

LA ARMONIZACIÓN DE NORMAS CONTABLES EN UN MUNDO GLOBAL.

ANÁLISIS Y PERSPECTIVAS

Percy Vilchez Olivares
Docente de la Facultad

RESUMEN

El presente trabajo nacional de investigación contable titulado: “La armonización de normas contables en un mundo global. Análisis y perspectivas”, analiza el proceso de cambio normativo que está ocurriendo actualmente en diversos países del mundo como respuesta al nuevo escenario de negocios, producto de la globalización y la nueva economía; y la búsqueda de prácticas contables globales que faciliten la lectura uniforme de los distintos usuarios de información de los estados financieros emitidos en diferentes países.

En búsqueda de la comprensión del proceso de cambio normativo, presentado en un contexto de armonización contable de las normas internacionales emitidas por la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad, se describe la situación actual, avances y problemas que se presentan en su implementación; así como los escenarios futuros para lograr la armonización de las normas vigentes en el mundo global.

El aspecto central de la investigación se circunscribe a evaluar el actual dimensionamiento de la armonización contable a nivel mundial, para obtener fundamentos en el análisis y perspectivas de los cambios normativos.

Finalmente, las consideraciones expuestas permiten encontrar una serie de conclusiones que constituyen un marco de referencia en la búsqueda de respuestas a las preguntas sobre la viabilidad de la armonización de las normas contables en el mundo global.

Palabras clave: Norma, adopción contable, globalización, armonización contable.

INTRODUCCIÓN

La Información contable en el mundo de los negocios

Partiendo de una perspectiva de negocios, la contabilidad se define en forma común y aproximada, como el proceso que proporciona información sobre el patrimonio de la empresa y que es útil para la toma de decisiones acerca de la asignación de recursos.

Al respecto, la contabilidad financiera está principalmente orientada a suministrar información orientada a usuarios externos

de las empresas de negocios y que le proveen de recursos (proveedores de capital, inversionistas acreedores, gobierno). La contabilidad existe porque satisface una necesidad (en particular, una necesidad de información). Además, para que sea relevante para los proveedores de recursos, la información contable debe responder a sus necesidades.

La nueva economía y la consiguiente globalización de los mercados de capitales demanda, por parte de los usuarios, la necesidad de contar con información contable comparable como base para la toma de decisiones gerenciales.

Por otro lado, la realidad actual señala la presencia creciente de empresas en mercados financieros internacionales y la existencia de diversas normas contables, basadas, generalmente, en un sistema nacional de normas contables con concepción diferente, originando diferencias importantes que afectan la utilidad de la información.

Los inversionistas y los analistas de inversión, en el proceso de evaluación de inversiones analizan información financiera de empresas de países diferentes, preparados de acuerdo a criterios diferentes que limitan el análisis decisorio de la inversión. Asimismo, las diferentes normas contables ocasionan que la información financiera que presenta una misma empresa varíe de forma importante según se apliquen una u otras normas, confundiendo al inversionista.

Para precisar el impacto financiero que puede generar el uso de distintas normas contables, la empresa Telefónica al cierre económico del año 2001 reveló utilidades de 2.106,8 millones de euros preparado de acuerdo con normas contables españolas en lugar de los 7.182,0 millones de euros, de pérdidas, de acuerdo con normas contables estadounidenses.

Otro aspecto importante se presenta cuando una empresa que cotiza o quiere cotizar en otras bolsas de valores del mundo, debe cumplir con preparar estados financieros basándose en las normas contables nacionales y estados contables de acuerdo a las normas contables de los países donde se ha de cotizar, conduciendo a dificultosos procesos de reconciliación e interpretación de cifras, de acuerdo con las distintas normas que se utilizan; generando elevados costos para la preparación de estados financieros. Para precisar, si una empresa peruana quiere cotizar en la Bolsa de Valores de Nueva York,

tiene dos posibilidades para cumplir con los requerimientos de la misma:

- a) Elaborar estados financieros de acuerdo con los US GAAP (US Generally Accepted Accounting Principles) norma contable americana.
- b) Preparar estados financieros de acuerdo a NIIF (Normas Internacionales de Información Financiera), pero con un estado de reconciliación o ajuste de las normas contables peruanas a los US GAAP.

Lo mencionado anteriormente, tendrá un impacto mayor si una compañía matriz cuya sede está en Alemania y tiene 20 subsidiarias (una en el Perú) en diferentes países del mundo, en muchas de las cuales tienen un conjunto de normas contables nacionales del país y de aplicación obligatoria para cada subsidiaria; donde esta compañía Matriz cotiza sus acciones en la Bolsa de Valores de Nueva York, estos casos existen y el proceso de preparación de estados financieros es, por decir lo menos, bastante complicado.

En un mundo globalizado, parece tener sentido que una transacción económica sea contabilizada de forma similar, con independencia de donde se realice. De esta forma se incentivaría la inversión internacional a mayor escala y los inversionistas y analistas de inversiones podrán contar con información financiera más homogénea y eliminar los elevados costos para la preparación de estados financieros.

En ese contexto, tiene mucho sentido lo señalado por Robert F. Meigs (2000: 669), quien al referirse a los negocios y contabilidad global señala que “siempre que una empresa opera únicamente dentro de sus propias fronteras, las diferencias en las prácticas de presentación de informes financieros entre países no son un problema tan significativo

como lo son si la actividad de negocios se extiende a través de fronteras. Cuando una compañía compra o vende productos en otro país, la falta de comparabilidad de la información contable se convierte en un problema mayor. En forma similar, la financiación a través de fronteras, mediante la cual una compañía vende sus valores en los mercados de capitales de otro país se está haciendo cada vez más popular. Las actividades de negocios que cruzan fronteras crean la necesidad de disponer de más información comparable entre compañías que están establecidas en países diferentes”.

Por lo descrito anteriormente, en la profesión contable se ha generado un interés en la armonización de las normas contables, que se orienta a describir la estandarización de los métodos y prácticas contables utilizados en los diferentes países alrededor del mundo. Sin embargo, la armonización contable no es tarea fácil, ya que cambiar las normas contables de un país puede significar principalmente un cambio en las normas emitidas por colegios profesionales, normas de gobierno, cambios en los modelos educativos de la ciencia contable, entre otros.

MARCO CONCEPTUAL DE LAS NORMAS

2.1 Significación de las normas

La palabra inglesa “norma” y las que le son equivalentes en otras lenguas, se usa en muchos sentidos y, a menudo, con un significado poco claro. Existen varios sinónimos parciales de “norma”, tales como: modelo (*standard*), patrón (*pattern*), regla (*rule*), ley (*law*) y directriz (*guideline*). Las instrucciones sobre el uso y las órdenes quizás no sea frecuente que se les llame “normas”, pero es indudable que sí son “normativas”.

Al respecto, Henrik Von Wright (1970: 21-35) distingue tres grandes grupos de normas: reglas, prescripciones y directrices.

La significación del término de reglas es la fijación de la actuación con arreglo a modelos o patrones fijos. Las reglas determinan las acciones o patrones y de este modo la forma de realizar la actividad en la actuación, señalando las acciones permitidas. Es decir, un conjunto de normas o reglas puede ser un conjunto de modelos o patrones. Los modelos o patrones son normas de uso ampliado.

Uno de los significados de “norma” es ley del estado (normas legales), tiene la característica de ser prescriptiva y abarca mandatos, permisos y prohibiciones, porque la autoridad normativa quiere que el (los) agente (s) adopte (n) una conducta en la aplicación de la ley. Para dar efectividad a su voluntad, la autoridad añade una sanción, amenaza o castigo por incumplimientos. Las normas legales son leyes emitidas que en el derecho positivo tienen obligado cumplimiento.

Otro aspecto del significado de normas es la llamada norma técnica, que tiene la característica de ser directriz, presupone finalidades de la acción humana en términos aproximados, guarda relación con los medios a emplear para alcanzar un determinado fin; es decir, normas para lograr algo. Las normas emitidas por organismos de la profesión contable en esencia son normas técnicas.

Lo anterior permite comprender que en los tres grandes grupos de normas existe una definición común que comparte Gilberto Bustamante (2004, págs. varias), y sin querer tener un alcance restringido señala: “La norma es una formulación lingüística que tiene la estructura que para el logro de un objetivo xyz se debe hacer un curso de acción”.

Desde el punto de vista de la teoría de las normas, no existe, realmente, una diferencia

sustantiva entre estándares, patrones y normas, aunque existe un uso generalizado de estándares para normas de carácter internacional o de uso ampliado.

2.2. Las normas y la adopción contable

Las normas de IASB (International Accounting Standards Board), en lengua inglesa usan la palabra standards para referirse a los pronunciamientos técnicos, mientras que en la versión portuguesa se habla de patrones y en español se usa la palabra normas. Al respecto, Olivio Koliver y Marta González (2003: 20) señalan lo siguiente: “Las normas IAS (Normas Internacionales de Contabilidad, en español), que buscan aplicabilidad internacional y especialmente en América, en su proceso de aceptación local se encuentran en un contexto donde opera la norma como expresión de derecho positivo, donde las normas sólo pueden derivar de las leyes, es decir, de un documento emitido por el Poder Legislativo de un país; en tal sentido, la aceptación de cualquier ordenamiento de carácter internacional debe seguir los mismos trámites, a fin de que puedan transformarse en norma, es decir, constituirse en disposición de observancia obligatoria por todos y capaz de derivar en proceso y sanciones en caso de incumplimiento”.

Por lo expuesto, generalmente se presentan procesos de adopción de normas contables en los países, por organismos de la profesión contable, sin alcanzar la adopción de la norma con aceptación legal, y constituyen limitantes o barreras en el proceso de armonización contable.

Conceptualización de las normas contables

Para abordar la conceptualización de las normas y su vinculación con el campo del

conocimiento científico, voy a referirme a lo señalado por Gilberto Bustamante (2004, páginas varias): “Toda ciencia tiene un marco conceptual y él constituye el marco teórico que agrupa un conjunto de conceptos articulados y desarrollos que sustentan una teoría científica, toda vez que la ciencia maneja definiciones conceptuales. Un marco conceptual debe abarcar, en esencia: la concepción general, teorías, filosofía, sistemas, usuarios, definiciones, elementos, objetivos, características, bases contables, métodos, etc. que gobiernan el conocimiento científico.

Asimismo, señala que los sistemas forman parte del marco conceptual, toda vez que los sistemas se pueden enunciar y tienen la característica de ser normativos (normas o reglas de acción); por lo que es muy frecuente escuchar el término sistema normativo, pues él tiene como elementos a las normas, las mismas que constituyen un conjunto de elementos relacionados; adicionalmente, debo precisar que las normas contables son una parte muy importante del marco conceptual-conocimiento científico, donde pueden cumplir diferentes roles en función a la concepción general que se plantee y todos los elementos vinculantes.

Lo anterior es compartido por Jorge Tua Pereda (2003: 63-79), donde hace importantes precisiones sobre el particular.

Al referirse a la Teoría Contable, señala: “La distinción entre Teoría General de la Contabilidad y Sistemas Contables se entiende por teoría general de la contabilidad al conjunto de elementos y conceptos comunes que están presentes en todos los sistemas contables”.

Asimismo, precisa que “La Teoría General de la Contabilidad está compuesta por asunciones o hipótesis sobre la siguiente secuencia de elementos ya clásicos, realmente

que configuran, en rasgos generales, el quehacer de la contabilidad: captación, medida, valoración, representación y comunicación”. Esto es importante para delimitar qué forma parte de la Teoría General de la Contabilidad y qué forma parte de los sistemas contables (aplicaciones de la misma teoría). Lo descrito es fundamental para elaborar y compartir una Teoría General de la Contabilidad.

En cuanto a la concepción de Sistema Contable señala “Un sistema contable es la definición de los objetivos y características cualitativas del sistema”. Agregando que, los objetivos de un Sistema Contable deben partir de las características del entorno en la que ha de operar dicho Sistema Contable y a los objetivos, que pueden orientarse en dos direcciones: protección del patrimonio e información para la toma de decisiones.

Esta aseveración permite centrar los conceptos que abarcan al tema de normas, y distinguir que un marco conceptual es un instrumento importante de ayuda para comprender la regulación contable. Asimismo, ubicar las normas en este contexto y sobre el cual me refiero en los siguientes aspectos:

- a) Los principios de contabilidad generalmente aceptados no son la Teoría General de la Contabilidad, por el contrario forman parte de un Sistema Contable.
- b) Los factores del entorno relacionados con el Sistema Contable: sistema legal, estructura compleja y tamaño de empresas, ambiente social en que se desarrolla la actividad económica, grado de complejidad de la gestión empresarial y de la comunidad financiera, existencia de legislación contable específica, estatus de la educación y organización profesional, etc., pueden condicionar o influir en el proceso de emisión o la existencia de un tipo de norma contable.

- c) Las normas contables son parte del Sistema Contable y se generan en un contexto lógico-deductivo: entorno, objetivos, características y requisitos del Sistema Contable.
- d) Las características cualitativas y requisitos del sistema contable, generalmente, no son iguales en todos los sistemas contables, porque están sujetas al establecimiento de los objetivos a cumplir; en ese sentido, estas características cualitativas tales como: comprensibilidad, relevancia, confiabilidad, aplicabilidad, neutralidad, etc., constituyen las bases de validez por el uso que asegure el cumplimiento de la norma y sea útil para los usuarios.

La conceptualización de las normas permite conocer y comprender las semejanzas y diferencias de los Sistemas Contables existentes, justificar las diferencias en las prácticas contables por la razón de las diversas características que poseen los sistemas, y la evaluación del camino que se recorre en los procesos de armonización de normas contables.

Por último, si pudiéramos contar con una Teoría general de la Contabilidad, que todos compartamos y que es hacia donde también debemos dirigirnos, se podría explicar-cuestionar con mayor rigor científico los procesos de armonización contable.

ARMONIZACIÓN INTERNACIONAL DE NORMAS CONTABLES

La principal premisa del presente trabajo es que un sistema contable es un conjunto de normas orientadas a una finalidad concreta. La determinación del conjunto de normas a aplicar debe partir de las características del entorno en el que ha de operar y las características cualitativas de la información que se requiera.

El entorno actual es de un mundo global, donde coexiste la nueva economía con sus características propias que impactan principalmente en los mercados de capitales, la internacionalización de los negocios, entre otros; y ésta, a su vez, demanda de una respuesta contable en el sentido de contar con normas comunes de contabilidad que faciliten, principalmente, las transacciones internacionales entre los diferentes países.

Existen diversos estudios sobre el efecto de la armonización en los mercados de capitales. Por ejemplo, si se aceptasen las normas IASB en los mercados norteamericanos, aumentaría el número de empresas extranjeras que cotizasen en dichos mercados, como ha comprobado empíricamente Lorca Fernández (2000: 1-10); es en ese sentido, y agregado al tema, la utilidad y comparabilidad de la información financiera para las inversiones y analistas de inversión; en ese sentido, ante este entorno, el camino es la armonización contable.

El entorno tiene muchas concepciones, pero si lo delimitamos a los usuarios de información, la armonización internacional de normas contables genera informaciones útiles y comprensibles para todos de la misma forma.

Al respecto, Olivio Koliver y Marta González (2003:19) señala “La armonización es deseable y conveniente, por cuanto ella puede contribuir decisivamente a la uniformidad de los preceptos básicos en el ejercicio profesional, facilitando la lectura y la capacidad de entendimiento de los informes elaborados por los profesionales contables en los diferentes países, principalmente cuando se trata de informes contables de uso corriente”.

Por otro lado, la necesidad de un sistema común de normas internacionales de contabi-

lidad ha cobrado aún más vigencia y urgencia ante los diversos acontecimientos ocurridos en el sistema financiero internacional durante los últimos tres años. Los graves escándalos financieros de Enron, Global Crossing, World Com, Adelphia, Qwest, Tyco, etc., y su efecto en los precios de las acciones son manifestaciones de una inobservancia ética del gobierno corporativo y la incorrecta aplicación de las normas contables que devienen en “abusos contables generalmente aceptados” y que ratifican la importancia de un lenguaje contable internacional que ofrezca la máxima garantía de confiabilidad, exactitud y transparencia.

En ese sentido, y en busca de la transparencia financiera, los organismos gubernamentales, las bolsas de valores, los organismos profesionales emisores de las normas contables IASB y normas FASB, entre otros, están tomando medidas para mejorar las normas contables, dirigirse hacia la armonización contable, y fortalecer la supervisión.

A continuación, se describe brevemente los diferentes contextos de la armonización contable en el actual mundo global.

Armonización contable en América

Para efectos de analizar la evolución del proceso de armonización contable en América, se ha efectuado un estudio de las memorias de trabajos interamericanos y trabajos nacionales de las Conferencias Interamericanas de Contabilidad (evento Bianual) realizado por la Asociación Interamericana de Contabilidad, dada su trascendencia en la Opinión profesional de los Contadores en América, el tema de la armonización contable, aparece recién en la década del 90, según el estudio efectuado; pues no se encontró referencia alguna concreta en fecha anterior.

En la XX Conferencia Internacional de Contabilidad (República Dominicana, 1993), se plantea la necesidad de la armonización contable a nivel americano y se determina la vigencia de los trabajos del IASC como herramienta para la armonización contable.

En la XXI Conferencia Internacional de Contabilidad (México, 1995) se hacen recomendaciones a los organismos de la profesión contable de los países que desarrollen esfuerzos para lograr avances en el proceso de armonización contable.

En la XXII Conferencia Internacional de Contabilidad (Perú, 1997), se desarrolla una referencia concreta a la utilización de normas IASB, es decir, recomendar que estas normas sean consideradas como referencia para la emisión de normas contables nacionales.

En la XXIII Conferencia Internacional de Contabilidad (Puerto Rico, 1999), se desarrolla extensamente el concepto de armonización contable, basado en normas IASB. Asimismo, se establece por primera vez, la necesidad de monitorear periódicamente los avances logrados en este proceso por cada país. Asimismo, se reafirma la posición de IASB de no pretender sustituir a los emisores de normas nacionales, manteniéndose el objetivo de que las diferencias entre las normas internacionales y las normas nacionales sean muy pocas y limitadas a algunos aspectos específicos debidamente justificados.

En la XXIV Conferencia Internacional de Contabilidad (Uruguay, 2001), se reconoce el esfuerzo de la Asociación Interamericana de Contabilidad junto con otros organismos relacionados con la profesión contable para difundir y aplicar las normas IASB en América.

En la XXV Conferencia Internacional de Contabilidad (Panamá, 2003), se recomienda

a los organismos nacionales que continúen con los estudios para identificar las diferencias existentes y la identificación de las condiciones necesarias para la adopción de las normas IASB. Asimismo, en el trabajo interamericano presentado por Olivio Kolver y Marta González (2003: 19-44) titulado "Las normas internacionales y su adecuación a escala nacional", se recomienda, adicionalmente, que la Asociación Interamericana de Contabilidad constituya un grupo de trabajo, de carácter permanente, destinado al estudio de las normas IASB y los lineamientos para la adaptación de las normas nacionales a las normas IASB, teniendo presente como principal premisa que la armonización deberá abarcar la totalidad de los países americanos.

Por lo expuesto anteriormente, y a la luz de los últimos hallazgos obtenidos en el mes de mayo, 2004 sobre el avance de los países hacia la armonización contable en América, así como el probable efecto que puede tener el proceso de convergencia con US GAAP y el proceso de armonización contable en Europa, puedo afirmar que nos dirigimos al comienzo de la fase final del proceso de armonización contable en América con normas IASB.

Armonización contable en Europa

La globalización y la integración de los mercados financieros internacionales han llevado a la Unión Europea a promover una armonización contable en las empresas de los diferentes países al preparar información financiera; de tal forma que se obtenga un grado adecuado de comparabilidad de los estados financieros, así como un aumento de la transparencia de la información financiera; favoreciendo al desarrollo de un mercado integrado de capitales que opera con una moneda única.

Este nuevo enfoque en el proceso de armonización contable europea se refleja en una comunicación en el año 1995 de la Unión Europea titulada *Armonización contable: una nueva estrategia de cara la Armonización Internacional*. En este documento se evaluaron diferentes propuestas sobre cuál es la mejor solución para la Armonización Contable en Europa, concluyendo en tomar como referente la normatividad contable del IASB.

En el proceso de acercamiento a la normativa IASB se efectuó una investigación que analizó el grado de compatibilidad existente entre las Directivas Comunitarias Europeas y las NIC; encontrándose pequeñas diferencias por lo que se concluyó que ambos modelos normativos son convergentes.

Es importante señalar que la comunicación de 1995 de la Unión Europea generó iniciativas legislativas por parte de algunos países de la UE en el sentido de permitir la aplicación de NIC.

En este contexto, se emitió una comunicación en el año 2000 de la Unión Europea titulada *La estrategia de la UE en materia de información financiera*, en esta comunicación se considera objetivo prioritario el incremento en la comparabilidad de la información financiera como condición necesaria para operar eficientemente los mercados de capitales europeos.

En la comunicación anteriormente mencionada, se considera fundamental tener un marco de información financiera internacional para las sociedades de la UE que cotizan en la bolsa, ratificándose las NIC como las más adecuadas frente a las US GAAP. Asimismo, se establece que todas las sociedades de la UE que coticen en la bolsa elaboren sus estados financieros consolidados de acuerdo a NIIF, fijando el año 2005 como fecha límite.

Posteriormente, la Unión Europea aprobó, en julio de 2002, el Reglamento N° 1606, que impone la obligación a los grupos de empresas que cotizan sus valores en los mercados financieros (Bolsa de valores), incluidos bancos y compañías de seguros, de presentar a partir del 01 de enero de 2005 sus estados financieros anuales consolidados de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), con el fin de lograr mayor transparencia y comparabilidad de la información que se utiliza en los mercados financieros.

Finalmente, considero que con la aprobación del Reglamento mencionado anteriormente se ha dado el paso decisivo para el logro de la comparabilidad de la información financiera de los grupos de empresas que coticen en mercados europeos regulados y el inicio del proceso de adopción de NIIF en Europa.

Armonización contable en el resto del mundo

Para abordar esta temática y comprender la dimensión internacional que tiene la armonización contable, debo precisar que el Comité Internacional de Normas de Contabilidad (IASC, por sus siglas en inglés) renombrada en la actualidad Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB, por sus siglas en inglés), se formó para desarrollar normas contables a nivel mundial. El IASC se formó en 1973. En la actualidad representa a más de 143 organizaciones de la profesión contable de 104 países (82 países en 1994).

Como es de conocimiento, el cumplimiento de las normas IASB es voluntario, puesto que al tener una estructura privada no tiene facultades para hacerlas obligatorias. Si bien es cierto, las normas IASB tienen

aplicación a nivel mundial, sin embargo, en muchos países no se aplican, porque los países tienen un organismo emisor de normas contables locales (nacionales) para cada país, tales como: Australia (Australian GAAP), Japón (Japanese GAAP), Egipto (Egyptian GAAP), China (Chinese GAAP) y Tailandia (Thai GAAP).

Asimismo, para abordar el tema de armonización contable en el resto del mundo, debo mencionar el estudio efectuado en el año 2000 por las principales firmas de auditoría del mundo titulado "GAAP 2000", en él se presenta un resultado de la encuesta anual sobre reglas en Contabilidad Nacional en 53 países, donde se efectúa un análisis entre la norma nacional de cada país y las normas IASB; revelándose la existencia de significativas diferencias específicas, por lo que adoptar las normas nacionales a normas IASB, es una tarea ciertamente compleja.

Sin embargo, el apoyo al IASB y el reconocimiento de sus normas están creciendo alrededor del mundo, por lo que la armonización contable internacional en los países en el resto del mundo deben centrarse en procesos de adopción de las normas IASB, adaptación de las normas IASB, traducciones oficiales en todos los idiomas oficiales representante de los 104 países que integran el IASB y desarrollar esfuerzos conjuntos entre IASB y los organismos profesionales contables de los países para revisar la armonización contable en cada país.

ESTRATEGIAS E INICIATIVAS DEL PROCESO ARMONIZACIÓN CONTABLE

Con la finalidad de mejorar la calidad de las normas contables nacionales e internacionales, así como incrementar la utilidad y comparabilidad de la información financiera,

se desarrolla el proceso de armonización contable, en el cual se vienen implementando diversas estrategias e iniciativas a nivel mundial.

Adicionalmente, el proceso de armonización contable implica propiciar transparencia de la información financiera y ser un espacio para analizar, debatir y manifestar opinión común sobre el desarrollo de las normas IASB. A continuación, señalo las principales estrategias e iniciativas manifestaciones en los últimos años.

Proceso de mejoras a normas IASB

Con el fin de ingresar a un proceso más rápido de adaptación de las normas IASB y mejorar la calidad y consistencia de dichas normas, la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB, por sus siglas en inglés), inició en el segundo semestre del año 2002 un trabajo de revisión de 13 NIC (IAS, por sus siglas en inglés) como parte del proyecto de mejoras (revisión) de las normas contables existentes; con el fin de abordar y evaluar los temas contables observados y criticados por algunas entidades reguladoras, agencias de valores y otras partes interesadas; tomando de base las mejores prácticas contables para mejorar la calidad y consistencia de la presentación de informes contables y facilitar la implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad en una mayor número de países.

En diciembre de 2003, el IASB emitió un importante documento en forma definitiva denominado *Improvements to international accounting standards* de reforma de 13 NIC (IAS, por sus siglas en inglés), como resultado del proyecto de mejoras y, se acordó la decisión de retirar la NIC 15, que trata de información que refleja los efectos de los precios cambiantes.

Las Normas Internacionales de Contabilidad revisadas son las siguientes:

NIC 1	Presentación de los Estados Financieros
NIC 2	Existencias
NIC 8	Utilidad o pérdida neta del período. Errores sustanciales y cambios en las políticas contables
NIC 10	Sucesos posteriores a la fecha del balance general
NIC 16	Inmuebles, maquinarias y equipo
NIC 17	Arrendamiento
NIC 21	Efecto de variaciones en los tipos de cambio
NIC 24	Relación sobre entes vinculados
NIC 27	Estados financieros consolidados y tratamiento contable de las inversiones en subsidiarias
NIC 28	Contabilización de las inversiones en asociadas
NIC 31	Información financiera sobre participaciones en asociaciones en participación
NIC 33	Utilidad por acción
NIC 40	Inversión inmobiliaria

Otro aspecto desarrollado por IASB en diciembre de 2003 fue el de presentar una versión mejorada de la NIC 32 y NIC 39, que tratan sobre Instrumentos Financieros. Pero, en la actualidad, dichas normas se encuentran nuevamente en revisión por el IASB, porque, luego de su publicación, una serie de organismos supervisores de entidades bancarias, sociedades de valores y aseguradoras han cuestionado la opción de usar el concepto de Valor Razonable para todos los Instrumentos Financieros; asimismo, existe un petitorio de aclaraciones planteadas por el Banco Central Europeo sobre otro aspecto que señala la NIC 39 en cuanto a la metodología de cobertura adicional y la presentación en el Balance General de determinada cobertura.

En ese sentido, en abril de 2004, el IASB ha emitido y publicado un Borrador de propuesta de una modificación limitada a la NIC 39 sobre el uso de la opción de Valor razonable; la publicación de esta propuesta es una respuesta directa a las preocupaciones expresadas por diversos organismos en

cuanto a que la opción del Valor razonable podría utilizarse en forma inapropiada, y a otros aspectos vinculantes. A la fecha, dichas actualizaciones del NIC 39 se encuentran en proceso de evaluación entre el IASB y el sector de la Banca Europea.

Siendo la última acción realizada a la fecha de nuestra investigación, marzo de 2004, cuando el IASB emitió dos Normas Internacionales de Contabilidad revisadas, la NIC 36 Desvalorización de Activos y la NIC 38 Activos Intangibles, por efecto de la emisión de la NIIF 3, Combinación de Negocios orientada a mejorar la contabilidad para las combinaciones comerciales, así como buscar una futura armonización internacional de normas. Estas modificaciones aprobadas no significan una revisión integral a las mismas.

Seguramente, el proceso de mejoras a normas IASB se convertirá en un proceso continuo, por los menos en los próximos años y hasta que se complete los diferentes esfuerzos e iniciativas que se dan hacia la armonización contable.

Convergencia Internacional entre Normas IASB y Normas FASB

El evento más importante ocurrido a favor de la armonización de las normas contables a nivel mundial, es el ocurrido en septiembre de 2002, en Norwalk (USA), con la vinculación formal entre dos organismos líderes, el IASB y el FASB, celebrando el “Acuerdo de Norwalk”, donde ambos organismos acuerdan seguir un Programa de Convergencia orientado a eliminar las diferencias existentes entre los dos modelos de normas contables.

Para lograr dicho objetivo, los dos organismos contables establecen dos compromisos básicos:

- a) Desarrollar normas de alta calidad que sean compatibles entre sí, mediante la eliminación de una serie de diferencias entre las Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS, por sus siglas en inglés) y los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en los Estados Unidos (US GAAP, por sus siglas en inglés) que no requieren de amplia reconsideración y son de resolución rápida. Para el logro de este compromiso se ha preparado un documento denominado “Proyecto Convergencia Internacional de Corto Plazo”.
- b) Eliminar una serie de diferencias sustantivas entre las Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS, por sus siglas en inglés) y los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (US GAAP, por sus siglas en inglés), a través de la identificación de soluciones comunes. Para el logro de este compromiso se ha preparado un documento denominado “Proyecto Específico de Convergencias”.

Asimismo, ambas organizaciones profesionales han fijado agenda común en proyectos para trabajar en forma coordinada y, adicionalmente, existe la presencia por parte de un miembro del IASB en las oficinas de FASB para facilitar el intercambio de información y la cooperación entre ambas organizaciones. Por otro lado, los proyectos de IASB son monitoreados por el FASB a través de un miembro del FASB asignado exclusivamente a ésta tarea.

Proyecto Convergencia Internacional de Corto Plazo

El Proyecto de Convergencia Internacional de Corto Plazo tiene como fecha límite para la emisión de normas finales el 30 de septiembre de 2004. Al respecto, a continuación se señala los avances del proyecto:

- a) IASB ha incluido parte de estos cambios en su “Proyecto de Mejoras” de 13 NIC, el cual tendrá vigencia a partir del 01 de enero de 2005.
- b) FASB ha colaborado con IASB para incorporar en la normatividad contable nuevas normas que cubran vacíos normativos en IASB o que sean consistentes con las Normas FASB. En ese sentido, se han emitido las siguientes normas internacionales de información financiera:
 - NIIF 2. Pago de Acciones (vacío normativo en IASB).
 - NIIF 3. Combinación de Negocios (adaptación a FASB).
 - NIIF 4. Contratos de Seguros (vacío normativo en IASB).
 - NIIF 5. Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas (adaptación a FASB).

- c) IASB ha emitido la NIIF 5 sobre Activos No Corrientes Mantenedos para la Venta y Operaciones Discontinuas, ésta NIIF es la primera norma que emite el Proyecto Conjunto del IASB con la FASB. La NIIF 5 es el resultado de la revisión por parte del IASB de la norma del FASB y los requisitos que se incluyen son, en sustancia, los mismos que los de la norma FASB Statement 144 Contabilización de Deterioros o Disposición de Activos.
 - d) FASB ha publicado Borradores para discusión en los temas de: Utilidad por Acción, Costo de los Inventarios, Cambios Contables y Transferencia de Activos no Monetarios; y se encuentra en fase final la emisión de otro Borrador para discusión en el tema de Clasificación de Pasivos Corrientes y No Corrientes. Estas propuestas son consistentes con las Normas Internacionales de Contabilidad y modificarán las actuales normas FASB.
- Diferencias en el tratamiento contable de los instrumentos financieros derivadas de las normas de implementación propuestas por IASB.
 - Determinación del período que debe cubrir la información financiera de fechas intermedias.
- b) IASB está desarrollando proyectos conjuntos con la FASB en marco del Proyecto de Convergencia con US GAAP. Algunos de los proyectos en marcha son los siguientes:
 - Combinaciones de negocios, Fase II.
 - Consolidaciones (incluye entidades con propósitos específicos).
 - Contabilidad de pensiones.
 - Contratos de seguros, Fase II.
 - Instrumentos financieros.
 - Arrendamientos.
 - Aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad a las pequeñas y medianas empresas.
 - Utilidad integral.
 - Pagos basados en acciones.
 - Subsidios gubernamentales.

Proyecto Específico de Convergencias

El Proyecto Específico de Convergencias se inició con la realización de un estudio de investigaciones realizadas en conjunto para identificar diferencias sustantivas entre las Normas Internacionales de Información Financiera y los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en los Estados Unidos. Esta comparación se incluye en el libro *LASC-US Comparison Report*. Al respecto, señalo los avances del Proyecto:

- a) IASB y FASB, actualmente se encuentran revisando la Convergencia respecto a los siguientes temas contables:
 - Capitalización de los gastos de investigación y desarrollo e intangibles en general.
 - Impuestos diferidos.

En conclusión, la visión de crear un lenguaje mundial común en la contabilidad, se empieza a materializar con las iniciativas tomadas por dos organismos líderes de la profesión contable. Sin embargo, considerando la complejidad de las diferencias por resolver estimo que muchas de ellas se mantendrán hasta después del año 2005.

Proceso de adopción a Normas IASB en Europa

A continuación, se detallan algunas precisiones sobre el proceso de adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera en Europa:

a) La aplicación del reglamento N.º 1606 de julio de 2002 de la Unión Europea en los siguientes términos:

- Exigir que las empresas que cotizan sus valores en los mercados de valores europeos utilicen las NIIF a partir del 2005.
- Exigir o permitir las NIIF a las empresas que no cotizan sus valores en los mercados de valores.
- Permitir a las empresas cuyos únicos valores cotizados sean títulos de deuda demorar la adopción de las NIIF hasta el año 2007.
- Permitir a las empresas que coticen en mercados de valores fuera de la Unión Europea y que actualmente preparan sus estados financieros aplicando PCGA no comunitarios (en la mayoría de los casos, se trataría de US GAAP) demorar la adopción de las NIIF hasta el año 2007.

b) España abordó el estudio de la reforma contable en marzo de 2001, cuando el Ministerio de Economía crea una comisión de expertos cuyos resultados han quedado plasmados en el denominado *Libro blanco de la contabilidad*, que trata de un análisis exhaustivo y específico de la situación actual de la contabilidad en España y los lineamientos para el proceso de reforma de la contabilidad en España, que contiene extensas conclusiones y recomendaciones entre las que se destacan las siguientes:

- Las empresas (grupos con cuentas consolidadas) españolas que cotizan o no sus valores en los mercados de valores deberían aplicar las NIIF.
- Las empresas individuales españolas deberían aplicar las normas españolas en la elaboración de sus estados financieros anuales, que, no obstante,

debería progresivamente, incorporar criterios compatibles con normatividad del IASB.

- La aceptación de la NIIF, pero NO exigir ni permitir anticipar al 2005 la adopción de las NIIF.
- Se considera oportuna la introducción como estado financiero principal, tal como indica el NIIF de un “Estado de cambios en el patrimonio neto”.
- La cercana obligación de aplicar nuevas normas contables en España puede verse como un costo significativo que se incurrirá en el proceso de adopción de NIIF.

Al respecto, si bien es cierto el *Libro blanco de la contabilidad* brinda importantes aportes en el proceso de armonización contable en España, con la aprobación por las Cortes Generales de la Ley de Acompañamiento a los Presupuestos Generales del Estado para el año 2004 se ha definido el nuevo marco contable que aplicará España en los próximos años, destacando los siguientes aspectos:

- Obligatoriedad para que las empresas que cotizan sus valores en los mercados de valores europeos utilicen las NIIF a partir del 2005.
- Opcional el uso de normatividad española o NIIF para las empresas que no coticen sus valores en los mercados de valores, para los ejercicios que comiencen a partir del 2005.

c) La Unión Europea aprobó el Reglamento N.º 1725 de septiembre de 2003 por el que se adoptan determinadas normas internacionales de contabilidad (NIC) y sus interpretaciones (SIC). En dicho reglamento se incluyen todas las normas contables y sus interpretaciones, salvo la NIC 32 y NIC 39, que tratan de Instru-

mentos Financieros y la SIC 5, SIC 16 y SIC 17, relacionadas a Instrumentos Financieros, por encontrarse en proceso de revisión por IASB en cooperación con expertos europeos en Contabilidad.

Esta decisión de la Unión Europea de adoptar la mayor parte de las NIC existentes, y publicarlas en el diario oficial de la Unión Europea en cada uno de los idiomas oficiales incluido el idioma inglés, ayudará a 7000 compañías americanas que cotizan en Bolsas de valores en Europa a prepararse para el 2005, cuando tengan que presentar su información consolidada de acuerdo con NIC; contribuyendo significativamente la comparación y transparencia de la información financiera.

Asimismo, se precisa que los distintos Estados integrantes de la Unión Europea pueden voluntariamente decidir si amplían la aplicación de las NICs a las empresas que no cotizan en Bolsa y a las que elaboran estados financieros individuales.

La adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad y sus Interpretaciones en Europa a partir del 2005, incluyen las normas contables del IASB revisadas en el Proyecto de mejoras del IASB.

- d) La Unión Europea ha constituido un órgano especializado formado por expertos en contabilidad del sector privado para que asesore a la Comisión Europea respecto a la aceptación de las nuevas normas contables IASB que se vayan aprobando; la denominación que ha recibido es el de Grupo Asesor de Reportes Financieros de Europa (European Financial Reporting Advisory Group, EFRAG por sus siglas en inglés).

Por lo señalado, se confirma las acciones que viene realizando la Unión Europea para el logro de comparabilidad de información

financiera; es en ese sentido que se ha dado el paso decisivo para la armonización contable internacional.

Proceso de Adopción por diferentes países de Normas IASB

El IASB, en su nueva política de armonización contable, ha tratado durante los dos últimos años que cada día más países adopten las Normas IASB como su propia normatividad contable. A continuación se detalla posibles adopciones futuras de las normas contables internacionales como norma contable nacional:

- a) Existen nuevos países en América que ya adoptaron las normas IASB, entre ellos Bolivia y Guatemala. Asimismo, Nicaragua adoptará Normas IASB a partir de julio de 2004.
- b) Diversas instituciones del sector privado de los países de Australia, India, Hong Kong, Sudáfrica, Nueva Zelandia, Malasia y Filipinas, entre otras, tienen planes formales para la convergencia con normas IASB.

Tal como se puede apreciar, existe una tendencia marcada para dirigirse a normas IASB; asimismo, y seguramente que con la implementación del Proyecto de Mejoras de normas IASB, diversos países empezarán la fase final de los procesos de armonización contable.

INVESTIGACIÓN APLICADA DE ARMONIZACIÓN DE NORMAS CONTABLES

Objetivos

Como se mencionó en la secciones anteriores, el proceso de armonización de normas contables es constante; en ese sentido, la presente investigación intentará obtener un

panorama de la situación actual de los países en el mundo global respecto a la aplicación de un cuerpo de normas contables para la preparación y presentación de estados financieros y, a su vez, la aproximación de las normas IASB hacia los procesos de armonización contable en los países del mundo.

En este ámbito se encuentran, generalmente, dos alternativas diferentes:

- a) El desarrollo en el país de normas contables propias, ya sea en forma independiente, adoptando o en convergencia con normas IASB.
- b) La adopción por el país de normas desarrolladas en el exterior, ya sea integral o parcial sujeto a la realidad particular de cada uno. En este caso, la adopción puede ser efectuada, tanto por un organismo del área privada como por un organismo gubernamental. Dentro de esta modalidad, pueden identificarse a su vez dos opciones:
 - La adopción de las Normas IASB como normas propias, adaptándolas o no a cada situación particular.
 - La adopción de normas desarrolladas en otros países.

Fuentes de consulta

Las fuentes de consulta utilizadas para la elaboración de la presente investigación aplicada fueron las siguientes:

1. Estudio efectuado por la Universidad de Dayton y patrocinado por siete firmas de auditoría y consultoría llamado “GAAP Convergence 2002”, editado en el 2003.
2. Estudio efectuado por siete de las firmas de auditoría y consultoría llamado “GAAP 2000, a Survey of National Accounting Rules in 53 Countries”, editado en el 2000.
3. Resultados de la encuesta de 29 preguntas efectuada a 11 países de América presentado en el trabajo interamericano por Olivio Koliver y Marta Gonzáles en el marco de la XXV CIC (Panamá, 2003).
4. Resultados de los hallazgos presentado en el trabajo nacional “Accounting Practices Harmonization. Among American Countries” por Silvia López y Evelyn C. Home en el marco de la XXV CIC (Panamá, 2003)
5. Sitios web de los colegios profesionales y de otros organismos relacionados con la profesión contable de los países.
6. Sitios web del IASB, FASB y Unión Europea.
7. Normas legales y normas profesionales en materia contable emitidas en los países.
8. Otros trabajos y publicaciones relacionadas con el tema.

Alcances del trabajo

El alcance es de 73 países afiliados al IASB cuya lista se detalla a continuación:

Alemania, Argentina, Australia, Austria, Bélgica, Bolivia, Brasil, Bulgaria, Canadá, Colombia, Costa Rica, Chile, China, Chipre, Dinamarca, Ecuador, Egipto, El Salvador, Eslovaquia, Eslovenia, España, Estados Unidos, Estonia, Filipinas, Finlandia, Francia, Grecia, Guatemala, Haití, Holanda, Honduras, Hong Kong, Hungría, India, Indonesia, Irán, Irlanda, Italia, Israel, Japón, Corea del Sur, Letonia, Lituania, Luxemburgo, Malta, Malasia, México, Nicaragua, Noruega, Nueva Zelandia, Países bajos, Pakistán, Panamá, Paraguay, Perú, Polonia, Portugal Puerto Rico, Reino Unido, República Checa, República Dominicana, Rumania, Rusia, Singapur, Suiza, Sudáfrica, Suecia, Tailandia, Tanzania, Taiwán, Ucrania, Uruguay, Venezuela.

Sin embargo, si bien es cierto el alcance no incluye el 100% de países integrantes al IASB, por situaciones específicas diversas, sí constituye una muestra representativa de los países en un mundo global.

Resultados de la Investigación Efectuada

A continuación, se detallan los resultados del trabajo efectuado clasificando, en función de los diferentes temas señalados en los objetivos.

Del total de los 73 países analizados, todos poseen un cuerpo de normas contables aplicables a la preparación y presentación de estados financieros. Este total se divide en la siguiente forma:

- Veintiún países (29% del total) poseen normas propias desarrolladas por organismos locales. Estos países son: Argentina, Brasil, Canadá, Chile, China, Colombia, Ecuador, Estados Unidos, Egipto, Indonesia, Irán, Israel, Japón, Corea del Sur, México, Noruega, Pakistán, Singapur, Suiza, Tailandia y Taiwán.
- Diez países (14% del total) han adoptado las normas IASB, por organismos profesionales. Estos países son: Bolivia, El Salvador, Guatemala, Haití, Honduras, Nicaragua, Paraguay, República Dominicana, Uruguay y Venezuela.
- Dos países (3% del total) han adoptado las normas IASB en forma integral y obligatoria. Estos países son: Costa Rica y Perú.
- Dos países (3% del total) han adoptado como norma propia a otra norma nacional diferente a las normas IASB. Estos países son: Panamá y Puerto Rico.
- Veinticinco países (34% del total) poseen compromisos formales comunitarios de adopción futura. Estos países son: Alema-

nia, Austria, Bélgica, Chipre, Dinamarca, Eslovaquia, Eslovenia, España, Estonia, Finlandia, Francia, Grecia, Hungría, Irlanda, Italia, Letonia, Lituania, Luxemburgo, Malta, Países Bajos, Polonia, Portugal, Reino Unido, República Checa y Suecia.

- Trece países (17% del total) poseen compromisos formales para la adopción futura por planes de Convergencia por un cuerpo emisor de normas locales. Estos países son: Australia, Bulgaria, Filipinas, Holanda, Hong Kong, India, Malasia, Nueva Zelandia, Rumania, Rusia, Sud África, Tanzania y Ucrania.

Países que poseen normas propias desarrolladas por organismos nacionales

Entre los países que poseen normas propias, existen a su vez distintas situaciones.

a) Las Normas IASB como base de normas locales

En el proceso de análisis de la información obtenida encontramos un proceso especial de adaptación de las normas IASB a las normas nacionales, es decir, en esencia, manteniendo los usos y costumbres propias del país. En Ecuador las normas IASB se adaptaron y se transformó en la Norma Ecuatoriana de Contabilidad, esto fue el resultado de un proceso desarrollado por el gobierno y el organismo profesional emisor de la norma nacional.

Esta situación, en esencia, no constituye una adopción; por el contrario, una adaptación de normas IASB con enfoque formal. Asimismo, se comprobó que la adaptación, incluso, es parcial, porque adaptaron normas IASB de 1 a 27 y porque permite la aplicación de la norma FASB 52 para trasladar estados financieros a moneda extranjera.

b) Las Normas Locales con diferencias respecto a Normas IASB

Del análisis de la normativa contable local, se detallan los siguientes hallazgos:

b.1. En el análisis de los países que poseen normas locales se perciben importantes diferencias entre las normas desarrolladas localmente y las normas IASB.

A continuación, se incluye una lista no exhaustiva de éstas y de algunos de los países donde se identificaron:

- Preparación del estado de cambios en la Situación Financiera sobre la base del concepto de fondos de capital de trabajo (Brasil y México).
- Capitalización de los costos de investigación en un nuevo conocimiento, desarrollo de productos, procesos, etc. (Brasil).
- Desembolsos en actividades de puesta en marcha y los Costos preoperativos de la entidad, de la apertura de una nueva línea de negocios o lanzamiento de nuevos productos podrían ser activados (Argentina, Canadá, Colombia y México).
- Contabilización del impuesto diferido en base a diferencias temporales (Colombia).

b.2. Otro aspecto importante es la política del Organismo emisor contable en cuanto a la producción de normas locales; aunque no pretendo significar la calidad de las mismas, las normas contables canadienses emitidas por la Junta de Normas Contables de Canadá (ACSB, por sus siglas en inglés) constituyen un referente altamente considerado en la comunidad internacional.

b.3. Se ha verificado que las normas locales no son completas y que existen temas

relevantes aún no tratados o tratados parcialmente.

Dado el propósito de este trabajo no implica el análisis detallado de la situación de cada país, sino la obtención de resultados y conclusiones válidas; se detallan a continuación, algunos de los temas más relevantes que no se incluyen o se incluyen parcialmente en las normas locales. Asimismo se nombran algunos de los países donde se constataron estas ausencias:

- Estado de cambios en el patrimonio neto (Canadá y Chile).
- Estado de flujo de efectivo (Brasil y México).
- Contabilización de actividades agrícolas (mayoría de los países).
- Contabilización de instrumentos financieros (mayoría de los países).
- Combinaciones de empresas (Colombia).
- Exposición de operaciones discontinuadas (Brasil y Chile).
- Exposición de información por segmentos (Brasil y Colombia).

Si bien la lista anterior, no es de ninguna manera exhaustiva y no pretende identificar países más o menos desarrollados en la producción de normas contables, es lo suficientemente ilustrativa como para demostrar que, en general, las normas locales aún no pueden considerarse completas.

c) Las normas locales en proceso de convergencia a normas IASB

Tal como se mencionó en la parte pertinente al proceso de convergencia internacional entre normas IASB y normas FASB de los Estados Unidos, constituye un esfuerzo dirigido a disminuir diferencias entre ambas normativas y así evitar a futuro conciliaciones entre importes

revelados en los estados financieros por aplicación de normas.

En ese sentido, la Convergencia busca la coincidencia de diferencias y obtener una mejor armonía en la concepción de normas, y esto se da con acuerdos bilaterales. A mi entender, la Convergencia no es una concepción de adopción de normas; por el contrario, es una concepción de adaptación de normas.

Países que han adoptado las Normas IASB

Entre los países que han adoptado las normas IASB como normas propias existen a su vez distintas situaciones.

a) Las normas IASB con adopción integral

En estos países, Perú y Costa Rica, la adopción de las normas ha sido integral por haberse adoptado por el Organismo Profesional Contable y por norma de gobierno (adopción legal); asimismo la adopción incluye toda la normatividad IASB.

Es importante que la adopción también se efectuó en forma legal en todos los países, porque en algunos países no existe un registro obligatorio para el ejercicio profesional contable.

b) Las normas IASB con adopción parcial

En diversos países se ha observado la adopción parcial de las normas, al que se le podría decir que es una adopción discursiva principalmente por lo siguiente:

- b.1. La adopción de las normas IASB ha sido adoptado por el Organismo profesional Contable y no por norma de gobierno, constituyéndose en muchos

casos en recomendaciones o directivas del organismo profesional. Lo anterior puede ser significativo cuando no existe un registro obligatorio para el ejercicio profesional Contable (Uruguay, Paraguay, entre otros).

- b.2. La adopción de las Normas IASB ha sido en forma selectiva, es decir, se ha adoptado algunas normas en forma obligatoria y otras en forma optativa. Por ejemplo, en Uruguay se aplica la NIC 7 original Estado de Cambios en la Situación Financiera, que hoy no es Vigente como norma IASB.

- b.3. La adopción de las normas IASB ha sido adoptada exclusivamente por el gobierno en ausencia de un organismo profesional contable emisor de normas, en ese sentido, la norma IASB participa con otras normas contables que da el gobierno (El Salvador).

Países que han adoptado una norma contable de otro país

Entre los países que han adoptado una norma contable de otro país como norma propia tenemos a Panamá y Puerto Rico.

El caso de Panamá es muy singular porque las empresas tienen la opción de preparar estados financieros de acuerdo a normas FASB o normas IASB. Y en el caso de Puerto Rico, se han adoptado como normas propias las normas FASB. Las razones de esta adopción se debe al entorno vinculante e independiente con Estados Unidos de Norteamérica.

Países que adoptarán las Normas IASB

Entre los países que adoptarán en el futuro las normas IASB como normas propias existen dos situaciones:

a) **Adopción integral futura de Normas IASB**

En el proceso de análisis de la información obtenida, a la luz de los últimos acontecimientos y así como los reportes de la Unión Europea, existen 17 países que adoptarán normas IASB por el acuerdo formal comunitario. Asimismo, con la reciente incorporación, en mayo de 2004, de 8 países a la Unión Europea se han iniciado planes de adopción a futuro de las normas IASB.

b) **Adopción parcial futura de Normas IASB**

A pesar de cierta limitación de información, he podido identificar una lista importante de países que se orientan a una adopción futura de normas IASB a través de planes formales de Convergencia con el cuerpo emisor de normas locales del respectivo país.

CONCLUSIONES

1. La Nueva Economía, su proceso de globalización y el desarrollo del mercado de capitales se manifiesta también en la información contable, donde los usuarios tienen nuevas necesidades de información contable referido a disponer de estados financieros contruidos sobre una normatividad contable común, uniforme y comparable en los diferentes países, de tal forma que faciliten el proceso de transacciones en la internacionalización de los negocios.
2. En el universo de normas nacionales, en la mayoría de países existen una diversidad de normas profesionales y legales de carácter fiscal o societario que imperan en la práctica contable y que son de observación obligatoria por los profesionales contables.
3. La armonización de los sistemas nacionales de normas de los países del mundo a normas internacionales es un objetivo primordial de IASB. La armonización plantea respeto a la cultura y autonomía contable del país, al definir sus normas; sin embargo, el proceso plantea ser un referente en la preparación de nuevas normas locales u orientar adoptar las normas IASB.
4. Cada país tiene la decisión soberana de adoptar, adaptar o no utilizar las Normas IASB en la preparación de Estados Financieros. Sin embargo, es ya una recomendación mundial de diversos Organismos Internacionales de Valores, Organismos Multilaterales de Desarrollo, Organismos Mundiales Comunitarios, entre otros, el uso de Normas IASB en la emisión de los mismos. En consecuencia, puede constituirse en un factor importante en la atracción de los capitales de inversión, en la suscripción de tratados de comercio multilaterales entre naciones, entre otros.
5. En cada país la preparación de los estados financieros es regida por las regulaciones locales. Tales regulaciones incluyen las normas contables emitidas por el organismo de la profesión contable y/o por el organismo de gobierno. El proceso de adopción integral de una norma ISAB requiere que el organismo de la profesión contable y organismo respectivo, ambos, acepten la obligatoriedad del uso. Si el órgano de gobierno no aceptase y la adopción se oficializa sólo por el organismo de la profesión contable, se presenta una adopción parcial y puede generar la

coexistencia de dos normativas en un país, donde la norma nacional es predominante, por lo que es necesario que los sistemas nacionales de normas de los países efectúen esfuerzos conjuntos en busca de la armonización contable y ser soporte en el desarrollo de la internacionalización de las transacciones económicas.

6. El proceso de armonización contable significa también modificación y mejora de las actuales normas de IASB, esto permite obtener una actualización y mayor calidad de las normas contables emitidas por IASB y tiene por objetivo armonizar en la medida de lo posible, las diferentes normas contables actualmente en uso en diversos países. En nuestro país la norma IASB es de aplicación obligatoria, en consecuencia, la profesión contable en el Perú debe iniciar nuevos procesos de adopción de normas contables acorde con la vigencia internacional de los mismas.
7. De la investigación aplicada se puede extraer una serie de conclusiones:
 - a) El proceso de armonización contable en América presenta mayor frecuencia de diversos países en adoptar las normas IASB. Esta adopción, en la mayoría de casos, ha sido discursiva al no tener efecto legal y obligatorio en el país, siendo referente en ausencia de normatividad local en temas específicos, y aplicado en forma selectiva desfasada en el tiempo o de manera opcional.
 - b) El proceso de armonización contable en Europa, si bien es cierto a la fecha no existen procesos formales de adopción. A partir del año 2005, Europa iniciará un proceso de adopción for-

mal de las Normas IASB por acuerdo comunitario, esto implica superar a América en los procesos de adopción de normas.

- c) En los países que han desarrollado localmente sus normas, éstas normas presentan diferencias sustanciales; sin embargo, estimo que a futuro estas normas tenderán a acercarse a normas IASB.
8. Las estrategias y acciones que vienen realizando diversas organizaciones internacionales a través de estudios específicos de normas, proyectos de convergencia de normas, adopción de normas de manera comunitaria, entre otros, constituyen esfuerzos significativos en materia contable dirigidos a buscar la armonización contable.

REFERENCIAS

- AYLLÓN, Antonio. *Teoría Contable. Enfoque Estructuralista*. Perú, Edit. INIDE, 1992.
- BUSTAMANTE, Gilberto. "Epistemología". Apuntes Varios del Curso de Doctorado en Ciencias Contables y Empresariales dictado en la UNMSM. Perú, 2004.
- CUADRADO, Amparo y VALMAYOR, Lina. *Teoría Contable. Metodología de la Investigación Contable*. España, Edit. McGraw-Hill, 1999.
- DELOITTE Y TOUCHE. Estudio de "Principales diferencias IAS Vs US GAAP". España, 2002.
- ESTUDIO GAAP 2000. "A Survey of National Accounting Rules in 53 Countries". Editado por Christopher W. Nobes en representación de siete firmas de Auditoría. Inglaterra, 2000.

- Estudio "GAAP Convergence 2002". Realizado por la Universidad de Dayton y patrocinado por siete firmas de Auditoría. Inglaterra, 2002.
- Federación de Colegios de Contadores Públicos del Perú. "Normas Internacionales de Contabilidad". Perú, 2000.
- HORNGEN, Charles *et al.* *Introducción a la Contabilidad Financiera*. México, Edit. Pearson Educación, 2000.
- KOLIVER, Olivio y GONZÁLEZ, Marta. "Las Normas Internacionales de Contabilidad y su adecuación a escala nacional". Trabajo Interamericano XXV CIC de la Asociación Interamericana de Contabilidad. Panamá, 2003.
- LÓPEZ, Horacio. "Un modelo contable globalizador". En: Revista *Interamérica* N.º 2. Estados Unidos, 1998.
- LORCA, Fernández. "La Aceptación de las Normas Internacionales de Contabilidad por los Mercados de Valores como vía para su expansión". IX Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. Las Palmas de Gran Canaria, España, 2000.
- MEIGS, Robert *et al.* *Contabilidad la base para Decisiones Gerenciales*. Colombia, Edit. Irwin McGraw-Hill, 2003.
- TUA PEREDA, Jorge. "La Armonización Contable Internacional". En: Revista *Interamérica* N.º 8. Estados Unidos, 2000.
- VÁSQUEZ, Gabriel. "Armonización Contable y Tributación". En: Revista *Interamérica*, Período julio-diciembre. Estados Unidos, 2003.
- VON WRIGHT, Georg Henrik. *Norma y Acción. Una investigación Lógica*. Madrid, Edit. Tecnos, 1970.