

Facultad de Ciencias Económicas – Universidad de Buenos Aires
Instituto de Investigaciones Contables “Profesor Juan Alberto Arévalo”

**EL ACERCAMIENTO DE LA NORMATIVA CONTABLE
EUROPEA A LAS NORMAS DEL IASB:
UN RETO PARA 2005**

**Julita García Díez
Pedro Lorca Fernández**

Dra. JULITA GARCÍA DIEZ

- Doctora en Ciencias Económicas y Empresariales
Universidad de Oviedo - España
- Profesor de Economía Financiera y Contabilidad
Universidad de Oviedo - España

Dr. PEDRO LORCA FERNÁNDEZ

- Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales
Universidad de Oviedo - España
- Profesor de Economía Financiera y Contabilidad
Universidad de Oviedo - España

Publicación “Contabilidad y Auditoría”
Año 8 - Número 15 - junio 2002

EL ACERCAMIENTO DE LA NORMATIVA CONTABLE EUROPEA A LAS NORMAS DEL IASB: UN RETO PARA 2005

SUMARIO

- 1. Introducción**
- 2. La armonización contable en la Unión Europea a través de los tratados constitutivos y las directivas**
- 3. La armonización contable internacional: dos décadas de trabajo del IASC**
- 4. 1995: Un año decisivo en el devenir futuro de la Unión Europea y del IASC**
 - 4.1. Un giro en la estrategia contable de la Unión Europea**
 - 4.2. El impulso decisivo para la aceptación de las normas del IASC**
- 5. A partir de 2000: la confluencia cada vez más próxima**
 - 5.1. La inevitable reforma del IASC y el surgimiento del IASB**
 - 5.2. La consolidación de la estrategia europea**
- 6. Futuro ¿previsible o imprevisible?**

Referencias bibliográficas citadas

1. INTRODUCCIÓN

Actualmente es de aceptación generalizada la necesidad de un lenguaje contable común. La creciente e imparable globalización de las relaciones económicas y financieras exige disponer de una información comparable, objetiva, transparente y fiable, lo cual se consigue mediante la armonización internacional. Ésta no constituye una novedad, sino que es un camino en el cual se han ido dando pasos firmes durante los últimos treinta años y la experiencia acumulada permite afirmar que es un proceso largo, no exento de dificultades e intereses encontrados, en el que la eficiencia que genera para el sistema económico en su conjunto es su principal impulsor.

En Europa se han dado importantes pasos para la integración económica regional, con el objetivo inicial de crear un mercado común; desde el comienzo se puso de manifiesto la necesidad de disponer de una información contable equivalente, lo cual pasaba por emprender la tarea de su armonización, que se inició en los años setenta, fundamentalmente a través de las directivas de Derecho de Sociedades. Paralelamente en el tiempo, aunque en otro contexto, en este caso en el ámbito mundial, empezó su andadura el *International Accounting Standards Committee* (IASC), organismo independiente de carácter privado, emitiendo Normas Internacionales de Contabilidad (NIC, o, en su acrónimo inglés, IAS —*International Accounting Standards*—), que en 2001, año en que fue sustituido por el actual *International Accounting Standards Board* (IASB), ascendían a 41.

La insuficiencia del modelo armonizador europeo provocó que a mediados de los años noventa se produjera lo que cabría llamar la primera aproximación seria de la Unión Europea al IASC, al adoptar una nueva estrategia para la armonización contable tomando como referencia la labor del IASC. Esta actitud, lógicamente, fue muy bien acogida por este organismo, pues suponía

un importante reconocimiento a su trabajo, que le permitiría jugar un papel mucho más relevante en el marco de la contabilidad mundial, máxime cuando por esas mismas fechas adquirió el compromiso de colaborar con los mercados de valores de todo el mundo.

Diez años más tarde, en 2005, se prevé que tenga lugar un hito sin precedentes: la implantación de las NIC como obligatorias para la información consolidada de las sociedades cotizadas en la Unión Europea, lo cual constituye todo un reto en cuya consecución participan hoy en día activamente las autoridades europeas, los organismos reguladores nacionales, los profesionales y las empresas.

Precisamente, el presente artículo tiene por objetivo analizar las consecuencias de este acercamiento y cómo se ha llegado a esta situación, hasta hace no demasiado tiempo impensable, que sin duda va a tener repercusiones trascendentales en el devenir futuro de cara a conseguir una información financiera comparable a nivel mundial, con la consiguiente mejora en la eficiencia de los mercados.

2. LA ARMONIZACIÓN CONTABLE EN LA UNIÓN EUROPEA A TRAVÉS DE LOS TRATADOS CONSTITUTIVOS Y LAS DIRECTIVAS

El proceso de integración en la Europa comunitaria tiene entre sus finalidades básicas promover el desarrollo de sus miembros en un mercado económico único caracterizado por una efectiva libre competencia. El uso de un sistema contable que permita realizar comparaciones entre empresas de diferentes países es fundamental, sobre todo en los mercados de capitales, porque es difícil que los participantes en ellos sean capaces de evaluar, sobre la misma base, sociedades que preparan sus informes financieros de acuerdo con distintas normas.

Ante la diversidad de sistemas contables entre los miembros de la Unión se planteó la aproximación de los principios y normas de contabilidad como parte del programa de armonización mercantil, con el fin de alcanzar los objetivos de proteger a los inversores y amparar los intereses de terceros que traten con una empresa (Van Hulle, 1989, p. 76).

El soporte normativo para la armonización del Derecho de Sociedades y de las prácticas contables en la Unión Europea lo constituyen los artículos 54.3g) y 58.2 del Tratado de Roma. En el mismo, además, se prevén los instrumentos de los que se puede servir el legislador para llevar a cabo la tarea armonizadora (artículo 189), de entre los cuales se han utilizado fundamentalmente en el terreno contable las directivas. Éstas obligan a todos los miembros en cuanto al resultado a alcanzar, dejando a las instancias nacionales la competencia en lo que respecta a la forma y los medios para conseguirlo, de modo que cada Estado tiene la obligación de trasladar a su Derecho nacional las disposiciones contenidas en las directivas. También es preciso resaltar que estas normas establecen los elementos mínimos comunes del Derecho europeo, que necesariamente han de estar presentes en todos los ordenamientos comunitarios, si bien los países miembros pueden fijar unas exigencias legales superiores.

Mediante las directivas se pretende armonizar, no uniformar, pues se opera a través de la confluencia de las prácticas contables existentes en los distintos Estados miembros, siguiendo un enfoque descriptivo. De esta forma, tras negociaciones más o menos complicadas, se obtiene un estándar aplicable, en el que figuran una serie de requisitos mínimos para la elaboración de la información, junto con un conjunto de opciones a favor de los Estados, o de las sociedades nacionales, en una especie de solución de compromiso.

Como consecuencia de lo anterior, cabe resaltar que en el ámbito de la Unión no se creó un derecho enteramente nuevo al que tuvieran que someterse todos los Estados miembros, sino que sobre la base de las prácticas y la normativa ya existentes¹ se inició la labor de armonización.

¹ Esto podría hacer pensar que el proceso de armonización contable ha surgido de forma rápida, si bien no hay nada más ajeno a la realidad, pues éste se ha caracterizado por su dilatado periodo de aceptación, como lo refleja, por ejemplo, el hecho de que la tramitación de la Cuarta Directiva de Derecho de Sociedades durase cerca de diez años.

En definitiva, el objetivo no era imponer el uso de normas uniformes, sino tender a la obtención de disposiciones en el ámbito contable que fueran equivalentes, de manera que su comparabilidad estuviera asegurada tanto por unas exigencias de carácter mínimo, como por la inclusión de cuanta información se considerara adecuada.

Las directivas que regulan aspectos relacionados con la información financiera se pueden agrupar en tres bloques²:

- En materia de Sociedades son nueve, las cuales tienen carácter general y hacen referencia a distintos aspectos relacionados con la contabilidad, si bien la Cuarta (78/660/CEE), relativa a las cuentas anuales que presentan las distintas sociedades de forma individual, y la Séptima (83/349/CEE), reguladora de las cuentas consolidadas de los grupos de empresas, constituyen el eje central de la normativa contable comunitaria. Íntimamente relacionada con ellas está la Octava (84/253/CEE), referente a la autorización de las personas encargadas de efectuar la auditoría de los documentos contables citados.

- Las de carácter bursátil se ocupan de la información que deben suministrar las sociedades cuyos títulos cotizan en una bolsa oficial, tanto antes de ser admitidas a negociación como mientras dure tal condición, con el fin de garantizar la transparencia del mercado y salvaguardar los intereses de los inversores. La más reciente es la Directiva 34/2001/CE, que pretende aportar claridad y racionalidad a las anteriores que, por haber sido objeto de sucesivas modificaciones, requerían una codificación para simplificar y hacer el Derecho comunitario más transparente, esencialmente en el sector financiero.

- Por último, las del sector bancario y de otras entidades financieras tratan de la información específica que ha de proporcionar este tipo de sociedades.

Cabe afirmar que en su conjunto las directivas mencionadas constituyen un amplio tratado de Derecho contable supranacional que ha de ser observado, con carácter de mínimo, por todos los países integrantes de la Unión. Es muy importante tener presente que el desarrollo de la legislación contable en materia de sociedades en Europa no constituye un fin en sí mismo, sino que es un medio que sirve para el logro de un objetivo más amplio: la consecución de un Mercado Único. En este sentido, es necesario recordar que el eje central de la filosofía básica de la Unión Europea está en las llamadas "cuatro libertades": libertad de movimiento de bienes, de servicios, de personas y de capital. En concreto, la libre circulación de capital requiere el suministro de información contable de calidad y homogénea por parte de las empresas que operan en su seno.

La firma del Acta Única Europea (1986) conllevó, además, el establecimiento de un sistema de regulación que dio origen al mutuo reconocimiento de los estados financieros entre las bolsas europeas; sin embargo, esto no sucede con otras como las de Estados Unidos, lo que obliga a las empresas que deseen cotizar en ellas a elaborar su información financiera de conformidad con los US GAAP (*United States Generally Accepted Accounting Principles*) o a realizar una reconciliación con ellos, lo cual constituye uno de los principales problemas que exigen una solución.

Sin duda, con la aprobación e incorporación de las directivas se han conseguido importantes avances en lo que afecta a la armonización de la información económico-financiera en el marco de la Unión, como así lo reconoce expresamente la propia Comisión [COM 95 (508), párrafo 3.1], al afirmar que han permitido mantener las distintas tradiciones contables existentes en los Estados miembros con anterioridad a su adopción, teniendo una incidencia positiva real en términos de una mayor armonización. La calidad de la información financiera ha aumentado considerablemente en los países de la Unión y la libre circulación de información comparable constituye una condición importante para el buen funcionamiento del mercado interno, a la vez que contribuye a fomentar la competencia.

No obstante, las directivas comunitarias, como textos armonizadores, son objeto de numerosas críticas, que se centran fundamentalmente en el excesivo número de opciones

² Las directivas comunitarias en materia contable pueden consultarse en la página web de la Comisión Europea.

contempladas. Se trata de una característica típica de las primeras etapas de los procesos armonizadores que, al tiempo que da flexibilidad a la norma, supone un perjuicio a la homogeneidad y comparabilidad que con ella se trata de conseguir. Asimismo, cabe resaltar la falta de concreción en algunos puntos o el empleo de conceptos imprecisos, debido a que las directivas son el resultado de compromisos políticos entre los Estados miembros. También es preciso señalar la ausencia de regulación de diversas cuestiones, lo cual tiene mucho que ver con el tiempo transcurrido desde su aprobación, que las ha dejado obsoletas.

En todo caso, a pesar de las críticas, hay que valorar las directivas en su justo término, pues han permitido acercar legislaciones y filosofías muy dispares, tras negociaciones, en general largas y difíciles, entre intereses y posturas divergentes o en muchas ocasiones contrapuestas. Además, hay que tener presente que las directivas no pretendían alcanzar una completa normalización contable, sino tan solo la armonización.

De cualquier modo, aunque gracias a ellas la información financiera emitida por las empresas de los países miembros de la Unión Europea ha mejorado considerablemente, es evidente que los estados contables publicados por las entidades de diferentes países no son todavía comparables.

Se trata de un problema al que hay que dar solución si se desea conseguir unos mercados integrados y eficientes, lo cual constituye una tarea ineludible. No obstante, antes de abordar cuáles han sido los pasos seguidos ante esta evidencia y la estrategia adoptada por la Unión, se considera de interés hacer una breve referencia a la labor realizada paralelamente por el IASC desde sus inicios hasta 1995, por ser este último un año clave en el futuro de la armonización internacional.

3. LA ARMONIZACIÓN CONTABLE INTERNACIONAL: DOS DÉCADAS DE TRABAJO DEL IASC

El *International Accounting Standards Committee* (IASC) vio la luz en junio de 1973, teniendo como uno de sus objetivos primordiales, expresamente recogido en su Constitución, "formular y publicar, buscando el interés público, normas contables que sean observadas en la presentación de los estados financieros, así como promover su aceptación y observancia en todo el mundo". Aglutina asociaciones de profesionales contables, y no países, habiendo pasado de contar con nueve miembros en sus orígenes a superar los ciento cincuenta, procedentes de más de cien países y representando a casi dos millones y medio de profesionales de la contabilidad de todo el mundo. Por otra parte, al pertenecer al ámbito privado, sus normas no tienen en ningún caso carácter vinculante, ni pueden ser impuestas directamente.

Para comprender el significado y la importancia del IASC vale la pena hacer un breve recorrido por su historia, pues a lo largo de su existencia ha ido pasando por diferentes etapas que han permitido ir mejorando sus resultados. El balance de su labor en sus años de vida no podía ser más favorable (Tua Pereda, 1999, pp. 33).

En este sentido, cabe hablar de una primera fase que duró hasta 1979, caracterizándose por los intentos de consolidación del recién creado organismo, publicándose diez NIC. En un segundo periodo, que se extendería hasta 1989, se prodigaron las reuniones y contactos con diferentes organismos internacionales y nacionales interesados en la comparabilidad internacional de la información contable, a la vez que emitió diecinueve NIC más. Merecen especial mención dos hechos producidos en ese intervalo, que fueron el establecimiento de "compromisos mutuos" con la *International Federation of Accountants* (IFAC) en 1982 y la firma, en 1987, de un primer acuerdo de intenciones con la *International Organization of Securities Commissions* (IOSCO), integrada por los organismos reguladores de las principales bolsas de valores del mundo³, para trabajar juntos

³ Tras las últimas admisiones aprobadas en la XXVI Conferencia Anual celebrada en junio de 2001, la IOSCO cuenta con 172 miembros.

en el empeño de establecer un conjunto de normas contables de calidad que fueran utilizadas en los mercados de capitales a nivel mundial.

Las primeras NIC emitidas se caracterizaban por una gran flexibilidad y constituían una lista de alternativas de las “mejores prácticas”, recomendando un conjunto de opciones que solventaban los problemas derivados de la existencia de diferentes sistemas legales y prácticas contables en los distintos países. Lógicamente esta flexibilidad favorecía inicialmente su aceptación, pero constituía un obstáculo a la pretendida armonización, razón por la cual existía preocupación tanto en el IASC como en la IOSCO ante la libertad de elección en numerosas NIC, por lo que aumentar la comparabilidad pasaba por reducir un gran número de opciones. En tales circunstancias, se creó el IASC *Comparability-Steering Committee* que, en enero de 1989, emitió el documento *Comparability of Financial Statements –ED 32–*, en donde se planteaba la supresión de posibilidades de elección, siempre que fuera posible, con el objetivo de eliminar la variedad de opciones existentes en las NIC y tratar de evolucionar hacia una mayor comparabilidad en la información suministrada.

Con la misma finalidad de lograr un avance en la armonización, el IASC desarrolló un *Marco conceptual para la preparación y presentación de estados financieros*, que vio la luz en 1989, con el que pretendía cubrir el vacío de una estructura teórica, a fin de dotar de congruencia y consistencia interna a las normas. Dicho documento se convirtió en el elemento básico de referencia a la hora de elegir y descartar entre tratamientos alternativos de las NIC, pasando a ser tenido en cuenta en el proceso de emisión de nuevas normas.

La siguiente etapa se inició en 1990 cuando se publicó, reconsiderando los temas del ED 32 a la luz de los comentarios recibidos, el *Statement of Intent* sobre comparabilidad de los estados financieros, proponiendo la supresión de veintiún alternativas. El *Proyecto de Comparabilidad* se completó en diciembre de 1993, con la aprobación de diez normas revisadas –NIC 2, 8, 9, 11, 16, 18, 19, 21, 22, 23– reduciendo los tratamientos contables existentes en las NIC hasta permitir uno sólo (preferente) y a lo sumo otro (alternativo permitido), siendo efectivas tales normas a partir de enero de 1995. Posteriormente, siguió en noviembre de 1994, otro conjunto de normas que apenas habían exigido cambios sustantivos –NIC 1, 4, 5, 10, 12, 13, 14, 15, 17, 20, 24, 25, 26, 27, 28, 29, 30 y 31–.

Con la finalización del *Proyecto de Comparabilidad*, el IASC pasaba a jugar un papel central en el diseño de un conjunto de normas contables que fueran aceptadas en los mercados de capitales más importantes de todo el mundo. No obstante, conseguir que esta iniciativa fructificara implicaba necesariamente persuadir a la *Securities and Exchange Commission* (SEC) para que permitiera a las empresas extranjeras adoptar normas del IASC sin necesidad de conciliación con los US GAAP, si bien la SEC mantuvo su firmeza.

Al aprobarse a finales de 1992 la NIC 7 (Estado de flujos de tesorería), pese a que no formaba parte del *Proyecto de Comparabilidad*, pareció darse un notable paso adelante porque fue aceptada en 1993 por la IOSCO y admitida por la SEC para las empresas extranjeras. Con esta decisión tanto la IOSCO como la SEC mostraron su apoyo público al programa de trabajo del IASC. De todas formas, es preciso tener en cuenta que la NIC 7 era muy similar al *FASB's Statement of Financial Accounting Standards 95: Statement of Cash Flows*, aprobado en 1987, por lo que la aceptación no significó de manera alguna una desvinculación significativa de los US GAAP (Zeff, 1999, p. 8).

Cuando el IASC completó la revisión de las normas incluidas en el *Proyecto de Comparabilidad* las envió a la IOSCO, esperando que recomendara a sus miembros su utilización por parte de las sociedades admitidas a cotización. En el proceso de valoración, la IOSCO tuvo en cuenta los siguientes aspectos referidos a las NIC:

- Que fueran suficientemente completas para lograr la comparabilidad.

- Que tuvieran un grado de detalle que evitase el uso de un lenguaje general o vago que diera lugar a distintas interpretaciones de los estados financieros, aunque sin restringir el juicio profesional.
- Que incluyeran los requisitos pertinentes para la revelación de las prácticas contables.

Se habían generado grandes expectativas, pero lo cierto es que la IOSCO se encontró con algunos problemas en las NIC revisadas y no fue capaz de someterlas a aprobación en el congreso de Tokio de 1994, lo cual contravenía los acuerdos iniciales. A pesar de ello, la IOSCO examinó el conjunto de NIC y decidió que, dejando al margen la NIC 7, catorce de ellas eran aceptables: las NIC 2, 8, 11, 16, 18, 20, 21, 22, 23, 24, 27, 28, 29 y 31, que incluían ocho de las diez normas del Proyecto de Comparabilidad; ahora bien, como indica Carey (1997, p. 8), aceptables no quiere decir adoptadas, ya que la IOSCO sólo adoptó la NIC 7. Por otra parte, consideró que cuatro normas eran inaceptables, a saber, las NIC 9 y 19 (que formaban parte del Proyecto de Comparabilidad) y las NIC 10 y 17.

Hasta aquí se ha contemplado la labor desarrollada por el IASC hasta 1995, año que, como se verá seguidamente, va a ser clave en la trayectoria, en lo que a la armonización contable se refiere, tanto de la Unión Europea como del IASC, pues dos hechos sin precedentes marcarán el discurrir futuro de ambos organismos.

4. 1995: UN AÑO DECISIVO EN EL DEVENIR FUTURO DE LA UNIÓN EUROPEA Y DEL IASC

Para comprender mejor los pasos que tanto la Unión Europea como el IASC darían a partir de 1995 se realiza una breve síntesis comparativa, que se plasma en el cuadro 1, de las características diferenciales entre las normas del IASC y las directivas, sin carácter exhaustivo, la cual permitirá valorar en sus justos términos el alcance y las implicaciones de la estrategia por la que Europa optó a mitad de los noventa, y en la que continúa avanzando hoy en día.

DIRECTIVAS	NIC
Tienen primacía sobre las normas del Derecho interno de cada Estado.	No tienen fuerza legal.
Emanan de un organismo público y son de observación obligatoria. En el supuesto de no incorporación en plazo al Derecho interno pueden tener efecto directo, sin perjuicio de las actuaciones del órgano correspondiente de la Comisión por incumplimiento del referido plazo.	Surgen de un organismo privado de carácter profesional, por lo que no son vinculantes, aunque sí poseen una autoridad moral.
Tienen carácter de mínimos, pudiendo los Estados miembros imponer exigencias más rigurosas si lo desean.	Tratan todos los aspectos relacionados con el objeto de la norma. Son mucho más detalladas.
Van dirigidas a los Estados miembros.	Van dirigidas principalmente a las empresas.
Son el resultado de compromisos políticos.	Son el resultado de un proceso participativo y dinámico, en el que toman parte en diferente manera sus miembros.
Son insuficientes para dar respuesta a muchos problemas contables, tanto por su ambigüedad como por su antigüedad.	Constituyen un completo compendio de la práctica contable que cubre los aspectos de la contabilidad moderna. Una de sus características es, pues, su actualidad.
Son de aplicación obligatoria, una vez adaptadas, en el ámbito de la Unión Europea.	Su aplicación tiene alcance mundial.

Fuente: García Diez (2000, p. 46)

CUADRO 1: Comparación entre las características de las Directivas comunitarias y las normas del IASC

La implantación de las directivas por los Estados miembros de la Unión mejoró la información contable, aunque no fue un proceso fácil. Constatando lo indicado, se publicaron dos estudios encargados por la Comisión a una multinacional de auditoría referidos a la implantación de la Cuarta y Séptima Directivas (European Commission, 2000a y 2000b, respectivamente), en los que se pone de relieve, tal como indica Van Hulle en su introducción, que las dos normas han sido un importante instrumento para aumentar la calidad de la información financiera en la Unión, a pesar de su complejidad y de las dificultades de su incorporación, a la vez que reconoce que todavía persiste una gran diversidad contable en Europa.

En cuanto a la expansión de las NIC, no se puede olvidar que los miembros del IASC no son los Estados, sino las instituciones profesionales de cada uno de los países, las cuales se comprometen a apoyar sus trabajos, tal como expresamente se recoge en el *Prefacio a los Pronunciamientos sobre Normas Internacionales de Contabilidad* (1982, punto 4), adquiriendo las siguientes obligaciones:

“apoyar el trabajo del IASC publicando en sus respectivos países cada NIC aprobada y hacer lo posible para:

- (i) asegurar que los estados financieros cumplan las NIC en todos los aspectos significativos, informando de ello;
- (ii) convencer a los gobiernos y a los organismos emisores de normas de que los estados financieros publicados deben respetar las NIC íntegramente;
- (iii) persuadir a las autoridades de control de los mercados de valores y a la comunidad industrial y empresarial de que los estados financieros deben cumplir las NIC;
- (iv) garantizar que los propios auditores comprueban que los estados financieros cumplen las NIC;
- (v) fomentar internacionalmente la aceptación y respeto de las NIC”.

Como se ha indicado, aisladamente, ni el IASC, ni la profesión contable tienen el poder de exigir el acuerdo internacional o requerir el cumplimiento de las NIC⁴. Por tanto, el documento citado anteriormente (1982, punto 19) reconoce que “el éxito de los esfuerzos del IASC depende del reconocimiento y apoyo de su trabajo por parte de los diferentes grupos interesados actuando dentro de los límites de su jurisdicción”.

Teniendo en cuenta lo expuesto hasta el momento respecto a la armonización contable tanto en la Unión Europea como en el ámbito del IASC, se aborda seguidamente cuál ha sido la continuación del proceso iniciado, porque era necesario avanzar más, el objetivo de la comparabilidad no se había logrado y es evidente que ni el estancamiento ni la marcha atrás eran factibles.

4.1. Un giro en la estrategia contable de la Unión Europea

Pese a la tarea armonizadora llevada a cabo mediante las directivas, el hecho era que las empresas europeas que buscaban financiación en mercados internacionales seguían teniendo que presentar información elaborada conforme a los requisitos previstos en ellas y a los impuestos en los mercados de capitales donde deseaban cotizar; lógicamente confeccionar, al menos, dos juegos de estados financieros, además de ser costoso, genera confusión e incertidumbre a sus usuarios. Además, las diferencias sustanciales en la cuantificación de magnitudes básicas empresariales causadas por la diversidad de principios y normas contables, son difíciles de justificar por los emisores y de entender por los receptores de esa información (López Combarros, 2002, p. 11).

⁴ Un interesante análisis de cómo unas normas elaboradas por un organismo privado y sin poder *de iure* como es el IASC están consiguiendo imponerse cada vez más entre los países y las empresas puede verse en Lorca Fernández (2001a).

Ante tales circunstancias, y sabiendo la importancia que tiene una información comparable para el funcionamiento eficiente de los mercados, la Comisión decidió abordar cuál debería ser el camino a seguir.

En este sentido, ya en 1989, el Presidente de la *Fédération des Experts Comptables Européens* (FEE) argumentaba que los intereses de Europa exigían una armonización contable internacional y una mayor participación de ésta en el IASC. Asimismo, en una Conferencia sobre el futuro de la armonización organizada por la Comisión en 1990 se puso claramente de manifiesto la oposición a reducir el número de opciones contenidas en las directivas y a adoptar nuevos actos legislativos en un futuro próximo, destacándose la importancia de aprovechar los trabajos desarrollados a nivel internacional. A raíz de la citada Conferencia, la Comisión decidió aceptar la invitación del IASC para ser miembro de su Grupo Consultivo y participar en su Consejo en calidad de observador.

En este estado de cosas, en 1995 la Comisión emitió una Comunicación titulada *Armonización contable: una nueva estrategia de cara a la armonización internacional* [COM 95 (508)], en la que, tras analizar las razones que originan la insuficiencia del ordenamiento comunitario frente a la armonización internacional, así como barajar y rechazar posibles soluciones, prestando especial atención a los principios de subsidiariedad y proporcionalidad consagrados en el Tratado de Maastricht, propuso a los Estados miembros que permitieran a las empresas con cotización en el extranjero presentar sus cuentas anuales consolidadas conforme a las NIC, siempre que éstas no entraran en conflicto con las directivas comunitarias.

A este respecto, puesto que la elaboración de los estados financieros consolidados de conformidad con las normas del IASC únicamente se contemplaba si no existía enfrentamiento entre ellas y las directivas, la Comisión sugirió que se analizara, en el ámbito del Comité de Contacto y en colaboración con los Estados miembros, hasta qué punto existía conformidad entre ambos tipos de normas, para proporcionar la base a partir de la cual cada país decidiría si sus empresas podían o no aplicar las NIC y en qué medida. Como resultado de esta labor vio la luz en 1996 el documento *Análisis de la conformidad entre las Normas Internacionales de Contabilidad y las directivas comunitarias sobre cuentas* (XV/7003/96), en el que el Comité de Contacto consideró con carácter general que las NIC eran compatibles con las directivas, si bien con algunas excepciones. Con posterioridad dicho Comité fue elaborando otra serie de estudios complementarios, los cuales figuran recogidos en el cuadro 2.

DOCUMENTO	NORMATIVA ANALIZADA
XV/7003/99	NIC publicadas hasta 31-12-95
XV/7012/97	NIC 12
XV/7030/98	NIC 1
XV/6005/99	NIC e Interpretaciones de periodos contables que comiencen antes del 1-7-98
XV/6010/99	NIC 16, 22, 28, 31, 35, 36, 37 y 38
XV/6020/99	NIC 19
XV/6026/99	NIC 32
XV/6035/99	Interpretación 16
XV/6003/2000	NIC e Interpretaciones de periodos contables que comiencen antes del 1-7-99
XV/6901/2001	Interpretaciones 1 a 25
XV/6926/2001	NIC 1 a 41

CUADRO 2: Informes emitidos por el Comité de Contacto analizando normas del IASC

Cabe destacar que los exámenes del Comité de Contacto no contienen un juicio de valor ni sobre las NIC, ni sobre sus Interpretaciones⁵, dado que su finalidad es ver hasta qué punto una hipotética empresa europea que desee preparar sus estados financieros siguiendo las NIC puede hacerlo sin entrar en conflicto con las directivas, mostrando de este modo la intención de la Unión de lograr una armonización internacional, tal como manifiesta Van Hulle (1999, p. 466).

Por otra parte, es preciso señalar que el hecho de que no existan discrepancias importantes entre las NIC y las directivas no implica que no pueda haberlas entre las NIC y las legislaciones nacionales, pues las normas comunitarias prevén gran número de opciones y puede ocurrir que en el ámbito nacional se hayan elegido algunas no permitidas por las NIC. En consecuencia, cada país miembro adquirió el compromiso de realizar un estudio sobre la compatibilidad de las normas contables nacionales con las emanadas del IASC. En cualquier caso, vale la pena hacer hincapié en el hecho de que los Estados pueden eximir a una empresa de seguir la legislación nacional, pero en ningún caso pueden autorizar que esté exenta de aplicar las directivas.

Con la finalidad de aclarar diferentes aspectos de las normas comunitarias y contribuir a su correcta interpretación y aplicación, la Comisión publicó una *Comunicación interpretativa relativa a ciertos artículos de la Cuarta y Séptima Directivas (XV/7009/97)*, de indudable valor tanto para los responsables de la regulación contable en el ámbito nacional, como para los preparadores, auditores y usuarios de la información financiera empresarial. En ella se recoge expresamente que las cuentas consolidadas deben elaborarse de acuerdo con las directivas y “no podrán aplicarse métodos de valoración que entren en conflicto con las mismas”, siendo una clara alusión para las *global players* que desean utilizar las NIC o los US GAAP para confeccionar sus cuentas.

No cabe duda que con la adopción de la nueva estrategia en 1995 fue posible llegar a un acuerdo sobre cuestiones que estaban pendientes desde hacía años; la Unión se decantó claramente por el IASC, a la vez que apoyó los esfuerzos de la IOSCO para crear un único tipo de normas de información financiera que pudieran ser utilizadas en todo el mundo, al menos por las sociedades cotizadas, lo cual supuso un impulso muy importante a la armonización internacional de la contabilidad.

La Unión se dio cuenta de que aislada no estaría en situación de dictar las reglas a seguir en los mercados mundiales de capitales, pretendiendo con la estrategia adoptada no descolgarse de la elaboración de las normas que presumiblemente en el futuro terminarían por imponerse, ya que las NIC, a pesar de no tener carácter vinculante, han ido conquistando cada día una mayor aceptación e implantación. Por otro lado, con esta medida, al utilizar las empresas europeas las normas del IASC, su credibilidad y aplicación se verá fuertemente incrementada, haciendo así frente común ante los US GAAP.

4.2. El impulso decisivo para la aceptación de las normas del IASC

La estrategia adoptada por la Unión Europea en 1995 fue decisiva para el IASC, si bien no se trató del único éxito que este organismo lograría en ese año, porque además obtuvo el respaldo de los mercados de valores. Así, la IOSCO y el IASC firmaron un acuerdo que sentaba las bases para el entendimiento mutuo y proyectos futuros, a la vez que contemplaba un plan de trabajo para el periodo 1995-1999 con el objetivo de conseguir un núcleo de normas –*core standards*– que fuera aceptado en las bolsas de valores. Constituía, en definitiva, un hecho trascendental para el futuro del IASC, porque, como señala Cairns (1997, p. 62), no sólo conllevaba una implantación de las NIC para aquellas empresas con títulos cotizados, sino que también implicaba que la IOSCO iba a participar en la determinación de las líneas de trabajo junto con el IASC, pudiendo asimismo aceptar o rechazar las NIC individualmente.

⁵ Emitidas por el *Standing Interpretations Committee* formado en 1997.

Ambos organismos estaban especialmente interesados en llegar a un compromiso. Las razones de la IOSCO son fáciles de entender, ya que la existencia de un cuerpo único de normas contables, que garantice la comparabilidad de la información de las empresas que desean acceder a los mercados financieros, lograría evitar los problemas de falta de credibilidad que producen las discrepancias de valores obtenidos para una misma empresa según distintas prácticas contables.

Por lo que se refiere al IASC, es evidente que resultaría muy potenciado si finalmente la IOSCO recomendase la aceptación de sus normas en las bolsas internacionales.

Conforme al acuerdo firmado, el programa de trabajo implicaba desarrollar y mejorar las NIC, de cara a:

- Reducir las alternativas de registro contable permitidas originariamente.
- Incorporar más exigencias de divulgación de información.

No era tan importante alcanzar el objetivo señalado como el compromiso de continuar avanzando en esta dirección, satisfaciendo a todas las partes interesadas. Un año después, en marzo de 1996, el IASC anunció su intención de anticipar en quince meses la revisión de sus normas, desde mediados de 1999 a marzo de 1998. Este adelanto fue bienvenido por parte de la IOSCO y de la SEC, a pesar de que fue visto con ciertos recelos, especialmente por el *Financial Accounting Standards Board* (FASB) que juzgó esta medida del IASC como irrealista y excesivamente optimista, basándose en que había identificado más de doscientas cincuenta diferencias entre las NIC y sus propias normas (FASB, 1996).

El IASC estaba deseoso de llegar un acuerdo lo más rápido posible, puesto que en caso contrario corría el riesgo de perder a un número creciente de *global players* que querían acceder al mercado de capitales estadounidense, con o sin las normas del IASC, pues entendía que una vez que las empresas incurriesen en los costes de la reconciliación con los US GAAP sería bastante posible que no considerasen la posibilidad de cambiar a las normas internacionales. El IASC entendía que si fallaba o se demoraba demasiado, la iniciativa corría el riesgo de perderse y las multinacionales podían elegir los US GAAP como las únicas normas con aceptación generalizada (Martín, 1997, p. 18).

En diciembre de 1998, con la aprobación de la NIC 39, el IASC completó el programa acordado, por lo que entonces le tocaba a la IOSCO proceder a evaluar el núcleo básico de normas internacionales, con el objeto de identificar aquéllas que podían ser aceptadas por los mercados de valores sin condiciones y las que precisaban de requisitos adicionales. En mayo de 2000, completó su tarea y anunció una recomendación a sus miembros para que permitieran a las sociedades cotizadas usar treinta NIC, junto con sus correspondientes Interpretaciones. Dicho en otros términos, la IOSCO admitió todas las NIC vigentes, excepto la NIC 15, que no es obligatoria, las NIC 26 y 30, que tienen una aplicación limitada a ciertos tipos de empresas, y las NIC 40 y 41, aprobadas en 2000 y 2001, respectivamente.

Pese a que se accedió a su aceptación, ésta se producía sin perjuicio de los tratamientos o medidas que tuvieran que ser adoptados regionalmente como parte de sistemas legales concretos y/o de acuerdos de reconocimiento mutuo. El modo de llevar a cabo dicha complementación puede ser mediante (IOSCO, 2000):

- Reconciliación: requerida para ciertos puntos, con el fin de mostrar el efecto de aplicar diferentes métodos contables, en contraste con el empleado bajo las NIC.
- Declaración: exigiendo información adicional, tanto en la presentación de los estados financieros como en las notas o memoria.
- Interpretación: especificando el uso de una alternativa particular propuesta en una NIC o una interpretación particular cuando la NIC sea confusa.
- Supresión: excepcionalmente, si una NIC específica fuera contraria a la regulación nacional o regional.

En definitiva, todas las actuaciones emprendidas a partir de 1995 habían dado como resultado una mayor difusión, conocimiento y aplicación de las NIC a lo largo y ancho del mundo, sin embargo el objetivo final de la comparabilidad de la información todavía estaba pendiente. Era preciso, pues, seguir trabajando.

5. A PARTIR DE 2000: LA CONFLUENCIA CADA VEZ MÁS PRÓXIMA

Para que la nueva estrategia de la Unión Europea fructificara era necesaria una reforma en la estructura del IASC, que le permitiera configurarse como el organismo emisor por excelencia de normas de contabilidad en el ámbito internacional, promoviendo su aceptación en todo el mundo. La Unión Europea demandaba mayor protagonismo en el mismo, y para fomentar la aceptación de las NIC por los Estados era precisa la participación en el IASC de los organismos nacionales emisores de normas contables; precisamente el *Exposure Draft of a Proposed Preface to International Financial Reporting Standards* (IASB, 2002) hace hincapié en este último aspecto.

Paralelamente, a partir del año 2000, y con las miras puestas en 2005, la Unión Europea intensificó sus esfuerzos para consolidar la estrategia iniciada en 1995.

5.1. La inevitable reforma del IASC y el surgimiento del IASB

El IASC era consciente de que debía reformar su sistema de gobierno con el fin de lograr el respaldo necesario para convertirse en emisor de normas globales de alta calidad. De ahí que, en 1997, creara un Grupo de Trabajo —el *Strategy Working Party*—, entre cuyas funciones se encontraba la de proponer una nueva estructura para el IASC. Fueron discutidos dos puntos esenciales: la complejidad del funcionamiento de las reuniones del Consejo y la necesidad de comprometer a los organismos nacionales de contabilidad en el proceso de elaboración de normas⁶.

Fruto del trabajo de este Grupo y del debate político en torno a los principios contables del IASC se publicó, en diciembre de 1998, el documento *Shaping IASC for the Future*. En el mismo se plantea su reestructuración interna, además de precisar sus objetivos en los siguientes términos:

1. Desarrollar NIC que requieran información de alta calidad, transparente y comparable, lo que ayudará a los que participan en los mercados de capitales y a otros usuarios a tomar decisiones.
2. Promover el uso de NIC colaborando con los reguladores nacionales.

Tras la elaboración de este documento se abrió un periodo, hasta el 30 de abril de 1999, para que los interesados realizaran sugerencias. En julio de ese año el Grupo de Trabajo se reunió con el Consejo del IASC para discutir el futuro de la reforma y diseñó una nueva propuesta teniendo en cuenta los comentarios recibidos. Finalmente, en diciembre de 1999, aprobó el documento *Recommendations on Shaping IASC for the Future*, que se apoya sobre dos pilares esenciales:

- garantizar la independencia de sus miembros y que éstos fueran profesionales de reconocido prestigio, y
- representación geográfica, con el fin de disponer de un sustrato lo más variado posible, sin que predomine un determinado colectivo.

Tomando como referencia este documento, el Consejo del IASC se reunió en diciembre de 1999 y acordó respaldar la propuesta de reforma, así como estudiar los cambios necesarios en la

⁶ Enevoldsen (1998, p. 26) consideraba que los tres puntos clave para el IASC son: convergencia en las soluciones, recursos económicos y legitimidad mundial.

Constitución, la cual fue definitivamente aprobada, a la vez que la reestructuración, en mayo de 2000⁷. Sus objetivos, tal como figuran en la nueva Constitución, son:

- a) desarrollar, en el interés público, una serie de normas contables globales de alta calidad, comprensibles y que se hagan cumplir, que exijan información transparente y comparable en los estados financieros y en otros informes, para ayudar a los participantes en los mercados de capital mundiales y a otros usuarios en la toma de decisiones económicas;
- b) promover el uso y la aplicación rigurosa de esas normas; y
- c) lograr la convergencia entre las normas contables nacionales y las normas del IASC con soluciones de alta calidad.

Con la reforma se trata de conseguir la aceptación generalizada de sus normas y convertirse en un verdadero organismo normalizador. Pero, para ser creíble como tal, ha de reunir dos características esenciales: autoridad y competencia (Lorca Fernández, 2001b, p. 22).

En el ámbito internacional, alcanzar la autoridad requiere que los organismos con competencias nacionales acepten las NIC, siendo para ello necesario que se involucren en el proceso de emisión de normas. Por tanto, deben establecerse procedimientos transparentes que aseguren la máxima concertación entre todas las partes interesadas en la armonización contable, lo que sin duda contribuirá a una buena aplicación de las normas.

Respecto a la competencia, hay que indicar que el IASC se ha ganado un reconocido prestigio por la calidad de sus normas. No obstante, debe cuidar este aspecto, sobre todo a la hora de seleccionar a sus miembros, de forma que se garantice la independencia de sus integrantes y que sean elegidos por sus habilidades y sus capacidades.

En definitiva, con esta reforma se persiguen tres objetivos dirigidos a alcanzar las finalidades indicadas:

1. Profundizar en su carácter internacional buscando un equilibrio entre los diferentes interesados en la armonización contable.
2. Implicar a los reguladores nacionales —tanto públicos como privados— en la elaboración de las normas. El nuevo IASC buscará la cooperación para conseguir progresos consistentes entre normas nacionales e internacionales, e intentando realizar, en la medida de lo posible, proyectos conjuntos. La colaboración con organismos nacionales tiene un importante efecto beneficioso, dado que facilita la comprensión de las NIC y aumentará el empleo de las mismas.
3. Garantizar la mayor autonomía y capacidad de sus miembros para asegurar la calidad de las normas.

En mayo de 2000, fueron seleccionados los diecinueve *Trustees* iniciales del IASC reestructurado, que en junio, tras su primera reunión, designaron a Sir David Tweedie como presidente del nuevo IASC Board. En marzo, los *Trustees* invocaron la parte B de la Constitución, poniendo en práctica la nueva estrategia y comenzando así a funcionar el *International Accounting Standards Board* (el IASC reestructurado) el 1 de abril de 2001.

Seguidamente, el IASB aprobó una resolución asumiendo que todas las NIC e Interpretaciones emitidas hasta entonces continuaban siendo aplicables, a menos que fueran modificadas o eliminadas. Las normas que a partir de entonces elabore el nuevo organismo llevarán el nombre de *International Financial Reporting Standards* (IFRS), si bien hasta la fecha, a pesar de estar varias en proyecto, no ha visto ninguna la luz.

⁷ Los artículos 38 a 41, referidos al *International Financial Reporting Interpretations Committee*, fueron modificados en marzo de 2002.

5.2. La consolidación de la estrategia europea

Con todos sus puntos fuertes y débiles, las directivas siguen y seguirán siendo la base de las normas contables de la Unión Europea para las sociedades que limitan la responsabilidad de los socios, si bien persisten muchas y variadas normas contables, así como diferentes interpretaciones de ellas, de modo que la información está fragmentada y no cubre todas las necesidades informativas de las empresas que desean obtener capitales fuera de sus fronteras nacionales, las cuales piden mayor transparencia y comparabilidad.

Por su parte, el Consejo Europeo de Lisboa⁸, de marzo de 2000, subrayó la importancia fundamental de un mercado financiero único para contribuir a los fines centrales de la Unión de crecimiento y mayor empleo, por lo que fijó como objetivo llegar antes de 2005 a la plena integración del mercado interior de servicios financieros. Ello tenía, entre otras implicaciones, la de actuar en el ámbito de la información financiera para aumentar la comparabilidad de los estados contables.

Consciente de la necesidad urgente e ineludible de contar con unas normas contables comunes, la Comisión emitió en junio de 2000 una Comunicación, que lleva por título *La estrategia de la Unión Europea en materia de información financiera: el camino a seguir* [COM (2000), 359 final], en la que establece las líneas generales del futuro planteamiento de la Unión en relación con esta información, la cual supone un paso adelante importantísimo en el proceso de acercamiento, ya iniciado a raíz de la Comunicación de 1995, entre la Unión y el IASC, a la vez que se perfila como un elemento indispensable para la creación de un mercado integrado de servicios financieros, objetivo del *Plan de Acción en materia de Servicios Financieros* adoptado en 1999 [COM (1999), 232].

En esa Comunicación, la Comisión propone que se exija a todas las sociedades de la Unión con cotización en bolsa⁹ que, a más tardar en 2005, elaboren sus cuentas consolidadas de conformidad con las normas del IASC; además, concede a los Estados miembros la posibilidad, por una parte, de permitir o requerir que esta exigencia sea de aplicación para las empresas que no cotizan y, por otra, de fomentar o incluso extender el uso de las NIC para las cuentas anuales individuales.

Esta propuesta fue bien recibida, puesto que la adopción de normas de información financiera uniformes y de alta calidad en los mercados de capitales de la Unión Europea mejorará en general su eficiencia, reduciendo con ello el coste de financiación para las empresas, a la vez que salvaguarda los intereses de todos los usuarios. Un estudio llevado a cabo por PricewaterhouseCoopers (2000) sobre más de setecientas sociedades que cotizan en bolsa, pertenecientes a los quince países de la Unión más Suiza, reveló un apoyo firme a la eliminación de las barreras existentes para usar las NIC y conseguir comparabilidad internacional, poniendo de relieve que el 79% de los directores financieros están a favor de la Propuesta de la Comisión Europea de que se exija a las sociedades que cotizan que apliquen las NIC antes de 2005. Esta medida obedece tanto a motivos contables como a consideraciones estratégicas de ámbito empresarial y financiero, entre las que pueden citarse la capacidad de comercialización, las fusiones y adquisiciones transfronterizas, el diálogo entre accionistas o el acceso a financiación.

Asimismo, en el citado trabajo se constata que estas normas son preferidas a las nacionales, fundamentalmente por razones de uniformidad y comparabilidad de la información, en un porcentaje muy significativo, el cual varía de unos países a otros, tal como se aprecia en el gráfico 1.

⁸ Puntos 20 y 21 de las conclusiones de mencionado Consejo, disponibles en la página web de la Unión Europea.

⁹ En 2000, cuando se emitió la Comunicación de la Comisión, se calculaban en torno a 6.700 empresas.

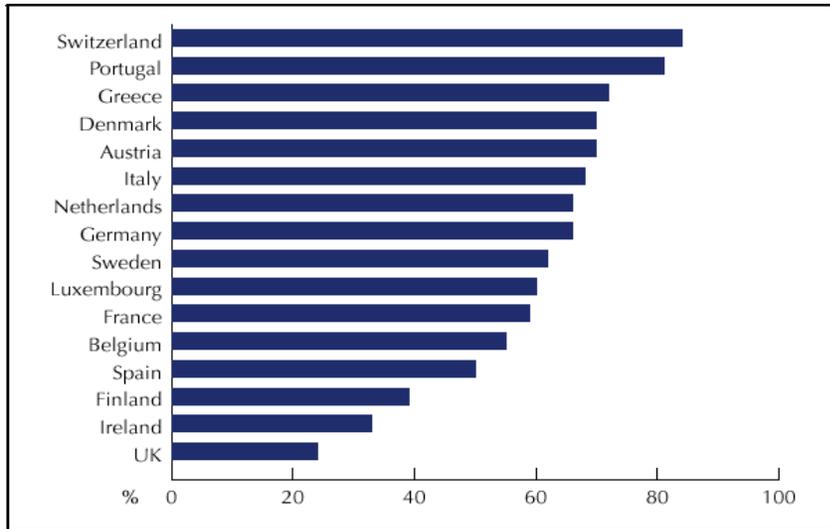


GRÁFICO 1: Preferencia de las NIC respecto a las normas nacionales

Fuente: PricewaterhouseCoopers (2000)

Por lo que se refiere al plazo de 2005, también de acuerdo con el mencionado estudio, la mayoría de los países comunitarios son optimistas en cuanto a la consecución del objetivo planteado en el periodo previsto, pues dos tercios de las empresas consideradas dicen que es alcanzable; no obstante, se aprecian diferencias notables de norte a sur, como se muestra en el gráfico 2.

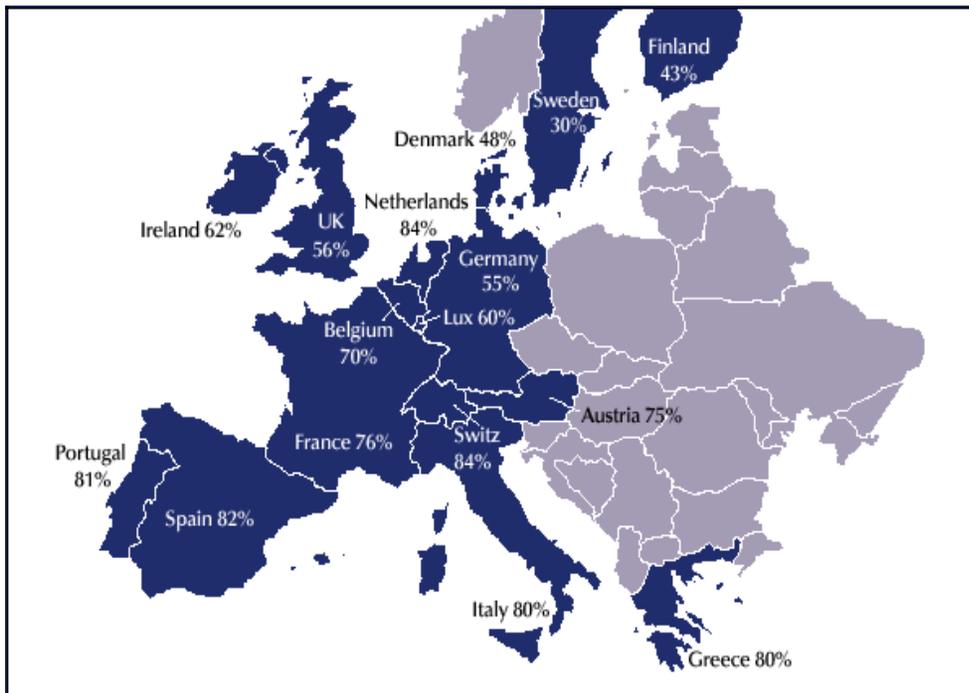


GRÁFICO 2: Niveles de optimismo - % que piensa que el plazo de 2005 es alcanzable

Fuente: PricewaterhouseCoopers (2000)

En aplicación de la Comunicación anterior, y teniendo en cuenta que la Unión no puede delegar en terceros no gubernamentales la fijación de los requisitos de información financiera, la Comisión comenzó a trabajar en una Propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo sobre la aplicación de las NIC, que se publicó en febrero de 2001 [COM (2001) 80 final]. Conforme a su contenido, la Comisión determinará y adoptará las NIC que deberán ser obligatorias para garantizar un alto grado de transparencia y comparabilidad de los estados financieros. Además, requerirá, a más tardar a partir de 2005, que todas las empresas europeas que coticen en mercados regulados elaboren sus estados financieros consolidados de conformidad con las NIC aceptadas para su implantación en la Unión. Ofrece también a los Estados miembros la opción de permitir o exigir, tanto la utilización de las NIC adoptadas en la preparación de las cuentas anuales individuales, como su empleo por empresas sin cotización en mercados oficiales. Se prevé que esta Propuesta sea aprobada por el Consejo y el Parlamento Europeos en el curso del año 2002.

Es preciso resaltar que la modalidad elegida por la Unión para legislar no es la habitual directiva, sino el reglamento, de obligado cumplimiento directamente por los afectados (en este caso las sociedades cotizadas) sin necesidad de acto legislativo alguno por parte de los Parlamentos de los Estados miembros, aunque es lógico que éstos procuren la adecuación de su ordenamiento para evitar contradicciones innecesarias (Tua Pereda, 2002, p. 126).

El hecho de que las normas internacionales se vayan a transformar en obligatorias en la Unión Europea¹⁰ exige poner en práctica un mecanismo de adopción a nivel europeo, pues, como se indicó, no es posible, ni política, ni jurídicamente, delegar la normalización contable de forma incondicional en una organización privada, sobre la cual la Unión no tiene ningún control.

En aplicación de este sistema de incorporación de la normativa del IASB, es preciso adoptar las NIC, lo que significa modificar los principios contables nacionales, por lo que para resolver los problemas de soberanía, los gobiernos de la Unión Europea quieren dar a la Comisión el poder de regulación para realizar la adopción (Wright, 2001). Con esa finalidad se utilizará un mecanismo, que tal como establece la citada Propuesta de Reglamento, se basa en una estructura a dos niveles, por un lado, el político de reglamentación y, por otro, el técnico. El primero se pronunciará respecto a si una NIC debe ser adoptada por la Unión y en qué fecha se aplicará, teniendo la Comisión como límite el 31 de diciembre de 2002 para decidir la aplicabilidad de las NIC en la Unión. Por su parte, el comité técnico contable proporcionará el apoyo y la experiencia necesarios para evaluar oportunamente las normas, a la vez que hará un seguimiento activo y continuado al proceso futuro de fijación de normas internacionales.

Este último nivel fue constituido por iniciativa privada, bajo el nombre de *European Financial Reporting Advisory Group* (EFRAG), estando en él representados los principales interesados en la información financiera, especialmente la profesión contable, las bolsas, los analistas financieros y las empresas que elaboran la información, incluyendo entidades de crédito y seguros. Dentro del mismo se creó, en junio de 2001 un grupo de expertos, el *Technical Expert Group*, para proporcionar consejo a la Comisión de cara a la adopción de las NIC existentes para su utilización en la Unión y participar activamente en el proceso de emisión de normas internacionales de contabilidad. Su Presidente, Johan van Helleman, señaló que su mayor reto es que Europa ejerza su influencia en el proceso de emisión de normas internacionales, pues en breve se transformará en el mayor usuario de las NIC en el mundo.

Como tareas fundamentales a nivel técnico se le han atribuido cuatro:

- Contribuir de forma proactiva en el trabajo del IASB: coordinando a los emisores de normas europeos, junto con la profesión contable, los usuarios y los preparadores, para contribuir e influenciar el proceso de emisión de normas del IASB.
- Iniciar cambios en las directivas contables.

¹⁰ Sobre cómo unas normas privadas han conseguido ser aceptadas por un organismo público puede verse Lorca Fernández (2001c, pp. 28-31).

- Determinar técnicamente la aplicación de las NIC e Interpretaciones: aprobar o rechazar la aplicación en la Unión de una norma o interpretación del IASB.
- Proporcionar guías para la implantación.

Una vez diseñada la estrategia, el siguiente paso es su puesta en práctica, siendo los Estados los que deben adoptar las correspondientes medidas de cara a implementar las NIC. En este punto se presentan tres opciones:

1. Mínima: implantación de las NIC para las cuentas consolidadas de las empresas cotizadas por imperativo de la Unión Europea.
2. Ampliada: exigir también las NIC para las cuentas individuales.
3. Generalizada: extender la aplicación de las NIC a todas las empresas.

En todo el proceso de implantación de las normas del IASC es básico el apoyo de todos los implicados y, en particular, de la profesión contable, que desempeñará un papel fundamental. El paso de las normas contables nacionales a las NIC requerirá un esfuerzo de formación considerable, tanto para los profesionales como para las empresas que utilizarán estas normas por primera vez. Consciente de ello, el IASB prevé emitir en 2002 una IFRS específica para responder a esta transición, en la se explique la forma de llevar a cabo la adaptación y cómo solucionar los problemas que se puedan presentar. La adopción de las NIC es un ejercicio costoso; incluso las empresas que piensan que su normativa nacional actual está próxima a las normas del IASC tendrán que hacer esfuerzos significativos (Dolson, 2001).

La aplicación de las NIC en los países europeos no será automática, sino que es imprescindible que se revisen previamente para garantizar su compatibilidad con las directivas, y lógicamente con las legislaciones nacionales resultado de la implementación de éstas. En el propio texto de la Propuesta de Reglamento se indica expresamente que las directivas permanecerán vigentes para mantener un nivel básico de comparabilidad para todas las sociedades de la Unión, puntualizando que la aplicación de las NIC será un requisito suplementario para las empresas con cotización en bolsa. Por tanto, nuevamente queda patente el interés de la Unión de no renunciar a lo ya conseguido por vía de las directivas.

6. FUTURO ¿PREVISIBLE O IMPREVISIBLE?

Con el discurrir de los años se ha podido comprobar que las normas del IASC han ido ganando en difusión y aceptación a lo largo y ancho del mundo por parte de empresas, países y organizaciones supranacionales, aunque quizás el empuje fundamental se lo haya dado el hecho de que cada vez más mercados de valores permitan, o vayan a hacerlo próximamente, a las sociedades cotizadas presentar sus estados contables de acuerdo con sus normas.

Por su parte, la Unión Europea desarrolló un sistema contable propio, basado en la armonización mediante directivas, el cual dio buenos frutos durante los años setenta y ochenta, pero resultó insuficiente en los noventa, lo que le obligó a replantearse el modelo a seguir en adelante, contemplando diferentes alternativas, aunque siempre sin renunciar a los logros ya alcanzados.

Finalmente, la Unión optó por mirar al IASC y diseñar una nueva estrategia de cara al futuro. El principal obstáculo surge a la hora de su adopción, puesto que supone renunciar a parte de su soberanía en favor de un organismo privado, de ahí que sea preciso un mecanismo que permita solucionar este problema, razón por la cual la Unión se ha decantado por el máximo instrumento normativo de que dispone: el reglamento.

En este estado de la cuestión, se está a la expectativa de qué puede pasar. La aprobación de un reglamento exige un compromiso político que no siempre es fácil de conseguir, pero las presiones desde el ámbito financiero son muy fuertes, y desde luego existe la intención firme de

cumplir lo acordado en el Consejo de Lisboa, como se ha puesto de relieve en el reciente Consejo de Barcelona, y de respetar el plazo de 2005 como fecha tope para que, al menos, las sociedades admitidas a cotización en las bolsas europeas utilicen las NIC previamente adoptadas por la Unión, para la presentación de sus cuentas anuales consolidadas.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS CITADAS

- Cairns, D. (1997): "Debating the international dimension", *Accountancy International*, September.
- Dolson, M. (2001): "Adopting IAS: Should the IASB lower the bar?", *PwC Corporate Reporting News*, PricewaterhouseCoopers.
- Enevoldsen, S. (1998): "BigTalk", debate dirigido por Sarah Grey, *Accountancy International*, February, pp. 24-26.
- European Commission (2000a): *Summary of findings from a study on the implementation of Fourth Directive 78/660/EEC in the Member States of the European Union*, Internal Market DG, Brussels.
- European Commission (2000b): *Summary of findings from a study on the implementation of Seventh Directive 83/349/EEC in the Member States of the European Union*, Internal Market DG, Brussels.
- Financial Accounting Standards Board (FASB) (1996): *The IASC-U.S. Comparison Project: A Report on the Similarities and Differences between IASC Standards and US GAAP*, Norwalk, Connecticut.
- García Díez, J. (2000): "A nova estratégia contabilística da União Europeia", *Revisores & Empresas*, nº 11, Outubro-Dezembro, pp. 42-55.
- International Accounting Standards Board (IASB) (2002): <http://www.iasb.org.uk>
- International Accounting Standards Committee (IASC) (2001): *International Accounting Standards on CD-ROM*, IASC, London.
- IOSCO (2000): *IASC Standards - Assessment Report. Report of the Technical Committee*, IOSCO, May.
- López Combarros, J.L. (2002): "Armonización contable y de la auditoría financiera. Perspectiva en la Unión Europea y en España", *Noticias de la Unión Europea*, nº 206, marzo, pp. 11-18.
- Lorca Fernández, P. (2001a): "Las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs). Su recepción por países y empresas", *Derecho de los Negocios*, nº 124, enero, pp.15-30.
- Lorca Fernández, P. (2001b): "El nuevo IASC", *Partida Doble*, nº 120, marzo, pp. 12-23.
- Lorca Fernández, P. (2001c): "Cómo unas normas privadas se convierten en públicas", *Boletín de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA)*, nº 55, mayo - agosto, pp. 28-31.
- Martin, R. (1997): "1998 or bust?", *Certified Accountant*, May, p. 18.
- PricewaterhouseCoopers (2000): *International Accounting Standards in Europe. 2005 or now?*, PricewaterhouseCoopers, London, November.
- Tua Pereda, J. (1999): "¿Hacia el triunfo definitivo de las NIC?: Influencia sobre las normas contables españolas", *Partida Doble*, nº 105, noviembre, pp. 32-51.
- Tua Pereda, J. (2002): "La Unión Europea acepta las Normas Internacionales de Contabilidad", *Noticias de la Unión Europea*, nº 206, marzo, pp. 119-137.
- Unión Europea (2002): <http://europa.eu.int/comm/dg15/en/company/account/index.htm>
- Van Hulle, K. (1989): "The EC Experience of Harmonisation", *Accountancy International*, September (part 1): pp. 76-77; October (part 2): pp. 96-99.
- Van Hulle, K. (1999): "Una nueva estrategia contable para Europa", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, nº 100, pp. 461-473.
- Wright, I. (2001): "Towards Global Accounting Standards – A European Perspective", *PwC Corporate Reporting News*, PricewaterhouseCoopers.
- Zeff, S.A. (1999): "Confrontación futura sobre Normas Internacionales de Contabilidad", *InterAmérica*, nº 5, abril-junio, pp. 5-18. Este trabajo fue publicado previamente en versión inglesa en 1998 bajo el título "The coming confrontation on International Accounting Standards", *Irish Accounting Review*, vol. 5, nº 2, pp. 89-117.

