquesta mateixa norma¹⁷⁴, el Fons de comerç adquirit en una combinació de negocis s'ha de

¹⁷³ Paràgraf 81

¹⁷⁴ Paràgraf 80

distribuir entre les unitats generadores d'efectiu de l'adquirent que s'esperen beneficiar de les sinèrgies de la combinació.

Periòdicament, caldrà dur a terme la comprovació de la deterioració de valor. Això comporta comparar l'import recuperable d'una unitat generadora d'efectiu amb l'import en llibres de la mateixa. Qualsevol pèrdua per deterioració de valor identificada, reduirà l'import en llibres del Fons de comerç. I només, després d'haver absorbit tot l'import d'aquest, és passarà a reduir el valor dels actius prorratejant-l'ho en funció del seu valor en llibres.

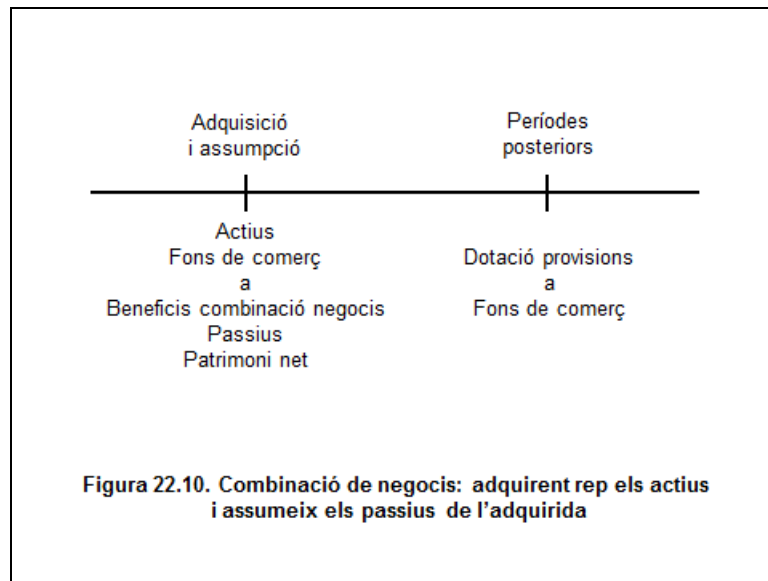
Si s'ha procedit a comptabilitzar la deterioració del Fons de comerç, aquesta no serà reversible. La justificació d'aquest criteri ve donada perquè s'entén que una revaloració del Fons de comerç, després d'haver estat deteriorat, és conseqüència directa d'un nou Fons de comerç generat internament. I no una reversió de la pèrdua experimentada per l'anterior. L'IAS 38¹⁷⁵: *Actius intangibles*, prohibeix expressament que es reconegui cap Fons de comerç generat en aquestes condicions.

La figura 22.10, il·lustra el tractament comptable a seguir en el cas d'una combinació de negocis en què l'adquirent rep els actius i assumeix els passius de l'adquirida. Hem incorporat els dos comptes nous: *Fons de comerç* i *Beneficis combinació de negocis*.

Els comptes de: *Fons de comerç* i *Beneficis de combinació de negocis*, que figuren en les anotacions relatives a l'adquisició, són alternatius i dependran del valor que agafi la diferència entre el cost de l'adquisició i el valor de la mateixa, tal com s'ha indicat anteriorment.

Per altra banda, dins del concepte passius hi figuraran els que són conseqüència de l'adquisició, si és el cas.

¹⁷⁵ Paràgraf 48



En períodes posteriors, correspondrà registrar les correccions valoratives. Per una banda, les correccions que correspongui aplicar en els diferents elements de l'immobilitzat per amortització. I per altra banda, les que fan referència a les deterioracions sofertes per qualsevol element de l'actiu. Totes elles han estat objecte en els apartats que tracten de les amortitzacions i deterioracions.

A la figura que es presenta només s'hi ha inclòs les deterioracions sofertes pel Fons de comerç.

23. ELS ESTATS FINANCERS SEGONS LA NORMATIVA INTERNACIONAL

23.1. Aspectes introductoris

En el primer capítol, exposàvem que “el resultat de l’actuació comptable es concreta en els estats financers, que són els que ens mostren la situació i l’activitat econòmica desenvolupada”.

Amb l’objectiu d’aconseguir aquests estats financers, en la segona part d’aquest treball, hem desenvolupat el tractament comptable a seguir per les diferents operacions que pot realitzar l’empresa, d’acord amb el que estableix la normativa internacional sobre la matèria. En el treball realitzat, es desenvolupen dos dels punts bàsics d’aquesta normativa internacional, com són el reconeixement i la valoració, que han estat tractats en el capítol cinquè d’aquest. El Professor Calafell (1962, pàgs. 5 i 6) l’anomena subprocés inductiu, que comprèn la successiva integració de la realitat econòmica.

Després del registre comptable indicat en el paràgraf anterior, cal completar el tractament fins arribar a formar els estats comptables, entre els quals destaca el balanç.

Així, a partir dels comptes que recullen els diferents elements que integren la realitat econòmica, arribem a l’elaboració del balanç. Seguint el pensament del Professor Calafell, podem dir, que passem dels estats comptables de màxima homogeneïtat i mínim nivell d’agregació, que són els comptes, a l’estat comptable de mínima homogeneïtat i màxim nivell d’agregació, que és el balanç.

En el desenvolupament de la segona part i en la mesura que es feia necessari, hem anat incorporant nous comptes per tal de reflectir l’activitat i situacions que es deriven de cada un dels processos analitzats. Aquesta incorporació de comptes obeïa, com ja hem dit, a les necessitats que anaven

sorgint. No obstant, amb això no es podia aconseguir una estructura degudament ordenada en la qual els comptes figurin d'acord amb el paper que juguen en l'elaboració dels estats comptables.

Per aquest motiu entenem que és necessari formular un pla de comptes, a partir dels que hem anat introduint, que estigui orientat cap a facilitar la formulació dels estats comptables esmentats.

Per altra banda, la normativa comptable internacional proposa l'elaboració d'uns estats financers sobre els quals només indica els continguts mínims que han de tenir, sense entrar en definir el seu format. Amb això, es dona cobertura als altres dos punts bàsics de la normativa indicada, que són els de presentació i revelació, també tractats en el capítol cinquè.

Per això hem cregut convenient dedicar aquest breu capítol, per sistematitzar un quadre de comptes i per anunciar quins són els estats financers proposats per la normativa internacional, catalogant-los en diferents categories, d'acord amb la funció que ha de complir cada un d'ells.

En els punts següents, ens ocupem de desenvolupar aquests dos aspectes, i a més a més, l'anàlisi del contingut dels estats financers proposats, per així culminar el treball iniciat, amb la qual cosa entenem que s'haurà aconseguit l'objectiu que de bon principi ens havíem proposat.

23.2. El quadre de comptes

Un quadre de comptes no hauria de ser només una relació dels comptes que pot utilitzar una empresa pel registre de les seves operacions i patrimoni. Cal també que aquests comptes estiguin degudament organitzats, de forma que presentin una estructura adequada per la funció que tenen assignada, com és l'elaboració dels estats comptables.

Els plans de comptabilitat elaborats pels organismes estatals reguladors de l'activitat comptable, o bé per les organitzacions professionals, que tenen un objectiu semblant, incorporen com a part del seu contingut el corresponent quadre de comptes.

El nostre objectiu és únicament elaborar el quadre de comptes, sense entrar a elaborar cap pla comptable, per entendre que tots els aspectes que es contemplem en ell ja estan continguts en la normativa internacional, la qual els desenvolupa amb suficient profunditat. Creiem que només els comptes calien ser introduïts, atès que és l'únic aspecte que no recull la normativa esmentada.

Tampoc hem cregut convenient afegir al quadre de comptes les característiques de cada un i el seu funcionament, els quals considerem que es dedueixen de forma immediata de les figures presentades que ens mostren el tractament comptable en cada cas.

A l'hora de formular un quadre de comptes cal tenir definit el criteri que ha de servir de pauta per la seva estructuració. En aquest cas, hem adoptat el mateix criteri que se segueix en la majoria de les presentacions comptables, el qual consisteix en definir, en primer lloc, els comptes de balanç, que representaran els components del patrimoni de l'empresa i, seguidament, els comptes de resultats, que recullen els imports derivats de l'activitat econòmica, agrupats d'acord amb els diferents components que integren els resultats.

Així mateix, els comptes de balanç els hem diferenciat d'acord amb l'estructura d'aquell, aplicant el criteri financer subjacent en la normativa internacional, el qual fa explícit en alguns casos. Concretament, fem referència a la distinció entre actiu corrent i no corrent i passiu corrent i no corrent.

Llevat d'algunes excepcions, que hem considerat que era necessari, hem procurat evitar detalls que pel nostre objectiu podrien ser excessius. Per això,

en molts casos, apareixen comptes globals que representen famílies de comptes, el detall de les quals cada empresa pot utilitzar en funció de la importància de la magnitud i el nivell de detall desitjat.

Amb totes aquestes premisses, el quadre de comptes que formulem és el següent:

A) Comptes de balanç

a) Comptes d'actiu corrent

Tresoreria

Caixa, moneda estrangera

Clients

Clients: deterioració saldo

Clients: insolvència provisional

Clients: deterioració per insolvència estimada

Efectes a cobrar

Efectes al cobrament

Efectes al descompte

Efectes impagats

Deutors per serveis

Entitats Oficials deutores

Deutors immobilitzat

Deutors per dividends

Deutors per recuperació d'inversions financeres

Deutors per interessos

Deutors per crèdits

Deutors per donacions i llegats

Proveïdors: acomptes realitzats

Creditors per serveis: acomptes realitzats

Creditors per serveis: bestretes realitzades

Crèdits a empleats

Existències

Depreciació d'existències

Actius mantinguts per a la venda

b) Comptes d'actiu no corrent

Immobilitzat material

Actius intangibles

Fons de comerç

Inversions immobiliàries

Amortització acumulada immobilitzat
Deterioració immobilitzat
Participacions empreses vinculades
Deterioració inversions financeres
Participacions empreses vinculades: drets de subscripció
Inversions en instruments de patrimoni
Inversions en valors de renda fixa
Deutors immobilitzat
Deutors per crèdits
Imposicions a termini fix
Retribucions a llarg termini per prestació definida: inversions
Retribucions a llarg termini prestació definida: aportacions al fons
Retribucions a llarg termini prestació definida: actius
Actius per impost diferit
Actiu fiscal per compensació de pèrdues

c) Comptes de passiu corrent

Proveïdors
Proveïdors: factures pendents de rebre
Proveïdors: factures pendents de confirmar
Proveïdors: efectes a pagar
Creditors per serveis
Creditors per serveis: factures pendents de rebre
Creditors per serveis: factures pendents de conformar
Entitats oficials creditores
Retribucions pendents de pagament
Entitats Oficials creditores: Hisenda Pública
Entitats Oficials creditores: Seguretat Social
Creditors judicials
Creditors aportacions plans retribucions post ocupació
Personal, retribucions post-ocupació
Indemnitzacions pendents de pagament
Creditors
Deutes per descompte d'efectes
Clients: acomptes rebuts
Deutes per subvencions
Proveïdors d'immobilitzat
Creditors curt termini per arrendament financer
Deutes per inversions financeres
Creditors per reducció de capital
Deutes per finançament c/t
Deutes per finançament reclassificació l/t

d) Comptes de passiu no corrent

Deute emès

Obligacions i bons
Subscriptors de deute
Provisions
Deutes per finançament l/t
Proveïdors d'immobilitzat
Deutes per inversions financeres
Retribucions a llarg termini per prestació definida
Retribucions a llarg termini per prestació definida: provisió
Creditors llarg termini per arrendament financer
Creditors per responsabilitats
Passius per impost diferit

e) Comptes de patrimoni net

Títols emesos
Capital emès pendent de subscripció
Subscriptors de títols
Capital
Socis desemborsaments pendents
Cartera de títols propis
Prima d'emissió
Reserves
Reserva de revaloració
Pèrdues no amortitzades
Subvencions de capital

B) Comptes de resultats

a) Comptes de despeses

Compres
Compres: devolucions practicades
Compres: descomptes rebuts
Compres: ràpels rebuts
Serveis externs
Tributs
Impost corrent
Impost diferit
Sous i salaris
Quotes Seguretat Social a càrrec de l'empresa
Altres despeses de personal
Aportacions plans de retribucions post ocupació
Indemnitzacions per cessament
Pèrdues per insolvències
Altres despeses
Despeses financeres

Interessos per descompte d'efectes
Diferències de canvi
Pèrdues d'immobilitzat
Pèrdues inversions financeres
Dotació amortització immobilitzat
Pèrdues per depreciació d'existències
Pèrdues per deterioració de crèdits comercials
Dotació deterioració immobilitzat
Dotació deterioració inversions financeres
Pèrdues per variació del valor raonable d'actius financers
Pèrdues derivades d'actius financers
Pèrdues derivades liquidació pla de prestacions definides
Participacions pèrdues en empreses vinculades
Pèrdues per revaloració
Dotació provisions

b) Comptes d'ingressos

Vendes
Vendes: devolucions rebudes
Vendes: descomptes practicats
Vendes: ràpels practicats
Serveis prestats
Ingressos per arrendaments operatius
Ingressos per regalies
Subvencions d'explotació
Altres ingressos
Activació d'immobilitzat
Devolució de tributs
Ingressos financers
Ingressos per dividends
Diferències de canvi
Guanys d'immobilitzat
Beneficis inversions financeres
Aplicació subvencions de capital
Reversió depreciació d'existències
Reversió pèrdues per deterioració de crèdits comercials
Reversió deterioració immobilitzat
Reversió deterioració inversions financeres
Reversió provisions
Beneficis per variació del valor raonable d'actius financers
Beneficis derivats d'actius financers
Beneficis derivats liquidació pla de prestacions definides
Guanys per revaloració
Participacions beneficis en empreses vinculades
Beneficis combinació de negocis

23.3. Tipificació dels estats financers segons les IFRSs

L'IAS 1¹⁷⁶: *Presentació d'estats financers*, indica que els estats financers constitueixen una representació estructurada de la situació financera i el rendiment financer d'una entitat. Segons la mateixa norma, l'objectiu dels estats financers és subministrar informació sobre la situació financera, el rendiment financer i els fluxos d'efectiu d'una entitat.

Aquesta informació ha de ser útil a una ampla varietat d'usuaris, a l'hora de prendre les seves decisions econòmiques. Així mateix, també mostren els resultats de la gestió realitzada pels administradors amb els recursos que els han estat confiats.

Per complir l'objectiu proposat, els estats financers d'acord amb l'IAS 1¹⁷⁷, subministraran una informació mínima de l'entitat, la qual es concreta en les següents dades:

- Actius.
- Passius.
- Patrimoni net.
- Ingressos i despeses.
- Aportacions dels propietaris i distribucions fetes als mateixos, i
- Fluxos d'efectiu.

Podem classificar els estats financers en tres grups, tal com s'especifica en la classificació següent:

- Estats financers bàsics.

Comprenen els estats comptables que desenvolupa l'IAS 1¹⁷⁸. Aquests estats financers són els que habitualment integren els comptes anuals de les empreses segons les normatives locals.

¹⁷⁶ Paràgraf 9

¹⁷⁷ Paràgraf 9

¹⁷⁸ Paràgraf 10

- Notes als estats financers

El seu objectiu és el d'introduir comentaris, detalls i especificacions de la informació continguda en els estats financers bàsics. També és l'IAS 1¹⁷⁹, la que presenta i desenvolupa el contingut d'aquests estats financers.

- Altres estats financers

En aquest apartat, hi tenen cabuda tots els altres estats financers previstos en la normativa comptable que no han estat inclosos dintre dels que són bàsics.

L'esmentada IAS 1¹⁸⁰, indica que els estats financers han de reflectir fidelment la situació financera i el rendiment financer, així com els fluxos d'efectiu d'una entitat i, afegeix que es presumirà que aquest requisit és complirà quan s'apliquin íntegrament les Normes Internacionals d'Informació Financera, així com la informació addicional, quan aquesta sigui necessària.

En els propers capítols es desenvoluparan els estats financers continguts en cada un dels apartats anteriors.

¹⁷⁹ Paràgraf 10

¹⁸⁰ Paràgraf 15

24. ELS ESTATS FINANCERS BÀSICS

24.1. Aspectes introductoris

L'IAS 1¹⁸¹: *Presentació d'estats financers*, formula la relació del que considera que ha de ser el conjunt complet d'estats financers, els quals són els continguts en el detall que segueix:

- Un estat de situació financera al final del període.
- Un estat de resultats i d'altre resultat global del període.
- Un estat de canvis en el patrimoni net de l'exercici.
- Un estat de fluxos d'efectiu de l'exercici.

Les denominacions dels estats anteriors no són inamovibles, la norma preveu la possibilitat d'utilitzar denominacions diferents a les anteriors. Així mateix, la norma esmentada dóna el mateix nivell d'importància per a cada un dels estats referits.

La informació a presentar sobre l'exercici del qual s'informa haurà d'anar acompanyada de les dades corresponents a l'exercici anterior, als efectes de possibilitar la comparabilitat temporal. Per altra banda, l'entitat haurà de mantenir la presentació i classificació de les partides contingudes en els estats financers dels dos exercicis.

Aquesta norma només deixarà de complir-se, si una IFRS requereix un canvi en la presentació o bé, si un canvi significatiu en la naturalesa de les activitats de l'entitat, posa de manifest que seria més apropiada una altra presentació i una altra classificació.

¹⁸¹ Paràgraf 10

L'entitat haurà d'identificar clarament els estats financers¹⁸². A més a més, haurà de mostrar de forma destacada la següent informació:

- El nom o qualsevol altra tipus d'identificació de l'entitat i qualsevol canvi en aquesta informació, des del final de l'exercici precedent.
- Indicació sobre si els estats financers corresponen a una entitat individual o a un grup.
- Data de tancament de l'exercici.
- Moneda de presentació.
- Nivell d'arrodoniment practicat en els imports dels estats financers. Depenent dels imports, aquests poden ser presentats en milers o milions d'unitats monetàries.

És habitual que la informació anterior figuri en els encapçalaments de les pàgines, estats, o columnes.

24.2. El Balanç

Hem optat per donar aquesta denominació per l'estat que la norma el refereix com de situació financera al final de l'exercici.

El balanç, entès tal com es descriu en l'IAS 1, ha d'oferir una síntesi de la situació econòmica i financera de l'empresa. Això comporta que, en primer lloc, caldrà agrupar comptes homogenis amb els seus imports, per donar lloc a partides. Un cop feta l'agrupació de comptes, les partides s'hauran

¹⁸² IAS 1, paràgraf 49

d'ordenar seguint un criteri lògic i establint la correlació corresponent entre elles.

24.2.1. Estructura del balanç

El balanç com expressió de la situació financera de l'empresa, ens mostra dos aspectes bàsics: les inversions realitzades i els finançaments utilitzats per aquestes inversions. Les inversions constitueixen l'actiu de l'empresa i el finançament pot procedir de dues fonts diferents: patrimoni net i endeutament o passiu de l'empresa.

Esquemàticament, aquesta idea es pot presentar a partir de la coneguda com equació estructural del balanç, l'expressió de la qual és:

$$A = P + N$$

On "A" representa l'actiu; "P", el passiu i "N" el patrimoni net.

Per altra banda, caldrà diferenciar en els actius i els passius, entre Actiu/Passiu corrent i Actiu/Passiu no corrent. L'IAS 1¹⁸³, indica que una entitat presentarà els seus actius corrents i no corrents, així com, els passius corrents i no corrents, com a categories separades dins del balanç.

El criteri per diferenciar entre un i l'altre, com ja s'ha esmentat anteriorment, agafa com a punt de referència el termini de dotze mesos, a partir de la data de l'exercici sobre el que s'informa. D'aquesta manera, tots els actius que es preveuen recuperar i els passius cancel·lar, dins dels dotze mesos següents al tancament de l'exercici, seran considerats com a corrents. Mentre que, si se sobrepassa aquest límit temporal, es catalogaran com a no corrents.

¹⁸³ Paràgraf 60

L'IAS 1¹⁸⁴, presenta els criteris a seguir per classificar un actiu o un passiu com a corrents. Aquests criteris són:

a) Actius corrents

Un actiu es classificarà com a corrent, quan es doni alguna de les condicions següents:

- Espera realitzar l'actiu o vendre'l o consumir-lo en el seu cicle normal d'explotació.
- Manté l'actiu principalment amb finalitats de negociació.
- Espera realitzar l'actiu dins dels dotze mesos següents a la data de tancament.
- Que l'actiu sigui efectiu o equivalent, llevat que hi hagi restriccions.

b) Passius corrents.

En la mateixa línia exposada per als actius corrents, la classificació d'un passiu com a corrent es farà quan:

- S'espera cancel·lar el passiu en el seu cicle normal d'explotació.
- Mantingui el passiu, principalment, amb finalitats de negociació.
- Que el passiu s'hagi de liquidar dins dels dotze mesos següents a la data de tancament.

¹⁸⁴ Paràgrafs 66 i 69

- L'entitat no tingui un dret incondicional per ajornar la cancel·lació del passiu, durant com a mínim els dotze mesos següents a la data de tancament.

La resta d'actius i passius es classificaran com a no corrents. No obstant, es consideraran com actius corrents i passius corrents aquells que formen part del cicle normal d'explotació, encara que aquest superi els dotze mesos. Si el cicle normal d'explotació no és clarament identificable, es considerarà que se situa dins dels dotze mesos.

D'acord amb el que s'acaba d'exposar podem formular les expressions següents:

$$A = AC + ANC$$

$$P = PC + PNC$$

On "AC" és l'actiu corrent; "ANC" l'actiu no corrent; "PC" el passiu corrent i "PNC" el passiu no corrent.

I substituint els valors de l'expressió (1) pels seus corresponents tindrem:

$$AC + ANC = PC + PNC + N$$

24.2.2. Ordenació magnituds del balanç

Depenent de l'objectiu per al qual s'elabora la informació, les magnituds del balanç es presentaran en ordres diferents. El criteri que s'utilitza a l'hora d'elaborar un balanç de caràcter financer és el de la liquiditat i exigibilitat.

Hi ha dues opcions igualment vàlides que consistirien, la primera en formular un balanç en el qual les magnituds hi figurin per un ordre de

liquiditat ascendent, i el segon de forma descendent. El primer, seria segons T.G. Rose (1974, pàg. 157) la forma clàssica de presentació i és el que ha adoptat, entre altres, la normativa espanyola.

El format alternatiu és el que, segons T.G. Rose (1974, pàg. 159), s'adapta millor al control de gestió de l'empresa, perquè permet examinar de forma ràpida i valorar la relació que existeix entre l'actiu i el passiu no corrents i, també s'aprecien els imports relatius al capital propi i al capital aliè.

24.2.3. Informació mínima requerida

L'IAS 1¹⁸⁵, formula el contingut mínim que ha de contenir el balanç. En aquest sentit, estableix que les partides a incloure són:

- Immobilitzat material
- Inversions immobiliàries
- Actius intangibles
- Actius financers
- Inversions comptabilitzades segons el mètode de participació
- Actius biològics
- Existències
- Deutors comercials i altres comptes a cobrar
- Efectiu i altres mitjans líquids equivalents
- Actius classificats com a mantinguts per a la venda i actius inclosos en els grups alienables d'elements classificats com a mantinguts per a la venda
- Creditors comercials i altres comptes a pagar
- Provisions
- Passius financers
- Passius i actius per impostos corrents

¹⁸⁵ Paràgraf 54

- Passius i actius per impostos diferits
- Passius inclosos en els grups alienables d'elements classificats com mantinguts per a la venda
- Interessos minoritaris
- Capital emès
- Reserves atribuïbles als propietaris de la dominant.

L'enumeració anterior és purament enunciativa. La intenció és presentar les partides el suficientment diferents perquè puguin ser recollides per separat en el balanç. La norma no incideix ni en l'ordre, ni el format, en el que una entitat presentarà les seves partides.

24.2.4. Formats del balanç

A l'hora de donar format al balanç, s'ha de tenir en compte que hi ha d'haver correlació entre actius i les fonts de finançament. Per tant, el criteri d'ordenació aplicat en els actius haurà de ser el mateix per als passius i patrimoni net.

Així, si el criteri d'ordenació és el clàssic, és a dir el de liquiditat creixent, l'estructura del balanç seria la que es presenta en la figura 24.1.

	PATRIMONI NET
ACTIU NO CORRENT	PASSIU NO CORRENT
ACTIU CORRENT	PASSIU CORRENT

Figura 24.1. Estructura del balanç: liquiditat creixent

Si el criteri al qual s'ha optat és l'oposat al primer, l'estructura que resultaria seria la de la figura 24.2.

ACTIU CORRENT	PASSIU CORRENT
ACTIU NO CORRENT	PASSIU NO CORRENT
	PATRIMONI NET

Figura 24.2. Estructura del balanç: liquiditat decreixent

Depenent del criteri escollit, podran resultar dos formats alternatius, que seguiran les pautes marcades per les figures 24.1 i 24.2, els quals presentem amb les noves figures 24.3 i 24.4.

24.3. L'estat de resultats

També se l'ha vingut denominant Compte de resultats, atès que en ell s'hi recollien tots els components del resultat i el seu saldo ens informava de quin era el resultat assolit. La presentació del resultat, en forma de compte, contenia una separació entre els components positius i negatius del mateix, però la informació es limitava a mostrar-nos únicament aquests components i els seus imports.

No obstant, a partir de la mateixa informació continguda en el compte de resultats és possible, mitjançant una organització adequada dels conceptes, elaborar informació intermèdia, sintètica, altament rellevant a l'hora d'interpretar els resultats i la seva generació.

ACTIU	Exercici	Ex Ant	PASSIU I PATRIMONI NET	Exercici	Ex Ant
A) ACTIU NO CORRENT	xxx	xxx	C) PATRIMONI NET	xxx	xxx
1. Immobilitzat no financer	xxx	xxx	1. Fons propis no generats	xxx	xxx
Immobilitzat material			Títols emesos		
Actius intangibles			Capital emès pendent de subscripció		
Fons de comerç			Subscriptors de títols		
Inversions immobiliàries			Capital		
Amortització acumulada immobilitzat			Socis desemborsaments pendents		
Deterioració immobilitzat			Cartera de títols propis		
			Prima d'emissió		
2. Immobilitzat financer	xxx	xxx	Reserves		
Participacions empreses vinculades			Reserva de revaloració		
Deterioració inversions financeres			Pèrdues no amortitzades		
Participacions empreses vinculades: drets de subscripció					
Inversions en instruments de patrimoni			2. Resultat exercici	xxx	xxx
Inversions en valors de renda fixa					
Deutors immobilitzat			3. Subvencions de capital	xxx	xxx
Deutors per crèdits					
Imposicions a termini fix			D) PASSIU NO CORRENT	xxx	xxx
Retribucions a llarg termini per prestació definida: inversió			4. Altres deutes a llarg termini	xxx	xxx
Retribucions a llarg termini prestació definida: aportacions al fons			Provisions		
Retribucions a llarg termini prestació definida: actius			Proveïdors d'immobilitzat		
			Retribucions a llarg termini per prestació definida		
3. Actiu fiscal diferit	xxx	xxx	Retribucions a llarg termini per prestació definida: provisió		
Actius per impost diferit			Creditors per responsabilitats		
Actiu fiscal per compensació de pèrdues					
B) ACTIU CORRENT	xxx	xxx	5. Deutes financers a llarg termini	xxx	xxx
4. Realitzable condicionat	xxx	xxx	Deute emès		
Existències			Obligacions i bons		
Depreciació d'existències			Subscriptors de deute		
Actius mantinguts per a la venda			Deutes per finançament l/t		
			Deutes per inversions financeres		
5. Realitzable cert	xxx	xxx	Creditors llarg termini per arrendament financer		
Clients					
Clients: deterioració saldo			6. Passiu fiscal diferit	xxx	xxx
Clients: insolvència provisional			Passius per impost diferit		
Clients: deterioració per insolvència estimada					
Efectes a cobrar			E) PASSIU CORRENT	xxx	xxx
Efectes al cobrament			7. Passiu corrent activitat	xxx	xxx
Efectes al descompte			Proveïdors		
Efectes impagats			Proveïdors: factures pendents de rebre		
Deutors per serveis			Proveïdors: factures pendents de confirmar		
Entitats oficials deutors			Proveïdors: efectes a pagar		
Deutors immobilitzat			Creditors per serveis		
Deutors per dividends			Creditors per serveis: factures pendents de rebre		
Deutors per recuperació d'inversions financeres			Creditors per serveis: factures pendents de conformar		
Deutors per interessos			Entitats Oficials creditors		
Deutors per crèdits			Retribucions pendents de pagament		
Deutors per donacions i llegats			Entitats Oficials creditors: Hisenda Pública		
Proveïdors, acomptes realitzats			Entitats Oficials creditors: Seguretat Social		
Creditors per serveis: acomptes realitzats			Creditors judicials		
Creditors per serveis: bestretes realitzades			Creditors aportacions plans retribucions post ocupació		
Crèdits a empleats			Personal, retribucions post-ocupació		
			Indemnitzacions pendents de pagament		
6. Comptes d'efectiu	xxx	xxx	Clients: Acomptes rebuts		
Tresoreria					
Caixa, moneda estrangera			8. Altres deutes a curt termini	xxx	xxx
			Creditors		
			Deutes per subvencions		
			Proveïdors d'immobilitzat		
			9. Deutes financers a curt termini	xxx	xxx
			Creditors curt termini per arrendament financer		
			Deutes per inversions financeres		
			Creditors per reducció de capital		
			Deutes per finançament c/t		
			Deutes per finançament reclassificació l/t		
			Deutes per descompte d'efectes		
TOTAL ACTIU	xxx	xxx	TOTAL PASSIU I PATRIMONI NET	xxx	xxx

Figura 24.3. Balanç de situació: ordenació liquiditat creixent

ACTIU	Exercici	Ex Ant	PASSIU I PATRIMONI NET	Exercici	Ex Ant
A) ACTIU CORRENT	xxx	xxx	C) PASSIU CORRENT	xxx	xxx
1. Comptes d'efectiu	xxx	xxx	1. Passiu corrent activitat	xxx	xxx
Tresoreria			Proveïdors		
Caixa, moneda estrangera			Proveïdors: factures pendents de rebre		
			Proveïdors: factures pendents de confirmar		
2. Realitzable cert	xxx	xxx	Proveïdors: efectes a pagar		
Clients			Creditors per serveis		
Clients: deterioració saldo			Creditors per serveis: factures pendents de rebre		
Clients: insolvència provisional			Creditors per serveis: factures pendents de conformar		
Clients: deterioració per insolvència estimada			Entitats Oficials creditors		
Efectes a cobrar			Retribucions pendents de pagament		
Efectes al cobrament			Entitats Oficials creditors: Hisenda Pública		
Efectes al descompte			Entitats Oficials creditors: Seguretat Social		
Efectes impagats			Creditors judicials		
Deutors per serveis			Creditors aportacions plans retribucions post ocupació		
Entitats oficials deutores			Personal, retribucions post-ocupació		
Deutors immobilitzat			Indemnitzacions pendents de pagament		
Deutors per dividends			Clients: Acomptes rebuts		
Deutors per recuperació d'inversions financeres					
Deutors per interessos			2. Altres deutes a curt termini	xxx	xxx
Deutors per crèdits			Creditors		
Deutors per donacions i llegats			Deutes per subvencions		
Proveïdors, acomptes realitzats			Proveïdors d'immobilitzat		
Creditors per serveis: acomptes realitzats					
Creditors per serveis: bestretes realitzades			3. Deutes financers a curt termini		
Crèdits a empleats			Creditors curt termini per arrendament financer		
			Deutes per inversions financeres		
3. Realitzable condicionat	xxx	xxx	Creditors per reducció de capital		
Existències			Deutes per finançament c/t		
Depreciació d'existències			Deutes per finançament reclassificació ll/t		
Actius mantinguts per a la venda			Deutes per descompte d'efectes		
B) ACTIU NO CORRENT	xxx	xxx	D) PASSIU NO CORRENT	xxx	xxx
4. Immobilitzat no financer	xxx	xxx	4. Altres deutes a llarg termini	xxx	xxx
Immobilitzat material			Provisions		
Actius intangibles			Proveïdors d'immobilitzat		
Fons de comerç			Retribucions a llarg termini per prestació definida		
Inversions immobiliàries			Retribucions a llarg termini per prestació definida: provisió		
Amortització acumulada immobilitzat			Creditors per responsabilitats		
Deterioració immobilitzat					
			5. Deutes financers a llarg termini	xxx	xxx
5. Immobilitzat financer	xxx	xxx	Deute emès		
Participacions empreses vinculades			Obligacions i bons		
Deterioració inversions financeres			Subscriptors de deute		
Participacions empreses vinculades: drets de subscripció			Deutes per finançament ll/t		
Inversions en instruments de patrimoni			Deutes per inversions financeres		
Inversions en valors de renda fixa			Creditors llarg termini per arrendament financer		
Deutors immobilitzat					
Deutors per crèdits			6. Passiu fiscal diferit	xxx	xxx
Imposicions a termini fix			Passius per impost diferit		
Retribucions a llarg termini per prestació definida: inversió					
Retribucions a llarg termini prestació definida: aportacions al fons			E) PATRIMONI NET	xxx	xxx
Retribucions a llarg termini prestació definida: actius					
			7. Fons propis no generats	xxx	xxx
6. Actiu fiscal diferit	xxx	xxx	Títols emesos		
Actius per impost diferit			Capital emès pendent de subscripció		
Actiu fiscal per compensació de pèrdues			Subscriptors de títols		
			Capital		
			Socis desemborsaments pendents		
			Cartera de títols propis		
			Prima d'emissió		
			Reserves		
			Reserva de revaloració		
			Pèrdues no amortitzades		
			8. Resultat exercici	xxx	xxx
			9. Subvencions de capital	xxx	xxx
TOTAL ACTIU	xxx	xxx	TOTAL PASSIU I PATRIMONI NET	xxx	xxx

Figura 24.4. Balanç de situació: ordenació liquiditat decreixent

En aquest cas, ja no és possible el format de compte sinó que s'ha de recórrer a donar-li l'estructura d'un estat en el qual a partir dels ingressos principals de l'empresa s'hi puguin anar deduint ordenadament les despeses, per obtenir l'esmentada informació intermèdia i acabar amb el resultat final, l'import del qual ha de ser coincident al que s'obtindria si s'utilitzés l'estructura de compte.

24.3.1. Estructura de l'estat de resultats

Des d'un punt de vista conceptual, podem afirmar que els resultats de l'empresa venen determinats per un conjunt d'ingressos, despeses i pèrdues i guanys obtinguts directament de determinades operacions.

En primer lloc, podem indicar que hi ha diferents procedències dels resultats obtinguts per l'empresa. El principal concepte hauria de ser el resultat de l'activitat, el qual està integrat per el resultat de l'explotació, que és el que dóna sentit a l'activitat desenvolupada per l'empresa, i els resultats aliens a l'explotació. El resultat del període es completa amb el corresponent resultat financer i els resultats excepcionals. La següent expressió representa analíticament la idea que s'acaba de formular:

$$R = Ra + Rf + Rx$$

On "R" són els resultats del període; "Ra" els resultats de l'activitat; "Rf" els resultats financers i "Rx" els resultats excepcionals.

Els resultats de l'activitat venen determinats per la diferència entre ingressos i despeses de l'activitat, tal com s'indica en la següent expressió:

$$Ra = Ia - Da$$

On “Ia” són els ingressos de l’activitat i “Da” les despeses associades a la mateixa.

Tenint en compte el que s’ha exposat, respecte al resultat de l’activitat, també podem expressar el resultat com la suma dels seus dos components:

$$Ra = Re + Rae$$

On “Re” representa el resultat d’exploració i “Rae” el resultat aliè a l’exploració.

El resultat de l’exploració, seguint l’esquema introduït en l’expressió (6) vindrà determinat per la diferència:

$$Re = Ie - De$$

On “Ie” són els ingressos de l’exploració i “De” les despeses pròpies d’aquesta exploració.

Els resultats aliens a l’exploració són aquells que provenen d’ingressos recurrents i despeses associades als mateixos per activitats que no són les pròpies de l’exploració, tal com queda reflectit en la formulació següent:

$$Rae = Iae - Dae$$

On “Iae” representen els ingressos aliens a l’exploració i “Dae” les despeses corresponents al mateix concepte.

Respecte als resultats excepcionals l’IFRS 5¹⁸⁶: *Actius no corrents mantinguts per a la venda i activitats interrompudes*, indica que una entitat presentarà i revelarà informació que permeti avaluar els efectes

¹⁸⁶ Paràgraf 30

financers de les activitats interrompudes i l'alienació o disposició per una altra via dels actius no corrents.

Les grans magnituds que determinen el resultat de l'activitat són per una banda, els ingressos que es deriven de la mateixa, els costos directament associats a aquests ingressos i, que per tant venen en funció de l'activitat desenvolupada, i els costos de l'estructura de l'empresa, que no depenen d'ella, sinó que venen determinats per la capacitat instal·lada.

Resulta convenient diferenciar dins del resultat de l'activitat la part corresponent a l'explotació i la corresponent a les activitats alienes a l'explotació; s'utilitza l'expressió en plural atès que de la mateixa manera que l'explotació pot integrar diferents activitats però constitueixen un valor conjunt, pot haver-hi també diferents activitats alienes a aquella. En aquest cas, independentment de què es presentin en valor conjunt, s'ha de tenir present que cada una d'elles té contingut propi i és independent de les altres. Podem simbolitzar el que s'acaba d'exposar mitjançant les expressions següents:

$$Rae = \sum_{i=1}^n Rae_i = \sum_{i=1}^n (Iae_i - Dae_i) \quad (10)$$

On "Rae_i" representa el resultat de l'activitat "i"; "Iae_i" representa els ingressos de l'activitat "i" "Dae_i" representa les despeses de l'activitat "i".

24.3.2. Informació mínima requerida

D'acord amb l'IAS 1¹⁸⁷, la informació que s'ha d'incloure en l'estat de resultats correspon a les partides que es detallen tot seguit:

¹⁸⁷ Paràgraf 82

- Ingressos ordinaris
- Costos financers
- Participació en el resultat de l'exercici de les associades i negocis conjunts, comptabilitzats segons el mètode de la participació
- Despesa per impostos
- Un únic import, pel total de les operacions interrompudes.

Respecte a les operacions interrompudes i, d'acord amb l'IFRS 5¹⁸⁸, s'inclouran, també en aquest apartat, els efectes financers deguts a l'alienació o disposició per una altra via dels actius no corrents.

24.3.3. Formats de l'estat de resultats

L'IAS 1¹⁸⁹, indica que una entitat haurà de presentar un desglossament de les despeses reconegudes en el resultat, fent servir una classificació basada en la naturalesa dels mateixos o bé la funció que tenen dins de l'entitat. D'aquestes dues opcions l'empresa escollirà aquella que doni una informació més fiable i més rellevant.

En el primer cas, l'entitat agruparà les despeses del resultat d'acord amb la seva naturalesa i no es redistribuiran en consideració de les diferents funcions que es desenvolupen en l'entitat. L'estructura, que a títol d'exemple es proposa¹⁹⁰, seria la corresponent a la figura 24.5.

La segona modalitat del mètode de la funció de les despeses, també anomenada del cost de les vendes, classifica les despeses d'acord amb la seva funció com a part del cost de les vendes o bé els costos d'activitats de distribució o administració¹⁹¹. L'estructura, en aquest cas, seria la que es presenta en la figura 24.6.

¹⁸⁸ Paràgrafs 32 i 33

¹⁸⁹ Paràgraf 99

¹⁹⁰ IAS 1, paràgraf 102

¹⁹¹ IAS 1, paràgraf 103

Concepte	Import parcial	Import
Ingressos ordinaris		xxx
Altres ingressos		xxx
Variació existències productes acabats i en curs	xxx	
Consums de primeres matèries i material secundaris	xxx	
Despeses per retribucions als empleats	xxx	
Despeses per amortització	xxx	
Altres despeses	xxx	
Total despeses		xxx
Guany abans d'impostos		xxx

Figura 24.5. Estructura de l'estat de resultats: segons naturalesa

Aquest últim model, segons l'IAS 1¹⁹², pot proporcionar una informació més rellevant per als usuaris que la classificació primera. Però, la distribució dels costos per funció té el risc de ser arbitrària i implicar la realització de judicis professionals d'importància.

Concepte	Import
Ingressos ordinaris	xxx
Cost de les vendes	(xxx)
Marge brut	xxx
Altres ingressos	xxx
Costos de distribució	(xxx)
Despeses d'administració	(xxx)
Altres despeses	(xxx)
Guany abans d'impostos	xxx

Figura 24.6. Estructura de l'estat de resultats: segons funció

¹⁹² Paràgraf 103

Per altra banda, la mateixa norma indica que sí una entitat opta per aquesta segona opció, caldrà que reveli informació addicional sobre la naturalesa de les despeses, on s'hi ha d'incloure les despeses d'amortització i les de retribucions als empleats.

24.3.4. Proposta de format

A partir de les indicacions contingudes en l'apartat anterior, la nostra proposta del format de l'estat de resultats, se situa en una posició intermèdia entre els dos models anteriors.

Creiem que és convenient que, a més a més de contenir la informació mínima exigida per l'IAS 1, aquesta s'incorpori dins una estructura que pugui oferir el detall de les partides dels resultats, degudament organitzades, de forma que s'obtinguin com a magnituds derivades, informacions tal com:

- Marge brut sobre vendes.
- Marge de contribució.
- Marge global.
- Recursos generats per l'explotació.
- Resultat d'explotació.
- Resultat brut de l'activitat.
- Resultat financer.
- Resultat net.

Tenint en compte tot el que s'ha esmentat, la proposta que formulen és la que es concreta en la figura 24.7.

Concepte	Notes	Exercici	Ex ant
1. Import net vendes		xxx	xxx
2. Cost vendes		(xxx)	(xxx)
3. Marge brut sobre vendes		xxx	xxx
4. Despeses vendes		(xxx)	(xxx)
5. Marge de contribució		xxx	xxx
6. Altres ingressos		xxx	xxx
7. Marge global		xxx	xxx
8. Despeses de l'estructura		(xxx)	(xxx)
- Serveis externs		(xxx)	(xxx)
- Tributs		(xxx)	(xxx)
- Despeses de personal		(xxx)	(xxx)
- Altres despeses		(xxx)	(xxx)
9. Recursos generats d'explotació		xxx	xxx
10. Dotacions explotació		(xxx)	(xxx)
- Amortització immobilitzat		xxx	xxx
- Deterioració i reversió immobilitzat		xxx	xxx
- Deterioració i reversió existències		xxx	xxx
- Deterioració i reversió crèdits comercials		xxx	xxx
- Pèrdues per insolvències		xxx	xxx
- Aplicació subvencions de capital		xxx	xxx
- Dotació i reversió provisions		xxx	xxx
11. Resultat explotació		xxx	xxx
12. Resultats aliens explotació		xxx	xxx
13. Resultat activitat		xxx	xxx
14. Resultat financer		xxx	xxx
- Ingressos financers		xxx	xxx
- Ingressos dividends		xxx	xxx
- Beneficis inversions financeres		xxx	xxx
- Beneficis combinacions de negocis		xxx	xxx
- Participacions beneficis en empreses vinculades		xxx	xxx
- Diferències de canvi		xxx	xxx
- Despeses financeres		(xxx)	(xxx)
- Pèrdues inversions financeres		(xxx)	(xxx)
- Deterioració i reversió inversions financeres		(xxx)	(xxx)
- Participacions pèrdues en empreses vinculades		(xxx)	(xxx)
15. Resultat brut		xxx	xxx
16. Impost sobre beneficis		(xxx)	(xxx)
17. Resultat net activitat i financer		xxx	xxx
18. Resultats excepcionals		xxx	xxx
- Pèrdues immobilitzat		(xxx)	(xxx)
- Pèrdues revaloració		(xxx)	(xxx)
- Guanys immobilitzat		xxx	xxx
- Guanys revaloració		xxx	xxx
19. Resultat net final		xxx	xxx
Resultat de l'exercici atribuïble als propietaris de la dominant		xxx	xxx
Resultat de l'exercici atribuïble als interessos minoritaris		xxx	xxx

Figura 24.7. Estat de resultats

24.4. L'estat de resultat global

L'IAS 1¹⁹³, defineix el resultat global com el canvi en el patrimoni net, durant un exercici, que prové de transaccions i altres esdeveniments diferents dels canvis derivats de transaccions amb els propietaris que actuen en aquesta condició. I afegeix que el resultat global comprèn tots els components del «resultat» i de l'«altre resultat global».

I, l'altre resultat global, segons la norma esmentada, comprèn partides d'ingressos i despeses que no es reconeixen en el resultat. S'inclou dins d'aquest concepte els ajustaments per reclassificacions¹⁹⁴. Els components de l'altre resultat global inclouen:

- Canvis en les reserves de revaloració.
- Recàlcul de la valoració dels plans de prestacions definides.
- Guanys i pèrdues produïdes per la conversió dels estats financers d'un negoci a l'estranger.
- Guanys i pèrdues derivades de la revisió de la valoració dels actius financers disponibles per a la venda.
- La part eficaç de guanys i pèrdues en instruments de cobertura en una cobertura del flux d'efectiu.

D'acord amb la norma indicada, l'empresa pot presentar l'estat de resultats de forma individual o bé dins de l'estat del resultat global. En el present treball hem optat per aplicar la primera possibilitat. Per aquest motiu, l'apartat anterior l'hem dedicat a desenvolupar l'estat de resultats.

¹⁹³ Paràgrafs 7 i 81A

¹⁹⁴ IAS 1, paràgraf 94

Respecte a l'altre resultat global, d'acord amb l'IAS 1, l'estat corresponent presentarà les partides dels imports corresponents al mateix, classificades per naturalesa, diferenciant entre: aquelles que d'acord amb altres IFRSs no es reclassificaran posteriorment a resultats i, aquelles que sí seran objecte d'aquesta reclassificació.

L'estat de l'altre resultat global tindrà dos apartats:

- Ingressos i despeses imputats directament al patrimoni net.

- Reclassificació dels ingressos i despeses del patrimoni net a resultats.

Per altra banda, les partides que integren aquesta part del resultat global podran figurar netes dels efectes fiscals corresponents o bé mitjançant l'import brut i l'import agregat sobre l'impost de beneficis relacionat amb elles. En aquest segon cas, l'impost indicat s'hauria de repartir entre els dos tipus de partides esmentades en el paràgraf anterior, és a dir, aquelles que no seran reclassificables posteriorment i les que sí ho seran.

Per obtenir l'estat de resultat global caldrà afegir als valors obtinguts en l'estat de resultats, els corresponents a l'altre resultat global. Mitjançant la figura 24.8, formulem una proposta de format de l'estat de resultat global, a partir dels resultats de l'exercici i afegint-hi els components de l'altre resultat global, detallant els ingressos i despeses imputats al patrimoni net i els que han estat reclassificats d'aquesta magnitud traspasant-los a resultats.

En la figura esmentada, hi hem incorporat un concepte no contemplat en l'IAS 1 que és el de *Subvencions en capital*, dins dels imports imputats directament al patrimoni net i dins dels imports transferits d'aquest a resultats. Així mateix, hi hem afegit el concepte d'efecte impositiu, que ens permetria consignar els import bruts i recollir l'efecte fiscal global de tots ells. Aquest concepte es podria ometre si s'optés per fer figurar per a cada concepte l'import net d'impostos.

Concepte	Exercici	Ex Ant
1. Resultat exercici	XXX	XXX
2. Altre resultat global	XXX	XXX
3. Imports imputats directament al patrimoni net	XXX	XXX
- <i>Canvis en les reserves de revaloració</i>	xxx	xxx
- <i>Recàlcul de la valoració dels plans de prestacions definides</i>	xxx	xxx
- <i>Guany i pèrdues produïdes per la conversió dels estats financers d'un negoci a l'estranger</i>	xxx	xxx
- <i>Guany i pèrdues derivades de la revisió de la valoració dels actius financers disponibles per a la venda</i>	xxx	xxx
- <i>La part eficaç de guanys i pèrdues en instruments de cobertura en una cobertura del flux d'efectiu</i>	xxx	xxx
- <i>Subvencions de capital</i>	xxx	xxx
- <i>Efecte impositiu</i>	xxx	xxx
4. Imports transferits de patrimoni net a resultats	XXX	XXX
- <i>Canvis en les reserves de revaloració</i>	xxx	xxx
- <i>Guany i pèrdues produïdes per la conversió dels estats financers d'un negoci a l'estranger</i>	xxx	xxx
- <i>Guany i pèrdues derivades de la revisió de la valoració dels actius financers disponibles per a la venda</i>	xxx	xxx
- <i>La part eficaç de guanys i pèrdues en instruments de cobertura en una cobertura del flux d'efectiu</i>	xxx	xxx
- <i>Subvencions de capital</i>	xxx	xxx
- <i>Efecte impositiu</i>	xxx	xxx
Resultat global total	XXX	XXX
Import atribuïble als propietaris de la dominant	XXX	XXX
Import atribuïble als interessos minoritaris	XXX	XXX

Figura 24.8. Estat de resultat global

24.5. L'estat de canvis del patrimoni net

Respecte a aquest estat, l'IAS 1¹⁹⁵ indica el que exposem tot seguit.

Una entitat presentarà un estat de canvis en el patrimoni net que inclourà la següent informació:

- El resultat global total de l'exercici, mostrant de forma separada els imports totals atribuïbles als propietaris de la dominant i els atribuïbles a les participacions no dominants.
- Per cada component del patrimoni net els efectes de l'aplicació o reexpressió retroactives reconegudes, d'acord amb l'IAS 8.
- També, per cada component del patrimoni net, una conciliació entre els imports en llibres al principi i al final de l'exercici, rebel·lant per separat els canvis derivats de resultats, altre resultat global, transaccions amb els propietaris en aquesta qualitat i canvis en les participacions en la propietat de dependents que no comportin una pèrdua de control.

En les transaccions amb els propietaris s'haurà de mostrar, per separat, les aportacions realitzades per ells i les distribucions que se'ls han fet.

Mitjançant la figura 24.9, oferim una proposta del model de l'estat de canvis del patrimoni net ajustat als aspectes contemplats per l'IAS 1. Aquest model fa referència a un exercici, per la qual cosa i als efectes de possibilitar la comparabilitat haurà d'anar acompanyat amb el mateix estat referit a l'exercici precedent.

¹⁹⁵ Paràgraf 106

Concepte	Capital	Prima emissió	Reserves	Subvencions	Total
Saldo final exercici anterior						
Reexpressió segons IAS 8						
Saldo inicial ajustat						
Resultats						
Altre resultat global						
Transaccions amb propietaris						
<i>Aportacions/devolucions realitzades</i>						
<i>Distribucions dividendes</i>						
Canvis participacions depen- dents sense pèrdua de control						
Altres moviments patrimoni net						
Saldo final exercici						

Figura 24.9. Estat de canvis del patrimoni net

24.6. L'estat de fluxos d'efectiu

L'IAS 1¹⁹⁶, indica que la informació sobre els fluxos d'efectiu proporciona als usuaris dels estats financers una base per avaluar la capacitat de l'entitat per generar efectiu i equivalents d'efectiu i, les necessitats de l'entitat per utilitzar aquests fluxos d'efectiu. I tot seguit, remet a l'IAS 7, que es la que estableix els requeriments per la presentació i revelació de la informació corresponent.

La norma no es limita només als elements que són pròpiament efectiu sinó que inclou també els equivalents d'efectiu abans esmentats. Segons la mateixa, els equivalents d'efectiu són inversions a curt termini, de gran liquiditat, fàcilment convertibles en imports determinats d'efectiu amb un risc poc significatiu de canvis en el seu valor. No obstant, entenem que no necessàriament ha de ser així, atès que una inversió a llarg termini amb liquiditat immediata i sense penalització, quan es dona una recuperació

¹⁹⁶ Paràgraf 111

anticipada, reuneix les mateixes condicions enumerades per aquest tipus d'actius.

Per desenvolupar el contingut d'aquest punt, començarem per presentar els aspectes bàsics, per passar després a considerar els components i mètodes d'elaboració de l'estat, per acabar amb la proposta de les diferents versions del format del mateix.

24.6.1. Aspectes bàsics

El Professor Calafell (1962, pàgs. 32-35), distingeix entre dos conceptes fonamentals, que són corrent i fons. Corrent, fa referència a un concepte dinàmic, que identifica el conjunt d'operacions que realitza l'empresa, tant en el seu àmbit extern com intern. La consideració estàtica sorgeix pel fet que tot corrent es fixa en un moment determinat en el temps i dona com a resultat un fons.

Com a conseqüència dels corrents que afecten a un element patrimonial concret, resulta el fons corresponent al mateix. I fent referència a l'efectiu, els corrents que l'afecten, seran els cobraments i pagaments realitzats, que donaran lloc al fons d'efectiu, el qual s'anirà modificant després de cada un dels corrents que es vagin produint. Per tant, a partir d'un fons d'efectiu en un moment concret, es pot determinar un fons posterior, mitjançant l'aplicació dels cobraments i pagaments realitzats entre els dos moments.

L'agrupació de corrents de la mateixa naturalesa constitueix el flux de tots aquests moviments. D'aquesta manera, també resulta que un fons d'efectiu en un moment determinat passa a un altre, mitjançant l'aplicació dels fluxos de cobraments i pagaments realitzats durant el període intermedi. I si es detalla convenientment, podrem parlar de diferents fluxos de cobraments i pagaments, que motiven el pas d'un fons a l'altre. En aquest sentit, els fluxos d'efectiu seran tots aquells

importats agrupats per tipus de cobraments i pagaments que expliquen la variació de l'efectiu al llarg d'un període.

Aquesta variació es pot determinar immediatament, mitjançant la comparació del fons finals d'efectiu i els inicials i, queda explicada gràcies a la relació dels fluxos que s'han produït dins el període.

La determinació dels fluxos d'efectiu pot fer-se de dues formes diferents:

- Mitjançant l'acumulació de les magnituds dinàmiques que constitueixen el registre dels corrents de cobrament i pagament. Aquesta opció, requeriria la classificació de les operacions simultàniament al seu registre.
- Mitjançant la dinamització de magnituds estàtiques a través de la comparació dels seus valors inicials i finals. En aquest cas, la comparació de valors es faria amb els corresponents a final d'exercici respecte als del principi.

24.6.2. Tipificació de les possibles activitats causants de la variació de la tresoreria

L'IAS 7¹⁹⁷, indica que l'estat de fluxos d'efectiu ha d'informar sobre aquests que s'han produït durant l'exercici, classificant-los en activitat d'explotació, d'inversió o de finançament. Aquesta classificació és el resultat d'una evolució que, respecte al tema, s'ha seguit des de mitjans del segle passat fins ara.

Respecte a les activitats d'explotació, la norma esmentada diu que l'import de fluxos d'efectiu procedent d'elles constitueixen un indicador

¹⁹⁷ Paràgraf 10

clau de la mesura en la que aquestes activitats han generat fons líquids suficients per reemborsar préstecs, mantenir la capacitat d'explotació, pagar dividends i realitzar inversions, sense recórrer a finançament extern.

I afegeix, que la informació sobre els components específics dels fluxos d'efectiu de les activitats d'explotació es útil junt amb altra informació per pronosticar els fluxos d'efectiu futurs d'aquestes activitats. Entenem que aquesta informació és discutible, atès que perquè sigui així, s'haurien de complir una sèrie de condicions com són: conèixer la tendència del nivell d'activitat juntament amb la tendència de l'evolució de la situació econòmica, manteniment de les condicions de cobraments i pagaments o bé conèixer quines seran aquestes en el futur.

No queda clar que es puguin conèixer les dades abans esmentades i menys actualment, atesa la situació d'instabilitat econòmica actual.

Respecte les activitats d'inversió, s'indica que els fluxos d'efectiu per aquest concepte representen la mesura en la qual s'han fet desemborsaments per recursos econòmics que produiran ingressos i fluxos d'efectiu en un futur. S'especifica que només els desemborsaments que comporten el reconeixement d'un actiu en el balanç, poden ser classificats com activitats d'inversió.

Finalment, pel que fa les activitats de finançament, s'indica que és important la presentació separada dels fluxos d'efectiu procedents d'aquestes activitats, atès que resulta útil a l'hora de realitzar la predicció de necessitats d'efectiu per cobrir compromisos amb els que subministren capital a l'entitat.

Tot i compartir la classificació esmentada, que com ja hem dit és fruit d'una evolució conceptual dels últims anys, entenem que aquesta evolució podria seguir. En aquest sentit, i respecte a les activitats

d'inversió i finançament, entenem que seria bo diferenciar en cada una d'elles la part que afecta a l'estructura corrent i la que afecta a l'estructura no corrent.

24.6.3. Mètodes per l'elaboració de l'estat de fluxos d'efectiu

La norma esmentada¹⁹⁸ indica que hi ha dos mètodes per informar sobre els fluxos d'efectiu de les activitats d'explotació. Es tracta dels següents:

- Mètode directe. Segons aquest mètode es presenten per separat les principals categories de cobraments i pagaments, en termes bruts.
- Mètode indirecte. A partir del resultat es corregeix el seu import pels efectes de les transaccions no monetàries, partides de pagament diferit i meritacions que són causa de cobraments i pagaments en períodes diferents, tan del passat com del futur. Així mateix, s'ajusta també amb les partides de resultats associades a fluxos d'efectiu d'activitats d'inversió o finançament.

No obstant les dues possibilitats d'elaborar la informació sobre els fluxos d'efectiu, l'IAS 7¹⁹⁹ es decanta pel mètode directe el qual aconsella que apliquin les entitats. Segons aquesta norma, el mètode directe subministra informació que pot ser útil en l'estimació dels fluxos d'efectiu futurs, la qual cosa no es pot aconseguir utilitzant el mètode indirecte.

El mètode directe permet obtenir la informació sobre les principals categories de cobraments o pagaments en termes bruts, a través dels següents dos possibles procediments:

¹⁹⁸ IAS 7, paràgraf 18

¹⁹⁹ Paràgraf 19

- Utilització dels registres comptables de l'entitat, aspecte que ja ha estat presentat anteriorment.
- Ajustant les vendes i el cost de vendes, així com altres partides del compte de resultats incorporant-hi:
 - o Variacions d'existències i comptes a cobrar i a pagar derivats de l'explotació.
 - o Altres partides sense reflex en l'efectiu.
 - o Altres partides els efectes monetaris de les quals es consideren fluxos d'efectiu d'inversió o de finançament.

Per la seva banda, el mètode indirecte determina el flux net per activitats d'explotació corregint el resultat pels efectes dels mateixos aspectes considerats en el mètode directe, és a dir:

- Variacions d'existències i comptes a cobrar i a pagar derivats de l'explotació.
- Altres partides sense reflex en l'efectiu.
- Altres partides, els efectes monetaris de les quals es consideren fluxos d'efectiu d'inversió o de finançament.

La norma ofereix una possibilitat alternativa per la determinació del flux d'efectiu net de les activitats d'explotació mitjançant el mètode indirecte que consisteix en substituir el resultat pels ingressos ordinaris i despeses continguts en aquest compte. Malgrat que, en aquest cas, no es consideren els ajustaments per partides sense reflex en l'efectiu, ni altres partides, els efectes monetaris de les quals constitueixen fluxos d'efectiu d'inversió o finançament, entenem que també s'han d'aplicar igual que quan es parteix de la xifra de resultats.

Malgrat que, com a norma general, les partides que integren els components dels fluxos d'efectiu es presenten pels seus import bruts, la norma preveu la possibilitat i descriu els casos en què es pugui fer en termes nets.

Tot el que s'ha exposat fa referència a les activitats d'explotació. La norma no fa referència en cap moment als fluxos d'efectiu derivats de les activitats d'inversió i de finançament. En aquestes condicions, disposem de dues alternatives per aquests casos:

- Aplicar el mètode directe de forma que per cada un d'ells se'ns mostrin els imports dels diferents tipus de cobraments i pagaments relacionats amb cada activitat.
- Aplicar el mètode indirecte i ajustar per cada activitat els seus resultats amb les variacions de l'immobilitzat o finançament i en els comptes a cobrar i a pagar en cada cas, així com altres partides que no tinguin reflex en l'efectiu.

No obstant també hi ha la possibilitat de combinar els dos mètodes, concretament aplicar el mètode indirecte per les activitats d'explotació i el mètode directe per les d'inversió i finançament. Aquesta modalitat és seguida per alguns normalitzadors locals, entre ells l'espanyol.

Per altra banda, i seguint amb la idea ja apuntada abans, seria possible també desenvolupar l'estat de fluxos d'efectiu aplicant el mètode directe detallat.

Mitjançant aquest mètode, podríem conèixer la mateixa informació que ens dona el mètode directe originari i, a més a més, els efectes que sobre l'estructura fixa i l'estructura circulant de l'empresa, comporten els cobraments i pagaments derivats d'operacions d'inversió i de finançament.

24.6.4. Formats dels estats

Seguint les indicacions esmentades fins aquest punt, es pot obtenir un estat financer que doni informació sobre els fluxos d'efectiu. Les IASs 1 i 7, no es manifesten respecte al format d'aquest estat per la qual cosa entenem que deixa plena llibertat, mentre es segueixin les seves indicacions.

Formulem la nostra proposta mitjançant les figures 24.10, 24.11, 24.12 i 24.13.

Amb la primera d'aquestes figures, presentem la determinació del flux total d'efectiu, la qual s'obté mitjançant la comparació dels valors final i inicial de la partida. Si dins de l'efectiu hi figuren imports procedents de conversió de moneda estrangera, les diferències derivades de la simple modificació del tipus de canvi alteraran la tresoreria sense que es corresponguin amb cap flux d'efectiu.

Per aquest motiu hem introduït aquest concepte com a element corrector de les variacions d'efectiu per determinar el flux real que s'ha produït. Després d'aquest ajustament s'ha de produir una coincidència entre l'import obtingut i la suma dels fluxos d'efectiu procedents de les activitats d'explotació, d'inversió i de finançament.

Concepte	Import
Efectiu al final de l'exercici	xxx
Efectiu al principi de l'exercici	(xxx)
Variació de l'exercici	xxx
Efecte variacions tipus de canvi	xxx
Flux d'efectiu	xxx

Figura 24.10. Determinació del flux d'efectiu

Concepte	Exercici	Ex Ant
1. Fluxos d'efectiu de les activitats d'explotació	XXX	XXX
a) Cobraments de vendes i prestació de serveis	xxx	xxx
b) Cobraments de regalies, quotes, comissions i altres ingressos ordinaris	xxx	xxx
c) Pagaments a proveïdors pel subministrament de béns i prestació de serveis	xxx	xxx
d) Pagaments als treballadors	xxx	xxx
e) Cobraments i pagaments de les entitats d'assegurances per primes i prestacions	xxx	xxx
f) Pagaments o devolucions d'impostos sobre guanys	xxx	xxx
g) Cobraments i pagaments derivats de contractes d'intermediació o per negociació	xxx	xxx
2. Fluxos d'efectiu de les activitats d'inversió	XXX	XXX
a) Pagaments per l'adquisició d'immobilitzat material, intangibles i altres actius a llarg termini	xxx	xxx
b) Cobraments per vendes d'immobilitzat material, intangible i altres actius a llarg termini	xxx	xxx
c) Pagaments adquisició instruments de passiu o de capital emesos per altres entitats, i participacions en negocis conjunts	xxx	xxx
d) Cobraments per venda i reemborsament instruments de passiu o de capital emesos per altres entitats, i participacions en negocis conjunts	xxx	xxx
e) Bestretes d'efectiu i préstecs a tercers	xxx	xxx
f) Cobraments derivats de reemborsament de bestretes i préstecs a tercers	xxx	xxx
g) Pagaments derivats de contractes a termini, a futur, d'opcions i de permuta financera	xxx	xxx
h) Cobraments procedents de contractes a termini, de futurs, d'opcions i permuta financera	xxx	xxx
3. Fluxos d'efectiu de les activitats de finançament	XXX	XXX
a) Cobraments procedents de l'emissió d'accions o altres instruments de capital	xxx	xxx
b) Pagaments als propietaris per adquirir o rescatar les accions de l'entitat	xxx	xxx
c) Cobraments procedents de l'emissió d'obligacions, préstecs, cèdules hipotecàries i altres fons presos com a préstec a llarg o a curt termini	xxx	xxx
d) Reemborsaments dels fons presos en préstec	xxx	xxx
e) Pagaments realitzats per l'arrendatari per reduir el deute pendent d'un arrendament financer	xxx	xxx
Total fluxos d'efectiu	XXX	XXX

Figura 24.11. Estat de fluxos d'efectiu: segons el mètode directe

Concepte	Exercici	Ex Ant
1. Fluxos d'efectiu de les activitats d'explotació	XXX	XXX
a) Resultat brut	xxx	xxx
b) Ajustaments resultat	xxx	xxx
- Transaccions no monetàries	xxx	xxx
- Partides pagament diferit	xxx	xxx
- Resultats activitats inversió	xxx	xxx
- Resultats activitats de finançament	xxx	xxx
- Altres ajustaments	xxx	xxx
c) Variacions actiu corrent i passiu corrent	xxx	xxx
- Existències	xxx	xxx
- Comptes a cobrar operacions comercials	xxx	xxx
- Altres deutors	xxx	xxx
- Comptes a pagar operacions comercials	xxx	xxx
- Altres creditors	xxx	xxx
2. Fluxos d'efectiu de les activitats d'inversió	XXX	XXX
a) Pagaments per l'adquisició d'immobilitzat material, intangibles i altres actius a llarg termini	xxx	xxx
b) Cobraments per vendes d'immobilitzat material, intangible i altres actius a llarg termini	xxx	xxx
c) Pagaments adquisició instruments de passiu o de capital emesos per altres entitats, i participacions en negocis conjunts	xxx	xxx
d) Cobraments per venda i reemborsament instruments de passiu o de capital emesos per altres entitats, i participacions en negocis conjunts	xxx	xxx
e) Bestretes d'efectiu i préstecs a tercers	xxx	xxx
f) Cobraments derivats de reemborsament de bestretes i préstecs a tercers	xxx	xxx
g) Pagaments derivats de contractes a termini, a futur, d'opcions i de permuta financera	xxx	xxx
h) Cobraments procedents de contractes a termini, de futurs, d'opcions i permuta financera	xxx	xxx
3. Fluxos d'efectiu de les activitats de finançament	XXX	XXX
a) Cobraments procedents de l'emissió d'accions o altres instruments de capital	xxx	xxx
b) Pagaments als propietaris per adquirir o rescatar les accions de l'entitat	xxx	xxx
c) Cobraments procedents de l'emissió d'obligacions, préstecs, cèdules hipotecàries i altres fons presos com a préstec a llarg o a curt termini	xxx	xxx
d) Reemborsaments dels fons presos en préstec	xxx	xxx
e) Pagaments realitzats per l'arrendatari per reduir el deute pendent d'un arrendament financer	xxx	xxx
Total fluxos d'efectiu	XXX	XXX

Figura 24.12. Estat de fluxos d'efectiu: segons el mètode indirecte

Concepte	Exercici	Ex Ant
1. Fluxos d'efectiu de les activitats d'exploració	XXX	XXX
a) Cobraments de vendes i prestació de serveis	xxx	xxx
b) Cobraments de regalies, quotes, comissions i altres ingressos ordinaris	xxx	xxx
c) Pagaments a proveïdors pel subministrament de béns i prestació de serveis	xxx	xxx
d) Pagaments als treballadors	xxx	xxx
e) Cobraments i pagaments de les entitats d'assegurances per primes i prestacions	xxx	xxx
f) Pagaments o devolucions d'impostos sobre guanys	xxx	xxx
g) Cobraments i pagaments derivats de contractes d'intermediació o per negociació	xxx	xxx
2. Fluxos d'efectiu de les activitats d'inversió	XXX	XXX
2.1. Inversió actiu corrent	XXX	XXX
a) Pagaments per l'adquisició d'immobilitzat material, intangibles i altres actius a curt termini	xxx	xxx
b) Cobraments per vendes d'immobilitzat material, intangible i altres actius a curt termini	xxx	xxx
c) Pagaments adquisició instruments de passiu o de capital emesos per altres entitats	xxx	xxx
d) Cobraments per venda i reemborsament instruments de passiu o de capital emesos per altres entitats	xxx	xxx
e) Bestretes d'efectiu i préstecs a tercers	xxx	xxx
f) Cobraments derivats de reemborsament de bestretes i préstecs a tercers	xxx	xxx
g) Pagaments derivats de contractes a termini, a futur, d'opcions i de permuta financera	xxx	xxx
h) Cobraments procedents de contractes a termini, de futurs, d'opcions i permuta financera	xxx	xxx
2.2. Inversió actiu no corrent	XXX	XXX
a) Pagaments per l'adquisició d'immobilitzat material, intangibles i altres actius a llarg termini	xxx	xxx
b) Cobraments per vendes d'immobilitzat material, intangible i altres actius a llarg termini	xxx	xxx
c) Pagaments adquisició instruments de passiu o de capital emesos per altres entitats, i participacions en negocis conjunts	xxx	xxx
d) Cobraments per venda i reemborsament instruments de passiu o de capital emesos per altres entitats, i participacions en negocis conjunts	xxx	xxx
e) Préstecs a tercers	xxx	xxx
f) Cobraments derivats de reemborsament de préstecs a tercers	xxx	xxx
g) Pagaments derivats de contractes a termini, a futur, d'opcions i de permuta financera	xxx	xxx
h) Cobraments procedents de contractes a termini, de futurs, d'opcions i permuta financera	xxx	xxx

3. Fluxos d'efectiu de les activitats de finançament	XXX	XXX
3.1. Passiu corrent	XXX	XXX
a) Cobraments procedents de l'emissió d'obligacions, préstecs, cèdules hipotecàries i altres fons presos com a préstec a curt termini	xxx	xxx
b) Reemborsaments dels fons presos en préstec a curt termini	xxx	xxx
3.2. Passiu no corrent	XXX	XXX
a) Cobraments procedents de l'emissió d'obligacions, préstecs, cèdules hipotecàries i altres fons presos com a préstec a llarg termini	xxx	xxx
b) Reemborsaments dels fons presos en préstec a llarg termini	xxx	xxx
c) Pagaments realitzats per l'arrendatari per reduir el deute pendent d'un arrendament financer	xxx	xxx
3.3. Patrimoni net	XXX	XXX
a) Cobraments procedents de l'emissió d'accions o altres instruments de capital	xxx	xxx
b) Pagaments als propietaris per adquirir o rescatar les accions de l'entitat	xxx	xxx
Total fluxos d'efectiu	XXX	XXX

Figura 24.13. Estat de fluxos d'efectiu: segons el mètode directe detallat

25. LES NOTES

25.1. Aspectes introductoris

Les notes cobreixen la funció de completar i complementar la informació financera continguda en els estats financers bàsics. Això s'aconsegueix incorporant informació no continguda en els mateixos normalment qualitativa, malgrat que també pot incloure'n de quantitativa. Així mateix, les notes poden contenir ampliacions o comentaris de les dades contingudes en els estats financers anteriors.

L'IAS 1²⁰⁰: *Presentació d'estats financers*, en relacionar el conjunt complet dels estats financers afegeix als estats bàsics les notes, que han d'incloure un resum de les polítiques comptables significatives i altre informació explicativa. Essencialment, la informació continguda en les notes respondrà als tres grups següents:

- Informació sobre les bases per la preparació dels estats financers i sobre les polítiques comptables específiques utilitzades.
- Informació no inclosa en els estats financers bàsics, que hagi estat requerida per les IFRSs.
- Informació no continguda en cap dels estats financers que resulta rellevant per poder-los interpretar.

Pels casos en què les notes ampliïn, detallin o comentin la informació continguda en els estats bàsics, a l'estat corresponent i a l'alçada de la partida afectada, s'hi farà constar referència de la nota.

²⁰⁰ Paràgraf 112

25.2. Estructura de les notes

L'IAS 1²⁰¹, proposa un ordre segons el qual consignar les notes, per entendre que d'aquesta manera es pot ajudar als usuaris a comprendre millor els estats financers i comparar-los amb els d'altres entitats.

Segons aquesta proposta, l'estructura que tindrien les notes contindria els apartats principals següents:

- Declaració del compliment de les IFRSs. Aquesta declaració només s'inclourà quan l'entitat compleix tots els pronunciaments continguts en les IFRSs. Si no és així s'ometrà aquesta declaració.
- Resum de les polítiques comptables significatives aplicades.
- Informació de suport per a les partides presentades en els estats financers bàsics.
- Altres revelacions, que incloguin entre altres els passius contingents i compromisos contractuals no reconeguts, així com revelacions d'informació no financera.

L'estructura anterior, és la que s'estima més apropiada segon criteri de l'IASB. No obstant, l'ordre de les partides podria veure's modificat en el cas de què amb aquest canvi millori qualitativament la informació. En qualsevol cas, un cop establert l'ordre, l'entitat, en la mesura que li sigui possible, haurà de mantenir una estructura sistemàtica de les notes.

En aquest treball respecte les notes la nostra aportació serà mínima i no anirà més enllà de sistematitzar la forma d'organitzar la informació a presentar. Atès que, en aquest capítol, bàsicament ens limitem a fer una transcripció

²⁰¹ Paràgraf 114

quasi literal, amb un mínim de síntesi, dels aspectes sobre els quals s'ha d'informar en les notes, podríem haver obviat la seva redacció.

No obstant, hem optat per mantenir-lo per tal de no trencar l'estructura global del que segons la normativa internacional constitueixen el conjunt dels estats financers.

25.3. Revelació sobre les polítiques comptables

El concepte de polítiques comptables generalment acceptat inclou principis específics, mètodes, bases, acords i procediments adoptats per una empresa per la preparació i presentació dels seus estats financers definits per les IFRSs.

L'empresa seleccionarà aquestes polítiques comptables i les aplicarà de manera uniforme en totes les seves operacions. Les polítiques comptables inclouen els principis per reconèixer i valorar actius, passius, ingressos i despeses, així com també els principis i pràctiques a seguir per presentar-los en els estats financers.

L'IAS 1²⁰², especifica que una entitat revelarà, en el resum de les polítiques comptables significatives, les bases de valoració utilitzades per l'elaboració dels estats financers i demés polítiques comptables rellevants per la comprensió dels estats financers. En el cas d'un canvi voluntari en una política comptable amb efectes a l'exercici corrent o un d'anterior, segons l'IAS 8²⁰³: *Polítiques comptables, canvis en les estimacions comptables i errors*, s'haurà de revelar informació respecte a aquest canvi informant sobre:

- Naturalesa del canvi en la política comptable.

²⁰² Paràgraf 117

²⁰³ Paràgraf 29

- Justificació que el canvi de la nova política comptable, subministra informació més fiable i rellevant.
- Import de l'ajustament per cada rúbrica afectada, pel canvi de política econòmica i per l'import del guany per acció si és el cas.
- Import de l'ajustament relatiu a exercicis anteriors, en la mesura que sigui practicable i si no ho és, circumstàncies que porten a aquesta situació.

Així mateix, revelarà també els judicis diferents d'aquells que impliquin estimacions que la direcció hagi realitzat a l'aplicar les polítiques comptables de l'entitat. Si una entitat utilitza més d'una base de valoració, caldrà proporcionar una indicació respecte a les categories d'actius i passius als que s'ha aplicat cada una d'elles.

Existeix una relació estreta entre polítiques comptables i estimacions comptables. Les estimacions comptables són el resultat d'haver accedit a nova informació o nous esdeveniments que permeten obtenir una imatge més fidel de la realitat econòmica i financera de l'empresa. Una entitat revelarà informació²⁰⁴ sobre les hipòtesis de futur i altres causes d'incertesa en l'estimació a final de cada exercici, quan existeixi un risc significatiu d'haver de procedir a ajustar el valor en llibres d'actius o passius del proper exercici comptable.

Respecte als actius²⁰⁵ i passius afectats per situacions d'incertesa les notes inclouran detalls de la seva naturalesa i de l'import en llibres al final de l'exercici. La determinació de l'import en llibres dels actius i passius afectats per la necessitat de la seva estimació suposarà assumir hipòtesis relatives a les partides corresponents com poden ser, entre altres, els fluxos d'efectiu

²⁰⁴ IAS 1, paràgraf 125

²⁰⁵ IAS 1, paràgraf 125

ajustats pel risc, els tipus de descompte empleats, l'evolució prevista en els salaris o en els canvis en els preus que afecten els seus costos.

Entre altres supòsits d'informació a revelar, respecte a la incertesa, la norma²⁰⁶ esmenta els següents:

- Naturalesa dels supòsits i altres incerteses en l'estimació.
- Sensibilitat de l'import en llibres als mètodes, supòsits i estimacions implícits en el seu càlcul i les raons d'aquesta sensibilitat.
- Resolució esperada d'una incertesa i ventall de resultats raonablement possibles dins de l'exercici comptable següent respecte a l'import en llibres dels actiu i passius afectats.
- Si la incertesa continua sense resoldre's, explicació dels canvis fets en els supòsits passats, referits a aquests actius i passius.

Si es produeix qualsevol canvi en una estimació comptable, amb efectes en l'exercici corrent o futurs, l'entitat revelarà la naturalesa d'aquest canvi.

25.4. Informació de suport per a les partides presentades en els estats financers bàsics

Aquesta informació de suport ve marcada per les diferents normes que tracten aspectes concrets relacionats amb els elements que figuren en els estats financers. Seguint la pauta establerta en aquest treball, passarem a presentar la informació significativa que s'haurà d'incloure en les notes, segons cada norma, organitzant-la seguint els mateixos apartats en què hem dividit el tractament de l'activitat econòmica de l'empresa.

²⁰⁶ IAS 1, paràgraf 129

25.4.1. Informació relacionada amb les activitats d'exploració

L'IAS 2²⁰⁷: *Existències*, determina que s'ha de revelar la informació següent:

- Polítiques comptables respectives a la valoració d'existències.
- Imports parcials d'existències, segons la classificació que correspongui a l'entitat i import total.
- Import en llibres d'existències comptabilitzades segons el valor raonable menys cost de vendes.
- Import de les rebaixes de valor reconegudes o les seves reversions.
- Circumstàncies o esdeveniments que han produït la reversió de les rebaixes de valor
- Valor en llibres de les existències pignorades en garantia de compliment de deutes.

L'IAS 18²⁰⁸: *Ingressos ordinaris*, indica que cal revelar:

- Les polítiques comptables adoptades per al reconeixement dels ingressos ordinaris.
- L'import dels ingressos ordinaris produïts per intercanvis de béns o serveis inclosos en cada una de les categories d'aquests ingressos ordinaris.

²⁰⁷ Paràgraf 36

²⁰⁸ Paràgraf 35

Pels ingressos derivats dels contractes de construcció, l'IAS 11²⁰⁹: *Contractes de construcció* i l'IFRIC 15²¹⁰: *Acords per a la construcció d'immobles*, detallen que, si l'empresa reconeix ingressos ordinaris utilitzant el mètode del percentatge de realització, caldrà revelar²¹¹ com determina els acords a mesura que la construcció es realitza, l'import dels ingressos ordinaris derivats d'aquests acords i els mètodes aplicats per determinar el grau de realització del contracte. Així mateix, pels acords esmentats, si estan en curs en la data en què s'informa, s'haurà de revelar també:

- L'import agregat dels costos incorreguts i beneficis reconeguts fins a la data i l'import dels acomptes rebuts.
- Quantia de les retencions en els pagaments.
- Actius que representen quantitats en termes bruts degudes pels clients, per causa de contractes de construcció i passius deguts a clients, pel mateix concepte²¹².

L'IAS 19²¹³: *Retribucions als empleats*, juntament amb l'IAS 24²¹⁴: *Informacions a revelar sobre parts vinculades*, especifiquen la informació a revelar respecte a les retribucions de personal, de la qual la més significativa és la següent:

- Import reconegut com a despesa respecte als plans d'aportacions definides.
- Característiques dels plans de prestacions definides i riscos associats.

²⁰⁹ Paràgraf 39

²¹⁰ Paràgraf 21

²¹¹ IAS 11, paràgraf 40

²¹² IAS 11, paràgraf 42

²¹³ Paràgrafs 53 i 135

²¹⁴ Paràgraf 17

- Identificació i explicació dels imports procedents de plans de prestacions definides que figuren en els estats financers.
- Descripció sobre com poden afectar els plans de prestacions definides a l'import calendari i incertesa dels fluxos d'efectiu futurs de l'entitat.
- Remuneracions rebudes per al personal clau de la direcció en total i segons el detall següent:
 - o Retribucions a curt termini als empleats.
 - o Prestacions post-ocupació.
 - o Altres prestacions a llarg termini.
 - o Indemnitzacions per cessament de contracte.
 - o Pagaments basats en accions.

25.4.2. Informació relacionada amb les activitats d'inversió

Tal com ja s'ha exposat en capítols anteriors, les inversions poden afectar a diferents tipus d'elements. En aquest apartat, presentem la informació a revelar per cada un d'ells.

a) Immobilitzat material.

Segons l'IAS 16²¹⁵: *Immobilitzat material*, la informació a revelar serà la següent:

²¹⁵ Paràgraf 73

- Bases de valoració utilitzades per determinar l'import en llibres brut.
- Mètodes d'amortització utilitzats.
- Vida útil o tipus d'amortització utilitzats.
- Import brut en llibre i amortització acumulada Al principi i final de l'exercici.
- Conciliació dels valor en llibres entre el valors de principi i final de l'exercici detallant els tipus d'altres i baixes, reclassificacions, revaloracions i deterioracions i les seves reversions si és el cas amortitzacions, etc.

A més a més²¹⁶, es donarà informació sobre les situacions següents:

- Existència i imports corresponents a les restriccions de titularitat i immobilitzats materials afectes, com a garantia del compliment d'obligacions.
- Desemborsaments reconeguts en el cas d'immobilitzat material en curs de construcció.
- Compromisos d'adquisició d'immobilitzat material.

Si l'immobilitzat material s'ha comptabilitzat per valors revalorats, s'haurà d'indicar²¹⁷ la data efectiva de la revaloració que s'ha practicat, si s'han utilitzat els serveis d'un expert independent, l'import en llibres que s'hauria reconegut per cada classe d'immobilitzat material revalorat si els seus elements s'haguessin comptabilitzat segons el

²¹⁶ IAS 16, paràgraf 74

²¹⁷ IAS 16, paràgraf 77

model del cost i reserves de revaloració i les seves variacions dins de l'exercici.

Així mateix i d'acord amb l'IAS 36: *Deterioració del valor dels actius*, caldrà revelar informació sobre les partides de l'immobilitzat material que han sofert deterioració de valor i les seves reversions, si s'ha donat el cas.

Per altra banda l'IAS 23²¹⁸: *Costos per interessos*, en l'adquisició o construcció d'immobilitzat indica que s'haurà de revelar l'import d'interessos capitalitzats durant l'exercici i els tipus de capitalització utilitzat.

b) Actius intangibles.

L'IAS 38: *Actius intangibles*²¹⁹, indica que amb caràcter general l'entitat haurà de revelar informació específica per cada una de les classes d'actius intangibles, diferenciant entre els actius generats internament i els altres. La informació a revelar serà:

- Si les vides útils són indefinides o finites i de ser així vides útils o percentatges d'amortització utilitzats.
- Mètodes d'amortització utilitzats.
- Import en llibres brut i amortització acumulada al principi i al final de l'exercici.
- Partides del compte de resultats on s'inclou l'amortització dels actius intangibles.

²¹⁸ Paràgraf 26

²¹⁹ Paràgraf 118

- Conciliació entre els valors en llibres inicial i final de l'exercici, mostrant entre altres: increments, reclassificacions, revaloracions, deterioracions o reversions d'aquestes dues últimes.

A més a més hi afegirà la informació següent²²⁰:

- Si és un actiu intangible amb vida útil indefinida, import en llibres d'aquest actiu i raons que justifiquen l'estimació d'una vida indefinida.
- Descripció de l'import en llibres i del període pendent d'amortització de qualsevol intangible que sigui significatiu.
- En el cas d'intangibles adquirits mitjançant subvenció oficial i reconeguts pel seu valor raonable, el valor raonable en que s'han registrat inicialment, import en llibres, i indicació sobre si la valoració posterior es fa segons el model de cost o de revaloració.
- Restriccions a la titularitat dels actius i import en llibres dels elements afectats.
- Import en llibres dels actius intangibles utilitzats com a garantia de deutes.
- Import dels compromisos per a l'adquisició d'actius intangibles.

En el cas d'acords de concessió de serveis, tal com estableix la SIC 29²²¹: *Informació a revelar – Acords de concessió de serveis*, s'haurà de revelar informació respecte a l'acord, bàsicament descripció del mateix, termes rellevants que poden afectar a l'import, calendari i certesa dels fluxos d'efectiu futurs, naturalesa i abast dels drets i obligacions, opcions de renovació i rescissió, etc.

²²⁰ IAS 38, paràgraf 122

²²¹ Paràgraf 16

c) Inversions immobiliàries.

Al respecte l'IAS 40²²²: *Inversions immobiliàries*, indica que en qualsevol cas s'haurà de donar la següent informació:

- Indicació explícita sobre si s'aplica el valor raonable o el model del cost.
- Cas d'aplicar el valor raonable, en quines circumstàncies es classifiquen i comptabilitzen com inversions immobiliàries, els drets sobre immobles en règim d'arrendament operatiu.
- Cas de què resulti difícil la qualificació d'aquests elements com inversions immobiliàries, indicació dels criteris de l'entitat per diferenciar les inversions immobiliàries en immobles ocupats pel propietari i els immobles que es tenen per vendre en el curs normal de les activitats de negoci.
- Mesura en què el valor raonable està basat en una taxació externa.
- Xifres incloses en el resultat de l'exercici directament relacionades amb les inversions immobiliàries.
- Restriccions a la realització de les inversions immobiliàries i el seu import, restriccions al cobrament dels ingressos i dels recursos obtinguts per alienació o altra forma de disposició.
- Obligacions contractuals d'adquisició construcció o desenvolupament d'inversions immobiliàries o per reparacions, manteniment i millores.

²²² Paràgraf 75

Si s'aplica el model de valor raonable²²³, l'empresa haurà de presentar una conciliació de l'import en llibres al principi i final de l'exercici, detallant l'import de la variació segons els diferents conceptes que la poden haver provocat.

I si s'aplica el model del cost²²⁴, la informació a revelar farà referència a:

- Mètodes d'amortització utilitzats.
- Vides útils o tipus d'amortització utilitzats.
- Import brut en llibres i amortització acumulada i deteriorament a l'inici i final de l'exercici.
- Conciliació de l'import en llibres a l'inici i final de l'exercici detallant els diferents aspectes que han motivat la seva variació.
- Valor raonable de la inversió immobiliària.

Pel que fa a les operacions d'inversions financeres, la normativa internacional les inclou dins el grup d'instruments financers. Per aquest motiu, atesa la interrelació que hi ha entre ells i la complexitat que pot donar-se en alguns casos, hem optat per tractar-los en un punt apart, per entendre que la desagregació de la norma podria crear més confusió que aportar aclariments.

25.4.3. Informació relacionada amb les activitats de finançament

Independentment de què les activitats de finançament s'inscriuen dins dels instruments financers, l'IAS 1 dedica un apartat específic al capital

²²³ IAS 40, paràgraf 76

²²⁴ IAS 40, paràgraf 79

i als instruments financers amb opció de venda classificats com a patrimoni.

Respecte al capital²²⁵, una entitat haurà de revelar informació que permeti als usuaris dels seus estats financers avaluar objectius, polítiques i processos aplicats en la gestió del capital. Amb aquests efectes concretament revelarà la informació següent:

- Informació qualitativa sobre objectius, polítiques i processos de gestió del capital, i canvis des de l'exercici anterior.
- Dades quantitatives resumides sobre el que gestiona com a capital, deixant clar si s'inclouen determinats passius financers o bé s'exclouen alguns components del patrimoni net, així com canvis des de l'exercici anterior.
- Si està subjecta a algun requeriment extern de capital, indicació sobre si durant l'exercici ha complert qualsevol d'ells i si no l'ha complert, conseqüències que se'n deriven.

En el cas d'instruments financers amb opció de venda classificats com instruments de patrimoni, s'haurà de revelar²²⁶ la informació següent:

- Dades quantitatives resumides sobre l'import classificat com a patrimoni.
- Objectius, polítiques i processos de gestió de l'obligació de recomprar o reemborsar els instruments quan ho requereixen els tenidors dels instruments incloent-hi els canvis procedents d'exercicis anteriors.

²²⁵ IAS 1, paràgraf 135

²²⁶ IAS 1, paràgraf 136A

- Sortides d'efectiu esperades pel reemborsament o recompra.
- Informació sobre com es determinen les sortides d'efectiu esperades en el moment de reemborsament o recompra.

Per altra banda, atès que hem ubicat les subvencions en capital com un component de finançament propi, passem a indicar tot seguit la informació que segons l'IAS 20²²⁷: *Comptabilització de les subvencions oficials i informació a revelar sobre ajudes públiques*, cal fer constar en les notes:

- Polítiques comptables adoptades respectes a les subvencions oficials incloent-hi els mètodes de presentació adoptats en els estats financers.
- Naturalesa i abast de les subvencions oficials reconegudes en els estats financers i indicació d'altres modalitats d'ajudes públiques que han beneficiat l'entitat.
- Condicions incomplertes i altres contingències relacionades amb les ajudes públiques comptabilitzades.

25.4.4. Informació relacionada amb els instruments financers

Els instruments financers en la normativa internacional són objecte de tractament per part de l'IAS 32: *Instruments financers: presentació*, IAS 39: *Instruments financers: reconeixement i valoració* i l'IFRS 7: *Instruments financers: informació a revelar*.

Concretament, l'IFRS 7²²⁸, requereix a les entitats que, en els seus estats financers, revelin informació que permeti avaluar la rellevància dels instruments financers en el balanç i estat de resultats i la

²²⁷ Paràgraf 39

²²⁸ Paràgrafs 1, 7 i 31

naturalesa i abast dels riscos procedents dels instruments financers, així com la forma de gestionar aquest riscos.

Aquesta norma s'aplicarà²²⁹ a tots els instruments financers tant si s'han reconegut comptablement, com si no s'ha fet. Els instruments financers reconeguts comprenen els actius financers i passius financers regulats per l'IAS 39.

Per altra banda, els instruments financers no reconeguts comprenen aquells que tot i no estar dins de l'àmbit d'aplicació de l'IAS 39, cauen dins l'àmbit de l'IFRS en qüestió. Així mateix, també és aplicable als contractes de compra o de venda d'elements no financers contemplats dins l'abast de l'IAS 39.

L'IFRS 7, desenvolupa un seguit d'apartats que contemplen la informació a revelar sobre diferents aspectes relacionats amb els instruments financers.

- Classes d'instruments financers i nivell d'informació.
- Rellevància dels instruments financers, en la situació financera i en el rendiment.
- Naturalesa i abast dels riscos procedents dels instruments financers.
- Transferències d'actius financers.

L'IFRS 7 desenvolupa amb tot detall la informació a consignar respecte als punts esmentats, a la qual ens remetem en tot el seu contingut per tal d'evitar transcripcions innecessàries que no aportarien res de nou en aquest treball.

²²⁹ IFRS 7, paràgraf 4

25.4.5. Informació relacionada amb altres anotacions comptables

En tractar sobre el registre i valoració de les operacions, vam dedicar un capítol el qual vam titular: *Altres anotacions comptables*. En ell, s'inclouen aquelles anotacions derivades d'operacions que no constitueixen l'objecte principal de l'activitat de l'empresa però, en canvi, poden ser conseqüència de la mateixa.

A continuació, passem a desenvolupar la informació addicional a revelar, relativa a aquelles operacions del tractament de les quals se n'ocupen normes específiques.

a) Provisions, passius contingents i actius contingents.

L'IAS 37²³⁰, prescriu la informació que s'haurà de revelar sobre els aspectes relacionats amb el títol d'aquest apartat. La informació és:

- Per cada tipus de provisió, informació respecte a l'exercici, i sense que siguin necessàries dades comparatives, sobre:
 - o Import en llibres del principi i el final del mateix.
 - o Dotacions efectuades.
 - o Imports utilitzats.
 - o Imports no utilitzats que han estat objecte de liquidació o reversió.
 - o Augment en els saldos objectes de descompte a causa del pas del temps i efecte que hagi pogut tenir qualsevol canvi en el tipus de descompte.

²³⁰ Paràgrafs 84, 85, 86 i 89

- Així mateix per a cada tipus de provisió que s'hagi practicat, caldrà aportar:
 - o Descripció de la naturalesa de l'obligació concreta i calendari esperat de sortides d'efectiu derivades de la mateixa.
 - o Indicació sobre les incerteses relatives a l'import o el calendari de sortides.
 - o Import de qualsevol eventual reemborsament i informació sobre la quantia dels actius reconeguts per recollir els mateixos.

 - Per cada tipus de passiu contingent, llevat que la possibilitat d'una eventual sortida de recursos sigui remota, per cada un d'ells s'haurà d'aportar una breu descripció de la seva naturalesa i:
 - o Una estimació dels efectes financers, valorats segons la norma de referència.
 - o Indicació de les incerteses relacionades amb l'import o el calendari de sortides de recursos.
 - o Possibilitat d'obtenir eventuais reemborsaments.

 - Respecte als actius contingents, quan sigui probable l'entrada de recursos, l'entitat haurà d'incloure una breu descripció de la naturalesa dels actius contingents corresponents a la data del balanç i una estimació dels seus efectes financers valorats segons aquesta norma.
- b) Efectes de les variacions en els tipus de canvi de la moneda estrangera.

L'IAS 21²³¹: *Efectes de les variacions en els tipus de canvi de la moneda estrangera*, indica que l'empresa ha de revelar l'import de les diferències de canvi reconegudes en el resultat de l'exercici, excepte les procedents dels instruments financers valorats segons el valor raonable amb canvis en el resultat de l'exercici i les diferències de canvi netes reconegudes en un altre resultat global i acumulades en un component separat del patrimoni i una conciliació, entre els imports d'aquestes diferències al principi i al final de l'exercici.

Per altra banda, si la moneda de presentació és diferent de la moneda funcional, es posarà de manifest aquest fet revelant quina és la moneda funcional i la raó per la qual s'utilitza una moneda de presentació diferent. Així mateix, es revelarà si s'ha produït un canvi de moneda funcional i la raó que l'ha motivat.

c) Impost sobre els beneficis

L'IAS 12²³²: *Impost sobre els beneficis*, indica que s'hauran de revelar per separat en els estats financers els components principals de la despesa o ingrés per l'import sobre beneficis. Aquests components principals poden incloure:

- La despesa o ingrés corrent per l'impost, corresponent a l'exercici present.
- Qualsevol ajustament dels impostos corrents de l'actual exercici o els anteriors.
- L'import de la despesa o ingrés per impostos diferits relacionat amb el naixement o reversió de les diferències temporànies.

²³¹ Paràgrafs 52 i 53

²³² Paràgrafs 80 i 81

- L'import de la despesa o ingrés per impostos diferits relacionat amb els canvis en els tipus fiscals o l'aparició de nous impostos.
- Impost dels beneficis de caràcter fiscal procedents de pèrdues fiscals, crèdits fiscals o diferències temporànies no reconeguts en exercicis anteriors, que s'han utilitzat per reduir la despesa per impostos de l'exercici present.
- Import dels beneficis de caràcter fiscal procedents de pèrdues fiscals, crèdits fiscals o diferències temporànies no reconeguts en exercicis anteriors, que s'han utilitzat per reduir la despesa per impostos diferits.
- Impost diferit sorgit de la baixa o reversió de baixes anteriors de saldos actius per impostos diferits.
- Import de la despesa o ingrés per l'impost relacionat amb els canvis de les polítiques comptables i els errors que s'han inclòs en la determinació del resultat de l'exercici.

Així mateix s'haurà de revelar la següent informació:

- Import agregat del impostos corrents i diferits relacionat amb les partides carregades o acreditades directament a patrimoni.
- Import de l'ingrés per impostos relatiu a cada component d'un altre resultat global.
- Explicació de la relació entre la despesa o ingrés per l'impost i el resultat comptable. La norma preveu dues modalitats diferents:
 - o Conciliació numèrica entre la despesa o ingrés per l'impost i el resultat d'aplicar el tipus o els tipus impositius aplicables, especificant la manera que s'han computat aquests.

- Conciliació numèrica entre el tipus mitjà efectiu i el tipus impositiu aplicable, especificant la manera de computar-lo.
- Explicació dels canvis haguts en el tipus o els tipus impositius aplicables en relació amb els de l'exercici anterior.
- Quantia i data de validesa de qualsevol diferència temporània deduïble, pèrdues o crèdits fiscals pels quals no s'hagin reconegut en el balanç actius per impostos diferits.
- Quantitat total de diferències temporànies relacionades amb inversions dependents, sucursals i associades o en acords conjunts pels quals no s'han reconegut passius per impostos diferits en el balanç.
- Per cada tipus de diferència temporània i cada tipus de crèdit fiscal no utilitzats es revelarà:
 - Import dels actius i passius per impostos diferits reconeguts en el balanç, per cada un dels exercicis relatius als estats financers.
 - Import de despeses o ingressos per impostos diferits reconeguts en resultats, si aquest no resulta evident dels canvis reconeguts en el balanç.
 - Respecte a les activitats interrompudes, la despesa per impostos relativa al guany o pèrdua derivada de la interrupció i el guany o pèrdua per les activitats ordinàries de l'activitat interrompuda que ha proporcionat en l'exercici, juntament amb els imports corresponents per cada exercici anterior presentat.
 - Import de les conseqüències en l'impost sobre beneficis, dels dividends pels accionistes de l'entitat proposats o declarats abans

de la formulació o autorització per la seva divulgació dels estats financers, quan no hi ha estat reconeguts com a passius.

- Si una combinació de negocis, en la que l'entitat és l'adquirent, produeix un canvi en l'import reconegut previ a l'adquisició dels seu actiu per impostos diferits, caldrà fer constar l'import d'aquest canvi.
- Si els beneficis per impostos diferits adquirits en una combinació de negocis, no van ser reconeguts a la data d'adquisició però sí en data posterior, una descripció del fet o canvi de circumstàncies que han motivat el reconeixement.

Per altra banda, l'entitat ha de revelar²³³ l'import de l'actiu per impostos diferits i la naturalesa de l'evidència que dona suport al seu reconeixement quan la realització d'aquest actiu depengui de guanys futurs per sobre dels sorgits de la reversió de les diferències temporànies imposables actuals i a més a més, l'entitat hagi experimentat una pèrdua, en l'exercici o en el precedent, en el país en què es relaciona l'actiu per impostos diferits.

Finalment, l'entitat revelarà²³⁴ informació sobre qualsevol actiu contingent o passiu contingent, relacionats amb els impostos d'acord amb l'IAS 37.

També, si s'han aprovat o enunciat lleis fiscals o simplement canvis en els tipus impositius després de la data del balanç, l'entitat revelarà informació sobre qualsevol efecte significatiu que aquests canvis puguin suposar sobre els actius i passius per impostos, tan de tipus corrent com diferits.

²³³ IAS 12, paràgraf 82

²³⁴ IAS 12, paràgraf 88

d) Combinacions de negocis.

L'IFRS 3²³⁵: *Combinacions de negocis*, indica que la societat adquirent haurà de revelar la informació que permeti avaluar la naturalesa i efectes financers d'una combinació de negocis efectuada durant l'exercici corrent o després de la data de tancament del mateix, però abans de què els estats financers hagin estat autoritzats per la seva emissió. La guia d'aplicació²³⁶ de la mateixa norma especifica que el contingut d'aquesta informació serà:

- El nom i descripció de l'adquirida.
- Data d'adquisició.
- Percentatge de participacions en el patrimoni amb dret a vot adquirides.
- Raons principals que han motivat la combinació de negocis i descripció de com l'adquirent ha obtingut el control de l'adquirida.
- Descripció qualitativa dels factors que constitueixen el fons de comerç reconegut.
- Valor raonable a la data d'adquisició del total de la contraprestació transferida i el valor raonable en la data d'adquisició de cada classe principal de contraprestació.
- Acord per contraprestacions contingents i actius per indemnització.
- Comptes a cobrar adquirits.

²³⁵ Paràgraf 59

²³⁶ Paràgraf B64

- Imports reconeguts a la data d'adquisició per cada classe principal d'actius adquirits i passius assumits.
- Per cada passiu contingent reconegut a la data d'adquisició si és una obligació present que sorgeixi d'esdeveniments passats caldrà revelar:
 - o Una breu descripció de la naturalesa de l'obligació contreta així com el calendari esperat de les sortides de recursos.
 - o Indicació sobre les incerteses relatives a l'import o el calendari de sortides.
 - o Import de qualsevol eventual reemborsament amb indicació de la quantia dels actius reconeguts per recollir els mateixos.
- Import total del fons de comerç que s'espera que sigui deduïble fiscalment.
- Per les transaccions reconegudes de forma separada de l'adquisició d'actius i assumptió de passius:
 - o Una descripció de cada transacció.
 - o Com la va comptabilitzar l'adquirent.
 - o Import reconegut per cada transacció i partida en què es reconeixen els estats financers.
 - o Si la transacció és cancel·lació efectiva d'una relació preexistent, el mètode per determinar aquesta cancel·lació.

La informació a revelar en aquest apartat inclourà l'import dels costos relacionats i l'import d'aquests costos reconeguts com a despesa i la

partida o partides de l'estat del resultat global en què es reconeixen. També, haurà de revelar-se l'import de qualsevol cost d'emissió no reconegut com a despesa i com va ser el seu reconeixement.

- En una compra en condicions molt avantatjoses, caldrà indicar l'import de qualsevol guany reconegut i la partida del resultat global on s'ha recollit i una descripció de les raons per les quals la transacció va suposar un guany.
- Per cada combinació de negocis en què l'adquirent mantingui menys del cent per cent de les participacions en el patrimoni de l'adquirida en la data d'adquisició s'indicarà:
 - o L'import de la participació no dominant en l'adquirida a la data d'adquisició i la base de valoració a aplicar d'aquest import.
 - o Per cada participació no dominant, indicació de les tècniques de valoració i variables significatives per fer-ho.
- En una combinació de negocis realitzada per etapes s'indicarà:
 - o Valor raonable a la data d'adquisició de les participacions en el patrimoni de l'adquirida mantingudes per l'adquirent immediatament abans de la data d'adquisició.
 - o Import de qualsevol guany o pèrdua reconeguda procedent de valorar novament el valor raonable de la participació en el patrimoni de l'adquirida mantinguda per l'adquirent, abans de la combinació de negocis i partida de l'estat del resultat global, en la que s'ha reconegut aquest guany o pèrdua.
- A més a més, s'incorporarà també la següent informació:

- Import dels ingressos ordinaris i resultats de l'adquirida, des de la data d'adquisició, inclosos en l'estat consolidat del resultat global de l'exercici.
- Ingrés ordinari i resultat de l'entitat combinada per l'exercici corrent, com si la data d'adquisició de totes les combinacions de negocis de l'any haguessin estat fetes a principi del mateix.

L'entitat adquirent també revelarà²³⁷ informació que permeti avaluar els estats financers dels ajustaments reconeguts en l'exercici corrent, relacionats amb les combinacions de negocis realitzades durant el mateix. La informació a revelar serà:

- Si la comptabilització inicial de la combinació de negocis està incompleta i per tant els estats financers de la mateixa han estat determinats provisionalment:
 - Raons per les que la comptabilització inicial està incompleta
 - Actius, passius, participacions en el patrimoni o partides de la contraprestació, per les quals la comptabilització inicial està incompleta.
 - Naturalesa i import de qualsevol ajustament en el període de valoració, realitzat en l'exercici.
- Per cada exercici posterior a la data d'adquisició fins que l'entitat cobri, vengui o perdi el dret a un actiu per una contraprestació contingent o fins que l'entitat liquidi un passiu derivat d'aquesta contraprestació o es cancel·li o expiri el passiu:
 - Tots els canvis en els imports reconeguts.

²³⁷ IFRS 3, paràgraf B67

- Tots els canvis en el rang de resultats possibles i les seves raons.
- Tècniques de valoració i inputs utilitzats per valorar la contraprestació contingent.
- Pels passius contingents reconeguts en una combinació de negocis l'adquirent revelarà, sense que calgui informació comparativa:
 - Les dotacions efectuades en l'exercici.
 - Imports utilitzats en el transcurs de l'exercici.
 - Imports no utilitzats que han estat objecte de liquidació o reversió en l'exercici.
 - Augment durant l'exercici dels saldos objecte de descompte pel pas del temps, així com l'efecte que hagi pogut retenir qualsevol canvi en el tipus de descompte.

Així mateix, per cada passiu contingent reconegut a la data d'adquisició si és una obligació present que sorgeixi d'esdeveniments passats caldrà revelar:

- Una breu descripció de la naturalesa de l'obligació concreta, així com el calendari esperat de les sortides de recursos.
- Indicació sobre les incerteses relatives a l'import o el calendari de sortides.
- Import de qualsevol eventual reemborsament amb indicació de la quantia dels actius reconeguts per recollir els mateixos.
- Conciliació entre el valor en llibres del fons de comerç al principi i final de l'exercici.

- Import i explicació sobre qualsevol guany o pèrdua reconegut en l'exercici corrent que:
 - o Es relacioni amb els actius identificables adquirits i els passius assumits en una combinació de negocis realitzada en l'exercici o en un d'anterior.
 - o Que siguin de tal magnitud, naturalesa o repercussió, que la seva revelació sigui rellevant.

25.5. Altres revelacions

L'IAS 1²³⁸, contempla també altres dades a subministrar de les que cal destacar les corresponents al apartats següents:

a) Dades específiques relatives a l'entitat.

L'entitat haurà de revelar dades que permetin la seva identificació i altres dades relacionades amb la seva naturalesa, activitat i altres aspectes que li siguin pròpies. En concret:

- Domicili, forma legal, país on s'ha constituït i adreça de la seu social o domicili principal on desenvolupa les seves activitats.
- Descripció de la naturalesa de les operacions de l'entitat i de les seves principals activitats.
- Nom de la dominant directa i de la dominant última del grup.
- Durada de la vida de l'entitat si aquesta és limitada.

²³⁸ Paràgrafs 137 i 138

b) Informació sobre dividends.

Respecte a aquest punt les dades més significatives a revelar són:

- Import dels dividends proposats o acordats abans de la formulació dels estats financers que no hagin estat reconeguts com a distribució als propietaris durant l'exercici i imports corresponents per acció.
- Import de qualsevol dividend preferent de caràcter acumulatiu, que no hagi estat reconegut.

Per altra banda l'IAS 24²³⁹: *Informacions a revelar sobre parts vinculades*, indica que les parts vinculades poden realitzar transaccions que les altres parts sense aquesta condició no podrien dur a terme. Atès que els resultats i la posició financera d'una empresa, es poden veure afectats per l'existència de parts vinculants, el coneixement de les transaccions, saldos pendents i compromisos i relacions entre les parts vinculades pot afectar a l'avaluació per part dels usuaris dels estats financers.

La norma designa com a parts vinculades²⁴⁰, tota persona o familiar proper vinculat a l'entitat que exerceix un control o control conjunt sobre la mateixa, hi té una influència significativa o bé és personal clau de la direcció de l'entitat.

Les entitats hauran d'informar sobre les seves relacions amb les parts vinculades indicant²⁴¹:

- Relacions entre una dominant i les seves dependents, identificant la dominant immediata i la principal del grup, si n'és la mateixa.

²³⁹ Paràgraf 6

²⁴⁰ IAS 24, paràgraf 9

²⁴¹ IAS 24, paràgraf 13

- Si ni la dominant principal ni la dominant de l'entitat, no elaboren estats consolidats disponibles per a l'ús públic, s'haurà de revelar el nom de la dominant intermèdia següent, més propera dins del grup, que sí que ho faci. Aquesta dominant intermèdia serà la primera en el grup, per sobre de la dominant immediata, que elabora els esmentats estats financers consolidats.

- Informació global sobre remuneracions al personal clau de la direcció, per cada una de les següents categories²⁴²:
 - o Retribucions a curt termini.

 - o Prestacions post-ocupació.

 - o Altres prestacions a llarg termini.

 - o Indemnitzacions per cessament de contracte.

 - o Pagaments basats en accions.

- Si s'han realitzat operacions amb entitats vinculades durant els exercicis coberts pels estats financers, caldrà revelar²⁴³ la naturalesa de la relació amb cada part vinculada, informació sobre les transaccions i saldos pendents, així com els compromisos. Aquesta informació s'haurà de donar per separat per cada una de les categories:
 - o Dominant de l'entitat.

 - o Entitats amb control conjunt o influència significativa sobre l'entitat.

²⁴² IAS 24, paràgraf 17

²⁴³ IAS 24, paràgrafs 18 i 19

- Dependents.
 - Associades.
 - Negocis conjunts, en els que sigui partícip.
 - Personal clau de la direcció de l'entitat o de la seva dominant.
 - Altres parts vinculades.
- Indicació de què les condicions de les transaccions amb tercers vinculats són equivalents a les que es fan amb altres parts independents, si és el cas i es pot justificar.
- c) Informació segmentada.

L'IFRS 8: *Segments d'operació*, regula l'elaboració i presentació de la informació referida als segments operatius. Considera que²⁴⁴, un segment operatiu és un component d'una entitat:

- Que desenvolupa activitats empresarials que poden reportar-li ingressos i ocasionar-li despeses.
- Els resultats d'explotació de la qual són examinats a intervals regulars en la presa de decisions operatives de l'entitat.
- Respecte al qual, es disposa d'informació financera diferenciada.

No totes les parts d'una entitat són necessàriament segments operatius o part d'un d'ells²⁴⁵. Tota entitat haurà de revelar per separat informació de cada un dels segments operatius que hagi estat

²⁴⁴ Paràgraf 5

²⁴⁵ IFRS 8, paràgraf 6

identificat o resulti de l'agregació de dos o més segments i superi algun dels llindars quantitius següents²⁴⁶:

- Els ingressos ordinaris declarats són iguals o superiors al 10% dels ingressos ordinaris agregats de tots els segments.
- El valor absolut del seu guany o pèrdua declarat és igual o superior al 10% de la més gran de les següents magnituds:
 - o El guany declarat de tots els segments que no hagin declarat pèrdues.
 - o La pèrdua agregada declarada de tots els segments operatius que hagin declarat pèrdues.
- Els seus actius són iguals o superiors al 10% dels actius agregats de tots el segments operatius.

Tota entitat haurà de presentar²⁴⁷ informació que permeti als seus usuaris avaluar la naturalesa i repercussions financeres de les activitats empresarials que desenvolupa i els entorns econòmics en els que opera. Amb caràcter general tota entitat haurà de revelar:

- Factors que han servit per identificar els segments de l'entitat sobre els que s'ha d'informar, incloent-hi les bases d'organització.
- Tipus de productes i serveis dels que es deriven els ingressos ordinaris de cada segment sobre el que s'ha d'informar.

A més a més, l'entitat haurà d'informar²⁴⁸ sobre el valor de les pèrdues o guanys de cada segment, el valor dels actius i passius totals per

²⁴⁶ IFRS 8, paràgraf 20

²⁴⁷ IFRS 8, paràgraf 22

²⁴⁸ IFRS 8, paràgraf 23

cada un d'ells, en el cas que es facilitin de forma regular aquests imports als efectes de la presa de decisions.

Així mateix haurà de revelar informació en relació de cada segment que es detalla tot seguit:

- Ingressos ordinaris procedents de clients externs.
- Ingressos ordinaris procedents de transaccions amb segments operatius de la mateixa entitat.
- Ingressos ordinaris per interessos.
- Despeses per interessos.
- Depreciació i amortització.
- Partides material d'ingressos i despeses.
- Participació de l'entitat en els resultats d'entitats associades i negocis conjunts comptabilitzada segon el mètode de la participació.
- Depesa o ingrés per l'import sobre beneficis.
- Partides significatives sens reflex en l'efectiu que no siguin les de depreciació i amortització.

Aquesta informació s'haurà de revelar només en el cas que les entitats especificades estiguin incloses en la valoració del resultat dels segments als efectes de la presa de decisions d'explotació.

26. ALTRES ESTATS FINANCERS PREVISTOS PER LA NORMATIVA INTERNACIONAL

26.1. Aspectes introductoris

En els dos capítols precedents, hem desenvolupat els temes anomenats els estats financers bàsics i les notes als mateixos. Tots plegats, d'acord amb l'IAS 1, constitueixen la informació financera habitual que l'empresa ha de lliurar als usuaris d'aquesta informació, per tal de prendre les decisions que considerin adequades, respecte a la mateixa.

No obstant, tal com ja s'ha anunciat en el capítol introductor dels estats financers, hi ha un seguit d'altres estats financers també regulats per les normes, els quals s'hauran d'elaborar i presentar quan es donin els supòsits previstos en les mateixes.

Per això, en els punts que segueixen, anirem presentant i desenvolupant el contingut d'aquests estats financers que no formen part dels que integren el bloc bàsic d'informació.

26.2. Informació financera intermèdia

L'IAS 34²⁴⁹: *Informació financera intermèdia*, defineix aquesta informació com aquella que conté un conjunt d'estats financers complets, tal com es descriuen a l'IAS 1, o bé un conjunt d'estats financers condensats, tal com es descriuen en aquella norma referits, tan en un cas com en l'altre, a un exercici intermedi. Per altra banda, la mateixa norma concreta que un període comptable intermedi és tot aquell que és menor a un període comptable anual complet.

²⁴⁹ Paràgraf 4

26.2.1. Contingut mínim de la informació financera intermèdia

Segons l'IAS 34²⁵⁰, aquest contingut haurà d'abastar com a mínim els components següents:

- Un estat de situació financera condensat.
- Un estat de resultats condensat i un altre de resultat global condensat. Aquests dos estats es poden presentar mitjançant un únic estat condensat o bé un compte de resultats separat, condensat i un estat de resultat global condensat.
- Un estat de canvis en el patrimoni net condensat.
- Un estat de fluxos d'efectiu condensat, i
- Notes explicatives seleccionades.

Aquesta informació com s'indica en l'enunciat constitueix el contingut mínim a presentar. No obstant, això no significa que no es pugui presentar un conjunt d'estats financers complets en substitució dels abans esmentats.

26.2.2. Forma i contingut dels estats financers intermedis

Si l'entitat formula la informació intermèdia mitjançant l'elaboració dels estats financers complets, la forma i contingut d'aquests estats ha de contenir les exigències establertes a l'IAS 1²⁵¹. Atès que la versió intermèdia d'aquests estats, només difereix de l'annual pel que fa a la llargada del període, el seu format no variarà entre les dues versions.

²⁵⁰ Paràgraf 8

²⁵¹ IAS 34, paràgraf 9

En haver desenvolupat aquests estats en el capítol 24 d'aquest treball, ens remetem al mateix respecte a la definició del format que han de tenir.

Si els estats financers que es publiquen en la informació intermèdia són els condensats, aquests hauran de contenir com a mínim cada un dels grans grups de partides i subtotal, inclosos en els estats financers anuals més recents i les notes explicatives seleccionades, que s'exigeixen en l'IAS 34.

Si els últims estats financers que es varen preparar eren consolidats, també ho hauran de ser els corresponents a la informació intermèdia.

26.2.3. Notes explicatives seleccionades

Les entitats inclouran²⁵² en l'informe financer intermedi, una explicació dels esdeveniments i transaccions significatius per comprendre els canvis de la situació financera i del rendiment de l'empresa durant l'exercici econòmic. Aquesta informació actualitzarà la presentada en l'últim informe financer.

A més a més, l'entitat haurà d'incloure en les notes la informació següent²⁵³:

- Declaració de què s'han seguit les mateixes polítiques comptables i mètodes de càlcul que en els estats financers anuals més recents. Si no és així, s'haurà d'incloure una descripció de la naturalesa i els efectes dels canvis que hi hagi hagut.

²⁵² IAS 34, paràgraf 15

²⁵³ IAS 34, paràgraf 16A

- Comentaris explicatius sobre l'estacionalitat o caràcter cíclic de les transaccions del període comptable intermedi.
- Naturalesa i import de les partides que afecten als actius, passius, patrimoni net , resultat net o fluxos d'efectiu que siguin inusuals, tan si és per la seva naturalesa, magnitud o incidència.
- Naturalesa i import dels canvis en les estimacions dels imports presentats en períodes intermedis anteriors de l'exercici en curs o dels canvis en les estimacions presentats en exercicis anteriors.
- Emissions, recompres i reemborsaments de valors representatius de deute o capital de l'entitat.
- Dividends pagats, diferenciant els corresponents a les accions ordinàries dels d'altres tipus d'accions.
- Informació per segments del negoci si aquesta és obligatòria segons estableix l'IFRS 8: *Segments d'operació*.
- Fets posteriors al període comptable intermedi que no han estat reflectits en els estats intermedis i que fan referència al mateix.
- Efecte dels canvis en la composició de l'entitat durant el període comptable intermedi.
- En el cas de combinacions de negocis es revelarà la informació requerida per l'IFRS 3.
- Informació sobre el valor raonable dels instruments financers exigida per l'IFRS 13: *Valoració del valor raonable* i l'IFRS 7: *Instruments financers: informació a revelar*.

Així mateix, l'entitat ha de revelar el fet de què la informació financera intermèdia ha estat elaborada d'acord amb l'IAS 34²⁵⁴, sempre i quan hagi estat així.

26.2.4. Puntualització respecte les normes de reconeixement i valoració en l'elaboració dels estats financers intermedis

L'entitat haurà d'aplicar en els estats financers intermedis les mateixes polítiques comptables²⁵⁵ que en els seus estats financers anuals, llevat dels casos en què s'hagin produït canvis en les polítiques comptables que s'han dut a terme després de la data de tancament dels estats financers anuals més recents, que tindran el seu reflex en els propers estats financers que presenti.

La freqüència en què l'entitat presenti informació no ha d'afectar la valoració de les xifres comptables anuals. Per aquest motiu, les valoracions per la informació intermèdia han d'abastar tot l'interval transcorregut des del principi del període comptable anual fins a la data final del període comptable intermedi. Altres aspectes a considerar serien els següents:

- a) Ingressos ordinaris rebuts de forma estacional, cíclica o ocasional²⁵⁶.

Aquests ingressos no es podran anticipar o diferir dins d'un mateix període comptable anual per l'elaboració d'informació intermèdia, si aquesta pràctica no fos apropiada per a la presentació de la informació financera final del període comptable anual.

²⁵⁴ Paràgraf 19

²⁵⁵ IAS 34, paràgraf 28

²⁵⁶ IAS 34, paràgraf 37

b) Costos incorreguts de manera no uniforme al llarg del període²⁵⁷.

Aquests tipus de costos només es podran anticipar o diferir si fos també apropiat anticipar-los o diferir-los al final del període comptable anual.

c) Ús d'estimacions²⁵⁸.

L'elaboració dels estats financers intermedis requerirà com a norma general un major ús de mètodes d'estimacions que en la informació anual.

26.3. Guanys per acció

L'IAS 33²⁵⁹: *Guany per acció*, estableix que l'entitat presentarà aquesta informació en el compte de resultats. Per tant, no es tracta de la introducció d'un nou estat sinó de la inclusió d'un detall dins del mateix compte de resultats. La informació a presentar serà la següent: els guanys per acció bàsics i diluïts pel resultat de l'exercici provinent de les activitats continuades i resultat de l'exercici, atribuïbles als tenidors d'instruments ordinaris de patrimoni net de la dominant, diferenciant cada classe d'accions ordinàries que tinguin diferents drets sobre el repartiment dels guanys del període.

Els guanys per acció diluïts seran aquells que recullen una reducció en el seu import o un augment en les pèrdues per acció que resulta d'assumir que els instruments convertibles es convertiran, que les opcions seran exercitades, o que s'admetran accions ordinàries.

L'entitat haurà de revelar les dades següents²⁶⁰:

²⁵⁷ IAS 34, paràgraf 39

²⁵⁸ IAS 34, paràgraf 41

²⁵⁹ Paràgraf 66

²⁶⁰ IAS 33, paràgraf 70

- Imports empleats com a numeradors en el càlcul dels guanys per acció bàsics i diluïts i conciliació d'aquests imports amb el resultat de l'exercici atribuïble a la dominant durant el període.
- Mitjana ponderada del nombre d'accions ordinàries utilitzades en el denominador per al càlcul pels guanys per acció bàsics i diluïts i una conciliació dels denominadors entre ells.
- Instruments que podrien potencialment diluir els guanys per acció bàsics en el futur, però que no han estat inclosos en el càlcul.
- Descripció de les transaccions amb accions ordinàries o amb accions ordinàries potencials que tenen lloc després de la data de balanç i que haurien modificat significativament el nombre d'accions ordinàries o ordinàries potencials.

26.4. Informació financera en economies híper inflacionàries

La primera qüestió que es planteja es determinar quan una economia ha de ser catalogada com híper inflacionària. Segons l'IAS 29²⁶¹: *Informació financera en economies híper inflacionàries*, l'estat d'híper inflació ve indicat per les característiques de l'entorn econòmic del país. D'aquestes característiques, les més significatives són:

- La població, en general, prefereix conservar les seves riqueses en forma d'actius no monetaris o bé en una moneda estrangera relativament estable.

²⁶¹ Paràgraf 3

- La població en general no pren en consideració les quantitats monetàries en termes de moneda local sinó en termes d'una altra moneda estrangera relativament estable.
- Les vendes i compres a crèdit es realitzen a preus que compensen la pèrdua de poder adquisitiu esperada durant l'ajornament, fins i tot quan el període és curt.
- Els tipus d'interès, salaris i preus van lligats a l'evolució d'un índex de preus.
- La taxa acumulada d'inflació en tres anys s'aproxima o supera el 100%.

Els estats financers d'una entitat, la moneda funcional de la qual sigui d'una economia híper inflacionària, hauran de reexpressar-se en termes de la unitat de mesura corrent²⁶², en la data de tancament de l'exercici sobre el que s'informa. Així mateix, les xifres comparatives corresponents a l'exercici anterior i, la informació referent a exercicis anteriors, s'hauran de reexpressar en termes de la unitat de mesura corrent, a la data de tancament de l'exercici.

Els estats financers poden contenir partides valorades a cost corrent i altres que ho seran a cost històric. Totes les partides a cost corrent no seran objecte de reexpressió però sí les valorades a cost històric²⁶³. Per fer la reexpressió, caldrà aplicar a les partides a cost històric un índex general de preus que reflecteixi els canvis en el poder adquisitiu general de la moneda.

Les partides valorades a cost històric, per regla general, inclouran tots els actius i passius que són de caràcter no monetari, excepte aquelles que hagin estat comptabilitzades segons els seus valors corrents a la data de tancament de l'exercici.

²⁶² IAS 29, paràgraf 8

²⁶³ IAS 29, paràgraf 6

Les partides de balanç²⁶⁴ a cost històric s'hauran de reexpressar aplicant la variació de l'índex general de preus escollit des del moment de la incorporació de la partida al balanç fins la data de tancament.

Pel que fa a l'estat de resultats²⁶⁵, hauran de ser reexpressades mitjançant la utilització del coeficient, que expressi la variació experimentada per l'índex general de preus, des de la data en què les despeses i ingressos van ser inicialment comptabilitzats i fins a la data de tancament. Com a conseqüència de la reexpressió, sorgirà una pèrdua o un guany que s'haurà d'incloure en el resultat de l'exercici.

En el cas de no estar disponible cap índex general de preus, per als exercicis en què s'hagin de reexpressar els seus estats financers, caldrà recórrer a una estimació alternativa. Una possibilitat consistiria en comparar les variacions del tipus de canvi entre la moneda híper inflacionària i una moneda estrangera relativament estable.

Pel que fa a les xifres comparatives de l'exercici anterior²⁶⁶, s'hauran de reexpressar aplicant l'índex general de preus, de forma que els valors comparatius es presentin en termes de la unitat de mesura corrent a la data de tancament de l'exercici sobre el que s'informa. La informació a revelar respecte a exercicis anteriors també es farà en termes d'aquesta mateixa unitat de mesura.

Finalment, caldrà revelar la següent informació²⁶⁷:

- El fet que els estats financers i les xifres corresponents per exercicis anteriors s'han reexpressat i, en conseqüència, estan expressats en la unitat de mesura corrent a la data de balanç.

²⁶⁴ IAS 29, paràgraf 11

²⁶⁵ IAS 29, paràgraf 26

²⁶⁶ IAS 29, paràgraf 34

²⁶⁷ IAS 29, paràgraf 39

- Indicació de què si els estats financers, abans de la reexpressió, estaven elaborats utilitzant el mètode del cost històric o el de cost corrent.

Identificació i valor de l'índex general de preus a la data de balanç i variació del mateix durant l'exercici corrent i l'anterior.

26.5. Estats financers consolidats

L'elaboració i presentació dels estats financers consolidats està regulada en la normativa internacional mitjançant l'IFRS 10²⁶⁸, que porta aquest mateix títol. Segons aquesta norma, una dominant haurà d'elaborar estats financers consolidats utilitzant polítiques comptables uniformes per transaccions similars i altres esdeveniments que s'hagin produït en circumstàncies similars. La consolidació començarà a la data que l'inversor obtingui el control de la participada i cessarà quan l'inversor perdi aquest control.

L'IFRS 10²⁶⁹, generalitza la presentació d'estats financers consolidats respecte la qual només preveu les excepcions següents:

- Una dominant no haurà de presentar estats financers consolidats si compleix totes les condicions següents:
 - o L'entitat és a l'hora una dependent participada per una altra entitat i els seus propietaris han estat informats i no han manifestat objeccions al fet que l'entitat no presenti estats consolidats.
 - o Els instruments de passiu o de patrimoni de l'entitat no es negocien en un mercat públic.

²⁶⁸ Paràgrafs 19 i 20

²⁶⁹ Paràgraf 4

- L'entitat no registra, ni està en procés de registrar, els seus estats financers en una comissió de valors o organització equivalent, amb el propòsit d'emetre algun tipus d'instruments en un mercat públic.
- La dominant última de l'entitat o alguna de les intermèdies, elaboren estats financers consolidats segons la normativa internacional i que estan disponibles per al públic.
- Plans de prestacions post-ocupació o altres plans a llarg termini dirigits als empleats els quals els sigui d'aplicació l'IAS 19: *Retribucions als empleats*.

Per determinar si una entitat és dominant o no d'una altra, l'IFRS 10 defineix els conceptes de control i poder. En aquest sentit, s'indica que un inversor és una dominant si controla la participada. Així mateix, precisa que existeix el control d'un inversor sobre una participada, si l'inversor reuneix totes les condicions següents²⁷⁰:

- Té poder sobre la participada.
- Està exposat o té dret a obtenir uns rendiments variables per la seva implicació en la participada.
- Té la capacitat d'utilitzar el seu poder sobre la participada per influir en l'import dels seus propis rendiments.

Pel que fa al concepte de poder, s'indica que un inversor té poder sobre una participada²⁷¹ quan posseeix drets en vigor que li proporcionen la capacitat de dirigir les activitats rellevants. S'entén per activitats rellevants aquelles que afecten de forma significativa els rendiments de la participada.

²⁷⁰ IFRS 10, paràgraf 7

²⁷¹ IFRS 10, paràgraf 10

En el cas de pèrdua de control d'una dependent, la dominant²⁷²:

- Donarà de baixa en els comptes, els actius i passius de l'antiga dependent, en l'estat de situació financera consolidat.
- Reconeixerà qualsevol inversió que hi mantingui al seu valor raonable quan perdi el control, i posteriorment comptabilitzarà aquesta inversió i qualsevol altre import carregat o abonat a aquesta dependent, d'acord, amb les IFRSs que corresponguin en cada cas.
- Reconeixerà el guany o pèrdua associat, a la pèrdua de control atribuïble a l'antiga participació dominant.

La guia de l'IFRS 10²⁷³, estableix les directrius per l'elaboració dels estats financers consolidats. En aquest sentit, els requeriments comptables corresponents fan referència a:

a) Procediments de consolidació.

Els estats consolidats es caracteritzen perquè:

- Reuneixen partides similars de l'actiu, el passiu, el patrimoni net, els ingressos, les despeses i els fluxos d'efectiu de la dominant amb els de les seves dependents.
- Eliminen l'import en llibre de la inversió de la dominant amb cada dependent amb la part alíquota de patrimoni net de la dependent corresponent a aquella inversió.
- Eliminen per complet de l'actiu, passiu, patrimoni net, ingressos, despeses, fluxos d'efectiu intragrup relatius a transaccions entre empreses del mateix grup.

²⁷² IFRS 10, paràgraf 25

²⁷³ Paràgraf B86

b) Polítiques comptables uniformes²⁷⁴.

Les diferents entitats del grup hauran d'utilitzar les mateixes polítiques comptables. Si no és així, cada membre del grup que no ho faci haurà de realitzar els ajustaments adequats en els seus estats financers a l'elaborar els consolidats.

c) Valoracions²⁷⁵.

Una entitat haurà d'incloure els ingressos i despeses d'una dependent en els estats financers consolidats, a partir de la data en què obtingui el control i, fins aquella en què deixi d'exercir-lo sobre la dependent.

d) Data de presentació²⁷⁶.

Els estats financers de la dominant i les seves dependents que s'utilitzin per l'elaboració dels consolidats hauran de tenir la mateixa data de presentació. Quan la data de tancament de l'exercici de la dominant i de la dependent siguin diferents aquesta última, als efectes de la consolidació, elaborarà informació financera addicional, referida a la mateixa data que els estats financers de la dominant.

Si no fos possible fer el que s'ha indicat en el paràgraf anterior, la dominant consolidarà la informació financera de la dependent a partir dels seus estats financers més recents i ajustats de forma que tingui en compte les transaccions i esdeveniments significatius produïts, entre la data d'elaboració dels estats financers individuals de la dependent i la dels estats financers consolidats. En tot cas, aquesta diferència temporal no ha d'excedir els tres mesos.

²⁷⁴ IFRS 10, paràgraf B87

²⁷⁵ IFRS 10, paràgraf B88

²⁷⁶ IFRS 10, paràgraf B 92 i 93

e) Participacions no dominants.

Les participacions no dominants són aquelles que tenen sobre una societat dependent socis diferents de la dominant. Aquestes participacions s'hauran de presentar en l'estat de situació financera consolidat dins de patrimoni net, de forma separada, respecte del patrimoni net corresponent a la dominant.

Els estats consolidats que haurà de formular la societat dominant són els mateixos que en la versió individual, però referida al grup. Per aquest motiu no cal incidir en el seu format, atès que serà el mateix que ja s'ha presentat en la versió individual. No obstant, sí que recolliran aquests estats consolidats totes les partides resultants del procés de consolidació, les quals no figuren en els individuals. Entre altres, ens referim al fons de comerç consolidat, les reserves en societats consolidades en el balanç o els beneficis procedents de l'adquisició de la participació sobre la dependent, en condicions avantatjoses realitzades dins de l'exercici en l'estat de resultats, entre altres.

CONCLUSIONS I POSSIBLES TREBALLS FUTURS

A mesura que hem anat avançant en la realització del present treball, han sorgit tot un seguit d'aspectes que es desprenen del mateix, els quals poden ser catalogats com a conclusions obtingudes.

Atesa la naturalesa del treball i objectius perseguits, que són de naturalesa tècnica-aplicativa, resulta que les principals conclusions són de caràcter general i apareixen de forma explícita en l'estudi i aplicació de les normes dins el desenvolupament de l'estudi realitzat.

Per altra banda, han anat sorgint també diferents aspectes significatius, però de caràcter puntual i limitat a temàtiques específiques, els quals també es presenten de forma explícita, al llarg del text.

Dins el primer grup, podem destacar els següents:

1. La normalització comptable va aparèixer a començaments del segle XX. Els primers àmbits on es va desenvolupar va ser Alemanya i França. Hi ha indicis que els primers intents estaven inspirats en autors de finals del segle XVIII i XIX.
2. La proliferació de plans comptables va comportar la necessitat de normalitzar la comptabilitat, introduint uns criteris bàsics generals que constitueixen l'harmonització comptable. Aquesta harmonització comptable a nivell mundial, és el resultat d'un procés inductiu pel qual s'elabora la normativa general, a partir de les normes locals. I el seu desenvolupament segueix un procés deductiu, de forma que a partir de la norma general continguda en l'harmonització mundial, es va concretant fins arribar a les normes comptables.
3. L'actual normativa comptable internacional té els orígens en l'any 1966, en què es va crear el primer organisme regulador, a partir del

qual, s'han anat creant els diferents organismes que constitueixen l'actual sistema normalitzador internacional.

4. *El Marc conceptual*, utilitza l'expressió *beneficis econòmics*, en un sentit que no es correspon amb l'accepció comuna del terme, sinó que entén que constitueixen el potencial per contribuir directament o indirecta als fluxos d'efectiu i d'altres equivalents al mateix. En aquest sentit, podem associar el terme de beneficis econòmics amb el de recursos financers.
5. Les definicions d'ingressos i despeses contingudes en el *Marc conceptual*, van més lligades als efectes soferts pel patrimoni al llarg d'un període, que no a la naturalesa econòmica que hauria d'anar associada amb ells.
6. Com a rerefons present en el procés d'elaboració de la informació financera, hi ha dos punts bàsics que incideixen directament en el registre de les operacions i dos més, que ho fan en l'elaboració de la informació financera. Aquests punts bàsics són els següents: reconeixement i valoració, per al registre i, presentació i revelació, per l'elaboració de la informació financera.
7. Dins de les normes comptables, podem distingir les de caràcter general que contemplen situacions concretes que poden afectar a diferents elements patrimonials i normes específiques que estan especialitzades per contemplar elements concrets o l'elaboració d'informació financera específica.
8. Totes les normes, independentment del tipus que siguin, tenen tres parts clarament diferenciades: encapçalament, on s'introdueixen els aspectes bàsics que identifiquen la norma, cos on es desenvolupa el contingut de la norma i final, on hi consta la data d'aplicació inicial, període transitori, si n'hi ha i incidència en d'altres normes. En el cos,

s'hi desenvolupa tot el que fa referència als quatre punts bàsics de la informació comptable, si bé no necessàriament s'ha d'incidir en tots.

9. Existeix una forta interrelació entre els diferents tipus de normes, de manera que una norma pot modificar i ser modificada per altres normes i, en algunes d'elles pot derogar o ser derogada per una altra.
10. La realitat econòmica és dinàmica i dóna peu al desenvolupament de diferents processos segons la tipologia desenvolupada. Per tant també ho serà la seva representació comptable, que registrarà els efectes econòmics que es deriven de cada un dels moments d'un procés. Per aquest motiu en cada procés hi incidiran diferents normes comptables en funció de la realitat econòmica considerada.
11. La normativa comptable internacional dóna cabuda a la consideració en el control d'existències dels dos mètodes administratiu i especulatiu, l'aplicació dels quals dependrà de les característiques específiques dels productes i activitats de l'empresa.
12. La normativa internacional presenta una doble classificació dels actius financers. En primer lloc, per al seu registre, els classifica segons la naturalesa econòmica i jurídica dels diferents elements. Per altra banda, i als efectes de valoració, estableix una diferenciació segons el criteri que segueix l'empresa per a la catalogació de cada un d'ells, establint quatre categories diferents: actius financers a valor raonable amb canvis a resultats, inversions mantingudes fins el venciment, préstecs i partides a cobrar i actius financers disponibles per a la venda. Per a cada un d'ells s'estableix un criteri de valoració específic.
13. Tot i que el significat del terme temporari és equivalent al del terme temporal, la normativa internacional contempla una distinció entre els dos. Així, quan parla de diferències temporànies, dins l'efecte impositiu, fa referència a la diferència entre l'import en llibres d'un actiu o un passiu i el valor que constitueix la seva base fiscal. En canvi, les

diferències temporals són considerades com una part de les temporànies i contempnen el cas particular de despeses o ingressos comptabilitzats en un exercici i computats fiscalment en un altre.

14. La normativa comptable internacional proposa l'elaboració d'uns estats financers específics, sense entrar en definir quin ha de ser el seu format. Es limita només a enunciar els continguts mínims que han de tenir cada un d'ells. Això permet estructurar el seu format, introduint les subdivisions de masses patrimonials més apropiades i establint un ordre que serà lliure, excepte en el cas en què un normalitzador estatal l'especifiqui.
15. En la definició de l'estructura del Compte de resultats podem diferenciar entre els resultats de l'activitat, i dintre d'ells distingir entre resultats d'explotació i aliens a l'explotació, els resultats financers i els resultats excepcionals. D'acord amb aquest criteri, es pot establir un format del Compte de resultats en el qual figurin de forma explícita i degudament estructurada els tipus de resultats abans indicats i el detall dels components que els integren.
16. En l'elaboració de l'estat de fluxos d'efectiu, segons el mètode directe, seria possible enriquir el seu contingut incorporant una subdivisió en els fluxos d'efectiu d'activitats d'inversió i els d'activitat de finançament, de forma que fos possible diferenciar la part que afecta a l'estructura corrent i la que afecta a l'estructura no corrent, en cada un dels dos casos.
17. Respecte a les notes, que formen part dels estats financers, aquelles es podrien estructurar de forma que els diferents aspectes del seu contingut estiguin degudament organitzats i fàcilment localitzables. Els apartats principals serien:
 - Declaració del compliment de les IFRSs.

- Resum de les polítiques comptables significatives aplicades.
- Informació de suport per a les partides presentades en els estats financers bàsics.
- Altres revelacions.

I, pel que fa als resultats explícits obtinguts, creiem que és d'interès destacar els que es presenten tot seguit:

1. Només tindrà sentit elaborar informació financera si els beneficis que s'obtenen superen i justifiquen els costos necessaris.
2. Amb la denominació de Normes Internacionals d'Informació Financera s'hi engloben els quatre diferents tipus de normes que s'han anat aprovant: les Normes Internacionals de Comptabilitat (IAS) i les seves interpretacions (SIC), així com les pròpiament anomenades Normes Internacionals d'Informació Financera (IFRS) i les seves interpretacions (IFRIC).
3. L'IAS 16, en l'apartat que fa referència a permutes d'elements d'immobilitzat, presenta una contradicció entre els paràgrafs 24 i 26, que entenem que és conseqüència de què el primer d'ells no ha estat adequadament traduït de la versió anglesa original.
4. Els elements patrimonials derivats d'operacions d'autocartera i els resultats conseqüència d'aquelles, constituïran en tots els casos components del patrimoni net de l'empresa.
5. La informació relativa a guanys per acció no constitueix per sí mateixa un estat financer, sinó que entra a formar part del Compte de resultats, on s'especificarà aquesta informació al final del mateix.

Amb aquest treball entenem que hem pogut donar un pas endavant en el camp de la sistematització del tractament comptable de les operacions de l'empresa quan se segueixen les Normes Internacionals d'Informació Financera. No obstant, la seva aplicació pot quedar limitada davant de situacions específiques que no tenen cabuda en la formulació general presentada, per la qual cosa poden resultar llacunes sense cobrir que requeriran un treball addicional per resoldre aquestes deficiències.

Per altra banda, una altra limitació es deriva del moment en què s'ha realitzat l'estudi. Amb posterioritat al mateix, atès el dinamisme que caracteritza el funcionament dels organismes emissors de normes, aniran sortint nous textos i se'n modificaran d'altres. Fins i tot, alguns dels vigents poden quedar derogats i substituïts per noves normes o bé per posteriors redaccions de la mateixa norma que reemplaçarien el text anterior.

No obstant, entenem que, independentment de la variabilitat del cos normatiu estudiat, del nostre treball se n'ha després un mètode d'estudi de les normes. Aquest mètode s'ha concretat en el model de fitxa que es presenta i que ha constituït el punt de partida dels estudis realitzats.

Amb aquest treball no s'exhaureix, ni tampoc era la nostra intenció, tot l'àmpli i ric camp que ofereix l'estudi de les normes internacionals de comptabilitat. Entre altres, voldríem deixar constància dels que d'una manera més directa hem percebut la seva existència, dels quals destaquem els següents:

- Actualització del contingut del treball incorporant tots els canvis que es produeixen en les Normes Internacionals d'Informació Financera.
- Desenvolupar el tractament comptable de les empreses, posant l'atenció en els seus aspectes subjectius, seguint les Normes Internacionals d'Informació Financera. En aquest apartat, es podria estudiar el reflex comptable del comportament de les empreses segons la seva forma jurídica, com és el cas de societats mercantils, persones físiques, cooperatives, entitats sense ànims de lucre, etc.

- Aprofundir el tractament diferenciat de les operacions de l'empresa per a cada un dels diferents tipus d'activitat que es desenvolupin, quan pel seu pes sigui necessari.
- Ampliar l'estudi a les International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), per poder facilitar així el tractament comptable de les entitats que formen part del Sector Públic.

En tots aquests camps d'estudi entenem que el model que s'ha aportat en el present treball pot ser d'utilitat. Això, independentment de qui sigui el responsable de desenvolupar cada una de les tasques de recerca abans apuntades.

BIBLIOGRAFIA CONSULTADA

ACCID (2014): *Plan general de contabilidad. Real Decreto 1514/2007 y modificaciones posteriores*. Profit editorial. Barcelona.

AMAT SALAS, O. (1996): "El estado de flujos de tesorería: experiencias internacionales". *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, núm. 88, pg. 609. Madrid.

AMAT, O. i altres (2003): *Comprendre les Normes Internacionals de Comptabilitat*. Gestió 2000. Barcelona.

- (2004): *Normes Internacionals de Comptabilitat NIC/NIIF*. Gestió 2000. Barcelona.

- (2006) *Comprender las Normas Internacionales de Información Financiera*. Gestió 2000. Barcelona.

AMAT, O. ; PARRAMON, J. (2004): *NIC. Les claus de les Normes Internacionals de Comptabilitat*. Gestió 2000. Barcelona.

AMOROS RICA, N. (1973): "Aplicación del Plan general contable". *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, núm. 4. Madrid.

ASPICHUETA, I. (1972): "Plan contable Sistorg". *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, núm. 3. Madrid.

CALAFELL CASTELLÓ, A. (1962): "Apuntes de contabilidad de la empresa y estadística de costes". Facultad de Ciencias Económicas. Barcelona.

CAÑIBANO, L. (1972): "Plan de cuentas de Francia". *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, núm. 3. Madrid.

CAÑIBANO, L.; MORA, A. i altres (2005): *Lecturas sobre Contabilidad Europea. Readings on European Accounting*. AECA. Madrid.

CASADO BELMONTE, MP. (2004): “La NIC 19: Retribuciones a los empleados”. *Revista Partida Doble*, núm. 157. Madrid.

CASANOVAS, I. (1976): *Representación contable de flujos económicos y financieros*. Editorial Hispano Europea. Barcelona.

CEA GARCIA, J.L. (1973): “Los principios de valoración en la doctrina contable: su aplicación”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, núm. 4. Madrid.

CEE (1987): *Directrices de derecho de sociedades y de Bolsa*. Ediciones del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España. Madrid.

COMISIÓN DE PRINCIPIOS Y NORMAS DE CONTABILIDAD DE AECA (1999): *Marco Conceptual para la Información Financiera*. Documentos AECA. Madrid.

COMISIÓN EUROPEA (1995): “Armonización contable: Una nueva estrategia de cara a la armonización internacional”.

- (2000): “La estrategia de la EU en materia de información financiera: El camino a seguir”.

CUBILLO VALVERDE, C. (1973): “Gestación, estructura y características del Plan general de contabilidad”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, núm. 4. Madrid.

CUESTA RUTE, J.M. (1973): “La contabilidad en el Código de comercio”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, núm. 4. Madrid.

ESCAMEZ, A. (1973): “La planificación contable y el crédito bancario”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, núm. 4. Madrid.

FERNANDEZ FERREIRA, R. (1972): "Normalización contable y planes de cuentas uniformes en Portugal". Revista Española de Financiación y Contabilidad, núm. 3. Madrid.

FERNANDEZ PEÑA, E. (1964): *Análisis de balances*. Editorial Biblioteca de Economía de la Empresa. Madrid.

- (1973): "Examen de los estados de información económica y financiera del Plan general de contabilidad de España". Revista Española de Financiación y Contabilidad, núm. 4. Madrid.

GABÀS TRIGO, F. (1991): *El Marco Conceptual de la Contabilidad Financiera*. AECA. Madrid.

GALLIZO, J.L. y otros (1993): *Los estados financieros complementarios*. Editorial Pirámide. Madrid.

GARCIA ALARCO, P. (1973): "El Plan general de contabilidad y la mecanización contable". Revista Española de Financiación y Contabilidad, núm. 4. Madrid.

GARCIA BENAÚ, M. A. (1995): *Armonización de la Información Financiera en Europa*. ICAC. Madrid.

GARCIA CAIRO, R. (1972): "Plan general de contabilidad suizo". Revista Española de Financiación y Contabilidad, núm. 3. Madrid.

GARCÍA GARCÍA, M. (1972): "Plan de Cuentas Alemán", Revista Española de Financiación y Contabilidad, núm. 3. Madrid.

- (1973): "Los planes de cuentas para la empresa como modelo circulatorio del ciclo de capital". Revista Española de Financiación y Contabilidad, núm. 4. Madrid.

GARCIA LARA, J.M. i altres (2008): "Conservatism of earnings reported under international accounting standards: a comparative study". Revista Española de Financiación y Contabilidad, núm. 138. Madrid.

GINER, B.; MORA, A. (2001): "El proceso de armonización contable en Europa: análisis de la relación entre la investigación contable y la evolución de la realidad económica". Revista de Financiación Contable, núm. 107. Madrid.

GOMEZ BELTRAN, F. (1972): "Balance normalizado, utilizado por las empresas en que interviene el Instituto Nacional de Industria". Revista Española de Financiación y Contabilidad, núm. 3. Madrid.

GOMEZ, F. i altres (2006): *NIC/NIIF. Ejercicios resueltos y comentados*. Editorial Gestión 2000. Barcelona.

GONZALO ANGULO, J.A. y otros (2013): El camino hacia la convergencia. Comparación y análisis crítico entre la Normativa Contable Internacional (NIC/NIIF) y la Estadounidense. Editorial Edisofer SL. Madrid.

GONZALO ROSELL, A. (1973): "Principios y objetos del Plan general contable". Revista Española de Financiación y Contabilidad, núm. 4. Madrid.

GOXENS DUCH, A. (1972): "El Plan Contable Internacional: Un proyecto de normalización a escala mundial", Revista Española de Financiación y Contabilidad, núm. 3. Madrid.

IASC (1989): *Normas Internacionales de Contabilidad*. Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España. Madrid.

ICAC (2007): *Plan General de Contabilidad*. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid.

LAINEZ GADEA, J.A. (1993): *Comparabilidad Internacional de la Información Financiera. Análisis y posición de la normativa Española*. ICAC. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid.

LIZANDA, J.M. (2005): *Aspectos fiscales y contables de las NIIC/NIIF. Casos prácticos*. Ediciones Gestión 2000. Barcelona.

LOPEZ DE SA, A. (1972): “Notas explicativas de los balances”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, núm. 3. Madrid.

MALLO, C.; PULIDO, A. (2004): *Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)*. Ediciones Thomson. Madrid.

MARIN-MEDINA, J. (1982): *La armonización de la contabilidad y de la auditoría. Sus organismos internacionales*. Ediciones del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España. Madrid.

MATTESSICH, R. (1973): “Recientes perfeccionamientos en la presentación de los sistemas contables”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, núm. 4. Madrid.

MILLAN FERNANDEZ, W. (1972): “Plan general de contabilidad para la empresa española”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, núm. 3. Madrid.

MIR ESTRUCH, F. i altres (2009): *Introducción a la contabilidad de gestión*. Barcelona.

MONTESINOS JULVE, V. (1983): *Organismos internacionales de contabilidad: funciones y objetivos*. Instituto Planificación Contable. Madrid.

NAREDO, A. (1972): “Regulación contable en las comunidades europeas”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, núm. 3. Madrid.

NOGUERO SALINAS, A. (1973): “Los criterios de valoración en el Plan general de contabilidad”. Revista Española de Financiación y Contabilidad, núm. 4. Madrid.

OLIVERAS, E.; DÍAZ, M.; VÁZQUEZ, N. (2013): Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). ACCID-Profit. Barcelona.

PELLETIER, A. (1972): “Experiencias en la aplicación práctica y adaptación del Plan contable Sistorg”. Revista Española de Financiación y Contabilidad, núm. 3. Madrid.

PEREDA, J.M. i CUADRADO, A. (1988): Introducción a la normalización contable de las balanzas de pagos y endeudamiento de la empresa. Instituto de Planificación Contable. Madrid.

PIQUE BATLLE, R. (1973): “El Plan general de contabilidad y los condicionantes que su implantación requiere”. Revista Española de Financiación y Contabilidad, núm. 4. Madrid.

PLATIKANOVA, P.; PERRAMON, J. (2012): “Economic consequences of the first-time IFRS introduction in Europe” Revista Española de Financiación y Contabilidad núm. 156. Madrid.

PULIDO, A. (2014): *Las Normas Internacionales de Información Financiera. (NIIF/NIC). Una visión actual.* Garceta, grupo editorial. Madrid.

PULIDO, A.; AMÈRIGO, E. (2006): “Normas Internacionales de Información Financiera. Guía para directivos y empresarios”. Asociación Española de Directivos. Madrid.

RABASEDA i TARRÉS, J. (2003): “Apunts d'introducció a la comptabilitat”. Facultat Ciències Econòmiques i Empresariales. Universitat de Girona. Girona.

REQUENA RODRIGUEZ, J.M. (1973): "Plan de cuentas integral del profesor Calafell". Revista Española de Financiación y Contabilidad, núm. 4. Madrid.

REQUENA, J.M.; MIR, F.; VERA, S. (2002): *Contabilidad de costes y de gestión*. Editorial Ariel economía. Barcelona.

RODRIGUEZ VILARIÑO, A. (1973): "Desarrollo del Plan general de contabilidad de España". Revista Española de Financiación y Contabilidad, núm. 4. Madrid.

ROSE, T.G. (1974): *Control de Gestión (Higher control in management)*. Ediciones Deusto. Bilbao.

SANCHEZ FERNANDEZ DE VALDERRAMA, J.L. y otros (2003): *Estudio sobre los efectos de la aplicación de las normas contables del IASB a los sectores cotizados de la bolsa española*. Fundación de Estudios Financieros. Madrid.

SCHMALENBACH, E. (1953): *Balance dinámico*. Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España. Madrid.

SCHNEIDER, E. (1972): *Contabilidad industrial*. Aguilar. Madrid.

SOTO SERRANO, M. (1972): "Sistemas y principios uniformes de contabilidad en Estados Unidos". Revista Española de Financiación y Contabilidad, núm. 3. Madrid.

SUBCOMISION 2ª MEJORAS A INTRODUCIR EN LA CUENTA DE PÈRDIDAS Y GANANCIAS (2012): "Informe final". Barcelona.

TUA PEREDA, J. (1980): *Estados financieros: España y el Mercado Común*. Ediciones del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España. Madrid.

TUA PEREDA, J. y otros (2000): *El Marco Conceptual para la Información Financiera*. AECA. Madrid.

VARIOS AUTORES. (2003): *Normas Internacionales de Información Financiera 2003*. Editorial CISS. Valencia.

- (2005): *Aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad adoptadas por la Unión Europea*. Editorial CISS. Valencia.

VLAEMMINCK, J.H. (1961): *Historia y doctrinas de la contabilidad*. Ed. E.J.E.S. Madrid.

WIART, M. (1972): "Plan contable nacional Belga". *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, núm. 3. Madrid.

ZEFF, S. (1999): "La evolución del Marco Conceptual para las empresas mercantiles en Estados Unidos". *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, núm. 100. Madrid.

WEBS

www.elsevier.com

www.iasplus.com

www.icac.meh.es

www.ifrs.org

ANNEXOS

ANNEX 1

MC

Marc Conceptual

EL MARC CONCEPTUAL PER A LA INFORMACIÓ FINANCERA

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
	ENCAPÇALAMENT Pròleg Introducció Propòsit i valor normatiu Abast	
	COS	
OB1 OB2 OB12 OB13 OB15 OB17 OB20 OB21	a) Capítol 1: L'objectiu de la informació financera amb propòsit general Introducció Objectiu, utilitat i limitacions de la informació financera amb propòsit general Informació sobre els recursos econòmics, els drets dels creditors i els canvis de l'entitat que informa Recursos econòmics i drets dels creditors Canvis en els recursos econòmics i en els drets dels creditors <i>Rendiment financer reflectit per la comptabilitat d'acumulació (o meritació)</i> <i>Rendiment financer reflectit per fluxos d'efectiu passats</i> <i>Canvis en els recursos econòmics i en els drets dels creditors que no procedeixen del rendiment financer</i>	
	b) Capítol 2: L'entitat que informa Pendent de desenvolupar	
CC1 CC4 CC5 CC6 CC12 CC17 CC19 CC20 CC26 CC29 CC30 CC33 CC35	c) Capítol 3: Característiques qualitatives de la informació financera útil Introducció Característiques qualitatives de la informació financera útil Característiques qualitatives fonamentals <i>Rellevància</i> <i>Representació fidel</i> <i>Aplicació de les característiques qualitatives fonamentals</i> Característiques qualitatives de millora <i>Comparabilitat</i> <i>Verificabilitat</i> <i>Oportunitat</i> <i>Comprensibilitat</i> <i>Aplicació de les característiques qualitatives de millora</i> La restricció del cost en la informació financera útil	

	a) Capítol 4: El Marc Conceptual (1989) – El text restant	
	Hipòtesis fonamentals	
4.1	Hipòtesis de negoci en marxa	
4.2	Els elements dels estats financers	
4.4	Situació financera	
4.8	Actius	
4.15	Passius	
4.20	Patrimoni	
4.24	Rendiment	
4.29	Ingressos	
4.33	Despeses	
4.36	Ajustaments per manteniment del capital	
4.37	Reconeixement dels elements dels estats financers	
4.40	La probabilitat d'obtenir beneficis econòmics futurs	
4.41	Fiabilitat de la mesura	
4.44	Reconeixement d'actius	
4.46	Reconeixement de passius	
4.47	Reconeixement d'ingressos	
4.49	Reconeixement de despeses	
4.54	Mesura dels elements dels estats financers	
	Concepte de capital i de manteniment del capital	
4.57	Conceptes de capital	
4.59	Conceptes de manteniment del capital i la determinació del resultat	

ANNEX 2

IASs

**Normes Internacionals
de Comptabilitat**

IAS 1	PRESENTACIÓ D'ESTATS FINANCERS
--------------	---------------------------------------

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
	ENCAPÇALAMENT	
1	Objectiu	
2	Abast	
	COS	
7	Definicions	
	a) Reconeixement	
	b) Valoració	
	c) Presentació	
	Estats Financers	
9	Finalitat dels estats financers	
10	Conjunt complet d'estats financers	
	Característiques generals	
15	<i>Imatge fidel i compliment de les IFRS</i>	
25	<i>Hipòtesi d'empresa en funcionament</i>	
27	<i>Hipòtesi comptable de meritació</i>	
29	<i>Materialitat o importància relativa i agrupació de dades</i>	
32	<i>Compensació</i>	
36	<i>Periodicitat de la informació</i>	
38	<i>Informació comparativa</i>	
41	Transició i data de vigència	
45	<i>Uniformitat en la presentació</i>	
	Estructura i contingut	
47	Introducció	
49	Identificació dels estats financers	
	Estat de situació financera	
54	<i>Informació a presentar en l'estat de situació financera</i>	
60	<i>La distinció entre corrent i no corrent</i>	
66	<i>Actius corrents</i>	
69	<i>Passius corrents</i>	
81	Estat de resultats i altre resultat global	
82	<i>Informació a presentar en la secció de resultats o en l'estat de resultats</i>	
82A	<i>Informació a presentar en la secció d'altre resultat global</i>	
88	<i>Resultat de l'exercici</i>	
90	<i>Altre resultat global de l'exercici</i>	
	Estat de canvis en el patrimoni net	
106	<i>Informació a presentar en l'estat de canvis en el patrimoni net</i>	
111	Estat de fluxos d'efectiu	
	d) Revelació	
77	<i>Informació a presentar en l'estat de situació financera o en les notes</i>	
97	<i>Informació a presentar en l'estat o estats de resultats i altre resultat global o en les notes</i>	
106A	<i>Informació a presentar en l'estat de canvis en el patrimoni net o en les notes</i>	
	Notes	
112	<i>Estructura</i>	
117	<i>Revelació d'informació sobre polítiques comptables</i>	
125	<i>Causas d'incertesa en les estimacions</i>	
134	<i>Capital</i>	
136A	<i>Instrumentos financers amb opció de venda classificats com a patrimoni</i>	
137	<i>Altres informacions a revelar</i>	
	FINAL	
139	Transició i data de vigència	01/01/2009
140	Derogació de la NIC 1 (revisada el 2003)	

IAS 2	EXISTÈNCIES
--------------	--------------------

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
	ENCAPÇALAMENT	
1	Objectiu	
2	Abast	
	COS	
6	Definicions	
	a) Reconeixement	
34	Reconeixement com a despesa	
	b) Valoració	
9	Valoració d'existències	
10	Cost de les existències	
11	<i>Costos d'adquisició</i>	
12	<i>Costos de transformació</i>	
15	<i>Altres costos</i>	
19	<i>Cost de les existències per a un prestador de serveis</i>	
20	<i>Cost dels productes agrícoles recol·lectats d'actius biològics</i>	
21	<i>Mètodes de valoració de costos</i>	
23	Fórmules del cost	
28	Valor realitzable net	
	c) Presentació	
	d) Revelació	
36	Informació a revelar	
	FINAL	
40	Data de vigència	01/01/2005
41	Derogació d'altres pronunciaments	

IAS 3	ESTATS FINANCERS CONSOLIDATS
--------------	-------------------------------------

NÚMERO	CONCEPTE	REFERÈNCIA
	DATA ENTRADA EN VIGOR	01/01/1977
	DEROGACIÓ Norma Data	IAS 27 i IAS 28 01/01/1990

IAS 4	COMPTABILITZACIÓ DE LES AMORTITZACIONS
--------------	---

NÚMERO	CONCEPTE	REFERÈNCIA
	DATA ENTRADA EN VIGOR	01/01/1977
	DEROGACIÓ Norma Data	IAS 16, IAS 22 i IAS 38 01/07/1999

IAS 5	INFORMACIÓ QUE HAN DE CONTENIR ELS ESTATS FINANCERS
--------------	--

NÚMERO	CONCEPTE	REFERÈNCIA
	DATA ENTRADA EN VIGOR	01/01/1977
	DEROGACIÓ Norma Data	IAS 1 01/07/1998

IAS 6	TRACTAMENT COMPTABLE DE LES VARIACIONS EN ELS PREUS
--------------	--

NÚMERO	CONCEPTE	REFERÈNCIA
	DATA ENTRADA EN VIGOR	01/01/1977
	DEROGACIÓ Norma Data	IAS 15 01/01/1983

IAS 7	ESTAT DE FLUXOS D'EFECTIU¹
--------------	--

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIO MODIFICACIO
	ENCAPÇALAMENT	
1	Objectiu	
4	Abast	
	Beneficis de la informació sobre fluxos d'efectiu	
	COS	
6	Definicions	
7	Efectiu i equivalents a l'efectiu	
	a) Reconeixement	
	b) Valoració	
	c) Presentació	
10	Presentació de l'estat de fluxos d'efectiu	
13	Activitats d'explotació	
16	Activitats d'inversió	
17	Activitats de finançament	
18	Informació sobre fluxos d'efectiu de les activitats d'explotació	
21	Informació sobre fluxos d'efectiu de les activitats d'inversió i finançament	
22	Informació sobre fluxos d'efectiu en termes nets	
25	Fluxos d'efectiu en moneda estrangera	
31	Interessos i dividends	
35	Impost sobre els guanys	
37	Inversions en dependents, associades i negocis conjunts	
39	Canvis en les participacions en la propietat de dependents i altres negocis	
43	Transaccions no monetàries	
	d) Revelació	
45	Components de la partida efectiu i equivalents a l'efectiu	
48	Altres informació a revelar	
	FINAL	
53	Data de vigència	01/01/1994

¹ L'objecte de la norma inicial era d'estats de canvis en la posició financera, el qual va ser substituït per la nova versió amb efectes a partir de la data de vigència de la nova versió d'aquesta norma.

IAS 8	POLÍTIQUES COMPTABLES, CANVIS EN LES ESTIMACIONS COMPTABLES I ERRORS
--------------	---

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
	ENCAPÇALAMENT	
1	Objectiu	
3	Abast	
	COS	
5	Definicions	
	a) Reconeixement	
	Polítiques comptables	
7	Selecció i aplicació de les polítiques comptables	
13	Uniformitat de les polítiques comptables	
14	Canvis en les polítiques comptables	
19	<i>Aplicació dels canvis en les polítiques comptables</i>	
41	Errors	
43	Limitacions a la reexpressió retroactiva	
50	Impracticabilitat de l'aplicació i de la reexpressió retroactives	
	b) Valoració	
	Polítiques comptables	
7	Selecció i aplicació de les polítiques comptables	
13	Uniformitat de les polítiques comptables	
14	Canvis en les polítiques comptables	
19	<i>Aplicació dels canvis en les polítiques comptables</i>	
32	Canvis en les estimacions comptables	
41	Errors	
	c) Presentació	
	d) Revelació	
	Polítiques comptables	
28	<i>Informació a revelar</i>	
	Canvis en les estimacions comptables	
39	Informació a revelar	
	Errors	
49	Informació a revelar sobre errors d'exercicis anteriors	
	FINAL	
54	Data de vigència	01/01/2005
55	Derogació d'altres pronunciaments	

IAS 9	COMPTABILITAT DE LES ACTIVITATS D'INVESTIGACIÓ I DESENVOLUPAMENT
--------------	---

NÚMERO	CONCEPTE	REFERÈNCIA
	DATA ENTRADA EN VIGOR	01/01/1980
	DEROGACIÓ Norma Data	IAS 38 01/07/1999

IAS 10	FETS POSTERIORIS A LA DATA DEL BALANÇ
---------------	--

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
	ENCAPÇALAMENT	
1	Objectiu	
2	Abast	
	COS	
3	Definicions	
	a) Reconeixement	
	Reconeixement i valoració	
8	Fets posteriors a la data del balanç que impliquen ajustaments	
10	Fets posteriors a la data del balanç que no impliquen ajustaments	
12	Dividends	
	b) Valoració	
	c) Presentació	
	d) Revelació	
	Informació a revelar	
17	Data de formulació dels estats financers	
19	Actualització de les revelacions d'informació sobre condicions existents a la data del balanç	
21	Fets posteriors a la data del balanç que no impliquen ajustaments	
14	Hipòtesi d'empresa en funcionament	
	FINAL	
23	Data de vigència	01/01/2005
24	Derogació de l'IAS 10 (revisada el 1999)	

IAS 11	CONTRACTES DE CONSTRUCCIÓ
---------------	----------------------------------

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
1	ENCAPÇALAMENT Objectiu Abast	IFRIC 15
3 7 11 16	COS Definicions Agrupació i segmentació dels contractes de construcció Ingressos ordinaris del contracte Costos del contracte	
22 36 38	a) Reconeixement Reconeixement d'ingressos ordinaris i despeses Reconeixement de les pèrdues esperades Canvis en les estimacions	
	b) Valoració	
	c) Presentació	
39	d) Revelació Informació a revelar	
46	FINAL Data de vigència	01/01/1995

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
1	ENCAPÇALAMENT Objectiu Abast	
5 7	COS Definicions Base fiscal	
12 15 19 20 21 22 24 32 33 34 37 38 57 58 61 66 68A	a) Reconeixement Reconeixement de passius i actius per impostos corrents Reconeixement de passius i actius per impostos diferits Diferències temporàries imposables <i>Combinacions de negocis</i> <i>Actius comptabilitzats al valor raonable</i> <i>Fons de comerç</i> <i>Reconeixement inicial d'un actiu o passiu</i> Diferències temporàries deduïbles <i>Fons de comerç</i> <i>Reconeixement inicial d'un actiu o passiu</i> Pèrdues i crèdits fiscals no utilitzats Reconsideració d'actius per impostos diferits no reconeguts Inversions en dependents, sucursals i associades, i participacions en acords conjunts Reconeixement d'impostos corrents i diferits Partides reconegudes en el resultat Partides reconegudes fora del resultat Impostos diferits sorgits d'una combinació de negocis Impost corrent i diferit derivat d'una transacció amb pagament basat en accions	SIC 25
46	b) Valoració	
71 77 78	c) Presentació Actius i passius per impostos <i>Compensació</i> Despesa per l'impost <i>Despesa (ingrés) per l'impost sobre els guanys relatiu als guanys o pèrdues per les activitats ordinàries</i> <i>Diferències de canvi en els actius o passius per impostos diferits en moneda estrangera</i>	
79	d) Revelació Informació a revelar	
89 99	FINAL Data de vigència Derogació de la SIC 21	01/01/1998

IAS 13	PRESENTACIÓ D'ACTIUS I PASSIUS CIRCULANTS
---------------	--

NÚMERO	CONCEPTE	REFERÈNCIA
	DATA ENTRADA EN VIGOR	01/01/1981
	DEROGACIÓ Norma Data	IAS 1 01/07/1998

IAS 14	INFORMACIÓ FINANCERA PER SEGMENTS
---------------	--

NÚMERO	CONCEPTE	REFERÈNCIA
	DATA ENTRADA EN VIGOR	01/01/1982
	DEROGACIÓ Norma Data	IFRS 8 01/01/2009

IAS 15	INFORMACIÓ PER REFLECTIR ELS EFECTES DELS CANVIS EN ELS PREUS
---------------	--

NÚMERO	CONCEPTE	REFERÈNCIA
	DATA ENTRADA EN VIGOR	01/01/1983
	DEROGACIÓ Norma Data	IASB 01/01/2005

IAS 16	IMMOBILITZAT MATERIAL
---------------	------------------------------

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
	ENCAPÇALAMENT	
1	Objectiu	
2	Abast	
	COS	
6	Definicions	IFRIC 18.9
7	a) Reconeixement	
11	Costos inicials	
12	Costos posteriors	
67	Baixa en comptes	
	b) Valoració	
15	Valoració en el reconeixement	IFRIC 1 IFRIC 18.21
16	Components del cost	
23	Valoració del cost	IFRIC 18.11
29	Valoració posterior al reconeixement	
30	Model del cost	IFRIC 1.5
31	Model de revaloració	IFRIC 1.6
43	Amortització	
50	<i>Import amortitzable i període d'amortització</i>	
60	<i>Mètode d'amortització</i>	
63	Deterioració del valor	
65	Compensació per deterioració del valor	
	c) Presentació	
	d) Revelació	
73	Informació a revelar	
	FINAL	
80	Disposicions transitòries	
81	Data de vigència	01/01/2005
82	Derogació d'altres pronunciaments	

IAS 17	ARRENDAMENTS
---------------	---------------------

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
	ENCAPÇALAMENT	
1	Objectiu	
2	Abast	IFRIC 4
	COS	
4	Definicions	
7	Classificació dels arrendaments	
	a) Reconeixement	
	Comptabilització dels arrendaments en els estats financers dels arrendataris	
20	Arrendaments financers	SIC 27
	<i>Reconeixement inicial</i>	
33	Arrendaments operatius	SIC 15
	Comptabilització dels arrendaments en els estats financers dels arrendadors	
36	Arrendaments financers	SIC 27
	<i>Reconeixement inicial</i>	
49	Arrendaments operatius	SIC15
58	Transaccions de venda amb arrendament posterior	
	b) Valoració	
	Comptabilització dels arrendaments en els estats financers dels arrendataris	
20	Arrendaments financers	
	<i>Reconeixement inicial</i>	
25	<i>Valoració posterior</i>	
33	Arrendaments operatius	
	Comptabilització dels arrendaments en els estats financers dels arrendadors	
36	Arrendaments financers	
	<i>Reconeixement inicial</i>	
39	<i>Valoració posterior</i>	
49	Arrendaments operatius	
	c) Presentació	
	d) Revelació	
	FINAL	
67	Disposicions transitòries	
69	Data de vigència	01/01/2005
70	Derogació de l'IAS 17 (revisada el 1997)	

IAS 18	INGRESSOS ORDINARIS
---------------	----------------------------

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
1	ENCAPÇALAMENT Objectiu Abast	IFRIC 15
7	COS Definicions	
13 14 20 29	a) Reconeixement Identificació de la transacció Venda de béns Prestació de serveis Interessos, regalies i dividends	IFRIC 18.18-21 IFRIC 13 IFRIC 18.12-17 SIC 31
9	b) Valoració Valoració dels ingressos ordinaris	IFRIC 13
	c) Presentació	
35	d) Revelació Informació a revelar	IFRIC 15
37	FINAL Data de vigència	01/01/1995

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
	ENCAPÇALAMENT	
1	Objectiu	
2	Abast	
	COS	
8	Definicions	
9	Retribucions als empleats a curt termini	
26	Retribucions post-ocupació: distinció entre plans d'aportacions definides i plans de prestacions definides	
32	Plans multi empresarials de prestacions	
40	Plans de prestacions definides on es comparteixen els riscos entre entitats sota control conjunt	
43	Plans públics	
46	Prestacions assegurades	
153	Altres retribucions a llarg termini als empleats	
159	Indemnitzacions per cessament	
	a) Reconeixement	
	Retribucions als empleats a curt termini	
	Reconeixement i valoració	
11	<i>Aplicable a totes les retribucions als empleats a curt termini</i>	
13	<i>Permisos remunerats a curt termini</i>	
19	<i>Participació en guanys i plans d'incentius</i>	
	Retribucions post-ocupació: distinció entre plans d'aportacions definides i plans de prestacions definides	
32	Plans multi empresarials de prestacions	
48	Prestacions assegurades	
50	Retribucions post-ocupació: plans d'aportacions definides	
51	Reconeixement i valoració	
	Retribucions post-ocupació: plans de prestacions definides	
56	Reconeixement i valoració	
61	Comptabilització de les obligacions implícites	
	Reconeixement i valoració: actius afectes al pla	
116	<i>Reemborsaments</i>	
120	Components del cost de la prestació definida	
	Altres retribucions a llarg termini als empleats	
155	Reconeixement i valoració	
	Indemnitzacions per cessament	
165	Reconeixement	

39	b) Valoració Retribucions post-ocupació: distinció entre plans d'aportacions definides i plans de prestacions definides Plans multi empresarials de prestacions Retribucions post-ocupació: plans de prestacions definides Reconeixement i valoració Reconeixement i valoració: valor actual de les obligacions per prestacions definides i cost dels serveis exercici corrent Mètode de valoració actuarial Repartiment de les prestacions entre els períodes de servei Hipòtesis actuàries Hipòtesis actuàries: mortalitat Hipòtesis actuàries: tipus de descompte Hipòtesis actuàries: sous, prestacions i costos d'assistència mèdica Cost dels serveis passats i guanys o pèrdues derivades de liquidacions dels plans Cost dels serveis passats Guanys o pèrdues derivades de liquidació dels plans Reconeixement i valoració: actius afectes al pla Valor raonable dels actius afectes al pla Reemborsaments Components del cost de la prestació definida Interès net sobre el passiu (actiu) net per prestacions definides Recàlcul de la valoració del passiu (actiu) net per prestacions definides Altres retribucions a llarg termini als empleats Reconeixement i valoració Indemnitzacions per cessament Valoració	
63	c) Presentació Retribucions post-ocupació: plans de prestacions definides Estat de situació financera Presentació Compensació Separació entre partides corrents i no corrents Components del cost de la prestació definida	IFRIC 14
25	d) Revelació Retribucions als empleats a curt termini Informació a revelar Retribucions post-ocupació: plans d'aportacions definides Informació a revelar Retribucions post-ocupació: plans de prestacions definides Informació a revelar Característiques dels plans de prestacions definides i els riscos associats Explicació dels imports en els estats financers Import, calendari i incertesa dels fluxos d'efectiu futurs Plans multi empresarials de prestacions Plans de prestacions definides on es comparteixen els riscos entre entitats sota control conjunt Requeriment de revelació de la informació en altres IFRSs Altres retribucions a llarg termini als empleats Informació a revelar Indemnitzacions per cessament Informació a revelar	
172	FINAL Data de vigència i transició	01/01/2013

IAS 20	COMPTABILITZACIÓ DE LES SUBVENCIONS OFICIALS I INFORMACIÓ A REVELAR SOBRE AJUTS PÚBLICS
---------------	--

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
1	ENCAPÇALAMENT Abast	
3	COS Definicions	SIC 10
24	Subvencions oficials Tractament de les subvencions relacionades amb actius (o de capital)	
29	Tractament de les subvencions relacionades amb els ingressos (o d'exploració)	
32	Devolució de subvencions oficials	
34	Ajuts públics	
7	a) Reconeixement Subvencions oficials	
23	b) Valoració Subvencions oficials Subvencions oficials no monetàries	
	c) Presentació	
39	d) Revelació Informació a revelar	
40	FINAL Disposicions transitòries	01/01/1984
41	Data de vigència	

IAS 21	EFFECTES DE LES VARIACIONS EN ELS TIPUS DE CANVI DE LA MONEDA ESTRANGERA
---------------	---

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
	ENCAPÇALAMENT	
1	Objectiu	
3	Abast	
	COS	
8	Definicions	
	Desenvolupament de les definicions	
9	<i>Moneda funcional</i>	
15	<i>Inversió neta en un negoci a l'estranger</i>	
16	<i>Partides monetàries</i>	
17	Resum de l'enfocament requerit per aquesta norma	
50	Efectes impositius de totes les diferències de canvi	
	a) Reconeixement	
	Informació, en moneda funcional, sobre les transaccions en moneda estrangera	
20	Reconeixement inicial	
27	Reconeixement de les diferències de canvi	
	Utilització d'una moneda de presentació diferent de la moneda funcional	
48	Venda o disposició per altra via total o parcial d'un negoci a l'estranger	
	b) Valoració	
	Informació, en moneda funcional, sobre les transaccions en moneda estrangera	
23	Informació al final dels exercicis posteriors sobre els que s'informa	
35	Canvi de moneda funcional	
	c) Presentació	
	Utilització d'una moneda de presentació diferent de la moneda funcional	
38	Conversió a la moneda de presentació	
44	Conversió d'un negoci a l'estranger	SIC 7
	d) Revelació	
51	Informació a revelar	
	FINAL	
58	Data de vigència i transició	01/01/2005
61	Derogació d'altres pronunciaments	

IAS 22	TRACTAMENT COMPTABLE DE LES COMBINACIONS D'EMPRESSES
---------------	---

NÚMERO	CONCEPTE	REFERÈNCIA
	DATA ENTRADA EN VIGOR	01/01/1985
	DEROGACIÓ Norma Data	IFRS 3 31/03/2004

IAS 23	COSTOS PER INTERESSOS
---------------	------------------------------

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
	ENCAPÇALAMENT	
1	Principi bàsic	
2	Abast	
	COS	
5	Definicions	
	a) Reconeixement	
8	Reconeixement	
10	Costos per interessos susceptibles de capitalització	
16	Excés de l'import en llibres de l'actiu apte sobre l'import recuperable	
17	Inici de capitalització	
20	Suspensió de la capitalització	
22	Fi de la capitalització	
	b) Valoració	
	c) Presentació	
	d) Revelació	
26	Informació a revelar	
	FINAL	
27	Disposició transitòria	
29	Data de vigència	01/01/2009
30	Derogació de l'IAS 23 (revisada el 1993)	

IAS 24	INFORMACIONS A REVELAR SOBRE PARTS VINCULADES
---------------	--

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
	ENCAPÇALAMENT	
1	Objectiu	
2	Abast	
	COS	
5	Propòsit de la informació a revelar sobre les parts vinculades	
9	Definicions	
	a) Reconeixement	
	b) Valoració	
	c) Presentació	
	d) Revelació	
39	Informació a revelar	
13	Totes les entitats	
25	Entitats relacionades amb una administració pública	
	FINAL	
28	Data de vigència i transició	01/01/2011
29	Derogació de l'IAS 24 (2003)	

IAS 25	COMPTABILITAT DE LES INVERSIONS FINANCERES
---------------	---

NÚMERO	CONCEPTE	REFERÈNCIA
	DATA ENTRADA EN VIGOR	01/01/1987
	DEROGACIÓ Norma Data	IAS 39 i IAS 40 01/01/2001

IAS 26	COMPTABILITZACIÓ I INFORMACIÓ FINANCERA SOBRE PLANS DE PRESTACIONS PER JUBILACIÓ
---------------	---

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
1	ENCAPÇALAMENT Abast	
8 13	COS Definicions Plans d'aportacions definides	
	a) Reconeixement	
23 27 32	b) Valoració Plans de prestacions definides Valor actual actuarial de les prestacions promeses per retirar Freqüència de les avaluacions actuàrials Referent a tots els plans Valoració dels actius afectes al pla	
28	c) Presentació Contingut de l'estat financer	
13 17 28 34	d) Revelació Plans d'aportacions definides Plans de prestacions definides Contingut de l'estat financer Referent a tots els plans Informació a revelar	
37	FINAL Data de vigència	01/01/1988

IAS 27	ESTATS FINANCERS SEPARATS
---------------	----------------------------------

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
1	ENCAPÇALAMENT Objectiu	
2	Àmbit d'aplicació	
4	COS Definicions	
	a) Reconeixement	
	b) Valoració	
9	c) Presentació Elaboració d'estats financers separats	
15	d) Revelació Revelació d'informació	
18	FINAL Data de vigència i transició	01/01/2013
19	Referències a l'IFRS 9	
20	Derogació de l'IAS 27 (2008) ²	

² Títol anterior: Estats financers consolidats i separats.

IAS 28	INVERSIONS EN ENTITATS ASSOCIADES I EN NEGOCIS CONJUNTS
---------------	--

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
	ENCAPÇALAMENT	
1	Objectiu	
2	Àmbit d'aplicació	
	COS	
3	Definicions	
5	Influència significativa	
10	Mètode de la participació	
16	Aplicació del mètode de la participació	
17	Supòsits d'inaplicació del mètode de la participació	
20	Classificació com a mantinguda per a la venda	
22	Cessament de la utilització del mètode de la participació	
25	Canvis en la participació en la propietat	
26	Procediments d'aplicació del mètode de participació	
40	Pèrdues per deterioració del valor	
	a) Reconeixement	
	b) Valoració	
	c) Presentació	
44	Estats financers separats	
	d) Revelació	
	FINAL	
45	Data de vigència i transició	01/01/2013
46	Referències a la IFRS 9	
47	Derogació de l'IAS 28 (2003)	

IAS 29	INFORMACIÓ FINANCERA EN ECONOMIES HÍPER INFLACIONÀRIES
---------------	---

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
1	ENCAPÇALAMENT Abast	
	COS	
	a) Reconeixement	
	b) Valoració	
5	c) Presentació La reexpressió d'estats financers	IFRIC 7
11	Estats financers a cost històric	
26	Estat de situació financera	
27	Compte de resultats	
27	Pèrdues i guanys de la posició monetària neta	
	Estats financers a cost corrent	
29	Estat de situació financera	
30	Compte de resultats	
31	Pèrdues i guanys de la posició monetària neta	
32	Impost sobre els guanys	
33	Estat de fluxos d'efectiu	
34	Xifres d'exercicis anteriors	
35	Estats financers consolidats	
37	Selecció i ús d'un índex general de preus	
38	Economies que deixen de ser híper inflacionàries	
39	d) Revelació Informació a revelar	
41	FINAL Data de vigència	01/01/1990

IAS 30	INFORMACIÓ A REVELAR EN ELS ESTATS FINANCERS DE BANCS I ENTITATS FINANCERES SIMILARS
---------------	---

NÚMERO	CONCEPTE	REFERÈNCIA
	DATA ENTRADA EN VIGOR	01/01/1991
	DEROGACIÓ Norma Data	IFRS 30 01/01/2007

IAS 31	INFORMACIÓ FINANCERA SOBRE ELS INTERESSOS EN NEGOCIS CONJUNTS
---------------	--

NÚMERO	CONCEPTE	REFERÈNCIA
	DATA ENTRADA EN VIGOR	01/01/1992
	DEROGACIÓ Norma Data	IFRS 11 01/01/2013

IAS 32	INSTRUMENTS FINANCERS: PRESENTACIÓ
---------------	---

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
1 4	ENCAPÇALAMENT Objectiu Abast	
11	COS Definicions	GA3 a GA24
	a) Reconeixement	
	b) Valoració	
15 16A 16C 16E 17 21 22 25 26 28 33 35 42	c) Presentació Passius i patrimoni net <i>Instruments amb opció de venda</i> <i>Instruments, o components d'instruments, que imposen a l'entitat una obligació d'entregar a tercers una participació proporcional dels actius nets de l'entitat només en el moment de la liquidació</i> <i>Reclassificació d'instruments amb opció de venda i instruments que imposen a l'entitat una obligació d'entregar a tercers una participació proporcional dels actius nets de l'entitat només en el moment de la liquidació</i> <i>Obligació no contractual d'entregar efectiu o un altre actiu financer</i> <i>Liquidació mitjançant els instruments de patrimoni propi de l'entitat (apartat (b), paràgraf 16)</i> <i>Liquidació mitjançant els instruments de patrimoni propi de l'entitat (paràgraf 16 (b))</i> <i>Clàusules de liquidació contingent</i> <i>Tractament en els estats financers consolidats</i> <i>Opcions de liquidació</i> Instruments financers compostos Accions pròpies Interessos, dividends, pèrdues o guanys Compensació d'actius financers amb passius financers Criteri consistent en què l'entitat tingui la intenció de liquidar la quantitat neta, o de realitzar l'actiu i cancel·lar el passiu simultàniament	IFRIC 2 GA25 a GA26 GA27 GA28 GA29 GA30 a GA35 GA36 GA37 GA38 a GA38D GA38E a GA39
	d) Revelació	IFRIC 2.13
96 98	FINAL Data de vigència i transició Derogació d'altres pronunciaments	01/01/2005

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
	ENCAPÇALAMENT	
1	Objectiu	
2	Abast	
	COS	
5	Definicions	
	a) Reconeixement	
	b) Valoració	
9	Guany per acció bàsics	
12	<i>Guany</i>	
19	<i>Accions</i>	
30	Guany per acció diluïts	
33	<i>Guany</i>	
36	<i>Accions</i>	
41	<i>Accions ordinàries potencials amb efectes diluents</i>	
	Apèndix A: guia d'aplicació	
64	Ajustaments retroactius	
66	c) Presentació	
	d) Revelació	
70	Informació a revelar	
	FINAL	
74	Data de vigència	01/01/2005
75	Derogació d'altres pronunciaments	

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
1	ENCAPÇALAMENT Objectiu Abast	
4	COS Definicions	
28 40	a) Reconeixement Reconeixement i valoració Polítiques comptables iguals a les utilitzades en la informació anual Aplicació dels criteris de reconeixement i valoració	
28 40 41	b) Valoració Reconeixement i valoració Polítiques comptables iguals a les utilitzades en la informació anual Aplicació dels criteris de reconeixement i valoració Ús d'estimacions	
5 8 9 20 23 37 39 43	c) Presentació Contingut de la informació financera intermèdia Components mínims de la informació financera intermèdia Forma i contingut dels estats financers intermedis Períodes pels que s'exigeix presentar estats financers intermedis Importància relativa Reconeixement i valoració Ingressos ordinaris rebuts de forma estacional, cíclica o ocasionalment Costos incorreguts de manera no uniforme al llarg del període Ajustament de les xifres presentades en períodes comptables intermedis anteriors	
15 16A 19 26	d) Revelació Contingut de la informació financera intermèdia Notes explicatives seleccionades Altra informació a revelar Informació a revelar sobre el compliment de les IFRSs Informació a revelar en els estats financers anuals	
46	FINAL Data de vigència	01/01/1999

IAS 35	OPERACIONS EN DISCONTINUACIÓ
---------------	-------------------------------------

NÚMERO	CONCEPTE	REFERÈNCIA
	DATA ENTRADA EN VIGOR	01/01/1999
	DEROGACIÓ Norma Data	IFRS 5 01/01/2005

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
	ENCAPÇALAMENT	
1	Objectiu	
2	Abast	
	COS	
6	Definicions	
7	Identificació d'un actiu que podria estar deteriorat	
	b) Reconeixement	
58	Reconeixement i valoració de la pèrdua per deterioració de valor	
	Unitats generadores d'efectiu i fons de comerç	
104	Pèrdua per deterioració del valor d'una unitat generadora d'efectiu	
109	Reversió de les pèrdues per deterioració de valor	
117	Reversió de la pèrdua per deterioració de valor d'un actiu individual	
122	Reversió de la pèrdua per deterioració de valor d'una unitat generadora d'efectiu	
124	Reversió de la pèrdua per deterioració de valor del fons de comerç	IFRIC 10
	c) Valoració	
18	Valoració de l'import recuperable	
24	Valoració de l'import recuperable d'un actiu intangible amb una vida útil indefinida	
28	Valor raonable menys costos de venda	
30	Valor d'ús	
33	<i>Bases per a l'estimació dels fluxos d'efectiu futurs</i>	
39	<i>Composició de les estimacions dels fluxos d'efectiu futurs</i>	
54	<i>Fluxos d'efectiu futurs en moneda estrangera</i>	
55	<i>Tipus de descompte</i>	
	Utilització de les tècniques de valor actual per calcular el valor d'ús	
	Les components del càlcul del valor actual	A1
	Principis generals	A3
	Enfocaments tradicional i de l'efectiu esperat per al càlcul del valor actual	
	<i>Enfocament tradicional</i>	A4
	<i>Enfocament del flux d'efectiu esperat</i>	A7
	Tipus de descompte	A15
58	Reconeixement i valoració de la pèrdua per deterioració de valor	
	<i>Prova de deterioració de valor d'unitats generadores d'efectiu amb fons de comerç i participacions no dominants</i>	
	<i>Distribució del fons de comerç</i>	C1
	<i>Comprovació de la deterioració de valor</i>	C2
	<i>Distribució d'una pèrdua per deterioració de valor</i>	C3
		C5
65	Unitats generadores d'efectiu i fons de comerç	
66	Identificació de la unitat generadora d'efectiu a la qual pertany un determinat actiu	
74	Import recuperable i import en llibres d'una unitat generadora d'efectiu	
80	<i>Fons de Comerç</i>	
100	<i>Actius comuns de l'entitat</i>	

	d) Presentació	
126 134	e) Revelació Informació a revelar Estimacions utilitzades per valorar l'import recuperable de les unitats generadores d'efectiu que contenen un fons de comerç o actius intangibles en vides útils indefinides	
139 141	FINAL Disposicions transitòries i data de vigència Derogació de l'IAS 36 (emesa el 1998)	31/03/2004

IAS 37	PROVISIONS, PASSIUS CONTINGENTS I ACTIUS CONTINGENTS
---------------	---

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
	ENCAPÇALAMENT	
1	Objectiu Abast	
	COS	
10	Definicions	
11	Provisions i altres passius	
12	Relacions entre provisions i passius de caràcter contingent	
	a) Reconeixement	
14	Provisions	IFRIC 6
15	<i>Obligació present</i>	
17	<i>Esdeveniment passat</i>	IFRIC 5.7-10
23	<i>Sortida probable de recursos que incorporin beneficis econòmics</i>	
25	<i>Estimació fiable de l'import de la obligació</i>	
27	Passius contingents	
31	Actius contingents	
53	Reemborsaments	
61	Aplicació de les provisions	
	Aplicació de les regles de reconeixement i valoració	
63	Pèrdues futures derivades de les explotacions	
66	Contractes de caràcter oneros	
70	Reestructuració	
	b) Valoració	
36	Millor estimació	
42	Risc i incerteses	
45	Valor actual	
48	Esdeveniments futurs	
51	Alienacions o retirades esperades d'actius	
59	Canvis en el valor de les provisions	
	c) Presentació	
	d) Revelació	
84	Informació a revelar	IFRIC 5.11-13
	FINAL	
93	Disposicions transitòries	01/07/1999
95	Data de vigència	

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
	ENCAPÇALAMENT	
1	Objectiu	
2	Abast	
	COS	
8	Definicions	
9	Actius intangibles	
11	<i>Identificabilitat</i>	
13	<i>Control</i>	
17	<i>Beneficis econòmics futurs</i>	
	a) Reconeixement	
18	Reconeixement i valoració	
25	Adquisició independent	
34	Adquisició com a part d'una combinació de negocis	
35	<i>Actius intangibles adquirits en una combinació de negocis</i>	
42	<i>Desemborsaments posteriors en un projecte adquirit d'investigació i desenvolupament en curs</i>	
44	Adquisició mitjançant una subvenció oficial	
45	Permutes d'actius	
48	Fons de comerç generat internament	
51	Altres actius intangibles generats internament	SIC 32
54	<i>Fase d'investigació</i>	
57	<i>Fase de desenvolupament</i>	
68	Reconeixement com a despesa	
71	Prohibició de reconèixer com a actius les despeses d'exercicis anteriors	
112	Retirades i alienacions d'actius intangibles	
	b) Valoració	
24	Reconeixement i valoració	
27	Adquisició independent	
33	Adquisició com a part d'una combinació de negocis	
45	Permutes d'actius	
	Altres actius intangibles generats internament	
65	<i>Cost d'un actiu intangible generat internament</i>	SIC 32
72	Valoració posterior al reconeixement	
74	Model del cost	
75	Model de revaloració	
88	Vida útil	
	Actius intangibles amb vides útils finites	
97	Període i mètode d'amortització	
100	Valor residual	
104	Revisió del període i del mètode d'amortització	
107	Actius intangibles amb vides útils indefinides	
109	Revisió de l'evolució de la vida útil	
111	Recuperació de l'import en llibres – Pèrdues per deterioració	
113	Retirades i alienacions d'actius intangibles	
	c) Presentació	

118	d) Revelació Informació a revelar General Actius intangibles valorats posteriorment segons el model de revaloració Desemborsaments per investigació i desenvolupament Altre informació	SIC 29
124		
126		
128		
130	FINAL Disposicions transitòries i data de vigència Permutes d'actius similars Aplicació anticipada Derogació de l'IAS 38 (emesa el 1998)	01/01/2006
131		
132		
133		

IAS 39	INSTRUMENTS FINANCERS: RECONeixEMENT I VALORACIÓ
---------------	---

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
	ENCAPÇALAMENT	
1	Objectiu	
2	Abast	GA1 a GA4A
	COS	
8	Definicions Designació com a valor raonable amb canvis a resultats Tipus d'interès efectiu Derivats Costos de transacció Actius i passius financers mantinguts per negociar Inversions mantingudes fins al venciment Préstecs i partides a cobrar	GA4B a GA4K GA5 a GA8 GA9 a GA12A GA13 GA14 a GA15 GA16 a GA25 GA26
10	Derivats implícits Instrumentes que contenen derivats implícits	GA27 a GA33 GA33A a GA33B
71	Cobertures Instrumentes de cobertura	
72	<i>Instrumentes que compleixen els requisits</i>	GA94 a GA97
74	<i>Designació d'instrumentes de cobertura</i>	
	Partides cobertes	
78	<i>Partides que compleixen els requisits</i>	GA98 a GA99BA
81	<i>Designació d'elements financers com a partides cobertes</i>	GA99C a GA99F
82	<i>Designació d'elements no financers com a partides cobertes</i>	GA100
83	<i>Designació de grups d'elements com a partides cobertes</i>	GA101
	a) Reconeixement	
	Reconeixement i baixa en comptes	
14	Reconeixement inicial	GA34 a GA35
15	Baixa en comptes d'un actiu financer	GA36 a GA44
24	<i>Cessions que compleixen els requisits per la seva baixa en comptes</i>	GA45 a GA46
29	<i>Cessions que no compleixen els requisits per la seva baixa en comptes</i>	GA47
30	<i>Implicació continuada en actius cedits</i>	GA48
36	<i>Per a totes les cessions</i>	GA49 a GA50
	<i>Exemples</i>	GA51 a GA52
38	Compres o vendes convencionals d'actius financers	GA53 a GA56 // IFRIC 19.5-10
39	Baixa en comptes d'un passiu financer	GA57 a GA63
	Valoració	
50	Reclassificacions	
55	Pèrdues i guanys Deterioració i incobrabilitat d'actius financers <i>Ingressos per interessos després del reconeixement de la deterioració</i>	GA83 GA93
	Cobertures	
85	Comptabilitat de cobertures	GA102 a GA104
89	<i>Cobertures del valor raonable</i>	
95	<i>Cobertures del flux d'efectiu</i>	
102	<i>Cobertures de la inversió neta en un negoci a l'estranger</i> <i>Valoració de l'eficàcia de la cobertura</i> <i>Comptabilització de la cobertura del valor raonable en una cartera per risc de tipus d'interès</i>	IFRIC 16 GA105 a GA113 GA114 a GA132

	b) Valoració	
43	Valoració inicial d'actius financers i passius financers	GA64 a GA65 // IFRIC 9
45	Valoració posterior d'actius financers <i>Instruments de patrimoni sense mercat actiu</i>	GA66 a GA76A GA80 a GA81
47	Valoració posterior de passius financers	
58	Deterioració i incobrabilitat d'actius financers	
63	<i>Actius financers comptabilitzats al cost amortitzat</i>	GA84 a GA92
66	<i>Actius financers comptabilitzats al cost</i>	
67	<i>Actius financers disponibles per a la venda</i>	
	c) Presentació	
	d) Revelació	IFRIC 19.11
	FINAL	
103	Data de vigència i transició	01/01/2005 / GA133
109	Derogació d'altres pronunciaments	

IAS 40	INVERSIONS IMMOBILIÀRIES
---------------	---------------------------------

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
1	ENCAPÇALAMENT	
2	Objectiu	
	Abast	
5	COS	
	Definicions	
16	a) Reconeixement	
57	Transferències	
66	Alienació o disposició per una altra via	
20	b) Valoració	
	Valoració en el reconeixement	
	Valoració posterior en el reconeixement	
30	Política comptable	
33	Model del valor raonable	
53	<i>Impossibilitat de determinar de forma fiable el valor raonable</i>	
56	Model del cost	
	c) Presentació	
	d) Revelació	
	Informació a revelar	
74	Models del valor raonable i del cost	
76	<i>Model del valor raonable</i>	
79	<i>Model del cost</i>	
	FINAL	
	Disposicions transitòries	
80	Model del valor raonable	
83	Model del cost	
85	Data de vigència	01/01/2005
86	Derogació de l'IAS 40 (2000)	

IAS 41	AGRICULTURA
---------------	--------------------

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
1	ENCAPÇALAMENT Objectiu Abast	
5 8	COS Definicions Agricultura – Definicions relacionades Definicions generals	
10 34	a) Reconeixement Reconeixement i valoració Subvencions oficials	
12 26 30	b) Valoració Reconeixement i valoració Pèrdues i guanys Impossibilitat de determinar de forma fiable el valor raonable	
	c) Presentació	
40 54 57	d) Revelació Informació a revelar General Revelacions addicionals per actius biològics el valor raonable dels quals no pot ser determinat amb fiabilitat Subvencions oficials	
58	FINAL Data de vigència i transició	01/01/2003

ANNEX 3

SICs

Interpretacions de les IASs

SIC 1	UNIFORMITAT – DIFERENTS FÒRMULES DE CÀLCUL DE COST DELS INVENTARIS
--------------	---

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
	DATA ENTRADA EN VIGOR	01/01/1998
	DEROGACIÓ Norma Data	IAS 2 01/01/2005

SIC 2	UNIFORMITAT – CAPITALITZACIÓ DELS COSTOS PER INTERESSOS
--------------	--

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
	DATA ENTRADA EN VIGOR	01/01/1998
	DEROGACIÓ Norma Data	IAS 8 01/01/2005

SIC 3	ELIMINACIÓ DE PÈRDUES I GUANYS NO REALITZATS EN TRANSACCIONS AMB ASSOCIADES
--------------	--

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
	DATA ENTRADA EN VIGOR	01/01/1998
	DEROGACIÓ Norma Data	IAS 28 01/01/2004

SIC 5	CLASSIFICACIÓ D'INSTRUMENTS FINANCERS – CLÀUSULES DE PAGAMENT CONTINGENTS
--------------	--

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
	DATA ENTRADA EN VIGOR	01/01/1998
	DEROGACIÓ Norma Data	IAS 32 01/01/2005

SIC 6	COSTOS DE MODIFICACIÓ DELS PROGRAMES INFORMÀTICS EXISTENTS
--------------	---

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
	DATA ENTRADA EN VIGOR	01/01/1998
	DEROGACIÓ Norma Data	IAS 16 01/01/2005

SIC 7	INTRODUCCIÓ DE L'EURO
--------------	------------------------------

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
1	ENCAPÇALAMENT Referències Problema	IAS 21
	COS	
	e) Reconeixement	
	f) Valoració	
3	g) Presentació Acord	
	h) Revelació	
	FINAL Data d'acord Data de vigència	Octubre 1997 01/06/1998

SIC 8	APLICACIÓ, PER PRIMER COP, DE LES IAS COM A BASE DE COMPTABILITZACIÓ
--------------	---

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
	DATA ENTRADA EN VIGOR	01/08/1998
	DEROGACIÓ Norma Data	IFRS 1 01/01/2004

SIC 9	COMBINACIONS DE NEGOCIS – CLASSIFICACIÓ COM ADQUISICIONS O COM UNIFICACIÓ D'INTERESSOS
--------------	---

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
	DATA ENTRADA EN VIGOR	01/08/1998
	DEROGACIÓ Norma Data	IFRS 3 31/03/2004

SIC 10	AJUDES OFICIALS – SENSE RELACIÓ ESPECÍFICA AMB ACTIVITATS D'EXPLOTACIÓ
---------------	---

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
1	ENCAPÇALAMENT Referències Problema	IAS 20
	COS	
3	a) Reconeixement Acord	
	b) Valoració	
	c) Presentació	
	d) Revelació	
	FINAL Data d'acord Data de vigència	Gener 1998 01/08/1998

SIC 11	VARIACIONS DE CANVI EN MONEDA ESTRANGERA – CAPITALITZACIÓ DE PÈRDUES DERIVADES DE DEVALUACIONS MOLT IMPORTANTS
---------------	---

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
	DATA ENTRADA EN VIGOR	01/08/1998
	DEROGACIÓ Norma Data	IAS 21 01/01/2005

SIC 12	CONSOLIDACIÓ – ENTITATS AMB COMÈS ESPECIAL
---------------	---

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
	DATA ENTRADA EN VIGOR	01/07/1999
	DEROGACIÓ Norma Data	IFRS 10 01/01/2013

SIC 13	ENTITATS CONTROLADES CONJUNTAMENT – APORTACIONS NO MONETÀRIES DELS PARTICIPANTS
---------------	--

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
	DATA ENTRADA EN VIGOR	01/07/1999
	DEROGACIÓ Norma Data	IFRS 11 01/01/2013

SIC 14	INDEMNITZACIONS PER DETERIORACIÓ DEL VALOR DE LES PARTIDES
---------------	---

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
	DATA ENTRADA EN VIGOR	01/07/1999
	DEROGACIÓ Norma Data	IAS 16 01/01/2005

SIC 15	ARRENDAMENTS OPERATIUS – INCENTIUS
---------------	---

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
1	ENCAPÇALAMENT Referències Problema	IAS 17 (revisada 2003)
	COS	
3	a) Reconeixement Acord	
	b) Valoració	
	c) Presentació	
	d) Revelació	
	FINAL Data d'acord Data de vigència	Juny 1998 01/07/1999

SIC 16	CAPITAL EN ACCIONS – RECOMPRA D'INSTRUMENTS DE CAPITAL EMESOS PER L'EMPRESA (ACCIONS PRÒPIES EN CARTERA)
---------------	---

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
	DATA ENTRADA EN VIGOR	01/07/1999
	DEROGACIÓ Norma Data	IAS 32 01/01/2005

SIC 17	COST DE LES TRANSACCIONS AMB INSTRUMENTS DE CAPITAL EMESOS PER L'EMPRESA
---------------	---

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
	DATA ENTRADA EN VIGOR	30/01/2000
	DEROGACIÓ Norma Data	IAS 32 01/01/2005

SIC 18	UNIFORMITAT – MÈTODES ALTERNATIUS
---------------	--

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
	DATA ENTRADA EN VIGOR	30/07/2000
	DEROGACIÓ Norma Data	IAS 8 01/01/2005

SIC 19	MONEDA DELS ESTATS FINANCERS – MESURA I PRESENTACIÓ D'ESTATS FINANCERS SEGONS LES IAS 21 I 29
---------------	--

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
	DATA ENTRADA EN VIGOR	01/01/2001
	DEROGACIÓ Norma Data	IAS 21 01/01/2005

SIC 20	METODE DE LA PARTICIPACIÓ – RECONeixEMENT DE PÈRDUES
---------------	---

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
	DATA ENTRADA EN VIGOR	15/07/2000
	DEROGACIÓ Norma Data	IAS 28 01/01/2005

SIC 21	IMPOST SOBRE BENEFICIS – RECUPERACIÓ D'ACTIUS NO DEPRECIABLES REVALUATS
---------------	--

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
	DATA ENTRADA EN VIGOR	15/07/2000
	DEROGACIÓ Norma Data	IAS 12 01/01/2012

SIC 22	COMBINACIONS DE NEGOCIS – AJUSTAMENTS POSTERIORIS AL RECONeixEMENT INICIAL DELS VALORS RAONABLES I DE LA PLUSVÀLUA
---------------	---

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
	DATA ENTRADA EN VIGOR	15/07/2000
	DEROGACIÓ Norma Data	IFRS 3 31/03/2004

SIC 23	PROPIETATS, PLANTA I EQUIP – COSTOS DE REVISIONS MAJORS O REPARACIONS GENERALS
---------------	---

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
	DATA ENTRADA EN VIGOR	15/07/2000
	DEROGACIÓ Norma Data	IAS 16 01/01/2005

SIC 24	GUANYES PER ACCIÓ – INSTRUMENTS FINANCERS I ALTRES CONTRACTES QUE PODEN SER LIQUIDATS AMB ACCIONS
---------------	--

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
	DATA ENTRADA EN VIGOR	01/12/2000
	DEROGACIÓ Norma Data	IAS 33 01/01/2005

SIC 25	IMPOST SOBRE BENEFICIS – CANVIS EN LA SITUACIÓ FISCAL DE L'ENTITAT O DELS SEUS ACCIONISTES
---------------	---

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
1	ENCAPÇALAMENT Referències Problema	IAS 12
	COS	
4	a) Reconeixement Acord	
	b) Valoració	
	c) Presentació	
	d) Revelació	
	FINAL Data d'acord Data de vigència	Agost 1999 15/07/2000

SIC 26	PROPIETATS, PLANTES I EQUIPAMENT – RESULTATS D'OPERACIONS FORTUÏTES³
---------------	--

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
	DATA ENTRADA EN VIGOR	
	DEROGACIÓ Norma Data	

³ L'esborrany es va fer públic l'any 2000, amb data límit per formular comentaris del 30 de novembre del mateix any. No consta que hagi estat aprovada.

SIC 27	AVALUACIÓ DE L'ESSÈNCIA DE LES TRANSACTIONS QUE ADOPTEN LA FORMA LEGAL D'UN ARRENDAMENT
---------------	--

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
1	ENCAPÇALAMENT Referències Problema	IAS 17 (revisada 2003)
	COS	
3	a) Reconeixement Acord	
	b) Valoració	
	c) Presentació	
	d) Revelació	
	FINAL Data d'acord Data de vigència	Febrer 2000 31/12/2001

SIC 28	COMBINACIÓ DE NEGOCIS – ATA D'INTERCANVI I VALOR RAONABLE DELS INSTRUMENTS DE CAPITAL
---------------	--

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
	DATA ENTRADA EN VIGOR	31/12/2001
	DEROGACIÓ Norma Data	IFRS 3 31/03/2004

SIC 29	INFORMACIÓ A REVELAR – ACORDS DE CONCESSIÓ DE SERVEIS
---------------	--

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
1	ENCAPÇALAMENT Referències Problema	IAS 38
	COS	
	a) Reconeixement	
	b) Valoració	
	c) Presentació	
6	d) Revelació Acord	
	FINAL Data d'acord Data de vigència	Maig 2001 31/12/2001

SIC 30	MONEDA EN LA QUE S'INFORMA – CONVERSIÓ DES DE LA MONEDA FUNCIONAL A LA MONEDA DE PRESENTACIÓ
---------------	---

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
	DATA ENTRADA EN VIGOR	01/01/2002
	DEROGACIÓ Norma Data	IAS 21 01/01/2005

SIC 31	INGRESSOS ORDINARIS – PERMUTES DE SERVEIS DE PUBLICITAT
---------------	--

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
1	ENCAPÇALAMENT Referències Problema	IAS 18
	COS	
	a) Reconeixement	
5	b) Valoració Acord	
	c) Presentació	
	d) Revelació	
	FINAL Data d'acord Data de vigència	Maig 2001 31/12/2001

SIC 32	ACTIUS INTANGIBLES – COSTOS DE LLOCS WEB
---------------	---

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
1	ENCAPÇALAMENT Referències Problema	IAS 38
	COS	
7	a) Reconeixement Acord	
7	b) Valoració Acord	
	c) Presentació	
	d) Revelació	
	FINAL Data d'acord Data de vigència	Maig 2001 25/03/2002

SIC 33	CONSOLIDACIÓ I MÈTODE DE LA PARTICIPACIÓ – DRETS DE VOT POTENCIALS I DISTRIBUCIÓ DE LES PARTICIPACIONS EN LA PROPIETAT
---------------	---

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
	DATA ENTRADA EN VIGOR	01/01/2002
	DEROGACIÓ Norma Data	IAS 27 i 28 01/01/2005

IFRSs

Normes Internacionals d'Informació Financera

IFRS 1	ADOPCIÓ PER PRIMERA VEGADA DE LES NORMES INTERNACIONALS D'INFORMACIÓ FINANCERA
---------------	---

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
	ENCAPÇALAMENT	
1	Objectiu	
2	Abast	
	COS	
	Definicions de termes	
	Apèndix A: Definicions de termes	
6	a) Reconeixement Reconeixement i valoració Estat de situació financera d'obertura d'acord amb les IFRSs Apèndix B Apèndix D	
7 13 14 18	b) Valoració Reconeixement i valoració Polítiques comptables Excepcions a l'aplicació retroactiva d'altres IFRSs <i>Estimacions</i> Exempcions en l'aplicació d'altres IFRSs Apèndix D	
20 21	c) Presentació Presentació i informació a revelar Informació comparativa Apèndix C	
20 22 23 24 29 30 31 31A 31B 31C 32	d) Revelació Presentació i informació a revelar Informació comparativa <i>Informació comparativa no preparada d'acord amb les IFRSs i resums de dades històriques</i> Explicació de la transició a les IFRSs <i>Conciliacions</i> <i>Designació d'actius financers o passius financers</i> <i>Ús del valor raonable com a cost atribuït</i> <i>Ús del cost atribuït per inversions amb dependents, negocis conjunts i associades</i> <i>Ús del cost atribuït pels actius de petroli i gas</i> <i>Ús dels cost atribuït en operacions subjectes a tarifes regulades</i> <i>Ús del cos atribuït després d'hiperinflació greu</i> <i>Informe financer intermedi</i> Apèndix D Apèndix E	
34 40	FINAL Data de vigència Derogació de l'IFRS 1 (emesa el 2003) Apèndix E	01/01/2009

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
	ENCAPÇALAMENT	
1	Objectiu	
2	Abast	
	COS	
	Apèndix A: Definicions de termes	
7	a) Reconeixement	
	Transaccions amb pagaments basats en accions liquidades mitjançant instruments de patrimoni	
10	Aspectes generals	
14	Transaccions en les que es reben serveis	
	Transaccions valorades per referència al valor raonable dels instruments de patrimoni concedits	
19	<i>Tractament de les condicions per a la irrevocabilitat de la concessió</i>	
21A	<i>Tractament de les condicions no determinants de la irrevocabilitat (o consolidació) de la concessió</i>	
23	<i>Després de la data en què la concessió és irrevocable</i>	
24	<i>Si el valor raonable dels instruments de patrimoni no pot estimar-se amb fiabilitat</i>	
26	Modificacions en els terminis i condicions de la concessió dels instruments de patrimoni, incloent les cancel·lacions i les liquidacions	
30	Transaccions amb pagament basat en accions liquidades en efectiu	
34	Transaccions amb pagament basats en accions, que donen alternatives de liquidació en efectiu	
35	Transaccions amb pagaments basats en accions en les que els termes d'acord proporcionen a la contrapart l'elecció del mitjà de liquidació	
41	Transaccions amb pagaments basats en accions en les que les condicions de l'acord proporcionen a l'entitat l'opció d'eleger el mitjà de liquidació	
43A	Transaccions amb pagament basats en accions entre entitats del grup (modificacions de 2009)	

7	b) Valoració	
	Transaccions amb pagaments basats en accions liquidades mitjançant instruments de patrimoni	
10	Aspectes generals	
14	Transaccions en les que es reben serveis	
	Transaccions valorades per referència al valor raonable dels instruments de patrimoni concedits	
16	<i>Determinació del valor raonable dels instruments de patrimoni concedits</i>	B1 a B41
22	<i>Tractament d'un component de renovació</i>	
24	<i>Si el valor raonable dels instruments de patrimoni no pot estimar-se amb fiabilitat</i>	
	<i>Modificacions dels acords de pagament basats en accions liquidats mitjançant instruments de patrimoni</i>	B42 a B44
30	Transaccions amb pagament basat en accions liquidades en efectiu	
	Transaccions amb pagament basats en accions, que donen alternatives de liquidació en efectiu	
35	Transaccions amb pagaments basats en accions en els que els termes d'acord proporcionen a la contrapart l'elecció del mitjà de liquidació	
43A	Transaccions amb pagament basats en accions entre entitats del grup (modificacions de 2009)	B45 a B61
	c) Presentació	
	d) Revelació	
44	Informació a revelar	
	FINAL	
53	Disposicions transitòries	
60	Data de vigència	01/01/2005
64	Revocació d'interpretacions	

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
	ENCAPÇALAMENT	
1	Objectiu	
2	Abast	B1 a B4
	COS	
3	Identificació d'una combinació de negocis	B5 a B12
4	Mètode d'adquisició	
6	Identificació de l'entitat adquirent	B13 a B27
8	Determinació de la data d'adquisició	
	Directrius addicionals per a l'aplicació del mètode d'adquisició a tipus particulars de combinacions de negocis	
43	<i>Una combinació de negocis realitzada sense transferència de contraprestació</i>	
	Apèndix A: definicions de termes	
	a) Reconeixement	
	Mètode d'adquisició	
	Reconeixement i valoració dels actius identificables adquirits, els passius assumits i qualsevol participació no dominant en l'adquirida	
10	<i>Principi de reconeixement</i>	B28 a B40
21	<i>Excepcions als principis de reconeixement o valoració</i>	
32	Reconeixement i valoració del fons de comerç o un guany procedent d'una compra en condicions molt avantatjoses	
34	<i>Compres en condicions molt avantatjoses</i>	
39	<i>Contraprestació contingent</i>	
	Directrius addicionals per a l'aplicació del mètode d'adquisició a tipus particulars de combinacions de negocis	
41	<i>Una combinació de negocis realitzada per etapes</i>	
45	Període de valoració	
51	Determinació de què forma part d'una transacció de combinació de negocis	B50 a B62
53	<i>Costos relacionats amb l'adquisició</i>	
54	Valoració posterior i comptabilització	
58	Contraprestació contingent	
	b) Valoració	
	Mètode d'adquisició	
	Reconeixement i valoració dels actius identificables adquirits, els passius assumits i qualsevol participació no dominant en l'adquirida	
18	<i>Principi de valoració</i>	B41 a B45
21	<i>Excepcions als principis de reconeixement o valoració</i>	B62A a B62B
32	Reconeixement i valoració del fons de comerç o un guany procedent d'una compra en condicions molt avantatjoses	B46 a B49
34	<i>Compres en condicions molt avantatjoses</i>	
37	<i>Contraprestació transferida</i>	
39	<i>Contraprestació contingent</i>	
	Directrius addicionals per a l'aplicació del mètode d'adquisició a tipus particulars de combinacions de negocis	
41	<i>Una combinació de negocis realitzada per etapes</i>	
45	Període de valoració	
54	Valoració posterior i comptabilització	B63
55	Drets readquirits	
56	Passius contingents	
57	Actius per indemnització	

	c) Presentació	
45 59	d) Revelació Període de valoració Informació a revelar	B64 a B67
64 65 67 68	FINAL Data de vigència i transició Data de vigència Transició <i>Impost sobre els beneficis</i> Derogació de l'IFRS 3 (2004)	01/07/2009 B68 a B69

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
	ENCAPÇALAMENT	
1	Objectiu	
2	Abast	
7	Derivats implícits	
10	Dissociació dels components de dipòsit	
	COS	
	Apèndix A: definicions de termes	
	Apèndix B: definició de contracte d'assegurança	
	a) Reconeixement	
	Reconeixement i valoració	
13	Exempció temporal del compliment d'altres IFRSs	
15	Prova d'adequació dels passius	
20	Deterioració del valor dels actius derivats de contractes de reassegurança	
	Components de participació discrecional	
34	<i>Components de participació discrecional en contractes d'assegurança</i>	
35	<i>Components de participació discrecional en instruments financers</i>	
	b) Valoració	
	Reconeixement i valoració	
13	Exempció temporal del compliment d'altres IFRSs	
15	Prova d'adequació dels passius	
21	Canvis en les polítiques comptables	
24	<i>Tipus d'interès actuals de mercat</i>	
25	<i>Continuïtat de les pràctiques existents</i>	
26	<i>Prudència</i>	
27	<i>Marges d'inversió futurs</i>	
30	<i>Comptabilitat tàcita</i>	
31	Contractes d'assegurança adquirits en una combinació de negocis o en una cessió de cartera	
	Components de participació discrecional	
34	<i>Components de participació discrecional en contractes d'assegurança</i>	
35	<i>Components de participació discrecional en instruments financers</i>	
	c) Presentació	
	d) Revelació	
	Informació a revelar	
36	Explicació dels imports reconeguts	
38	Naturalesa i abast dels riscos que sorgeixin dels contractes d'assegurança	
	FINAL	
40	Data de vigència i transició	01/01/2005
42	Informació a revelar	
45	Redesignació d'actius financers	

IFRS 5	ACTIUS NO CORRENTS MANTINGUTS PER A LA VENDA I ACTIVITATS INTERROMPUDES
---------------	--

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
1 2	ENCAPÇALAMENT Objectiu Abast	
6 13	COS Classificació d'actius no corrents (o grups alienables d'elements) com a mantinguts per a la venda o com a mantinguts per distribuir als propietaris Actius no corrents que seran retirats Apèndix A: definicions de termes Apèndix B: extensió del període necessari per a completar la venda	
20 26	a) Reconeixement Valoració d'actius no corrents (o grups alienables d'elements) classificats com a mantinguts per a la venda Reconeixement i reversió de les pèrdues per deterioració de valor Canvis en un pla de venda	
15 26	b) Valoració Valoració d'actius no corrents (o grups alienables d'elements) classificats com a mantinguts per a la venda Valoració d'un actiu no corrent (o grup alienable d'elements) Canvis en un pla de venda	
30 31 37 38	c) Presentació Presentació i informació a revelar Presentació d'activitats interrompudes Resultats relatius a les activitats que continuen Presentació d'un actiu no corrent o grup alienable d'elements classificat com a mantingut per a la venda	
31 41	d) Revelació Presentació i informació a revelar Presentació d'activitats interrompudes Informacions addicionals a revelar	
43 44 45	FINAL Disposicions transitòries Data de vigència Derogació de l'IAS 35	01/01/2005

IFRS 6	EXPLORACIÓ I AVALUACIÓ DE RECURSOS MINERALS
---------------	--

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
	ENCAPÇALAMENT	
1	Objectiu	
3	Abast	
	COS	
6	Classificació d'actius no corrents (o grups alienables d'elements) Apèndix A: Definicions de termes	
	a) Reconeixement	
6	Reconeixement d'actius per exploració i avaluació Exempció temporal relativa als paràgrafs 11 i 12 de l'IAS 8	
	b) Valoració	
8	Valoració d'actius per exploració i avaluació	
9	Valoració en el reconeixement	
12	Components del cost dels actius per a exploració i avaluació	
13	Valoració posterior al reconeixement	
18	Canvis en les polítiques comptables	
21	Deterioració del valor	
18	Reconeixement i valoració	
21	Determinació del detall al qual es valoren els actius per a exploració i avaluació a efectes de la seva deterioració	
	c) Presentació	
15	Classificació d'actius per a l'exploració i avaluació	
17	Reclassificació dels actius per a l'exploració i avaluació	
	d) Revelació	
23	Informació a revelar	
	FINAL	
26	Data de vigència	01/01/2006
27	Disposicions transitòries	

IFRS 7	INSTRUMENTS FINANCERS: INFORMACIÓ A REVELAR
---------------	--

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
	ENCAPÇALAMENT	
1	Objectiu	
3	Abast	
	COS	
	Apèndix A: definicions de termes	
	a) Reconeixement	
	b) Valoració	
	c) Presentació	
	d) Revelació	
6	Classes d'instruments financers i nivell d'informació	B1 a B3
7	Rellevància dels instruments financers en la situació financera i en el rendiment	
	Balanç	
8	<i>Categories d'actius financers i passius financers</i>	
9	<i>Actius financers o passius financers al valor raonable amb canvis a resultats</i>	B4
12	<i>Reclassificació</i>	
13A	Compensació d'actius financers i passius financers	B40 a B53
14	<i>Garanties</i>	
16	<i>Compte corrector per pèrdues creditícies</i>	
17	<i>Instruments financers compostos amb múltiples derivats implícits</i>	
18	<i>Impagaments i altres incompliments</i>	
	Estat del resultat global	
20	<i>Partides d'ingressos, despeses, pèrdues o guanys</i>	
	Altra informació a revelar	
21	<i>Polítiques comptables</i>	B5
22	<i>Comptabilitat de cobertures</i>	
25	<i>Valor raonable</i>	
31	Naturalesa i abast dels riscos procedents dels instruments financers	B6
33	Informació qualitativa	B7 a B8
34	Informació quantitativa	B10A
36	<i>Risc de crèdit</i>	B9 a B10
39	<i>Risc de liquiditat</i>	B10A a B11F
40	<i>Risc de mercat</i>	B17 a B28
42A	Transferències d'actius financers	B29 a B31
42D	Actius financers transferits no donats de baixa en comptes en la seva integritat	B32
42E	Actius financers transferits donats de baixa en comptes en la seva integritat	B33 a B38
42H	Informació complementària	B39
	FINAL	
43	Data de vigència i transició	01/01/2007
45	Derogació de l'IAS 30	

IFRS 8	SEGMENTS D'OPERACIÓ
---------------	----------------------------

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
1	ENCAPÇALAMENT	
2	Principi fonamental	
	Abast	
5	COS	
11	Segments operatius	
12	Segments sobre els que s'ha d'informar	
13	Criteris d'agregació	
	Límits quantitius	
	Apèndix A: definicions de termes	
	a) Reconeixement	
	b) Valoració	
	c) Presentació	
	d) Revelació	
20	Informació a revelar	
22	Informació general	
23	Informació sobre la pèrdua o guany, els actius i els passius	
25	Valoració	
28	Conciliacions	
29	Reexpressió d'informació prèviament revelada	
31	Informació a revelar relativa a l'entitat en el seu conjunt	
32	Informació sobre els productes i els serveis	
33	Informació sobre les àrees geogràfiques	
34	Informació sobre els principals clients	
35	FINAL	
37	Transició i data de vigència	01/01/2009
	Derogació de l'IAS 14	

CAPÍTOL	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
1 2	ENCAPÇALAMENT Objectiu Abast	
3 3.1 4 4.5 4.6 4.9	COS Reconeixement i baixa en comptes Reconeixement inicial dels actius financers Classificació Model de negoci de l'entitat per gestionar els actius financers Fluxos d'efectiu contractuals que són únicament pagaments del principal i interessos sobre l'import del principal pendent <i>Instruments vinculats contractualment</i> Opció de designar un actiu financer al valor raonable amb canvis a resultats Derivats implícits Reclassificació Apèndix A: definicions de termes	B4.1 a B4.6 B4.7 a B4.19 B4.20 a B4.26
5.4 5.4.4	a) Reconeixement Guany i pèrdues <i>Inversions en instruments de patrimoni</i>	B5.12 a B5.15
5 5.1 5.2 5.3	b) Valoració Mesura Reconeixement inicial dels actius financers Mesura posterior d'actius financers <i>Inversions en instruments de patrimoni no cotitzat (i contractes en les inversions que s'hagin de liquidar mitjançant l'entrega d'instruments de patrimoni no cotitzats)</i> Reclassificació	B5.1 a B5.2 B5.3 a B5.4 B5.5 a B5.8 B5.9 B5.11
	c) Presentació	
	d) Revelació	
8 8.1 8.2	FINAL Data de vigència i transició Data de vigència <i>Actius financers mantinguts per negociar</i> Transició	01/01/2013 B8.1

⁴ Aquesta Norma ha estat aprovada per l'IASB, però es troba pendent d'incorporar a la Unió Europea.

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
	ENCAPÇALAMENT	
1	Objectiu	
2	Compliment de l'objectiu	
4	Abast	
5	Control	
10	Poder	
15	Rendiments	
17	Relació entre poder i rendiments	
	COS	
	Apèndix A: definicions de termes	
	Avaluació del control	B2 a B4
	Finalitat i disseny d'una participada	B5 a B8
	Poder	B9 a B10
	Activitats rellevants i direcció de les mateixes	B11 a B13
	Drets que confereixen a una inversió poder sobre una participada	B14 a B21
	<i>Drets substantius</i>	<i>B22 a B25</i>
	<i>Drets de protecció</i>	<i>B26 a B28</i>
	Franquícies	B29 a B33
	Drets de vot	B34
	<i>Poder derivat de la majoria dels drets de vot</i>	<i>B35</i>
	<i>Majoria dels drets de vot però absència de poder</i>	<i>B36 a B37</i>
	<i>Poder sense tenir la majoria dels drets de vot</i>	<i>B38</i>
	<i>Acord contractual amb altres titulars de vots</i>	<i>B39</i>
	<i>Drets derivats d'altres acords contractuals</i>	<i>B40</i>
	<i>Drets de vot de l'inversor</i>	<i>B41 a B46</i>
	<i>Drets potencials de vot</i>	<i>B47 a B50</i>
	Poder quan els drets de vot o similars no influeixen de manera significativa en els rendiments de la participada	B51 a B54
	Exposició o dret a rendiments variables d'una participada	B55 a B57
	Relació entre poder i rendiments	
	<i>Poder delegat</i>	<i>B58 a B61</i>
	<i>Abast de la facultat d'adopció de decisions</i>	<i>B62 a B63</i>
	<i>Drets en poder de tercers</i>	<i>B64 a B67</i>
	<i>Remuneració</i>	<i>B68 a B70</i>
	<i>Exposició a la variabilitat dels rendiments d'altres participacions</i>	<i>B71 a B72</i>
	Relacions amb tercers	B73 a B75
	Control d'actius especificats	B76 a B79
	Avaluació continua	B80 a B85
	a) Reconeixement	
	b) Valoració	
	c) Presentació	
19	Requeriments comptables	B86
	Procediments de consolidació	B87
	Polítiques de comptabilitat uniformes	B88
	Valoracions	B89 a B91
	Drets potencials de vot	B92 a B93
	Data de presentació	B94 a B95
22	Participacions no dominants	
	Variació del percentatge en mans de titulars de participacions no dominants	B96
25	Pèrdua de control	B97 a B99

	d) Revelació	
	FINAL Apèndix C: data de vigència i transició Data de vigència Transició Referències a l'exercici immediatament anterior Referències a l'IFRS 9 Retirada d'altres IFRSs Apèndix D: modificacions d'altres IFRSs	01/01/2013 C1 a C1A C2 a C6 C6A a C6B C7 C8 a C9

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
	ENCAPÇALAMENT	
1	Objectiu	
2	Compliment de l'objectiu	
3	Abast	
	COS	
4	Acords conjunts	B2 a B4
	Acord contractual	B5 a B11
7	Control conjunt	
14	Tipus d'acord conjunt	
	Apèndix A: definicions de termes	
	Tipus d'acord conjunt	B12 a B14
	Classificació d'un acord conjunt	B15
	Estructura de l'acord conjunt	
	<i>Acords conjunts que no estiguin estructurats a través d'una instrumentació separada</i>	B16 a B18
	<i>Acords conjunts estructurats a través d'una instrumentació separada</i>	B19 a B21
	Forma jurídica de l'instrument separat	B22 a B24
	Avaluació dels termes de l'acord contractual	B25 a B28
	Valoració d'altres fets i circumstàncies	B29 a B33
	a) Reconeixement	
	b) Valoració	
	c) Presentació	
	Estats financers de les parts d'un acord conjunt	
20	Operacions conjuntes	
	<i>Comptabilització de vendes o d'aportacions d'actius a una operació conjunta</i>	B34 a B35
	<i>Comptabilització d'adquisicions d'actius a una operació conjunta</i>	B36 a B37
24	Negocis conjunts	
26	Estats financers separats	
	d) Revelació	
	FINAL	
	Apèndix C: data de vigència, transició i retirada d'altres IFRSs	01/01/2013 / C1 a C1A
	Data de vigència	C1A
	Transició	C1B
	Negocis conjunts: transició de la consolidació proporcional al mètode de la participació	C2 a C6
	Operacions conjuntes: transició del mètode de la participació a la comptabilització d'actius i passius	C7 a C11
	Disposicions transitòries en els estats financers separats d'una entitat	C12
	Referències a l'exercici immediatament anterior	C12A a C13
	Referències a l'IFRS 9	C14
	Retirada d'altres IFRSs	C15
	Apèndix D: modificacions d'altres IFRSs	

IFRS 12	REVELACIÓ DE PARTICIPACIONS EN ALTRES ENTITATS
----------------	---

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
	ENCAPÇALAMENT	
1	Objectiu	
2	Compliment de l'objectiu	B2 a B6
5	Abast	
	COS	
	Apèndix A: definicions de termes	
	a) Reconeixement	
	b) Valoració	
	c) Presentació	
	d) Revelació	
7	Judicis i supòsits significatius	
10	Participacions en dependents	B7 a B9
12	Nivell de participació que representen les participacions no dominants en les activitats i els fluxos d'efectiu del grup	B10 a B17
13	Naturalesa i abast de les restriccions significatives	
14	Naturalesa dels riscos associats a les participacions d'una entitat en entitats estructurades consolidades	
18	Conseqüències dels canvis en la participació de la dominant en la propietat d'una dependent que no comportin una pèrdua de control	
19	Conseqüències d'una pèrdua de control sobre una dependent durant l'exercici sobre el qual s'informa	
20	Participacions en acords conjunts i entitats associades	
21	Naturalesa, abast i repercussions financeres de les participacions que posseeixi una entitat en acords conjunts i entitats associades	B10 a B17
23	<i>Riscos associats a les participacions d'una entitat en negocis conjunts i entitats associades</i>	B18 a B20
24	Participacions en entitats estructurades no consolidades	B21 a B24
26	Naturalesa de les participacions	
29	<i>Naturalesa dels riscos</i>	B25 a B26
	FINAL	
	Apèndix C: data de vigència i transició	
	Data de vigència i transició	01/01/2013 / C1 a C2B
	Referències a l'IFRS 9	C3
	Apèndix D: modificacions d'altres IFRSs	

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
1 5	ENCAPÇALAMENT Objectiu Abast	B1
	COS Apèndix A: definicions de termes El mètode de valoració al valor raonable	B2
	a) Reconeixement	
	b) Valoració	
9	Definició de valor raonable	
11	L'actiu o passiu	
15	La transacció	
22	Participants en el mercat	
24	El preu	
	Aplicació a actius no financers	
27	<i>Millor i major ús dels actius no financers</i>	
31	<i>Premissa de valoració dels actius no financers</i>	B3
	Aplicació als passius i als instruments de patrimoni propi d'una entitat	
34	<i>Principis generals</i>	
42	Risc d'incompliment	
	Aplicació de tècniques de valor actual a passius i instruments de patrimoni propis d'una entitat que altres parts no mantenen com a actius	B31 a B33
45	Restriccions que impedeixen la transferència d'un passiu o un instrument de patrimoni propi d'una entitat	
47	Passiu financer amb característiques d'exigibilitat immediata	
48	Aplicació a actius financers i passius amb posicions compensatòries en els riscos de mercat o el risc de crèdit de contrapart	
53	Exposició a riscos de mercat	
56	Exposició al risc de crèdit d'una contrapart concreta	
57	Valor raonable en el reconeixement inicial	B4
61	Tècniques de valoració	
	<i>Mètode de mercat</i>	B5 a B7
	<i>Mètode del cost</i>	B8 a B9
	<i>Mètode de la renda</i>	B10 a B11
	<i>Tècniques de valor actual</i>	B12
	<i>Els components del càlcul del valor actual</i>	B13
	<i>Principis generals</i>	B14 a B22
	<i>Tècnica del valor actual esperat</i>	B23 a B30
	Variables a utilitzar en les tècniques de valoració	
67	<i>Principis generals</i>	B34
70	<i>Variables basades en els preus comprador i venedor</i>	
72	<i>Jerarquia de valor raonable</i>	
76	<i>Variables de nivell 1</i>	
81	<i>Variables de nivell 2</i>	B35
86	<i>Variables de nivell 3</i>	B36
	Valoració del valor raonable quan el volum o nivell d'activitat d'un actiu o un passiu han disminuït significativament	B37 a B42
	Identificació de transaccions que no són ordenades	B43 a B44
	Utilització de preus cotitzats per tercers	B45 a B47

	c) Presentació	
91	d) Revelació Informació a revelar	
	FINAL Apèndix C: data de vigència i transició Apèndix D: modificacions d'altres IFRSs	01/01/2013 / C1 a C3

ANNEX 5

IFRICs

Interpretacions de les IFRSs

IFRIC 1	CANVIS EN PASSIUS EXISTENTS PER DESMANTELLAMENT, RESTAURACIÓ I SIMILARS
----------------	--

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
1 2 3	ENCAPÇALAMENT Referències Antecedents Abast Problema	IAS 16
	COS	
	i) Reconeixement	
4	j) Valoració Acord	
	k) Presentació	
	l) Revelació	
9 10	FINAL Data de vigència Transició	01/09/2004

IFRIC 2	APORTACIONS DELS SOCIS D'ENTITATS COOPERATIVES I INSTRUMENTS SIMILARS
----------------	--

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
	ENCAPÇALAMENT	
1	Referències	IAS 32
3	Antecedents	
4	Abast	
4	Problema	
	COS	
	a) Reconeixement	
	b) Valoració	
5	c) Presentació Acord Apèndix: exemples d'aplicació de l'acord	
13	d) Revelació Acord	
14	FINAL Data de vigència	01/01/2005

IFRIC 3	DRETS DE SUBSCRIPCIÓ
----------------	-----------------------------

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
	ENCAPÇALAMENT	
	COS	
	a) Reconeixement	
	b) Valoració	
	c) Presentació	
	d) Revelació	
	FINAL Data de vigència	Pendent discussió

IFRIC 4	DETERMINACIÓ DE SI UN ACORD CONTÉ UN ARRENDAMENT
----------------	---

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
	ENCAPÇALAMENT	
1	Referències	IAS 17
4	Antecedents	
5	Abast	
6	Qüestions	
6	Acord	
	COS	
	a) Reconeixement	
	b) Valoració	
	c) Presentació	
	d) Revelació	
	FINAL	
16	Data de vigència	01/01/2006
17	Transició	

IFRIC 5	DRETS PER LA PARTICIPACIÓ EN FONDS PER AL DESMANTALLAMENT, LA RESTAURACIÓ I LA REHABILITACIÓ MEDIAMBIENTAL
----------------	---

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
1 4 6	ENCAPÇALAMENT Referències Antecedents Abast Qüestions	IAS 37
	COS	
7	a) Reconeixement Acord	
	b) Valoració	
	c) Presentació	
11	d) Revelació Acord	
14 15	FINAL Data de vigència Transició	01/01/2006

IFRIC 6	OBLIGACIONS SORGIDES DE LA PARTICIPACIÓ EN MERCATS ESPECÍFICS – RESIDUS D'APARELLS ELÈCTRICS I ELECTRÒNICS
----------------	---

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
	ENCAPÇALAMENT	
1	Referències	IAS 37
6	Antecedents	
8	Abast Problema	
	COS	
9	a) Reconeixement Acord	
	b) Valoració	
	c) Presentació	
	d) Revelació	
	FINAL	
10	Data de vigència	01/12/2005
11	Transició	

IFRIC 7	APLICACIÓ DEL PROCEDIMENT DE LA REEXPRESSIÓ SEGONS L'IAS 29 INFORMACIÓ FINAN-CERA EN ECONOMIES HÍPER INFLACIONÀRIES
----------------	--

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
1 2	ENCAPÇALAMENT Referències Antecedents Qüestions	IAS 29
	COS	
	a) Reconeixement	
	b) Valoració	
3	c) Presentació Acord	
	d) Revelació	
6	FINAL Data de vigència	01/03/2006

IFRIC 8	ÀMBIT D'APLICACIÓ DE L'IFRS 2
----------------	--------------------------------------

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
	ENCAPÇALAMENT	
1	Referències	IFRS 2
6	Antecedents	
7	Abast	
8	Problema	
	Acord	
	COS	
	a) Reconeixement	
	b) Valoració	
	c) Presentació	
	d) Revelació	
	FINAL	
13	Data de vigència	01/05/2006
14	Transició	
	Revocació ⁵	
	Norma revocadora	IFRS 2 (Redacció 2009)
	Data revocació	Juny 2009

⁵ No consta que, fins a la data, el nou text de l'IFRS 2 hagi estat reconegut per la Unió Europea. Per aquesta raó, malgrat la seva derogació segons l'IASB, segueix vigent dins l'àmbit de la Unió Europea.

IFRIC 9	NOVA AVALUACIÓ DE DERIVATS IMPLÍCITS
----------------	---

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
	ENCAPÇALAMENT	
1	Referències	IAS 39
3	Antecedents	
6	Qüestions	
	COS	
	a) Reconeixement	
7	b) Valoració Acord	
	c) Presentació	
	d) Revelació	
9	FINAL Data de vigència i transició	01/06/2006

IFRIC 10	INFORMACIÓ FINANCERA INTERMÈDIA I DETERIORACIÓ DEL VALOR
-----------------	---

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
1 3	ENCAPÇALAMENT Referències Antecedents Qüestió	IAS 36
	COS	
8	a) Reconeixement Acord	
	b) Valoració	
	c) Presentació	
	d) Revelació	
10	FINAL Data de vigència i transició	01/11/2006

IFRIC 11	IFRS2 - TRANSACCIONS AMB ACCIONS PRÒPIES I DEL GRUP
-----------------	--

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
1	ENCAPÇALAMENT Referències Qüestions	IFRS 2
	COS	
7 i 11	a) Reconeixement Acord	
8	b) Valoració Acord	
	c) Presentació	
	d) Revelació	
12 13	FINAL Data de vigència Transició Revocació ⁶ Norma revocadora Data revocació	01/03/2007 IFRS2 (redacció 2009) Juny 2009

⁶ No consta que, fins a la data, el nou text de l'IFRS 2 hagi estat reconegut per la Unió Europea. Per aquesta raó, malgrat la seva derogació segons l'IASB, segueix vigent dins l'àmbit de la Unió Europea, igual com passa amb l'IFRIC 8.

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
	ENCAPÇALAMENT	
1	Referències	GA1 a GA8
4	Antecedents	
10	Abast	
	Qüestions	
	COS	
	a) Reconeixement	
11	Acord	
	b) Valoració	
11	Acord	
	c) Presentació	
	d) Revelació	
	FINAL	
28	Data de vigència	01/01/2008
29	Transició	

⁷ Malgrat anomenar-se interpretació (IFRIC) aquesta norma desenvolupa el tractament d'un cas particular que és el de les concessions de serveis. Entenem que seria més adequat donar-li la categoria d'IFRS.

IFRIC 13	PROGRAMES DE FIDELITZACIÓ DE CLIENTS
-----------------	---

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
	ENCAPÇALAMENT	
1	Referències	IAS 18
3	Antecedents	
4	Qüestions	
	COS	
	a) Reconeixement	
5	Acord	
	b) Valoració	
5	Acord	Ga1 a GA3
	c) Presentació	
	d) Revelació	
	FINAL	
10	Data de vigència i transició	01/07/2008

IFRIC 14	IAS 19 – LÍMIT D'UN ACTIU PER PRESTACIONS DEFINIDES, OBLIGACIÓ DE MANTENIR UN NIVELL MÍNIM DE FINANÇAMENT I LA SEVA INTERACCIÓ
-----------------	---

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
	ENCAPÇALAMENT	
1	Referències	IAS 19
4	Antecedents	
6	Abast	
	Qüestions	
	COS	
	a) Reconeixement	
	b) Valoració	
	c) Presentació	
	Acord	
7	Disponibilitat d'un reemborsament o reducció en aportacions futures	
11	<i>Prestació econòmica que sorgirà en forma d'un reemborsament. El dret de reemborsament</i>	
16	<i>Prestació econòmica disponible en forma d'una reducció de l'aportació</i>	
18	Efecte de l'obligació de mantenir un nivell mínim de finançament sobre la prestació econòmica disponible en forma d'una reducció en les aportacions futures	
23	Quan un passiu pot tenir lloc per l'obligació de mantenir un nivell mínim de finançament	
	d) Revelació	
	FINAL	
27	Data de vigència	01/01/2008
28	Transició	

IFRIC 15	ACORDS PER A LA CONSTRUCCIÓ D'IMMOBLES
-----------------	---

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
	ENCAPÇALAMENT	
1	Referències	IAS 11 i IAS 18
4	Antecedents	
6	Qüestions	
7	Acord	
	COS	
13	a) Reconeixement Acord	
	b) Valoració	
	c) Presentació	
20	d) Revelació Acord	
	FINAL	
22	Modificació de l'apèndix de l'IAS 18	01/01/2009
24	Data de vigència i disposicions transitòries	

IFRIC 16	COBERTURES DE LA INVERSIÓ NETA EN UN NEGOCI A L'ESTRANGER
-----------------	--

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
	ENCAPÇALAMENT	
1	Referències	IAS 39
7	Antecedents	
9	Abast	
9	Qüestions	
	COS	
10	a) Reconeixement Acord	
	b) Valoració	
	c) Presentació	
	d) Revelació	
	FINAL	
18	Data de vigència	01/10/2008
19	Transició	

IFRIC 17	DISTRIBUCIONS ALS PROPIETARIS D'ACTIUS DIFERENTS A L'EFECTIU⁸
-----------------	---

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
	ENCAPÇALAMENT	
1	Referències	
3	Antecedents	
9	Abast	
	Qüestió	
	COS	
	a) Reconeixement	
10	Acord Quan reconèixer un dividend a pagar	
	b) Valoració	
8	Acord	
11	Valoració d'un dividend a pagar	
14	Quan una entitat liquida el dividend a pagar, comptabilització de qualsevol diferència entre l'import en llibres dels actius distribuïts i l'import en llibres del dividend a pagar	
	c) Presentació	
15	Acord Presentació i informació a revelar	
	d) Revelació	
16	Acord Presentació i informació a revelar	
	FINAL	
18	Data de vigència	01/07/2009

⁸ Malgrat anomenar-se interpretació (IFRIC) aquesta norma desenvolupa el tractament d'un cas particular que és el de les distribucions de dividends als propietaris. Entenem que seria més adequat donar-li la categoria d'IFRS.

IFRIC 18	TRANSFERÈNCIES D'ACTIUS PROCEDENTS DE CLIENTS
-----------------	--

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
1 4 8	ENCAPÇALAMENT Referències Antecedents Abast Qüestions	IAS 16 i IAS18
9 14	COS Acord Compleix la definició d'actiu? Determinació dels serveis identificables de forma separada	
12 18 21	a) Reconeixement Acord Com s'ha de comptabilitzar la contrapartida corresponent? Reconeixement d'ingressos ordinaris Com ha de comptabilitzar l'entitat una transferència d'efectiu procedent del seu client?	
11	b) Valoració Acord Com s'ha de valorar l'element d'immobilitzat material transferit en el moment del reconeixement inicial?	
	c) Presentació	
	d) Revelació	
22	FINAL Data de vigència i transició	01/07/2009

IFRIC 19	CANCEL·LACIÓ DE PASSIUS FINANCERS AMB INSTRUMENTS DE PATRIMONI
-----------------	---

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
	ENCAPÇALAMENT	
1	Referències	IAS 39
2	Antecedents	
4	Abast	
4	Problema	
	COS	
5	a) Reconeixement Acord	
	b) Valoració	
	c) Presentació	
11	d) Revelació Acord	
12	FINAL Data de vigència i transició	01/07/2010

IFRIC 20	COSTOS PER DESMANTALLAMENT EN LA FASE DE PRODUCCIÓ D'UNA MINA A CEL OBERT⁹
-----------------	--

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
	ENCAPÇALAMENT	
1	Referències	
6	Antecedents	
7	Abast	
	Problemes	
	COS	
	a) Reconeixement	
8	Acord Reconeixement dels costos per desmantellament en la fase de producció com un actiu	
	b) Valoració	
12	Acord Valoració inicial de l'actiu derivat de l'activitat de desmantellament	
14	Valoració posterior de l'actiu derivat de l'activitat de desmantellament	
	c) Presentació	
	d) Revelació	
	FINAL	
	Apèndix A: data de vigència i transició	01/01/2013 / A1 a A4

⁹ Malgrat anomenar-se interpretació (IFRIC) aquesta norma desenvolupa el tractament d'un cas particular que és el dels costos per desmantellament en la fase de producció d'una mina a cel obert. Entenem que seria més adequat donar-li la categoria d'IFRS.

IFRIC 21	GRAVÀMENS
-----------------	------------------

NÚMERO	CONCEPTE	INTERPRETACIÓ MODIFICACIÓ
	ENCAPÇALAMENT	
	COS	
	a) Reconeixement Acord	
	b) Valoració	
	c) Presentació	
	d) Revelació	
	FINAL Apèndix A: data de vigència	01/01/2014