U N I V E R S I D A D D E B U E N O S A I R E S

F A C U L T A D D E C I E N C I A S E C O N Ó M I C A S

DOCTORADO

TESIS

"POSIBLES SOLUCIONES A LA PROBLEMÁTICA DE LA REGULACIÓN DE LOS INFORMES CONTABLES FINANCIEROS. ANÁLISIS PARA EL CASO ARGENTINO"

Alumno: Juan Ignacio Alvarez Lancellotti.

Director: Carlos Luis García Casella.

Codirector: Inés García Fronti.

Miembros del Tribunal de Tesis:
Elsa Beatriz Suarez Kimura, Paula Alejandra D`Onofrio, Mabel Mileti.

Fecha de Defensa de Tesis: 31 de octubre de 2017.

INDICE GENERAL

Abreviaturas utilizadas……..... 10

Introducción……...…….……..…..…. 16

I Justificación del problema…… 16

II Identificación del aporte …….……..……..... 18

Hipótesis……...……..…….……..…..……... 19

Objetivos…...…….…….…..……...……... 19

Resultados.……..…….…….……...…….……. 21

III Estructura de la tesis…….…….……. 21

CAPITULO I: Evolución de la regulación contable en EE.UU…….……..... 24

1.1 Introducción…….……...…..... 25

1.2 Principios de contabilidad aceptados de Sanders, Hatfield y Moore (1938)…..…… 26

1.2.1 Informe Sanders, Hatfield y Moore (1938)...……. 26

1.2.2 Análisis de la declaración de principios de contabilidad de Fitzgerald……..…... 36

1.3 Estudio del comité de operaciones gubernamentales **(**1976)……...…..……... 43

1.3.1 Introducción…….……..……..……..... 43

1.3.2 Sumario. Párrafos……..……..……..……..…... 43

1.3.3 Recomendaciones…….……..……..…..…… 46

1.4 Evolución en los Estados Unidos (1935-2017)…..…….....……..…….. 49

1.4.1 *Securities and Exchange Commission – SEC*…….…….……..……. 49

1.4.2 *International Accounting Standards Committee* **-** *IASC*……...……...…….. 52

1.4.3 *International Organization of Securities Commission – IOSCO*…….…….……. 52

1.5 Conclusiones del capítulo……...……... 53

CAPITULO II: Regulación contable en países europeos……..…… 57

2.1 España…….……....……. 58

2.1.1 Introducción…….…... 58

2.1.2 Primer etapa (hasta 1973): Ausencia de regulación contable……...…….. 60

2.1.3 Segunda etapa (1973-1990): Surgimiento de la regulación contable……. 63

a) Regulación contable pública y privada……..…….…… 63

b) Plan General de Contabilidad – PGC…..……..…..……. 65

c) Regulación contable profesional……..……..……. 68

d) Instituto de Planificación Contable – IPC…….……...…….…… 68

e) Armonización en Europa…… 68
f) Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas-AECA…….. 69
g) Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas – ICAC……. 71
h) Órganos rectores del ICAC…… 73
2.1.4 Tercera etapa (desde 1990): Adaptación de la legislación mercantil a las directivas de la Comunidad Económica Europea…… 75
a) Armonización internacional…… 76
b) Período 2001-2003…… 77
i) Unión Europea – UE…… 77
ii) España…… 77
c) Adaptación de la normativa española a las NIIF…… 79
d) Normalización contable a partir de 2017…… 81
2.2 Alemania…… 82
2.2.1 Introducción…… 82
2.2.2 Primera Etapa anterior a 1985…… 82
2.2.3 Segunda Etapa (1985 – 2002)…… 83
2.2.4 Tercer etapa a partir del año 2002…… 85
2.2.5 Estudio monográfico de la *UNCTAD* sobre la aplicación práctica de las NIIF en Alemania…… 85
a) Introducción…… 85
b) Presentación de información financiera en el sistema alemán y la necesidad de principios de contabilidad internacionalmente aceptados…… 86
c) Integración de las NIIF en el sistema alemán de presentación de informes financieros…… 92
d) Cuestiones relacionadas con la transición a las NIIF en Alemania…… 98
e) Procedimiento de transición a las NIIF…… 99
2.3 Francia…… 101
2.3.1 Introducción…… 101
2.3.2 Períodos…… 102
2.3.3 El impacto de las NIIF en la normalización contable francesa…… 104
2.3.4 Evolución del proceso francés de normalización contable…… 105
a) Proceso de normalización contable desde 1996 a 2010…… 106
b) Proceso de normalización desde 2010…… 107

2.3.5 Características de la convergencia del Plan General de Contabilidad con las NIIF……..…….…….. 107

a) Límites de la convergencia del Plan General de Contabilidad con las NIIF……..…….. 108

b) Jerarquía de fuentes de la normativa contable francesa…….……..……... 109

c) Evolución de los textos normativos franceses…….....……..…….. 111

2.4 Visión desde Europa de la convergencia normativa……. 114

2.5 Unión Europea……..……...……... 115

2.6 Conclusiones del capítulo…….…….…… 117

CAPITULO III: *International Accounting Standards Board - IASB*…..……..…… 122

3.1 Introducción…….…..… 123

3.2 Reseña de la convergencia de conceptos y principios contables……...…… 124

3.2.1 Escuela veneciana……....…...…… 124

3.2.2 Escuela holandesa……....…...…… 126

3.2.3 Escuela inglesa/escocesa…… 126

3.2.4 Escuela americana……....…….…… 127

3.2.5 Escuela internacional…….....…… 129

3.3 Fundamentos conceptuales del *FASB* y *IASB*……..…….…… 130

3.4 Filosofía contable……..…… 130

3.4.1 Orígenes de las normas estadounidenses y del *IASB*……..……..……. 131

3.4.2 Similitudes y diferencias entre las normas estadounidenses y las NIIF……..… 132

3.4.3 Debate académico sobre los principios frente a reglas……..……...… 134

3.4.4 Los problemas de los principios frente a reglas.…….....… 136

3.4.5 Convergencia de las filosofías de los marcos conceptuales norteamericanos y del *IASB*…….…. 138

a) Acuerdos que dan lugar al proyecto de marco conceptual común……..…..…….. 138

b) Objetivos y características cualitativas……..…..…... 139

3.5 Definiciones de elementos…….……...……. 141

3.5.1 Conjunto de diferencias esenciales entre las normas estadounidenses y las NIIF…….…… 143

3.5.2 Activos……...……..... 144

3.5.3 Instrumentos financieros……...……....…… 144

3.5.4 Existencias……..…….…..……..…… 145

3.5.5 Propiedades de inversión…… 146
3.5.6 Activos intangibles…… 146
3.5.7 Deudas…… 147
3.5.8 Impuestos sobre el beneficio…… 147
3.5.9 Patrimonio neto…… 147
3.5.10 Ingresos…… 148
3.5.11 Costo por intereses…… 149
3.5.12 Moneda extranjera…… 149
3.5.13 Presentación de estados financieros…… 150
3.5.14 Estado de flujos de efectivo…… 150
3.5.15 Combinaciones de negocios…… 151
3.5.16 Hechos posteriores a la fecha de presentación de la información…… 152
3.6 Normas internacionales de información financiera – NIIF…… 152
3.6.1 Procedimientos para emisión de las NIIF…… 155
3.6.2 Políticas contables…… 158
3.6.3 Monedas y ajustes por inflación…… 159
3.6.4 Cambios en el patrimonio neto…… 160
3.6.5. Pasivos en general…… 160
3.6.6 Remuneraciones al personal. Servicios adquiridos…… 161
3.6.7 Compensaciones basadas en acciones…… 162
3.6.8 Pensiones y otros beneficios posteriores al retiro…… 162
3.6.9 Propiedades, planta y equipo- bienes de uso…… 162
3.6.10 Activos intangibles…… 163
3.6.11 Cuentas por cobrar en general…… 163
3.6.12 Derivados…… 164
3.6.13 Contabilidad de cobertura…… 165
3.6.14 Activos y pasivos por impuestos diferidos…… 166
3.6.15 Combinaciones y plusvalías…… 166
3.6.16 Participaciones en otras entidades…… 168
3.6.17 Consolidaciones…… 169
3.6.18 Conversiones de estados financieros de participadas…… 169
3.6.19 Estado de situación patrimonial…… 169
3.6.20 Estado de resultados y del resultado integral…… 171

3.6.21 Estado de cambios en el patrimonio neto…… 172
3.6.22 Estado de flujos de efectivo…… 172
3.6.23 Nota a los estados financieros…… 173
3.6.24 Información por actividades, segmentos o acciones…… 173
3.7 *US GAAP*. Introducción y objetivos…… 174
3.7.1 Principios contables en los Estados Unidos…… 175
a) Marco conceptual…… 176
b) Enfoques aplicados para emitir la regulación contable en los Estado Unidos…… 178
3.7.2 Análisis de los principios y las normas de contabilidad más relevantes en los Estados Unidos…… 180
3.8 Estructura unificada de la contabilidad…… 182
3.8.1 Necesidad de una relación interdisciplinaria de la contabilidad…… 183
3.8.2 Necesidad de una interpretación analítico- funcional…… 184
3.8.3 Intento de definición de la contabilidad…… 184
3.8.4 Principio de dualidad. Noción abstracta versus registración concreta…… 185
3.8.5 Reseña de las reglas contables actuales en los Estados Unidos…… 186
3.8.6 Posición moderada de Mattessich…… 188
3.9 *International Accounting Standards Board – IASB*…… 190
3.9.1 Antecedentes de la fundación del *IASC*…… 193
3.9.2 Fundación del *IASC*…… 194
3.9.3 El surgimiento del G4+1…… 197
3.9.4 *SEC* anuncia los atributos que busca en las normas del *IASC*…… 197
3.9.5 Multinacionales comienzan a adoptar las NIC…… 199
3.9.6 Reestructuración del *IASC* (1997-2000)…… 199
3.9.7 Organización del *IASB* en 2000-2001…… 201
3.9.8 Comunicado de la *SEC*…… 202
3.9.9 Aprobación de la *IOSCO*…… 203
3.9.10 Comisión Europea se adhiere a las NIC…… 203
3.9.11 Impacto de la crisis económica y financiera del año 2008…… 207
3.9.12 Progreso de las decisiones de los países de adoptar o converger con las NIIF… 208
3.10 *IASC Foundation* 2010…… 210
3.10.1 Introducción…… 210
3.10.2 Constitución de la Fundación *IFRS* …… 211

3.10.3 Junta de monitoreo (*Monitoring Board*)……..…… 214

3.10.4 *International Accounting Standards Board – IASB*…….…… 214

3.10.5 *IFRS Interpretations Committee*……..…… 215

3.10.6 *IFRS The Advisory Council*……..…… 217

3.10.7 Criterio para el *IASB* de los miembros de la *IASCF*…….…… 217

3.11 Propuesta de nuevo marco conceptual del *IASB* del 2015……..…… 218

3.11.1 Los usuarios privilegiados…… 221

3.11.2 El otro resultado integral……..…… 223

3.11.3 Entidad contable……...…… 224

3.11.4 Prudencia……..… 225

3.12 Conclusiones del capítulo……..….....…… 227

CAPITULO IV: Regulación contable en México……...…….…….. 231

4.1 Introducción……...…… 232

4.2 Evolución de la regulación contable en México……...…… 232

4.3 Emisión de normas hasta la reforma del año 2004…… 233

4.4 Reforma del año 2004. Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera - CINIF….……...….……... 236

4.4.1 Estructura…….……...…… 237

a) Consejo Directivo……...……..……...… 237

b) Misión del Consejo……..…...…… 238

c) Comité de Vigilancia……..……..… 238

d) Comité de Nominaciones……..……..… 239

e) Comité Técnico Consultivo……...……..…… 239

f) Centro de Investigación y Desarrollo……..…… 239

4.4.2 Reporte 2011 del CINIF. La normativa internacional……....…….…… 240

4.5 Armonización internacional del marco conceptual de las NIIF en México...…...… 242

4.5.1 Pronunciamientos del CINIF……..……...… 247

4.6 Guía de operación para colegios federados del Instituto Mexicano para Contadores Públicos……..……...…… 249

4.7 Federación…….……..…….. 250

4.8 Agrupaciones Profesionales Internacionales……..... 252

4.8.1 *International Federation of Accountants - IFAC.* ……..... 252

4.8.2 Asociación Interamericana de Contabilidad - AIC……...… 252

4.8.3 Norma de Desarrollo Profesional Continuo - NDPC……..... 252
4.8.4 Certificación Profesional de los Contadores Públicos……...…..…..… 253
4.8.5 Certificación por Disciplinas……..……...…. 253
4.9 Conclusiones del capítulo……...…….....…. 254

CAPITULO V: Regulación contable en la República Argentina…….... 257
5.1 Introducción…….……..…….…...… 258
5.2 Órganos intervinientes……...…….…...… 259
5.3 Surgimiento de las normas profesionales……..……..……..… 260
5.4 Armonización……...…..……...… 261
5.4.1 Grupo Latinoamericano de Información Financiera Emisora Normas- GLENIF 262
5.5 Regulación contable…….…….……...…….…..……. 262
5.5.1 Normas contables. ……...……...…..…. 263
a) Razones que justifican su existencia……...…… 263
b) Clases de normas……..…...…… 264
5.5.2 Normas contables profesionales…….……..……...…..……. 265
5.5.3 Normas contables legales…….....…….. 266
5.5.4 Estados financieros del sector privado…….…….....… 267
5.5.5 Código Civil y Comercial de la Nación……...…..…… 267
5.5.6 Organismos de regulación y fiscalización……..…… 271
5.5.7 Estados financieros del sector estatal…….…….....…..…… 272
5.5.8 Problemática y armonizaciones…….…….. 273
5.5.9 Normas contables propias de cada ente…….……..……...…… 275
5.5.10 Emisión de las normas contables profesionales…..…….…..…….…… 275
5.6 Consejos Profesionales……...……..…….… 276
5.6.1 Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires -CPCECABA……..……..…… 278
5.6.2 Ley 466 (GCBA) y sus modificaciones - Consejo Profesional……..……...…..… 279
5.7 Otros organismos profesionales argentinos……...…...…....… 282
5.7.1 Colegios de Graduados……..…...…….. 282
5.7.2 Federación de Graduados…….…….……. 283
5.7.3 Instituto Técnico de Contadores Públicos - ITCP…….……..... 283
5.8 Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas-FACPCE….……...…….. 284

5.8.1 Estatuto de la Federación Argentina de Consejos Profesionales……..……..... 285

5.8.2 Consejo Elaborador de Normas de Contabilidad y de Auditoría -CENCyA Reglamento…….…...……..… 287

5.8.3 Centro de Estudios Científicos y Técnicos -CECyT. Reglamento…..….…….. 295

5.8.4 Secretaría Técnica de la FACPCE…….…….…….…..…… 302

5.9 Emisión de normas contables profesionales. Evolución…..……..…… 304

5.9.1 Hasta 1969……..…….……...……... 304

5.9.2 Período 1969 - 1973……..…….…….……...…… 305

5.9.3 Período 1973 - 1984……..……..……..…..……...… 306

5.9.4 Período 1984 - 2000……..……..……...…… 306

5.9.5 Período 2000 - 2005……..…….…… 307

5.10.Consideraciones y propuestas para la armonización de las normas contables y legales……..……..... 307

5.11. Conclusiones del capítulo…….....……..… 311

Conclusiones Finales y Propuesta……...……...…. 315

Conclusiones Finales……...……..…… 316

Propuesta……..……..……...……..… 329

Bibliografía…….....……...……..... 334

ABREVIATURAS UTILIZADAS

Textos	Significados
AECA	Asociación Española de Contabilidad y Administración.
AIC	Asociación Interamericana de Contabilidad
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants (Instituto Americano de Contadores Públicos)
AISG	Accountants International Study Group
AFIP	Administración Federal de Ingresos Públicos
AMIB	Asociación Mexicana de Intermediarios Bursátiles
ANC	Autoridad de Normas Contables de Francia
AOSSG	Asian-Oceanian Standard-Setters Group
ARC	Accounting Regulatory Committee
ASC	Accounting Standards Codification (Codificación de Normas Contables)
ASAF	Accounting Standards Advisory Forum
ASCG	Comité de Normas Contables de Alemania
BCBA	Bolsa de Comercio de Buenos Aires
BCRA	Banco Central de la República Argentina
BMV	Bolsa Mexicana de Valores
CABA	Ciudad Autónoma de Buenos Aires
CASB	Cost Accounting Stantdards Board (Junta de Normas de Contabilidad de Costos)
CECyT	Centro de Estudios Científicos y Técnicos de la FACPCE
CEE	Comunidad Económica Europea
CENCyA	Consejo Emisor de Normas de Contabilidad y Auditoría de la FACPCE
CEUNT	Comisión Especial para la Unificación de Normas Técnicas
CGCE	Colegio de Graduados de Ciencias Económicas
CGI	Código General de Impuestos de Francia
CGN	Contaduría General de la Nación
CICA	Canadian Institute of Chartered Accountants
CINIF	Consejo Mexicano de Normas Información Financiera
CINIIF	Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de

	Información Financiera
CNBV	Comisión Nacional Bancaria y de Valores de México
CNC	Consejo Nacional de Contabilidad de Contabilidad
CNV	Comisión Nacional de Valores
COB	Commission des Opérations de Bourse (Comisión de Operaciones de Bolsa de Francia)
CPCE	Consejo Profesional de Ciencias Económicas
CPCECABA	Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires
CRC	Comité de Regulación Contable de Francia
EFRAG	European Financial Reporting Advisory Group (Grupo Asesor Europeo sobre Información Financiera)
ENARGAS	Ente Nacional Regulador del Gas
FACPCE	Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas
FAF	Financial Accounting Foundation (Fundación de Contabilidad Financiera)
FAGCE	Federación Argentina de Graduados en Ciencias Económicas
FASAB	Federal Accounting Standards Advisory Board (Junta Asesora de Normas Federales de Contabilidad)
FASAC	Financial Accounting Standards Advisory Council (Consejo Asesor de Normas de Contabilidad Financiera)
FASB	Financial Accounting Standards Board (Junta de Normas de Contabilidad Financiera)
GASB (a)	Governmental Accounting Standards Board (Junta de Normas de Contabilidad Gubernamental de los Estados Unidos)
GASB (b)	German Accounting Standards Board (Junta de Normas de Contabilidad de Alemania)
GAO	General Accounting Office (Oficina General de Contabilidad)
GASC	Comité Alemán de Normas Contables
GLENIF	Grupo Latinoamericano de Información Financiera Emisora Normas
IASB	International Accounting Standards Board (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad) de la IFRS Foundation (Fundación

	IFRS)
IASC	International Accounting Standards Committee (Comité de Normas Internacionales de Contabilidad)
IASCF	International Accounting Standards Committee Foundation (Fundación del Comité de las Normas Internacionales de Contabilidad)
ICAC	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de España
ICAEW	Institute of Chartered Accountants in England and Wales
IFAC	International Financial Reporting Standards Interpretations Committee (Comité de Interpretaciones Internacionales de Información Financiera)
IFRIC	International Financial Reporting Standards (Norma internacional de información financiera)
IFRS	International Financial Reporting Standards (Norma internacional de información financiera)
IFRS Advisory Council	(Consejo Asesor de las NIIF)
IFRS Interpretations Committee	(Comité de Interpretaciones de las NIIF)
IFRS Foundation	International Financial Reporting Standards Foundation (Fundación IFRS)
IGJ	Inspección General de Justicia
IMCP	Instituto Mexicano Contadores Públicos
INAES	Instituto Nacional de Asociativismo y Economía Social
IPC	Instituto de Planificación Contable de España
IOSCO	International Organization of Securities Commissions (Organización Internacional de Comisiones de Valores)
ITCP	Instituto Técnico de Contadores Públicos de la FAGCE
NDPC	Norma de Desarrollo Profesional Continuo de México
MMOU	Multilateral Memorandum of Understanding (Memorando Multilateral de Entendimiento)
NIA	Normas Internacionales de Auditoría

NIC	Norma (s) internacional (es) de contabilidad
NIF	Norma (s) de información financiera
NIIF	Norma (s) internacional (es) de información financiera
NSS	National Standard-Setters
OEC	Orden de Expertos Contables de Francia.
ONU	Organización de las Naciones Unidas
PCGA	Principios de contabilidad generalmente aceptados
PGC	Plan General de Contabilidad
ROSC	Reports on the Observance of Standards and Codes
SEC	Securities and Exchange Commission (Comisión de Valores y Bolsas)
SFAC	Statement of Financial Accounting Concepts (Declaración de Conceptos de Contabilidad Financiera) de la FASB
SFAS	Statement of Financial Accounting Standards (Declaración de Normas de Contabilidad Financiera) de la FASB
SIC	Standing Interpretations Committee (Comité Permanente de Interpretaciones) del IASC
SMOs	Statements of Membership Obligations (declaraciones de obligaciones de los miembros)
SOX	Sarbanes-Oxley Law (Ley Sarbanes-Oxley)
SSN	Superintendencia de Seguros de la Nación
SSS	Superintendencia de Servicios de Salud
UE	Unión Europea
TEG	Technical Expert Group
UNCTAD	United Nations Conference on Trade and Development (Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo)
US GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles (Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en los Estados Unidos)

Agradecimientos

A mis padres, Evelina María e Ildefonso Tomás, y familiares.

A mi Director Dr. Carlos Luis García Casella y codirectora Inés García Fronti.

A mis amigos, compañeros y profesores.

POSIBLES SOLUCIONES A LA PROBLEMÁTICA DE LA REGULACIÓN DE LOS INFORMES CONTABLES FINANCIEROS

ANÁLISIS PARA EL CASO ARGENTINO

INTRODUCCIÓN

INTRODUCCION

I - JUSTIFICACIÓN DEL PROBLEMA

Antecedentes

La regulación contable de los estados contables financieros destinados a terceros ajenos al ente, se originarían en 1935 cuando la Fundación Haskin y Sells le pide al doctor Sanders la elaboración de un cuerpo de llamados "Principios Contables" (en realidad es regulación), creciendo la necesidad del mismo en los Estados Unidos en el período 1932-1934, particularizando el caso de la *Securities Act* de 1933 y las necesidades de la *Security and Exchange Commission* (*SEC*, Comisión de Valores y Bolsa) de ese país.

Sostenían los autores Sanders, Hatfield y Moore (1938) que hasta ese momento las prácticas contables se basaban en la opinión y conducta de contadores destacados, con algunas normas legales contables, pero existiendo una diversidad de opiniones por la falta de un cuerpo uniforme para las mismas.

Con relación a los motivos de interés cabe señalar, que para tener un conocimiento científico sobre un tema primero debe reconocerse un dominio determinado y un conjunto de fenómenos referidos a ese dominio; en la contabilidad el dominio está compuesto de entes reales certificados entre los cuales se encuentran los reguladores; referidos al pasado, presente y futuro.

Órganos intervinientes

Como introducción referida a los órganos intervinientes en el proceso de elaboración de la regulación contable debe decirse que en la actualidad en Argentina en virtud de la ley 20.488 se estableció que las normas contables y de auditoría profesional deben ser emitidas por los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (CPCE) de cada jurisdicción, agrupados en la Federación Argentina de Consejos Profesionales (FACPCE), que crearon el Centro de Estudios Científicos y Técnicos (CECyT) quien dictaba las normas regulatorias. En la actualidad el Comité Emisor de Normas de Contabilidad y Auditoría (CENCyA), es el organismo de técnico y científico de la citada federación, que elabora y propone las normas técnicas.

Con anterioridad existían regulaciones contables a través de los dictámenes emitidos desde 1971 por el Instituto Técnico de Contadores Públicos (ITCP) que funciona dentro de la Federación Argentina de Graduados de Ciencias Económicas (FAGCE), pero dichos pronunciamientos carecen del carácter de normas contables profesionales, atento las disposiciones establecidas en la citada ley 20.488 y las leyes provinciales reglamentarias en cada jurisdicción, razón por la cual los pronunciamientos del ITCP asumen el carácter doctrinario.

Las normas legales sólo pueden ser dictadas por el gobierno de la Nación o de los estados provinciales, dentro de las facultades y con el alcance que le otorga el marco institucional; pudiendo sancionarlas mediante leyes, decretos, resoluciones y disposiciones de los organismos estatales de control que se encuentren facultados para legislar en la materia.

Problemática actual

Existen algunos organismos, que para mejorar la comparabilidad de los estados contables emitidos en diversas partes del mundo buscan la armonización o convergencia de las normas contables locales, para poder reducir las diferencias existentes, de modo tal que exista un juego de normas contables que puedan ser adaptados en los distintos países para el desarrollo de las respectivas normas locales, y que los organismos de ese lugar estén dispuestos a aceptarlos.

En este sentido, una de las soluciones que propugnan esos organismos es la aplicación de las mismas normas contables por parte de todos los entes emisores de estados contables, independientemente de su domicilio, propósito, actividad o tamaño, sin importar el hecho de que coticen sus acciones, títulos de capital y de deuda, o no lo hagan.

Se argumenta en este sentido que uno de los problemas que más preocupa a quienes intervienen en los mercados de capitales es la falta de comparabilidad entre los estados contables presentados por empresas que cotizan.

Los principales organismos promotores de la armonización son dos organizaciones privadas: la *International Federation of Accountants* (*IFAC*, Federación

Internacional de Contadores), y la *International Accounting Standards Board* (*IASB*, Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad); y una organización intergubernamental: la *International Organization of Securities Commissions* (*IOSCO*, Organización Internacional de Comisiones de Valores).

Actualmente existe una necesidad social y estatal de contar con una mejor información contable de los estados financieros a los fines de que sus usuarios puedan tomar sus decisiones, y se atienda al bien común de toda la población.

Consideramos que resulta de interés desarrollar un aporte a esta área del conocimiento, que permita desarrollar sistemas de información contables que incluyan los aspectos y cuestiones más favorables de los procedimientos de emisión de la regulación contable a nivel mundial para aplicarlo en Argentina, sin que esto implique adoptar íntegramente el proceso de armonización y convergencia que puede no estar considerando particularidades de un contexto emergente latinoamericano como lo es el argentino.

II - IDENTIFICACIÓN DEL APORTE

El aporte principal de la tesis, consiste en plantear lineamientos para el desarrollo de mejores informes contables financieros que contribuyan al seguimiento del proceso de elaboración de normas contables profesionales en Argentina.

Uno de los motivos de interés para dicho aporte es que los gobiernos de cada país establecen regulaciones que pueden no coincidir con las establecidas por los contadores públicos a través de sus instituciones facultadas al efecto, como consecuencia de la trascendencia de los informes contables de los distintos segmentos que existen en la contabilidad, destinados a terceros ajenos al ente emisor.

A partir de lo anterior, uno de los puntos principales de discusión al respecto, se genera con la necesidad de determinar cuál es el alcance que deben tener las normas, si este proceso debe efectuarse por región y quiénes deben intervenir en las distintas etapas, entre otras cuestiones.

Los aportes que se realizan en este sentido consiste en detallar la problemática presente en nuestro país en el proceso de elaboración de normas profesionales y legales

para que no resulten contradictorias y/o inaplicables por diversas cuestiones; como asimismo puntualizar los problemas que se pueden generar con motivo del proceso de elaboración de las normas, y la necesaria vinculación entre la regulación contable y la teoría contable e investigación contable.

En base a lo anteriormente expuesto, nuestra hipótesis de trabajo ha sido la siguiente:

Hipótesis

Se pueden proponer nuevos criterios de regulación de la información contable, elaborando y desarrollando propuestas sobre cómo podría llevarse a cabo este proceso de elaboración de normas; a los fines de plantear los procesos y sujetos que deben participar en la elaboración de normas profesionales y legales.

Objetivos

El objetivo general es efectuar un análisis de la problemática presente en nuestro país en el proceso de regulación de la información contable, para que no resulte contradictoria y/o inaplicable por diversas cuestiones, puntualizando los problemas que se pueden generar con motivo del proceso de elaboración de las normas; y realizar aportes para un proyecto de regulación que aporte predicciones incipientes sobre cuáles serían los ejes y procesos más convenientes.

Los objetivos específicos que se plantean son:

a) Efectuar un diagnóstico de la situación.

b) Detallar e identificar genéricamente los principales problemas y contradicciones existentes entre las normas contables profesionales y las legales.

c) Comparar las regulaciones contables a nivel nacional que se encuentren en proceso de armonización o convergencia con la *IFAC* y la *IASB.*

d) Analizar la conveniencia de la armonización o convergencia de las normas contables locales que buscan los organismos promotores de la armonización; (dos organizaciones

privadas: *IFAC*, y *IASB*; y una intergubernamental: *IOSCO*; identificando los posibles problemas y contradicciones;

e) Elaborar y desarrollar una propuesta referida a la forma en que debería llevarse a cabo el proceso de elaboración de normas.

f) Identificar quiénes deberían intervenir en el proceso de elaboración de normas contables profesionales, y en las etapas de elaboración de las normas.

g) Reflexionar sobre la necesidad de elaboración de normas contables diferentes para los entes emisores de estados contables financieros, dependiendo de su propósito, actividad o tamaño, importando el hecho de que coticen sus acciones, títulos de capital y de deuda.

h) Profundizar el análisis comparado a nivel internacional, a fin de formular un modelo que aporte elementos teóricos que den cuenta sobre cuáles serían las formas convenientes para llevar a cabo el proceso de regulación de los informes contables financieros.

i) Estudiar el problema de la falta de comparabilidad de los informes contables financieros.

j) Investigar cuál es el alcance que deben tener las normas internacionales, si este proceso debe efectuarse por región y quiénes deben intervenir en las distintas etapas.

Uno de los motivos de interés, es que los gobiernos de cada país establecen regulaciones que pueden no coincidir con las establecidas por los contadores públicos a través de sus instituciones facultadas al efecto, como consecuencia de la trascendencia de los informes contables de los distintos segmentos que existen en la contabilidad, destinados a terceros los cuales resultan ajenos al ente emisor.

Asimismo, se efectúan análisis exhaustivos sobre la elaboración y preparación de los distintos tipos de normas a los fines que se cumplan con los diversos requisitos que deben reunir para que exista uniformidad y homogeneidad en su aplicación, intentando evitar contradicciones que consideramos que existen en la actualidad.

Resultados

Se han identificado los problemas y contradicciones existentes entre las normas contables profesionales y las legales, y se han comparado las regulaciones contables a nivel nacional e internacional que se encuentren en proceso de convergencia o armonización.

Este estudio intenta plantear procesos y sujetos que deben intervenir en la elaboración de normas profesionales, y formular un modelo que aporte predicciones incipientes sobre cuáles serían los ejes y procesos más convenientes para llevar a cabo un proyecto de regulación.

III - ESTRUCTURA DE LA TESIS

Se ha realizado el trabajo dividido en cinco capítulos; seguidos de las conclusiones finales y la propuesta. Desarrollamos a continuación los contenidos de cada capítulo:

Capítulo I: Evolución de la regulación contable en EE.UU.

En el presente capítulo, se analizan los orígenes de la regulación contable de los estados contables financieros destinados a terceros ajenos al ente, que se puede considerar en el año 1935, cuando la Fundación Haskin y Sells le pide al doctor Sanders la elaboración de un cuerpo de los llamados “principios contables”.

Se examina la posibilidad de aprovechar el enfoque positivista de la contabilidad de Sanders-Hatfield y Moore, publicado en el trabajo denominado “Los principios de contabilidad aceptados” del año 1938.

Asimismo, se trabaja sobre el estudio básico denominado *“The Accounting Establishment”* preparado por el subcomité de informes, contabilidad y administración del comité de operaciones gubernamentales del senado de Estados Unidos (1976), donde surge la importancia de observar que en Estados Unidos, y consecuentemente en casi todos los países del mundo globalizado las ocho grandes firmas contables de ese momento parecían gobernar la actividad contable.

Por último, se estudia la evolución de la regulación contable en los Estados Unidos durante el período 1935-2017, sus órganos reguladores como ser la *SEC* e *International Accounting Standards Committee* **(***IASC*, Comité de Normas Internacionales de Contabilidad), con su antigua y nueva estructura, y la reestructuración del *IASB*.

Capítulo II: Regulación contable en países europeos

En este capítulo, se realiza un estudio pormenorizado de la regulación contable en los países europeos de España, Alemania y Francia, detallando cada una de las diferentes etapas, características, órganos rectores y reguladores, y evolución de cada uno de los procesos y tomando los aspectos destacados que puedan servir para nuestra propuesta.

Capítulo III: *International Accounting Standards Board - IASB*

Estudiamos la convergencia de conceptos y principios contables con la evolución histórica de las diferentes escuelas; los fundamentos conceptuales del *Financial Accounting Standards Board* (*FASB*, Junta de Normas de Contabilidad Financiera) y *IASB*; la filosofía contable; los orígenes de las normas estadounidenses y del *IASB*; las similitudes y diferencias entre las normas estadounidenses y las normas internacional de información financiera (NIIF); el debate académico de principios frente a reglas; los problemas de los principios frente a reglas; la convergencia de las filosofías de los marcos conceptuales norteamericanos y del *IASB*, las definiciones de elementos; y los *US GAAP*.

También, examinamos los principios contables en los Estados Unidos; los enfoques aplicados para emitir la regulación contable en ese país; la estructura unificada de la contabilidad; las necesidades de una relación interdisciplinaria de la contabilidad y de una interpretación analítico- funcional; un intento de definición de la contabilidad; el principio de dualidad; la noción abstracta versus registración concreta y una reseña de las reglas contables actuales en los Estados Unidos.

Realizamos una investigación sobre el *IASB*, como organismo independiente del sector privado que desarrolla y aprueba las NIIF, su antigua y actual estructura, con su respectivo organigrama.

Por último, se puntualiza la constitución, objetivos, observaciones a la *International Financial Reporting Standards Foundation (IFRS Foundation*, Fundación IFRS), junta de monitoreo y el *IASB.*

Capítulo IV: Regulación contable en México

Realizamos un estudio pormenorizado de la regulación contable en México, su evolución, la emisión de normas contables hasta la reforma del año 2004 y la actual, el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF), el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP), y el proceso de armonización y convergencia de la normativa contable en México.

Capítulo V: Regulación contable en la República Argentina

En este capítulo se explicita la regulación contable en la república Argentina, su evolución, sus órganos intervinientes, CPCE, FACPCE, CENCyA y CECyT. También se analizan los órganos de regulación y fiscalización, el proceso de emisión de normas contables profesionales y las consideraciones y propuestas para la armonización de las normas contables y legales realizadas por el autor Fowler Newton.

CONCLUSIONES FINALES Y PROPUESTA

En este punto se abordan las conclusiones finales del presente trabajo interrelacionando las conclusiones realizadas en los capítulos anteriores, y se elabora la propuesta definitiva de la investigación encarada.

CAPITULO I

Evolución de la regulación contable en EE.UU.

1.1 Introducción

García Casella (2000, p. 51) sostiene que la regulación contable de los estados contables financieros destinados a terceros ajenos al ente, se originaría en 1935 cuando la Fundación Haskin y Sells le pide al doctor Sanders la elaboración de un cuerpo de los llamados "principios contables" (que sería regulación), creciendo la necesidad del mismo en los Estados Unidos en el período 1932-1934, particularizando el caso de la *Securities Act* de 1933 y las necesidades de la *Securities and Exchange Commission* (*SEC*, Comisión de Valores y Bolsa) de ese país. Sostenían Sanders, Hatfield y Moore (1938) que hasta ese momento las prácticas contables se basaban en la opinión y conducta de contadores destacados, con algunas normas legales contables, pero existiendo una diversidad de opiniones por la falta de un cuerpo uniforme de opiniones. Aparece así la regulación contable como mecanismo de estandarización de la información brindada por diferentes entes a sus respectivos usuarios.

Siguiendo a Mileti (2005, p. 59) existen razones de orden económico, social y políticas que avalan la necesidad de las normas contables. Las razones económicas se pueden vincular a la protección que se le intenta dar al inversor frente a una crisis bursátil, como sucedió con la crisis del año 1929, buscando reducir los efectos de la heterogeneidad y falta de información; y más recientemente con las crisis del 2002 y 2008. Las razones de orden social, pueden referirse, según Mileti (2005, p. 64) al valor que representa la información contable para la sociedad, generando la necesidad de la existencia de normas, y consecuentemente de regulación, y los efectos que produce la revelación de las mismas por parte de una empresa respecto a sus actividades de investigación y desarrollo. En este sentido, los autores Giner Inchausti y Roig Cotanda (1992, p. 50) sostienen que puede considerarse a la información contable como un bien público. Con relación a las razones de orden político, Mileti (2005, p.78) señala que los reguladores tienen en cuenta para la toma de decisiones un juicio de valor, según las consecuencias alternativas de índole político que puede producir el proceso de elaboración de normas. Teniendo en cuenta la estrecha relación que existe entre lo social y lo político, el primero puede estar representado por quien represente la fuerza política.

1.2 Principios de contabilidad aceptados de Sanders, Hatfield y Moore (1938)

A continuación se estudia y analiza la posibilidad de aprovechar el enfoque positivista de la contabilidad de Sanders-Hatfield y Moore, publicado en el trabajo denominado "Los principios de contabilidad aceptados" de 1938, en la primera etapa de recopilación de autores. La crisis de la denominada gran depresión de 1929 en Estados Unidos genera la necesidad de la regulación mediante la elaboración de un cuerpo de principios contables atento los acontecimientos ocurridos, principalmente en los años posteriores de 1932-1934, como el caso puntual de la sanción de la *Securities Act* de 1933 y las necesidades de la *SEC* de ese país. (García Casella, 2000, p. 51)

1.2.1 Informe Sanders, Hatfield y Moore (1938)

García Casella (1997) informa que "en 1935 la Fundación Haskin y Sells le pide al doctor Thomas Henry Sanders, de *Graduate School of Business Administration de Harvard Universitiy (Boston- Massachusetts- USA*) la elaboración del cuerpo de principios contables." (p. 44), citados en el punto anterior. Como señalamos previamente existía una diversidad de opiniones de la práctica contable en esa fecha, basada en la opinión y la conducta de contadores destacados, careciendo de un cuerpo uniforme de opiniones. Para poder unificar las normas contables en un único cuerpo trabajaron las siguientes instituciones:

- *Securities and Exchange Commission.*
- *New York Stock Exchange.*
- *Internal Revenue Bureau.*
- *American Institute of Accountants.*
- *American Society of Certified Public Accountants.*

En virtud de la diversidad de entes que intervinieron en esta tarea, resultó ser lo más conveniente:

"formar un comité de contadores eminentes para que prepararan un código de principios contables que satisficiera las aspiraciones de:

- Contadores de empresas.
- Ejecutivos de negocios.
- Hombres dedicados al crédito.

- Banqueros de inversión a largo plazo.
- Personas de bancos de crédito comercial.
- Estadísticos.
- Contadores públicos destacados y experimentados.
- Profesores.
- Abogados en actividad.
- Funcionarios del gobierno.
- Sociedades de contadores del país.
- Sociedades de contadores estaduales.

y en general los que merezcan ser escuchados en la materia." (García Casella, 1997, p. 44)

Finalmente el 22 de noviembre de 1937, presentan los autores el trabajo con una nota que indica que los términos "principios contables" o "principios de contabilidad" fueron los más utilizados desde el año 1933, expone García Casella (1997, p. 45). Para lograr un cuerpo de principios la tarea se hizo en cuatro direcciones. En primer lugar, se realizaron entrevistas, complementadas con correspondencia con personas competentes de varias partes del país, para poder decir que se logró una muestra representativa de la opinión en todo el país. En segundo lugar, hubo una revisión de la literatura contable pasada y presente. En tercer lugar, se consideraron las normas legales y las decisiones tomadas respecto a la contabilidad. Y en cuarto lugar, se efectuaron exámenes de los informes contables de empresas y las correspondientes opiniones de los auditores, para conocer las prácticas habituales de los contadores.

La extensa introducción (siete páginas), resume lo que ellos consideran como funciones de la contabilidad. En lo referente al concepto de las funciones de contabilidad adoptadas por los autores dicen que son: "Para ello, prioriza dos "convenciones": - La distinción entre Capital e Ingreso; - El concepto de empresa en marcha; Y de ese modo incluye: - Factores financieros; - Factores económicos; - Factores jurídicos." (García Casella, 1997, p. 45). Con relación a la existencia de *GAAP* (*Generally Accepted Accounting Principles*, Principios de contabilidad generalmente aceptados), detalla García Casella (1997, p. 46), reconocen que no constituyen una ley escrita ni fueron adoptados por el voto de toda la profesión, pero los consideran "generalmente aceptados" por indicios como los usos comunes en comunicaciones en materia contable y la práctica similar de los contadores ante situaciones parecidas. Sin embargo reconocen que estos principios no indican por sí mismos una única solución para cada situación que se plantea. En muchas ocasiones diversas formas de tratar las

mismas pueden coincidir con los principios generalmente aceptados. De ellos se deducen cuales son los tratamientos inapropiados al resultar ser incompatibles con los citados principios.

Las reglas de conducta, según explica García Casella (1997, p. 47), que son los principios, no prohíben todos los cursos de acción que se pueden presentar, sino que permiten algunos y prohíben otros. Finalizan la introducción justificando la declaración de principios contables basándose en que los organismos que ya lo hicieron tuvieron intereses particulares y no generales; citando a la *SEC* limitada por la legislación vigente y su propia interpretación de la legislación. García Casella (1997) traduce que el libro se compone además de:

"PARTE I.- CONSIDERACIONES GENERALES.
I.- Capital e Ingreso.
- A.- Capital.
- B.- Ingreso.
- C.- Diferencia entre Capital e Ingreso.

II.- Conservadurismo en Contabilidad.
- A.- Fuerzas que gravitan a favor de Estados Contables conservadores.
- B.- Aplicación en ejemplos específicos.
  - 1.- Activos intangibles.
  - 2.- Bienes tangibles.
  - 3.- Activos corrientes.
  - 4.- Políticas de inventarios.
  - 5.- Reservas por contingencias.
  - 6.- Ocultamiento de ganancias.
  - 7.- Valuaciones arbitrarias.
- C.- Conclusiones respecto al conservadurismo.

III.- Presentación formal y terminológica de los Estados Financieros.
- A.- Presentación formal uniforme de Estados.
- B.- Terminología.
- C.- Cantidad de información.

PARTE II.- EL ESTADO DE INGRESOS.
I.- Propósitos generales.
II.- Principios generales y determinación de los Ingresos.
III.- Divisiones del Estado de Ingresos.
- A.- Sección Operativa.
- B.- Sección No Operativa.

IV.- Sección Operativa.
- A.- Ingresos brutos por ventas y/o Ingresos brutos operativos.
- B.- Descuentos por ventas, devoluciones y rebajas.
- C.- Costo de bienes vendidos y/o gastos operativos.
- D.- Depreciación.
  - 1.- Propósito y monto de la depreciación.
  - 2.- Tratamiento contable.
- E.- Mantenimiento y reparaciones.
- F.- Ganancia bruta o margen bruto.
- G.- Gastos de Venta y Administrativos en general.
- H.- Impuestos.

V.- Sección No Operativa.
- A.- Intereses.

B.- Ganancias y pérdidas de Capital.
C.- Ganancias no realizadas.
D.- Disminuciones de valor no realizadas.
E.- Correcciones y errores del pasado.
F.- Ingreso Neto o Superávit.
G.- Déficits de etapas de desarrollo.
H.- Provisión para inventarios y otras reservas.

VI.- Estado de Ganancias Retenidas.

VII.- Dividendos.

A.- Requisitos.
1.- No habiendo Superávit ni déficit al comienzo del período.
2.- Habiendo déficit en el comienzo del período.
3.- Habiendo Superávit al comienzo del período.

B.- Registro de las cuentas de la Declaración de Dividendos.

PARTE III.- EL BALANCE DE SITUACIÓN PATRIMONIAL.

I.- El propósito general del Balance de Situación Patrimonial.

II.- Naturaleza del Balance de Situación Patrimonial.

III.- Clasificaciones del Balance.

IV.- Activos.

A.- Activos Fijos.
1.- Activos en propiedades y planta.
(a) Reserva para depreciación.
2.- Activos Intangibles.
3.- Inversiones para Control.

B.- Activos Corrientes.
1.- Caja.
2.- Acciones con mercado.
3.- Cuentas a Cobrar y Documentos.
4.- Inventarios.
5.- Otros activos corrientes.
6.- Reservas contra activos corrientes.

C.- Cargas diferidas y Gastos Anticipados.
1.- Descuentos y primas sobre obligaciones.

V.- Pasivos

A.- Deudas a Largo Plazo.
B.- Pasivos corrientes.
C.- Pasivos contingentes.

VI.- Créditos diferidos referentes a Ingresos.

VII.- Reservas.

VIII.- Patrimonio Neto.

A.- Capital Social.
1.- Denominación del Capital Social en el Balance General o Estado de Situación Patrimonial.
2.- Prima o descuento de acciones – partes.
3.- Acciones fuera de la Par y Capital Aportado.
4.- Pérdidas como deducciones de la Cuenta Capital Social.

B.- Acciones recompradas.
1.- Acciones recompradas distinguiéndolas del capital no suscripto y del capital cancelado.
2.- Tratamiento contable.
3.- La compra de acciones propias sin sobreprecio.
4.- Reajuste de la valuación de la Planta.

C.- Superávit.
1.- Definición.
2.- Superávit en el Balance General.
(a) Superávit por ganancias.
(b) Otros superávits distintos.
3.- Cambios respecto al Superávit.
(a) Rubros cargados adecuadamente.
(b) Rubros cargados inadecuadamente.

(c) Rubros que pueden ser cargados no contra el Superávit de Capital sino contra el Superávit de Ganancias.

4.- Superávits preexistentes de subsidiarias compradas.

5.- Superávits debido a reducción del Capital Social.

6.- Superávits y Déficits.

PARTE IV.- ESTADOS CONTABLES CONSOLIDADOS.

I.- Propósito de los Estados Contables Consolidados.

II.- Condiciones en las cuales es deseable consolidar Estados Contables.

III.- Consolidación del Balance General.

A.- Valuación de Activos.

1.- Caso en que el monto pagado excede el valor neto de libros de la subsidiaria.

2.- Caso en que el monto pagado es menor que el valor neto de libros de la subsidiaria.

3.- Superávits preexistentes.

B.- Interés minoritario.

IV.- Consolidación del Estado de Ingresos o Resultados.

PARTE V.- COMENTARIOS Y NOTAS EN LOS INFORMES FINANCIEROS.

PARTE VI.- RESUMEN DE LOS PRINCIPIOS CONTABLES.

I.- Principios Generales.

II.- Principios respecto al Estado de Ingresos o Resultados.

III.- Principios respecto al Balance General.

IV.- Estados Contables Consolidados.

V.- Comentarios y Notas." (García Casella, 1997, p. 47)

En la parte I- consideraciones generales se destaca, en opinión de García Casella (1997, p. 53), que se prioriza la distinción entre capital e ingreso, puntualizando que capital puede ser económico (todos los activos) y contable (activos menos pasivos). En materia de ingreso el incremento de riqueza por el uso del capital en sentido económico, y la parte de los dueños del capital en ese ingreso o sea ingreso neto, resultado neto. Distinguen que los incrementos de capital por aportes de accionistas o por préstamos no es ingreso en sentido contable. Los ingresos parece que dependen normalmente de la venta de bienes y servicios por montos superiores al costo.

En materia de conservadurismo, amplía García Casella (1997, p. 53), en la disciplina contable señalan los autores que la impresión prevaleciente es que sobrevaluar activos o ganancias es el peor defecto y, en vez, subvaluarlas no sólo no es objetable sino una virtud positiva. En el caso que se pidan "estados contables exactos" no es fácil resolver el tema. García Casella (1997) señala que "coinciden en que los "estados contables exactos" en sentido literal no existen." (p. 54). Consecuentemente tratan delinear las fuerzas que tienden a presentar los estados contables conservadores señalando:

"1- La creencia común que la subvaluación es menos perjudicial que la sobrevaluación.

2- Con muchas y substanciales excepciones, la tendencia más común es ser optimista en los juicios contables de valor, ello requiere ser contrarrestado con el énfasis en la otra dirección. Pero si la tendencia fuera inversa el énfasis seria el optimismo.

3- Muchos usuarios de la información contable sienten que un excesivo apoyo a la matemática de los estados contables pueden llevar a conclusiones erróneas o conclusiones sobrevaluadas. Los que tienen experiencia reconocen que hay factores políticos, económicos y sociales que pueden causar una pérdida no prevista y esperan que los contadores indiquen esta posibilidad desfavorable." (García Casella, 1997, p. 54)

Los diversos puntos de vista enunciados previamente requieren que se efectúen reservas para todas las contingencias razonables que pueden no ser susceptibles de medición o exacta precisión. Con relación a la demanda de una forma única de presentar los estados contables, consideran que no es deseable una uniformidad completa frente a diferentes actividades. En lo referente a los tipos de actividad, pueden efectuar presentaciones comparables entidades que agrupan a los comerciantes e industriales, algo que es muy común respecto a pequeñas y medianas empresas. Con relación a las grandes empresas complejas, estas elijen su forma de presentación de la información. (García Casella, 1997, p. 54)

Resalta García Casella (1997) que como ejemplos de estados contables destinados para propósitos específicos (denominados estados contables monopropósito) pueden citarse:

"a) Balance Impositivo pedido por el *Bureau of Internal Revenue* (n/DGI argentina) en el impuesto federal a la Renta o Ingreso para su determinación y auditoría.

b) La calificadora de crédito o referencista.

c) Las formas de presentación pedidas por bancos para determinar el crédito a otorgar;

d) La *Securities and Exchange Commission* (n/C.N.V) no prescribe formas pero detalla informes que desea conocer." (García Casella, 1997, p. 55)

Sanders, Hatfield y Moore (1938) sostienen que la terminología varía conforme a la experiencia a través del tiempo. Afirman que el contenido de la información de los estados contables varía según el interés de los destinatarios, o sea su propósito. Separan tres tipos de destinatarios: la propia administración del ente; las oficinas gubernamentales de control; y el público en general. (García Casella, 1997, p. 55)

Plantean, con relación al público en general, que necesita un inversor inteligente y que satisfacer esas necesidades no debe ser motivo para un estado contable voluminoso. El problema de fondo es saber que es significativo para García Casella (1997, p. 56). La *SEC* lo definía en la *Instruction Book of Form* 10 del año 1937 sin fijar medidas de información a emitir, pero proponiendo dos reglas:

> "1- La impresión clara general que surja de los estados contables debe ser una impresión verídica (¿imagen fiel?), el estado contable aunque sea técnicamente correcto, debe evitar crear una falsa impresión en la mente del lector. 2-Ninguna información se deberá omitir si, por ello, su significatividad, altera la impresión que brindan los estados contables. Puntualizan que esas reglas se aplicarán especialmente en: a) determinación del ingreso periódico; y b) exhibición de la posición corriente." (García Casella, 1997, p. 56)

Asimismo se debe tomar en cuenta que los estados contables contienen informes acerca del pasado y del presente, mientras los usuarios están interesados en el futuro. Los contadores no se hacen responsables de pronósticos, pero deben conocer que los estados contables pueden ser utilizados para eso, y no deben incluir nada que haga equivocar a destinatarios inteligentes familiarizados con el tema, sin omitir algo que impida que el estado contable sea completo. (García Casella, 1997, p. 56)

En la segunda parte del libro tratan el estado de ingreso o resultados. Plantean el problema relativo al período en que se debe incluir un ingreso. El objetivo será llegar al ingreso o resultado neto sin tomar en cuenta las variaciones del capital social por aportes, retiros y otros incrementos o decrementos excepcionales. Pueden utilizarse para determinar dividendos u otros propósitos. (García Casella, 1997, p. 56) Se incluyen cuatro principios generales de la determinación del ingreso:

> **"A.-** Todos los ingresos y todos los gastos deben ser imputados al período correspondiente, esto ocurre en algunas empresas pero en muchas otras se identifican con un período anterior o a un período posterior al que corresponde (…)
>
> **B.-** Desde que los estados de ingresos se preparan para informar a los accionistas, administradores, acreedores, autoridades impositivas, organismos de regulación y otros propósitos, la mejor práctica será la que sirva mejor a todos esos fines (…)
>
> **C.-** Cuando la forma técnica y la terminología puedan ofrecer suficiente precisión está libre para apartarse de lo que pueda obstruir una plena presentación de los hechos (…)
>
> **D.-** En general, los problemas de la contabilidad del Ingreso o Renta terminan con la determinación del Ingreso Neto de la empresa en el período." (García Casella, 1997, p. 57)

La división del estado contable sería entre sección operativa y sección no-operativa. La primera va a comprender a las operaciones ordinarias, sin incluir las incidentales (podrían entenderse las extraordinarios), el costo del interés en fondos recibidos. Dentro de la sección operativa se analiza según detalla García Casella (1997, p. 58):

- Ingresos brutos por ventas y/o ingresos brutos operativos.
- Descuentos por ventas, devoluciones y rebajas.
- Costos de bienes vendidos y/o gastos operativos.
- Depreciación.
- Mantenimiento y reparaciones.

Distinguen: (1) gastos de mantenimiento; (2) ampliaciones y mejoras; (3) retiro del uso.

- Ganancia bruta o margen bruto.
- Gastos de venta y administración general.
- Impuestos.

En la sección no-operativa se presumen los no ordinarios o sea extraordinarios.

- Intereses.
- Ganancias y pérdidas de capital.

García Casella (1997) explica "Al respecto no hay prácticas contables uniformes; en general tienen mayor importancia los efectos del conservadurismo. Lo que propone es tratamientos similares para ganancias o pérdidas de las mismas fuentes." (p. 60)

- Ganancias no realizadas. Se analiza al respecto:

> "En general no es apropiado incluir en los Estados de Ingresos lo relativo a activos no vendidos. La objeción no es superable igualmente cuando se indica en el informe que dicho monto no se puede distribuir como dividendo. (…) Como las ganancias no realizadas en los activos no pueden justificarse su inclusión entre los ingresos corrientes no deberían registrarse, pero si se lo hace por motivos especiales, el crédito se considerará superávit de capital." (García Casella, 1997, p. 60)

- Disminuciones de valor no realizadas. Indican las prácticas contables aceptadas que debe reflejarse en los estados de ingresos sobre a los activos corrientes. (García Casella, 1997, p. 61)

- Correcciones de errores del pasado. En las situaciones que el monto fuera grande debería corregírselo contra el superávit y no dentro del ingreso del período.

- Ingreso neto o superávit. Se debe mostrar claramente si se incluyeron dividendos.

- Déficits de etapas de desarrollo.

- Provisión por existencias y otras reservas.

La pregunta básica que debe realizarse es ¿Qué es el período contable? (García Casella, 1997) "si uno se circunscribe a las condiciones y números de un año excluirá datos sobre lo que sobrevendrá, lo que es un reconocimiento del hecho de que un año es sólo un capítulo de la historia de la empresa que puede permitir adoptar políticas oportunas." (p. 62). En relación al estado de ganancias retenidas, García Casella (1997) aconseja:

> "acompañar el Estado de Ingresos o Resultados con un resumen de la cuenta de ganancias retenidas o no asignadas. Puede ser dentro del cuadro o por separado y presentará:
> - Ganancias No Asignadas al comienzo del período fiscal.
> - Ajustes por correcciones o modificaciones de registros anteriores.
> - Monto transferido del Ingreso a Ganancias No Asignadas en el período.
> - Ganancias y Pérdidas extraordinarias no incluidas en la cuenta de Ingresos Corrientes.
> - Montos destinados a dividendos u otros propósitos." (García Casella, 1997, p. 62)

Sobre el tema dividendos (en efectivo) García Casella (1997, p. 63) expone los requisitos legales, detallando que la posibilidad de distribuir dividendos en efectivo depende de la ley vigente; y la política financiera de la empresa, pero los contadores son requeridos para comentar ambas cuestiones. El principio legal "respecto a estas decisiones es que no debe pagarse dividendos en efectivo a menos que después de cada pago el monto o valor de los activos sea al menos igual a la suma de sus pasivos; o de su capital social." (p. 63)

En la parte III se trata el balance general o estado de situación patrimonial. Describe García Casella (1997, p. 65), que estos estados pueden ser preparados de distinta forma para propósitos diferentes. Por lo general, se hacen para presentar todo lo concerniente a los aspectos financieros de los negocios y lo que se vincula a los

mismos. Se refieren a los estados contables de uso general y de entidades empresariales o sea lucrativas tipo sociedades o corporaciones. Para exhibir las condiciones financieras de un negocio o empresa lucrativa debería incluir:

> "a) Descripción y monto de los activos del negocio.
> b) Descripción y monto de sus pasivos.
> c) Descripción y monto de su patrimonio neto.
>
> Todo ello clasificado y agrupado según la práctica financiera y la ley aplicable para las sociedades para las que se prepara. Resulta que el Estado de Situación Patrimonial tendrá:
>
> a) Todos los recursos y obligaciones tanto hacia terceros como hacia accionistas en razonable brevedad.
> b) Omitirá compensar activos contra pasivos.
> c) Mencionara en el cuerpo del balance o en notas las prendas o hipotecas sobre los activos.
> d) Explicación de las bases de juicio para medir lo expuesto en todos los rubros que puedan generar dudas." (García Casella, 1997, p. 65)

Se enumeran entre otras convenciones el carácter histórico del estado de situación indaga sobre una descripción concisa de los aspectos financieros de transacciones ya realizadas (García Casella, 1997, p. 66), y el estado de situación patrimonial, que es un estado vinculado a las condiciones financieras puntualizando como se han invertido gran parte de los fondos en los activos enumerados con vista a su consumo en las operaciones a su venta futura.

En lo relativo a la clasificación de los rubros del balance, García Casella (1997) remarca que "Para poder efectuar tanto el análisis horizontal entre balances o el vertical dentro de un mismo estado, deben ser comparables y los grupos y secciones se deben mantener a través de los períodos contables." (p. 66)

Los activos son las propiedades y los recursos, bajo tres condiciones: Deben ser poseídos por la empresa; los haya adquirido al costo; y sean parte del valor de la entidad. Así se detallan:

- Activos fijos. (García Casella, 1997, p. 67)
    - Activos en propiedades y planta.
    - Activos intangibles.
    - Inversiones para Control.

- Activos corrientes: se los valúa al valor corriente por: costo; valor de reemplazo; o valor de realización. El menor de ellos, pero se verá en cada caso. Importan para determinar el "capital de trabajo".
    - Efectivo.
    - Acciones con mercado (con cotización).
    - Cuentas a cobrar y documentadas.
    - Existencias: al costo o mercado el menor pero hay métodos:
        - FIFO.
        - LIFO.
        - Promedio.
        - Base-stock.
- Cargos diferidos y gastos anticipados.
- Pasivos: todos los pasivos y bien clasificados.
    - Deudas a largo plazo.
    - Deudas corrientes.
        - Obligaciones comerciales.
        - Deudas bancarias.
        - Gastos pendientes.
        - Deudas fiscales.
        - Otras.
    - Pasivos contingentes.

1.2.2 Análisis de la declaración de principios de contabilidad de Fitzgerald

Al cumplirse el cincuentenario de la publicación “Declaración de Principios de Contabilidad” *(A Statement of Accounting Principles)* de Thomas Henry Sanders (Universidad de Harvard), Henry Rand Hatfield (Universidad de California) y Underhill Moore (Escuela de Derecho, Universidad de Yale), la revista *“The Accounting Historians Journal”* vuelve a publicar el trabajo de Adolf Alexander Fitzgerald sobre la citada declaración. En esa época, año 1988, se consideraba que resultaba criterioso y un gran aporte volver a publicar ese material atento la continua controversia y comparación de los distintos puntos de vista normativos de la teoría de la contabilidad, algo que se pone de mayor manifiesto en la actualidad sin tener la atención y estudio que mereciera por parte de muchos especialista en la materia (Goldberg, L., 1988, p. 119). El informe

de Sanders, Hatfield y Moore llama a la atención de los contadores de Australia, donde Fitzgerald menciona como una importante contribución, que de hecho, era evidente. (Goldberg, L., 1988, p. 120)

El *American Accounting Association* (Comité Ejecutivo del Instituto Americano de Contadores) cree que el informe constituye una valiosa contribución a la discusión de los principios de contabilidad (Fitzgerald, 1988, p. 125). La publicación del informe, a raíz de las discusiones de miembros del citado instituto, sugiere una disposición cada vez mayor por parte de la profesión contable en Estados Unidos para explorar las posibilidades de desarrollar un cuerpo de principios que pueden ser aceptados como una práctica estándar. La dirección del pensamiento sobre esta línea ha sido, sin duda, acelerado en los últimos años por las actividades, publicaciones y pronunciamientos de organismos como la *SEC*, *Internal Revenue Bureau* (*IRB*, Dirección de Impuestos Internos) y el *New York Stock Exchange*, así como los *Accountancy Institutes* (Institutos de Contabilidad).

La fundación Haskins y Sells, en su carta de invitación a los tres autores del informe, expresó la opinión de que "las prácticas contables se basan, en gran medida, sobre la ética y opiniones de los contadores de buena reputación, y en cierta medida en las disposiciones contables de las diversas leyes, pero existen amplias variaciones de opinión frecuentemente entre profesionales que también tienen buena reputación." (Fitzgerald, 1988, p. 125). En ese momento no existía un cuerpo unificado de opinión, ni ningún tribunal oficial para la determinación final de las diferencias técnicas de opinión (Fitzgerald, 1988, p. 126). De hecho, muchos profesionales dudaban de la conveniencia de intentar desarrollar principios uniformes de contabilidad. Según la tradicional postura inglesa hacia tales propuestas, parecía ser que la contabilidad en sus aspectos más importantes en todos los eventos, donde las diferencias de opinión son inevitables, y que es mejor que tales asuntos deben dejarse al juicio del profesional interviniente, y se debe hacer un intento de reemplazar el juicio por rutina fija.

La diferencia en la perspectiva entre lo que podría ser llamado la actitud tradicional inglesa y el enfoque estadounidense, está bien ilustrado en el ámbito de la auditoría por el tema por el boletín del Instituto Americano de Contadores, denominado "Examen de los estados financieros por contadores públicos independientes", y por la

publicación realizada por el *American Institute Publishing Co. Ltd.* (Fitzgerald, 1988, p. 126). Nadie duda, por supuesto, de la habilidad del contador británico y el alto plano al que los profesionales de contabilidad y escritores en Gran Bretaña han planteado la contabilidad financiera, por el ejercicio de la competencia y el juicio de un orden superior. Nadie que está completamente familiarizado con la naturaleza del trabajo de contabilidad, cree que alguna vez será posible prescindir del sentido crítico y para comprimir la experiencia acumulada de profesionales para establecer normas.

La pregunta que se planteaba sobre el desarrollo de los principios de contabilidad no es necesariamente incompatible, en modo alguno con el pleno reconocimiento de la necesidad de discernimiento y discriminación en la aplicación de esos principios a los problemas prácticos. Es necesario distinguir entre los principios y convenciones. Un principio puede definirse como una verdad fundamental utilizada como base de razonamiento; una convención es simplemente una práctica generalmente aceptada, que puede o no puede estar basada en un análisis razonado. Algunas de las prácticas generalmente aceptadas de contadores son puras convenciones, otros tienen sus raíces firmemente fijada en principio (Fitzgerald, 1988, p. 126). No es sólo porque el desarrollo de los principios eliminaría algunas de las incertidumbres a las que los contadores se enfrentan, resultando conveniente explorar las posibilidades de la que se establecen proposiciones generalmente aceptables (Fitzgerald, 1988, p. 127). Las leyes sobre sociedades, estatutos y actos societarios podrían ser liberadas de algunas de las oscuridades y ambigüedades, a las que sus cuentas y disposiciones podrían estar empañadas, si había algunos medios por los que los profesionales y abogados podrían ser capaces de cerciorarse de la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Sin embargo, Fitzgerald no examina la naturaleza de una "verdad fundamental" y por lo tanto no tiene en cuenta la relatividad de la "verdad" o el grado de aceptación implícita en el "fundamentalismo" de la misma (Goldberg, L., 1988, p. 120). Por lo tanto, no se pregunta qué diferencia, en el caso de existir, puede haber entre una práctica generalmente aceptada que, aunque basada en un análisis razonado, todavía podría entrar en la definición de una convención, y otro que se desarrolla por el razonamiento de la base de una verdad fundamental; si el proceso de razonamiento es el mismo que la diferencia, sólo se encuentran en los axiomas o proposiciones aceptadas desde el que se

inicia. Señala que la adopción de principios eliminaría muchas incertidumbres, y proporciona ejemplos, uno de los cuales - el uso de la expresión "fondo de reserva" - que había discutido largamente dos años antes en un documento sobre la terminología contable (Goldberg, L., 1988, p. 120). Sugiere que, a excepción de algunas diferencias en la terminología y clasificación, derivados principalmente de los diferentes requisitos legales, la declaración Sanders, Hatfield y Moore es aplicable. Agrega, sin embargo, que en su concentración en los informes publicados de las empresas del estado parecía ignorar los problemas que enfrentan los contadores "internos". (Goldberg, L., 1988, p. 121)

Cabe mencionar que la declaración fue una de las primeras contribuciones en la búsqueda de larga data de los principios contables que se derivaban de la legislación de los Estado Unidos en 1933 y 1934 en relación con los valores corporativos. Mientras que la etiqueta de "principios" pueda haber sido abandonada en el curso de la discusión en el próximo medio siglo, la sustancia de lo que se intentaba lograr no ha cambiado fundamentalmente, los contadores siguen buscando seguridad en la teoría para protegerse de la mala interpretación de contabilidad sujeta a distintas "circunstancias" o "situaciones" (Goldberg, L., 1988, p. 121). Varias de las normas que actualmente se encuentran en vigor y rigen a gran parte del tratamiento contable de los numerosos artículos controvertidos, pero la relación de muchas de estas especificaciones que subyacen a los "principios" o al "marco conceptual" o la teoría son por lo general poco claras.

La fundación Haskins y Sells dice que la profesión de la contabilidad debe a el negocio, inversor, otorgante de crédito, la institución educativa, y para sí el deber de aceptar la tarea de formular un código de este tipo de principios, como la profesión de abogado se ha ocupado, en algunas ocasiones, con la clarificación y simplificación de la leyes en materia civil y penal de su país (Fitzgerald, 1988, p. 128). La tarea de formular un código de este tipo puede estar sujeta a engaños. Habría que evitar la tentación de multiplicar el número de principios, para elevar las convenciones de conveniencia para el estado de los mismos, y pasar por alto los numerosos casos en que las diferencias de trato en función a las diferencias de circunstancias son inevitables e incluso deseables (Fitzgerald, 1988, p. 128). Los autores de este informe han demostrado estar completamente pendiente de estos peligros, y en particular al hecho de que dentro de

ciertos límites, que hay divergencias en el tratamiento donde las diferencias de opinión se pueden tolerar.

El estudiante debe encontrar un valor incalculable como una guía para el estudio de los conceptos fundamentales de la contabilidad, considerar útil dar mayor certeza y refinamiento a su conocimiento de los principios, y que se esfuerza día a día para dar aplicación práctica a los mismos (Fitzgerald, 1988, p. 131). En el ejemplo de la discusión de los principios generales de determinación de la renta, dejan en claro que consideran al contador como aquel que principalmente realiza una actuación normal de los hechos, y que cuando los hechos como tales han sido detallados claramente para el lector inteligente, la interpretación debe ser dejada al mismo (Fitzgerald, 1988, p. 131). Como una declaración de las funciones del contador o auditor independiente externo, parece un adecuado resumen de las funciones del contador interno. (Fitzgerald, 1988, p. 132)

Se pone énfasis en la naturaleza histórica de los registros contables y los estados contables, sin otorgarle la creciente importancia que tiene la contabilidad de costos y control presupuestario, y el considerable grado de habilidad en la interpretación que estas ramas implican últimamente y fueron desarrolladas por la contabilidad (Fitzgerald, 1988, p. 132). Los contadores, en sus propias incumbencias, no tienen intervención con el ejercicio de juicio en cuanto a las perspectivas futuras de una empresa, que es una de las funciones características de la gerencia jurídica o de inversión, pero hay sin duda muchas ocasiones en las que tanto los contadores internos como los externos son requeridos, por instrucciones específicas, o como una cuestión de responsabilidad extra-legal, para hacer un trabajo considerable de carácter interpretativo en relación con las cuentas (Fitzgerald, 1988, p. 132). Otro tema de especial interés es la discusión del controvertido problema de reservas que le otorgan el carácter de secreto. Los autores discriminan con mucho cuidado entre la necesidad de conservadurismo en los estados contables, y la ocultación de los beneficios intencionalmente o por el descuido en la clasificación o carencia de ilógica.

Un principio general de mucha importancia por sus implicaciones tanto en cuanto a los problemas de valoración y la forma y la terminología de las cuentas publicadas, es la base del tratamiento aplicado a varios elementos que deben ser

atendidos consistentemente de período a período, cuando se hace necesario cualquier cambio de tratamiento, y debe prestarse atención a los mismos (Fitzgerald, 1988, p. 133). Únicamente siguiendo este principio, se puede conservar el valor de la comparación de los estados contables, y si la interpretación es llevada a cabo por el contador o por sus clientes. Por lo general, debe basarse en comparaciones analíticas entre las declaraciones preparadas con respecto a los períodos contables sucesivos (Fitzgerald, 1988, p. 133). Considera lamentable la persistencia del uso del término "reserva", con el cual se describe una variedad de cosas, siendo uno de los defectos más insatisfactorios de la terminología contable. Se estima necesario alcanzar algún acercamiento en la uniformidad, para dar mayor certeza al significado técnico de este término. Los autores son obligados forzosamente a conformarse con un análisis de los distintos significados del término.

La elaboración de una norma implica un extenso "debido proceso", que se considera esencial para garantizar que todas las partes interesadas, se les otorgue una amplia oportunidad de expresar sus puntos de vista, y para garantizar que los conceptos y estándares desarrollados son tan relevantes, coherentes y derivados lógicamente (Goldberg, L., 1988, p. 122). Este proceso comprende, en primer lugar el inicio de un proyecto por un consejo, en respuesta a la identificación de temas emergentes. Luego debe nombrarse un panel asesor del proyecto para revisar el progreso y servir como una base de recursos para el mismo. En tercer lugar, debe realizarse la preparación de un documento de debate o una denominada monografía sobre la teoría de la contabilidad, por un asesor externo o un miembro del personal de la fundación. En cuarto lugar, el asesor debe elaborar y poner a discusión de la junta un cuestionario clave de decisiones, para identificar las principales cuestiones que se resolvieron en un proyecto de declaración estándar o de conceptos.

Después debe prepararse un anteproyecto de norma. A continuación, hay que trabajar en el perfeccionamiento del proyecto de borrador para una discusión pública por la junta, y la distribución a personas seleccionadas que se consideran bien informados, interesados o involucrados en el tema, a los fines de hacer comentarios. Posteriormente, la revisión y modificación del proyecto de borrador de exposición a la luz de las respuestas recibidas (Goldberg, L., 1988, p. 123). Seguidamente, se realiza la distribución de un proyecto de norma a los terceros interesados, con un simultáneo

comunicado de prensa, la publicidad en los periódicos de negocios y una inserción o un artículo en las revistas mensuales de los dos cuerpos que llaman la atención al proyecto de exposición. Luego debe prepararse el proyecto de norma o declaración de conceptos de contabilidad, después de considerar todas las opiniones expresadas en las etapas anteriores. En el caso que se considera necesario o conveniente, una exposición más selectiva de un proyecto con un análisis más detallado. Finalmente, los consejos nacionales de los colegios profesionales deben subordinarse para su aprobación; y en caso de aprobarse, se emitirá la norma o declaración de los consejos nacionales.

En función de la evolución de la profesión, hay que reconocer que el volumen de la información en los informes anuales de las empresas, por lo menos de las que cotizan en las bolsas de valores, que son los más preocupantes a lo general la inversión pública, se ha incrementado enormemente (Goldberg, L., 1988, p. 123). De hecho, se ha incrementado a tal punto y, a veces se expresa en un lenguaje confuso (diseñado, sin duda, para transmitir precisión técnica), que gran parte de la información es sólo comprensible para un experto en el análisis financiero de la empresa, mientras que los tratamientos alternativos son posibles para muchos elementos de importancia económica, en la evaluación de los posibles ganancias de las empresas.

A pesar de estos cambios, cabe preguntarse si no ha habido un gran progreso en el problema esencial de los contadores en este ámbito, como ser la búsqueda de principios que expresan verdades fundamentales de la que los contadores pueden elaborar, con la justificación de confianza, las prácticas y procedimientos necesarios. Si se llaman "principios" o "marco conceptual", la seguridad aún no ha sido confirmada (Goldberg, L., 1988, p. 123). Incluso con el procedimiento preparatorio elaborado, pocas de las normas emitidas incluyen una razonada discusión, y detallada de los puntos más destacados, con el argumento a favor y en contra, antes de prescribir una práctica bajo pena de algún tipo de sanción por incumplimiento.

Se sugirió, que el tiempo y el lugar para tal argumento son durante el "debido proceso", y sobre todo cuando un proyecto de norma se emite para la discusión pública (Goldberg, L., 1988, p. 124). Esto es aceptado, pero esta fase no prevé un intercambio de puntos de vista; simplemente invita a la presentación que normalmente no se debate o discute con el proveedor, pero se tienen en cuenta por los procesadores. Las normas

presentan una apariencia de "razonamiento a partir de principios sólidos". Tal vez no deberíamos estar demasiado sorprendidos por este resultado, que parece ser más político-legal que un enfoque filosófico-científico a las situaciones que enfrentan los contadores.

1.3 Estudio del comité de operaciones gubernamentales (1976)

1.3.1 Introducción

En el estudio básico denominado *"The Accounting Establishment"* preparado por el subcomité de informes, contabilidad y administración del comité de operaciones gubernamentales del senado de Estados Unidos (1976) surge la importancia de observar que en Estados Unidos, y consecuentemente en casi todos los países del mundo globalizado las ocho grandes firmas contables parecerían gobernar la actividad contable.

1.3.2 Sumario. Párrafos

Para el académico profesor doctor Antonio Lopes de Sá (1998):

> "La información de los registros y los informes contables, o sea, la padronización de los criterios de información contable ha sido el fundamento de un movimiento unificador intenso. Esto no siempre ocurre, o sea, tal propósito no fue siempre eficaz en el siglo XX y aún hoy sucedió lo opuesto, sirviéndose de algunas de las normalizaciones se han encubierto fraudes de diversa naturaleza, según se denuncia en el Senado de los Estados Unidos, en un proceso promovido a las mayores empresas de contabilidad de ese país. Existen publicaciones del Senado de los Estados Unidos, en ese sentido, a partir de 1977, como el denominado "The Accounting Establishment" (en 1760 páginas)." (Lopes de Sá, 1998, p. 210)

El citado informe del senado de los Estados Unidos consta de 1760 páginas, y el sumario, que comprende la página 1 a 25, constituye un interesante análisis de los servicios contables a lo largo de la historia, tomando como base los principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA) de 1935 hasta el debate de las cuatro grandes auditorías de la Comisión Europea de los años 2010 y 2011 (García Casella, 2011, p. 85). En el primer párrafo del sumario del estudio básico denominado *"The Accounting Establishment"* surge la importancia de observar que en Estados Unidos, el círculo que gobierna su contabilidad y consecuentemente en casi todos los países del mundo globalizado, son las ocho grandes firmas contables que parecerían gobernar la actividad contable, explica (García Casella, 2011, p. 85), atento que cabildean para

influenciar en algunas agencias federales, en especial la *SEC*. Así, García Casella, (2011) afirma que:

> "el círculo que gobierna la Contabilidad como disciplina o tal vez solamente como práctica de los contadores públicos respecto de los Informes Contables Financieros de la denominada Contabilidad Patrimonial o Financiera, está en los Estados Unidos (y parece en el resto del mundo) en 1976 a cargo de las ocho grandes empresas de auditoría que influyen en: a) las organizaciones de contadores; b) los cabildeos de influencia de los empresarios y; c) algunas agencias oficiales (en especial la SEC)." (García Casella, 2011, p. 86)

La cuestión que se plantea entonces es el interés común público versus el interés de grupos privados para buscar su armonización. En el segundo párrafo (García Casella, 2011, p. 87) se destaca la importancia de la regulación de las prácticas contables, dado que su propósito es informar al congreso nacional de los Estados Unidos y al público en general, respecto a los participantes incluidos en su desarrollo y aplicación, ya que afectan significativamente las políticas gubernamentales en procura del bien común, la economía en general tanto macro como micro, y la sociedad en su conjunto y los diversos grupos que la integran. También, se remarca la falta de información accesible y verídica para el congreso nacional y los usuarios del servicio contable.

En el tercer párrafo (García Casella, 2011, p. 89) se asevera que las normas contables gobiernan la presentación de la información de los estados contables financieros de las empresas o corporaciones lucrativas. Se recuerdan el origen de la necesidad de auditorías independientes, con base en la ley sobre valores representativos de 1933 y la ley sobre intercambio de valores representativos de 1934, para las corporaciones que recurren al ahorro público. Estas legislaciones remarcan el interés del bien público para los informes contables financieros de las empresas lucrativas con ahorro público y la trascendencia del trabajo de Sanders, Hatfield y Moore de 1938 denominado *"A Statement of Accounting Principles".* Se hace énfasis en la importancia de presentar con precisión los resultados de las actividades mercantiles.

En el cuarto párrafo (García Casella, 2011, p. 90) se exige una actitud moral como normas de conducta de los auditores revisores para tener una confianza o fe de los usuarios de los informes contables financieros en los mercados de valores, que abarca tanto la independencia real como la competencia, y la necesidad de su regulación.

En el quinto párrafo (García Casella, 2011, p. 92) se señala que el principal propósito de las leyes federales sobre los valores representativos es otorgar confianza a los usuarios de los informes contables financieros, respecto de la fiabilidad y precisión de la información brindada por las corporaciones. Se destaca la función clave de los auditores independientes para cumplir los objetivos de las leyes federales.

En el sexto párrafo (García Casella, 2011) se destaca que "los hechos delictivos de las corporaciones a través de su información contable financiera, han motivado una reacción frente a los perjuicios ocasionados a los contribuyentes. La actuación contable incluye no sólo financieras, sino también cuestiones sociales que afectan el Bien Común de los habitantes de la Nación." (p. 93)

En el séptimo párrafo (García Casella, 2011, p. 93) se subraya que las cuestiones contables se deben dirigir al congreso nacional y al usuario de la información financiera, a los fines de confirmar la protección del interés público. Para poder prevenir los eventuales abusos que pudieran ocurrir en el futuro, es necesario que los ciudadanos en general también se ocupen de estas cuestiones, ya que las mismas son demasiado importantes para dejarlas únicamente en manos de los contadores.

En el octavo párrafo (García Casella, 2011) consideran que "es base del estudio la delegación de la autoridad de emisión de regulaciones acerca de los informes contables financieros efectuada por el esquema:

- Ocho más grandes firmas contables.
- *AICPA.*
- *FAF.*
- *FASB.*
- *SEC.*
- Las ocho mayores firmas contables y sus clientes corporativos." (p. 94)

Las denominadas "ocho grandes" firmas contables, de aquel momento ya que actualmente son cuatro, y otras han prosperado desde este requerimiento de origen federal porque son contratadas como las auditorías de las más grandes corporaciones del país. Dichas auditorías son responsables de proveer la certificación independiente de los

estados contables financieros. Se analizan (García Casella, 2011, p. 96) a las partes que actúan:

- Las ocho grandes firmas contables detalladas son las siguientes:
    - Arthur Andersen & Co.
    - Arthur Young & Co.
    - Coopers & Lybrand.
    - Ernest & Ernest.
    - Haskins & Sells.
    - Peat, Marwick, Mitchell & Co.
    - Price Waterhouse & Co., y
    - Touche Ross & Co.
- AICPA (*American Institute of Certified Public Accountants*, Instituto Americano de Contadores Públicos).
- *FAF* (*Financial Accounting Foundation*, Fundación de Contabilidad Financiera).
- *FASB* (*Financial Accounting Standards Board*, Junta de Normas de Contabilidad Financiera).
- *SEC.*
- Las "ocho más grandes" firmas contables y sus clientes corporativos.

1.3.3 Recomendaciones

Al final del resumen del estudio se efectúan las dieciséis recomendaciones basadas en fallas y errores respecto a las prácticas contables en los informes contables financieros de la contabilidad financiera que afectan al mercado de capitales, los inversores y toda la comunidad del país, y tal vez del mundo, a raíz de la globalización financiera. (García Casella, 2011, p. 97)

Primera recomendación. García Casella, (2011) sintetiza la primera recomendación recalcando que "El Gobierno Federal aprueba prácticas contables, las cuales deben ser controladas por el Congreso Nacional para evitar que la delegación en grupos de interés privados afecte el Bien Común General." (p. 97).

Segunda recomendación. El congreso debe establecer objetivos contables para que sirvan de guía al gobierno federal, sus agencias y departamentos (García Casella, 2011) "Las divergencias y fallas de las normas aprobadas determinan las normas en los últimos 40 años (1976-1936). Los objetivos citados tendrían como meta: -Uniformidad; - Consistencia; - Claridad; - Precisión; - Simplicidad; - Presentación significativa; - Equidad en su aplicación." (p. 98). Un tema muy importante es que el congreso establezca políticas que impidan técnicas y métodos contables engañosos.

Tercera recomendación. El congreso debe modificar las leyes federales sobre títulos valores restituyendo el derecho de los individuos damnificados frente a los auditores independientes. Se basa en una sentencia de la suprema corte que lo solicita (Ernest y Ernest v. Olga Hochfelder et al. citado en García Casella (2011, p. 98)

Cuarta recomendación. El congreso deberá:

> "buscar métodos de incremento de la competencia entre las firmas contables para su selección por las grandes corporaciones, pues actualmente una sola firma, elegida por la administración del ente, se presenta a la opción de la asamblea anual de accionistas. Una alternativa es que los mandatarios cambien de contadores luego unos años o después de algún fallo de la SEC. Otra alternativa sería reformar las leyes federales sobre valores requiriendo que más de 1 firma participe en la elección anual de la Asamblea." (García Casella, 2011, p. 98)

Quinta recomendación. Que el gobierno federal determine directamente las normas contables para entidades que recurren al ahorro público, atento que afectan cuestiones sociales y económicas. Además todas las partes del público interesadas deben participar del proceso de regulación. Otra alternativa sería que se establecieran normas contables financieras en forma similar a los que determina la *CASB* (*Cost Accounting Standards Board*, Junta de normas de contabilidad de costos) o a los establecidos por la *General Accounting Office (GAO, Oficina General de Contabilidad)*. (García Casella, 2011, p. 99)

Sexta recomendación. Que el gobierno federal debe establecer normas de auditoría para uso de los auditores independientes, a los fines de certificar la precisión de los estados contables financieros y sus registros. Asimismo, es necesaria la participación de todos los grupos de público interesados para desarrollar normas de auditoría que restablezcan la confianza pública en la integridad de los informes corporativos. (García Casella, 2011, p. 99)

Séptima recomendación. Que el gobierno realizará inspecciones periódicas del trabajo de los auditores independientes para entidades que recurren al ahorro público. Habrá un programa que ayude al público y al congreso. Las revisiones periódicas de calidad las conducirá la *GAO*, la *SEC* o una agencia especial de inspección de auditoría. (García Casella, 2011, p. 99)

Octava recomendación. Que el gobierno federal establecerá normas estrictas de conducta (García Casella, 2011) "para los auditores de los estados contables financieros de entidades que recurren al ahorro público. En particular las actividades incompatibles del auditor que le quitan independencia de criterio. La *SEC* deberá calificar el grado de independencia de los auditores." (p. 100)

Novena recomendación. Que el gobierno federal requerirá a las quince firmas contables más grandes un informe anual de operaciones básicas y datos financieros. Estas firmas operan como asociaciones y no les requieren que se informe al público, pero su responsabilidad exige que el congreso y el público en general conozcan la organización, las actividades y el estado legal de esas quince auditorías. (García Casella, 2011, p. 100)

Décima recomendación. Al definir la responsabilidad de los auditores independientes:

> "debe lograrse que sirva para todas las expectativas del Congreso, el público y los jueces. Si la responsabilidad de los auditores se limita a proponer solamente vagas indicaciones de equidad y precisión las que serán apoyadas por cierta parte de la conducción de la Contabilidad resultan un costo substancial que el sistema funcione efectivamente. Si los auditores independientes no pueden proveer las certificaciones necesarias, el Gobierno Federal buscará métodos alternativos para cumplir esa función." (García Casella, 2011, p. 100)

Undécima recomendación. Que el gobierno federal debe establecer normas contables financieras, normas de contabilidad de costos, normas de auditoría y de otras prácticas en reuniones abiertas al público. Las prácticas contables comprenden amplias cuestiones económicas y sociales que no se pueden decidir en base a interés privado o parcial, razón por la cual proponen reuniones abiertas. (García Casella, 2011, p. 101)

Duodécima recomendación. Que el gobierno federal debe actuar frente a la excesiva concentración de entidades de auditoría y servicios contables de trascendencia pública. El departamento de justicia y la comisión federal de comercio deben investigar si no se cumple la ley *anti-trust*.

Decimotercera recomendación. Que el gobierno federal retendrá las firmas contables que actúen solamente para los trabajos de auditoría y contabilidad, pero no las contratará para servicios de administración u otros que sean incompatibles para la independencia del auditor.

Decimocuarta recomendación. La *SEC* tratará igualitariamente a las grandes firmas auditoras y sus vinculados que a las pequeñas.

Decimoquinta recomendación. La *CASB* no debe quedar dominada por industriales y firmas contables.

Decimosexta recomendación. Los empleados gubernamentales no deben actuar en *AICPA* o entidades similares.

1.4. Evolución en los Estados Unidos (1935-2017)

Como dijimos previamente, la regulación contable de los estados contables financieros destinados a terceros ajenos al ente se originarían en 1935 con la elaboración de un cuerpo de llamados "Principios Contables" (regulación), especificando el caso de la *Securities Act* de 1933 y las necesidades de la *SEC*. Consecuentemente, también nace la *SEC* como un organismo estatal.

1.4.1 *Securities and Exchange Commission - SEC*

La *SEC* es un organismo estatal creado por la *Securities Exchange Act of* 1934 el 6 de junio de ese año (ley de mercado de valores de 1934) (Fowler Newton, 2011, p. 619). Hay que recordar que ésta y la *Securities Act* of 1933 (Ley de Valores de 1933) fueron sancionadas para restaurar la confianza de los inversores en los capitales de mercados estadounidenses, afectada por la crisis de 1929. Debe velar por el cumplimiento de las leyes que regulan los mercados de valores estadounidenses, razón por la cual recibe los estados contables elaborados por las empresas con cotización

pública de sus títulos valores (Fowler Newton, 2011, p. 619). La *SEC* está gobernada por cinco miembros, designados por el presidente de los Estados Unidos con acuerdo del senado y sin que pueda haber más de tres comisionados del mismo partido político.

Desde su creación, la *SEC* tuvo la facultad de prescribir las normas contables a ser aplicadas para la preparación de dichos estados, pero confió en los órganos del sector privado que emitían los *United States Generally Accepted Accounting Principles* (*US GAAP*, Principios contables generalmente aceptados en los Estados Unidos) (Fowler Newton, 2011, p. 619). Estos principios resultan de la emisión de pronunciamientos en cuya denominación aparece la palabra s*tandards* (normas).

Sin tener en cuenta las normas contables dictadas por organismo estatales de control diferentes a la *SEC*, existen cuatro juegos principales de normas contables estadounidenses: las normas registradas ante la *SEC* (*FASB* y *SEC*) y otras (*FASB*), emitidas por entidades no gubernamentales, y las normas no federales (emitidas por *Governmental Accounting Standards Board – GASB* (a) – Junta de Normas de Contabilidad Gubernamental), y las normas federales (emitidas por la *Federal Accounting Standards Advisory Board – FASAB*, Junta Asesora de Normas Federales de Contabilidad) (Fowler Newton, 2011, p. 618). La *FASB* y la *GASB* (a) son organismos del sector privado, que dependen de la *FAF*.

Los organismos que emiten normas contables en los Estados Unidos denominan, según explica Fowler Newton (2011):

> "-*Financial Accounting Standards* (normas de contabilidad financiera) a las aplicables a organismos no gubernamentales.
> -*Governmental Accounting Standards* (normas de contabilidad gubernamental) a las correspondientes a organismos gubernamentales estatales o locales.
> -*Federal Accounting Standards* (normas de contabilidad federal), a las correspondientes a entidades del gobierno nacional." (Fowler Newton, 2011, p. 618)

Sólo se denominan normas de contabilidad financiera a las aplicables a organismos no gubernamentales, siendo estas denominaciones elegidas arbitrarias, ya que no se basan en los mismos atributos. (Fowler Newton, 2011, p. 618)

En el año 1938, antes de que el *AICPA* comenzara a emitir normas contables, la *SEC* estableció que los estados financieros que se hayan presentado ante ella de conformidad con principios contables que carezcan de un soporte sustancial, se presumirían como inexactos o engañosos (Fowler Newton, 2011, p. 620). En el año 1973, la *SEC* respaldó la creación de la *FASB* y señaló que:

> "a) Para el cumplimiento de la obligación legal antes mencionada, y sin abdicar de sus responsabilidades, la Comisión había históricamente mirado hacia los cuerpos que la profesión contable había designado para liderar el establecimiento y la mejora de las NC.
>
> b) Con excepciones menores, la SEC había visto la acción de tales cuerpos como respondiente a las necesidades de los inversores.
>
> c) La política seguida hasta entonces se mantendría.
>
> d) A los fines de aplicar el criterio sentado en 1938, se consideraría que:
>
> 1) Los principios, normas y prácticas promulgadas por la FASB tendría respaldo autoritario sustancial.
>
> 2) Los no aprobados por la FASB no lo tendrían.
>
> e) Igualmente, el personal de la SEC (como ya lo venía haciendo) continuaría estudiando y resolviendo problemas específicamente relacionados con las presentaciones que les efectúan las empresas registradas ante ese organismo.
>
> En 1980, la SEC señaló:
>
> a) Que el hecho de que ella estableciese normas sobre el contenido de cierta información adicional que deben presentarle las empresas registradas no estaba en conflicto con su política básica de descansar en el trabajo de la FASB.
>
> b) Que, aunque siempre existe la posibilidad de que la Comisión considere inaceptable un pronunciamiento de la FASB sobre alguna cuestión particular, eso raramente sucedía." (Fowler Newton, 2011, p. 620)

La *Sarbanes-Oxley Act* of 2002 (SOX, ley Sarbanes- Oxley del año 2002), incorporó a la *Securities Act* of 1933 disposiciones que expresamente habilitan a la *SEC* a adoptar normas contables emitidas por otro organismo siempre que sea una entidad privada, entre otros requisitos (Fowler Newton, 2011, p. 620). Esta disposición no limita la autoridad de la *SEC* en el dictado de normas contables con el propósito de aplicar las leyes de títulos valores (Fowler Newton, 2011, p. 621). La *SEC* comunica mediante publicaciones sus propuestas de reglas y sus reglas finales. Las de carácter contable son incorporadas a la *Accounting Standards Codification* (*ASC*, Codificación de normas contables) de la *FASB*. (Fowler Newton, 2011, p. 623)

1.4.2 *International Accounting Standards Committee - IASC*

El *International Accounting Standards Committee* (*IASC*, Comité de Normas Internacionales de Contabilidad) fue creado en el año 1973 por organizaciones de la profesión contable de Alemania, Australia, Canadá, Estados Unidos, Francia, Gran Bretaña e Irlanda, Japón y México (Fowler Newton, 2011, p. 471). En el año 1997, el *IASC* consideró que correspondía actualizar su estructura, a cuyos fines creó un comité especial para el estudio de la temática y el informe definitivo se publicó a fines del año 1999 (Fowler Newton, 2011, p. 474). Entonces, en esa fecha el *IASC* realizó cambios en su organización, aprobando en el año 2000 una nueva constitución que luego fue aprobado por la *IFAC* (*International Federation of Accountants*, Federación Internacional de Contadores) (Fowler Newton, 2011, p. 475). En cumplimiento de una de sus disposiciones, en febrero del año 2001 se constituyó la Fundación *IFRS*. La constitución de esta fundación se basó en la última emitida por el *IASC*, que fue modificada en seis oportunidades.

1.4.3 *International Organization of Securities Commission - IOSCO*

La *International Organization of Securities Commission* (*IOSCO*, Organización Internacional de Comisiones de Valores) es una organización integrada por:

> "a) Comisiones de valores y otros órganos gubernamentales con responsabilidad en materia de regulación sobre los mercados de capitales, que pueden ser miembros ordinarios u asociados, cuestión que depende (entre otras cosas) del alcance de su jurisdicción.
>
> b) Organismos de autorregulación (como las bolsas de valores), que pueden ser:
>
> 1) Miembros ordinarios mientras en su país no haya comisiones de valores ni órganos equivalentes.
>
> 2) Miembros afiliados en los restantes casos.
>
> c) Entes internacionales con un interés pertinente en la regulación de los mercados, que pueden ser miembros afiliados." (Fowler Newton, 2011, p. 506)

El *IOSCO* nació en el año 1983 de la transformación de la Asociación Regional Interamericana, creada en 1974, en una organización de cooperación internacional. Establece los estándares internacionales del mercado de capitales. Reúne a más del 95% de los reguladores de mercado de valores del mundo. Sus miembros comprenden a más de ciento veinte jurisdicciones y otros ochenta participantes del mercado de capitales

(bolsas, organizaciones financieras regionales e internacionales, etc.). En el año 1998 adoptó un conjunto de objetivos y principios de regulación de valores, los cuales se fueron actualizando a lo largo del tiempo, junto con su metodología. En el 2002 adoptó un Memorando Multilateral de Entendimiento (MMOU-*Multilateral Memorandum of Understanding*) para facilitar el intercambio de información entre países y el cumplimiento de las normas entre los reguladores de valores. En el año 2005 el MMOU fue propuesto como el modelo a seguir para la cooperación internacional entre reguladores de valores y se establecieron objetivos estratégicos para expandir rápidamente la red de signatarios del mismo. La Comisión Nacional de Valores de la República Argentina (CNV) está suscripta al MMOU desde junio de 2014. (CNV, 2017)

La CNV es miembro ordinario e integra este organismo internacional. Sus miembros han decidido:

> "a) Cooperar en la promoción de normas de regulación elevadas para mantener mercados justos, eficientes y sólidos; b) Intercambiar información sobre sus experiencias para promover el desarrollo de los mercados nacionales; c) Unir sus esfuerzos para establecer normas y una vigilancia efectiva sobre las transacciones internacionales de valores; d) Brindarse asistencia mutua para promover la integridad de los mercados mediante la aplicación rigurosa de las normas y la aplicación de medidas efectivas contra sus violaciones." (Fowler Newton, 2011, p. 507)

Los objetivos concretos del *IOSCO* son el desarrollo de los mercados de valores y el mejoramiento de su eficiencia; la coordinación de la aplicación de las regulaciones de valores; y la implantación de normas comunes (Fowler Newton, 2011, p. 507). Dentro de la organización funciona un comité técnico encargado de examinar las principales cuestiones de regulación sobre los mercados de títulos y futuros, y coordinar las respuestas a ellas que incluyen los aspectos contables multinacionales.

1.5 Conclusiones del capítulo

En el presente capítulo se analiza la obra de Sanders-Hatfield y Moore (1938), el estudio básico denominado *"The Accounting Establishment"*, preparado por el subcomité de informes, contabilidad y administración del comité de operaciones

gubernamentales del senado de Estados Unidos (1976), y la evolución en los Estados Unidos (1935-2017) con la *SEC*, la *IASC*, y la *IOSCO*.

El informe de 1938 constituiría uno de los primeros antecedentes y trabajos de relevancia respecto a la regulación contable de los estados contables financieros destinados a terceros ajenos al ente, y la consecuente elaboración de una serie de principios. En dicho trabajo se prioriza la distinción entre capital e ingreso con un fundamento economicista, y un claro interés del área financiera de las entidades y de los usuarios de la información.

También se hace énfasis en el conservadurismo o criterio de prudencia para beneficio de los acreedores y accionistas que no manejen la sociedad, resguardando los derechos inherentes a ellos; aceptan que no existen estados contables exactos, ya que depende de los criterios o puntos de vista propios del evaluador. Los mencionados autores descartan la presentación de estados contables de forma única ya que la diversidad de actividades impediría aplicar una uniformidad completa, dado que hay que reconocer las distintas actividades, tamaños y demás características de las diversas clases de ente.

En este sentido debe señalarse que los distintos tipos de ente al tener características propias y diferentes no deberían ser equiparados en su tratamiento contable. La profesión contable debe tomar en cuenta que los usuarios, sean acreedores-accionistas minoritarios o financistas, desean pronosticar sobre el futuro y los estados contables se hacen con datos del pasado y del presente.

García Casella (2011, p. 102) plantea que, si se realiza un análisis empírico de la realidad de la práctica contable puede verificarse que se ha efectuado una regulación en materia de informes contables financieros que no responde a un fundamento teórico adecuado, sin proponer que se deriven maneras de presentar informes contables financieros basados en los términos que defienden el interés público o bien común sobre los intereses particulares legítimos de empresarios, auditores, gremios, oficinas públicas o directivos de los mercados de capitales.

En el estudio básico denominado *"The Accounting Establishment"* de 1976 aparece la importancia de observar que en Estados Unidos, y en casi todos los países del

mundo globalizado las ocho grandes firmas contables de ese momento, ya que ahora son cuatro, parecerían gobernar la actividad contable, dado que cabildean para influenciar en algunas agencias federales, en especial la *SEC.*

Puede mostrarse que lo que se analiza en el año 1976 en Estados Unidos, es coherente con lo que se propuso en el año 1938 por Sanders, Hatfield y Moore y en el año 2010 por la Comisión Europea, destacándose los siguientes aspectos:

-Los gobiernos nacionales deberían intervenir en la aprobación de las regulaciones de los informes contables financieros de las entidades que recurren al ahorro público.

-Los gobiernos deberían establecer objetivos contables sobre los informes contables financieros basados en los estudios de investigación contable.

-Correspondería regular la actividad de las auditorías, y lograr aprobación estatal de las normas de auditoría.

- Deberían evitarse monopolios, u oligopolios de la actividad auditora.

El citado informe del senado de los Estados Unidos representa un importante análisis de la evolución histórica de los servicios contables, tomando como base los PCGA del año 1935, hasta el debate de las cuatro grandes auditorías de la Comisión Europea de los años 2010 y 2011. Al final del resumen del estudio, se efectúan las dieciséis recomendaciones basadas en fallas y errores respecto a las prácticas contables en los informes contables financieros de la contabilidad financiera, que afectan al mercado de capitales, los inversores y toda la comunidad del país, y tal vez del mundo, a raíz de la globalización financiera.

Puede observarse sobre el informe de 1976 que se afirma la importancia de la regulación de las prácticas contables, ya que su objetivo es informar al congreso nacional de los Estados Unidos y al público en general, sobre los participantes incluidos en su desarrollo y aplicación, porque afectan significativamente las políticas gubernamentales en procura del bien común. También, se resalta la falta de información accesible y verídica para el congreso nacional y los usuarios del servicio contable. Asimismo, parecería que las normas contables gobiernan la presentación de la información de los estados contables financieros de las empresas o corporaciones lucrativas; razón por la cual se solicitaría una actitud moral, como normas de conducta

de los auditores revisores para tener una confianza o fe de los usuarios de los informes contables financieros en los mercados de valores, que comprende tanto la independencia real como la competencia, y la necesidad de su regulación.

Por último, cabe destacar que las cuestiones contables se deben dirigir al congreso nacional y al usuario de la información financiera, a los fines de confirmar la protección del interés público. Es necesario que los ciudadanos en general también se ocupen de estas cuestiones, a los fines de prevenir eventuales abusos que se pudieran realizar en el futuro.

CAPITULO II

Regulación contable en países europeos

2.1 España

2.1.1 Introducción

En España se ha desarrollado la información contable fundamentalmente en los últimos treinta y cinco años. A diferencia de otros países, explica Mileti et al. (2002, p. 5), en donde la práctica y costumbre han orientado principalmente la norma a aplicar; en España la norma se vincula con un sistema legal basado en el derecho romano, y la ley que establece el criterio a utilizar en la práctica. En España la regulación contable ha sido básicamente de carácter público, con escasa participación directa del sector privado hasta principios de la década pasada. La regulación pública:

> "ha sido desarrollada en forma de:
>
> a) Legislación mercantil: Código de Comercio y leyes de sociedades.
>
> b) Legislación fiscal: Ley y Reglamento del Impuesto sobre sociedades.
>
> c) Legislación contable: Plan General de Contabilidad (PGC).
>
> d) Otra legislación: Mercados de Valores, Banco de España y legislación relativa a diferentes sectores económicos.
>
> Otra característica de la regulación contable española es la pluralidad de organismos oficiales con competencias en materia de emisión de normas contables de obligado cumplimiento dentro de sus respectivas esferas legales de actuación." (Mileti et al., 2002, p. 5)

La regulación contable española ha tenido fundamentalmente la influencia de los aspectos históricos y políticos en los sistemas contables y su regulación, como señala Cañibano Calvo y Cea García (1997, p. 35). Mileti et al. (2005, p. 140) manifiesta que deben considerarse el entorno social y económico en el desarrollo de las normas conjuntamente, con los aspectos históricos y políticos teniendo en cuenta la situación geográfica del país, que provocó su aislamiento en la historia y cultura, y lo llevó a un subdesarrollo científico y tecnológico e inexistencia del clima de renovación social con el cual se produjo en Europa la revolución industrial. En España no hubo revolución industrial. Su industrialización comenzó en el siglo XIX y alcanzó únicamente dos pequeñas aéreas en la costa norte – Asturias y País Vasco; y en la costa mediterránea Cataluña. Luego de la guerra civil española, España se incorpora a las naciones unidas en 1953, comenzando su apertura económica al exterior en 1959 siguiendo las directrices del Fondo Monetario Internacional (FMI), y en 1986 se incorpora a la

entonces denominada Comunidad Económica Europea (CEE), actual Unión Europea (UE). Mileti et al. (2001) define:

> "El modelo español es de tipo legalista, con pluralidad de regímenes contables según distintos tipos de actividades empresariales, por lo tanto existen otra serie de organismos oficiales que tienen competencias en materia de regulación contable sobre empresas concretas sometidas al régimen de derecho privado:
> - Banco de España: en relación con las entidades de crédito.
> - Comisión Nacional del Mercado de Valores: con referencia a las entidades vinculadas al entramado bursátil.
> - Dirección General de Seguros, dependiente del Ministerio de Economía y Hacienda: respecto de las entidades aseguradoras.
> - Intervención General de la Administración del Estado: para las entidades de Derecho Público.
>
> En síntesis, las únicas normas contables válidas son las sancionadas legalmente, pero como éstas con frecuencia no abarcan la totalidad del vasto campo contable, subsidiariamente se recurre a fuentes contables de tipo extralegal.
>
> En este sentido adquiere importancia la aportación normativa de la AECA (Asociación Española de Contabilidad y Administración), que como organismo privado de carácter profesional asume, sin capacidad coercitiva, la emisión de normas contables con influencia fáctica importante, cubriendo numerosas lagunas todavía existentes dentro de la actual regulación española." (Mileti et al., 2001, p. 344)

Mileti (2005, p. 141) desarrolla, siguiendo a Laínez Gadea (1993, p. 149), que podrían señalarse tres etapas en la historia de la regulación contable española. Una primera etapa abarca hasta 1973:

> "caracterizada por la existencia de una normativa mercantil que regulaba únicamente los aspectos formales de la contabilidad de las empresas complementada por la normativa fiscal, que servía de base para elaborar la información contable. Una segunda etapa, que abarca el período comprendido desde 1973 hasta 1990, en que la situación anterior se mantiene, pero junto a la normativa fiscal, las empresas disponen de un cuerpo de normas contables de carácter gubernamental: el Plan General de Contabilidad, y un grupo de normas emitidas por la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas – AECA; y una tercera etapa marcada por la adaptación de la legislación mercantil de las Directivas de la Comunidad Económica Europea – CEE." (Mileti, 2005, p. 141)

Así es como la regulación contable española se enmarca como un sistema de normalización pública o gubernamental, cuya característica básica es su tendencia a configurar extensas guías o planes de cuentas, las que atienden con especial rigor

cuestiones de tipo formal y algunos conceptos de fondo de los hechos contables. En el proceso de regulación contable español pueden reconocerse tres etapas bien diferenciadas:

2.1.2 Primera etapa (hasta 1973): Ausencia de regulación contable

Hasta aproximadamente el siglo XVI la costumbre fue una de las fuentes, detalla Martínez-Pina García (2014, p. 2), donde la contabilidad del comerciante se configuraba como una de adecuada cualidad, y una herramienta a través de la que el comerciante sabía lo que tenía – activo- y lo que debía – pasivo-, y le permitía llevar un seguimiento cronológico de las operaciones de intercambio que realizaba. Cabe destacar, como primeras normas contables escritas, en el siglo XVI, durante el reinado de la reina Juana y su hijo el emperador Carlos V, la aprobación de las pragmáticas de Cigales y de Madrid en 1549 y en 1552, respectivamente. Por medio de las citadas pragmáticas de Cigales y Madrid:

> "se impuso a todos los mercaderes y banqueros residentes en los reinos de España, la obligación de llevar libros de cuentas (Mayor y Diario) por el método contable de la partida doble. La regulación contable tenía entre otros los siguientes objetivos:
> a) Los libros de contabilidad tenían un valor probatorio de las operaciones llevadas a cabo por los comerciantes.
> b) Tener un cierto control de las operaciones mercantiles sometidas a algún tipo de tributación con el fin de evitar el fraude.
> c) Controlar los intercambios comerciales con el exterior para evitar la saca ilegal de monedas y metales preciosos de nuestro país." (Martínez-Pina García, 2014, p. 2)

Mileti (2005, p. 142) señala que en 1737 se dictan las ordenanzas de Bilbao, y se aplican primero en el ámbito local, para generalizarse luego en las provincias españolas, consideradas por algunos como un auténtico código de comercio. Se regulaban los libros de contabilidad obligatorios, sus requisitos formales y su valor probatorio, como la obligación de preparar periódicamente un balance.

Durante los siglos XVIII y XIX, agrega Martínez-Pina García (2014, p. 2), la evolución del comercio trae como consecuencia la modificación de la normativa que lo regula; con la aparición del crédito, las quiebras de los comerciantes y la expansión del comercio en todo el territorio español, lo cual supone que las obligaciones contables estén dirigidas a:

- Proteger a los acreedores en el caso de quiebra.
- Dirimir las disputas entre comerciantes.
- Unificar la práctica entre todos los comerciantes del país, como condición indispensable para lograr la protección y el valor jurídico de los libros se conviertan en realidad en todo el territorio.

Como consecuencia de esta evolución, en 1829 se aprueba el código de comercio, que constituye la primera disposición de carácter mercantil aplicable con carácter general en toda España, y que tiene como antecedentes entre otros textos normativos, a las mencionadas ordenanzas de Bilbao de 1737 y al código de comercio de Napoleón de 1807. El código de 1829, señala Martínez-Pina García (2014), reafirma:

> "el valor probatorio de los libros de contabilidad y en particular:
> a) Recoge la obligación de llevar un libro diario, libro mayor y libro de inventarios.
> b) Distingue entre las obligaciones contables del comerciante al por menor o al por mayor, dándole menos requisitos a aquél, pero este doble régimen desaparecería con la aprobación del Código de 1885.
> c) La contabilidad es secreta y el secreto sólo puede levantarse en caso de sucesión universal, liquidación, quiebra o litigio entre los comerciantes. En estos casos, el incumplimiento contable puede calificar la quiebra como culpable, con las correspondientes sanciones, o puede dirimir un posible conflicto entre el comerciante y un acreedor." (Martínez-Pina García, 2014, p. 3)

En 1885 se aprueba el código de comercio, objeto de sucesivas modificaciones, la más importante en el año 1989, cuando se aprueba la ley 19/1989, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las directivas comunitarias en materia de sociedades y la del año 2007 a través de la ley 16/2007, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la UE. Este código trata sobre el deber de llevar la contabilidad, y su objetivo es la protección de un mayor espectro de sectores, cuyos intereses merecen de protección jurídica, dada la evolución del tráfico mercantil y la aparición en el siglo XX de figuras societarias con la aprobación de la ley 17/1951, acerca del régimen jurídico de las sociedades anónimas. Los intereses que resultan dignos de protección, según Martínez-Pina García (2014) son:

> "a) El interés del comerciante para conocer su situación patrimonial, económica y los resultados de su actividad.

b) El interés de los socios en las sociedades mercantiles para conocer el valor económico de su participación.

c) El interés de los acreedores y de los trabajadores de la empresa para valorar las relaciones económicas y de clientela.

d) El interés del Estado, como garante del interés público, en la elaboración de la contabilidad nacional, la recaudación, la supervisión de actividades de especial incidencia en el sistema económico general etc." (Martínez-Pina García, 2014, p. 3)

En el siglo XX, a finales de la década del cincuenta, España ingresa en el FMI y se aprueba el plan de estabilización, diseñado y apoyado por este organismo internacional, lo cual supuso el inicio de la modernización de la economía española y su apertura al mundo.

El código de comercio tomaba básicamente la obligación de llevar la contabilidad en una serie de libros, pero no regulaba las cuentas a través de las que debían reflejarse las operaciones en los libros o las normas de valoración de los activos, pasivos, ingresos o gastos que recogen los libros. Consecuentemente en 1965 se crea en España el primer grupo encargado de llevar a cabo la función de normalización contable: la comisión general de planificación contable (Martínez-Pina García, 2014, p. 4). Esta comisión fue objeto de una importante modificación en el año 1971, cuando el Ministerio de Hacienda consideró como uno de sus objetivos a corto plazo la terminación de un Plan General de Contabilidad (PGC). Entonces se modifica la estructura de la comisión para poder incorporar en su composición a profesionales y expertos del campo privado que prestan sus actividades en la empresa.

En este período, no existía una verdadera regulación contable dado que no había un marco general de normas, públicas o profesionales, que guiara la elaboración de la información contable. Sólo existía una normativa jurídico-mercantil y otra de carácter fiscal, a partir de la segunda mitad del siglo XX, y los mercados bursátiles demostraban poca preocupación por la información contable a suministrar al inversor.

La legislación mercantil (código de comercio, ley se sociedades anónimas y ley de sociedades de responsabilidad limitada del año 1953) regulaba exclusivamente aspectos formales de la contabilidad sin tener en cuenta el fondo económico de los problemas. Ante la falta de principios contables obligatorios para las empresas, la normativa fiscal pasó a tener gran influencia sobre la contabilidad, sirviendo de base

para la elaboración de la información contable, especialmente para las pequeñas y medianas empresas. La rendición de cuentas se consideraba más como una obligación de índole fiscal que como una presentación al público de su situación económica y financiera.

2.1.3. Segunda etapa (1973 - 1990): Surgimiento de la regulación contable

Para Mileti et al. (2001, p. 342) se mantiene la situación del período anterior prevaleciendo la normativa fiscal, pero las empresas tienen en esta etapa de un cuerpo de normas contables de carácter gubernamental, tomadas en el PGC, y de un conjunto de normas emitidas por el organismo profesional de la Asociación Española de Contabilidad y Administración (AECA). Deben mencionarse como características de las fuentes de normativa contable las siguientes:

a) Regulación contable pública y privada

Mileti (2005) sostiene que "la regulación contable sólo puede ser admitida para los sistemas contables, dado que su cometido principal es el desarrollo de normas o reglas para la práctica." (p.16) En este orden, Tua Pereda (1983) expresa que:

> "la regulación contable sólo tiene cabida en la vertiente teleológica de la Contabilidad, donde su cometido principal es el desarrollo de normas para la práctica, establecidas de acuerdo con un itinerario conceptual lógico, en el que los objetivos de la información financiera tienen un importante peso especifico en la determinación de la regla." (Tua Pereda, 1983, p. 1069)

Tal como lo explica Mileti (2005, p. 24) en principio existen dos tipos de regulación: la pública y la privada, en virtud de la naturaleza del regulador. La regulación pública es dependiente del gobierno, a través del Poder Ejecutivo o de la Legislatura o de un organismo de carácter público, que toma a su cargo la regulación mediante leyes, decretos u otro tipo de regla.

Los autores Gonzalo Angulo y Tua Pereda (1988, p. 70) trazan entre los países anglosajones (Reino Unido, EE.UU, Canadá, Australia, Nueva Zelanda y Sudáfrica) una fuerte tradición de la regulación privada, en algunos casos con respaldo legal, y los países del continente europeo (Francia, Alemania, España) y Sudamérica donde predominan la iniciativa pública. En los países que prevalece la regulación privada, el

objetivo de la información es facilitar datos que mejoren las decisiones de los inversores que operan en los mercados financieros, y los países con tradición de regulación pública intentan dar protección principalmente a los acreedores (Mileti, 2005, p. 26). La diferencia radica en los distintos enfoques que se realiza de la información contable, y la inclinación tiene que ver con la concepción del derecho que cada estado posee.

También señalan Gonzalo Angulo y Tua Pereda (1988, p. 72) que los sistemas público y privado se complementan con la legislación mercantil, como sucede en España con el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) que depende del Ministerio de Economía y Hacienda. Cuando la regulación es privada el complemento de la regulación legislativa de la contabilidad se puede observar con las organizaciones profesionales, como en el caso de la república Argentina, donde por ley los consejos profesionales de ciencias económicas tienen la facultad de dictar las normas en el ámbito profesional. Mileti (2005) agrega que:

> "siguiendo la sistematización empleada por Gonzalo Angulo y Tua Pereda (1988, p. 73) sistematizan los rasgos característicos de ambos sistemas de la siguiente manera:
>
> a) En la regulación privada:
>
> - Legislación mercantil con escaso detalle del sistema jurídico tendiendo a la determinación de objetivos genéricos.
> - Asociaciones profesionales cuya base es el prestigio de la profesión encargada de la regulación.
> - Pronunciamientos sobre temas concretos con predominio de prácticas contables.
> - Típica de países anglosajones.
>
> b) En la regulación pública:
>
> - Legislación mercantil más detallada.
> - Instituciones gubernamentales encargadas de la actividad reguladora.
> - Regulaciones en forma de planes de Cuentas atendiendo más a las cuestiones de forma y orden contable.
> - Típica de países europeos.
>
> Los autores afirman que "los dos sistemas mencionados de normalización, público y privado, no suelen aparecer puros en la realidad" entendiendo que cada vez aparece con menor nitidez la línea divisoria entre uno y otro tipo de regulación contable." (Mileti, 2005, p. 27)

En lo relacionado a los sistemas contables y el entorno de la regulación contable, los autores Gonzalo Angulo y Tua Pereda (1988) destacan que:

> "cada sistema contable contiene una forma determinada de información contable:

- Elaborada de acuerdo con unos principios contables aceptados y aceptables en el marco del sistema.
- Producida por las empresas que operan en el país o contexto geográfico determinado.
- Para usuarios que en cada caso no son los mismos ni presentan las mismas exigencias en cuanto al control que ejercen sobre la entidad.
- Encuadrada en un marco económico, jurídico- político, socio-cultural e incluso religioso, que actúa a modo de superestructura, determinando que información se debe suministrar, para quién y quiénes están capacitados para elaborarla y, en su caso, verificarla." (Gonzalo Angulo y Tua Pereda, 1988, p. 37)

Estos mismos autores, Gonzalo Angulo y Tua Pereda (1988) manifiestan "teniendo en cuenta la correspondencia existente entre sistemas contables y sistemas jurídicos, podría hablarse de dos bloques o tendencias:

- La anglosajona, más influenciada por el principio de imagen fiel y por los aspectos informativos de los estados financieros, con una reglamentación menos detallada de su contenido que, en cualquier caso, se supedita a aquél principio de preeminencia del fondo sobre la forma. En este caso las cuentas anuales suelen orientarse a la distribución de información a accionistas, inversores y otros usuarios. Gran Bretaña, Estados Unidos y los países influenciados por ellos se incluyen en este bloque.
- La continental, de carácter más legalista y reglamentario, con mayor interés por la regulación del cálculo y distribución del beneficio y por la protección a los acreedores que por la comunicación de información a accionistas y otros usuarios." (Gonzalo Angulo y Tua Pereda, 1988, p. 51)

Por lo general, en este caso suele reglamentarse con un mayor grado de detalle el contenido de los estados financieros, se ofrecen pocas posibilidades de apartarse de los modelos previstos en la norma, y se presume que el cumplimiento de los esquemas legales aproxima a la satisfacción de los objetivos de los estados financieros.

b) Plan General de Contabilidad - PGC

Explica Laínez Gadea (1993, p. 154) que la normalización contable pública se inició en España con la iniciativa del Ministerio de Hacienda, en 1965, de establecer un único plan general de cuentas, creando veinte comisiones de trabajo, para cada sector de la economía, a los fines de elaborar planes de cuenta independientes y una comisión central de planificación contable. Esta metodología inductiva fracasó por la

imposibilidad de compatibilizar las disparidades existentes en los principios generales, criterios de valoración, definiciones y terminología utilizada para cada sector.

En el año 1971 (Mileti et al., 2001, p. 343), el Ministerio de Hacienda introduce como modificaciones utilizar el método deductivo, como lo habían realizado países con mayor experiencia como Francia, y elaborar un Plan General de Contabilidad (PGC) para desarrollar las necesarias adaptaciones sectoriales. Se incorporan a una comisión integrada hasta el momento sólo por miembros del sector estatal, a profesores y profesionales del sector privado y representantes de colegios profesionales. Consecuentemente, se aprueba en febrero de 1973 el PGC, cuyo objetivo principal era finalizar con la anarquía existente en la elaboración y presentación de la información contable, permitiendo que sea comparable a nivel nacional y, simultáneamente facilitar la gestión tributaria. Al principio, el plan fue aprobado con carácter de aplicación voluntaria, pero gradualmente y en forma progresiva, se fue imponiendo de hecho de forma obligatoria para muchas empresas como condición para obtener beneficios fiscales, y paralelamente la mayoría de las demás empresas lo fueron adoptando voluntariamente.

En el año 1973 se produce una importante reforma del título III del libro I del código de comercio "De la contabilidad de los empresarios" (Martínez-Pina García, 2014, p. 4), donde se destacan de la propia introducción del plan de 1973 sus objetivos y algunas de las sugerencias que recibió la comisión, para estudiar la evolución de algunos de los planteamientos que incorpora:

> "1. Ordenar los asuntos de la empresa española a través de una contabilidad moderna que brinde una información veraz, completa, clara, honesta y de fácil interpretación, destinada a todo un universo de agentes económicos: accionistas, inversores, ahorradores, el mundo laboral y el Estado.
>
> 2. El Plan se inscribe en el marco de la política económica e insiste en el hecho de que la contabilidad es un instrumento necesario para la planificación económica, en la medida en que la contabilidad nacional ofrece unas posibilidades de información a nivel macroeconómico, que exige de datos fiables que son los que se trata de proporcionar la contabilidad de la empresa. Por lo tanto no estamos ante un Plan fiscal sino ante un Plan cuyos objetivos son predominantemente económicos.
>
> 3. Armonizar la contabilidad española con la europea, dada el desarrollo de la empresa supranacional y la internacionalización." (Martínez-Pina García, 2014, p. 4)

Las sugerencias que recibe la comisión en la elaboración del plan son:

> "1. Establecimiento de un modelo contable de flujos que brinde una información dinámica, más representativa de la actividad de la empresa, frente a la contabilidad tradicional esencialmente estática que responde a preocupaciones de tipo patrimonial y a exigencias de índole jurídica.
>
> El Plan mantiene el modelo tradicional, pero incorpora paulatinamente una información más dinámica y menos estática (…) De esta forma España se incorpora a las tendencias más progresistas en materia de información.
>
> 2. Sustituir la noción del coste histórico por la del valor de reposición, en la medida en que la inflación actúa negativamente sobre el patrimonio de la empresa (…)
>
> 3. El Plan presta especial atención a las operaciones entre empresas del mismo grupo, a pesar de que en ese momento en España el grupo de sociedades no tiene existencia jurídica, salvo algún precepto muy concreto en materia fiscal.
>
> La Comisión considera que es necesario que las empresas utilicen cuentas específicas para contabilizar las operaciones entre empresas del grupo, entendiendo a estos efectos que concurre el supuesto de grupo cuando una Sociedad participa directamente en el capital de otra con un porcentaje igual o superior al 25% del mismo. Este porcentaje se basa en criterios internacionales de general aceptación." (Martínez-Pina García, 2014, p. 5)

El PGC de 1973 (Martínez-Pina García, 2014, p. 5) se publicó en el boletín oficial del estado, con una estructura similar a la del PGC del año 2007, aunque en forma inversa, en lo relativo a que los principios contables y las normas de valoración, estaban incorporadas en la cuarta parte, mientras que en el PGC de 2007, están en la primera y segunda parte respectivamente. El PGC de 2007 a diferencia del PGC de 1973:

- Tiene como objetivo la armonización con la contabilidad europea, al disponer las directivas al respecto, y converger con los criterios de las Normas Internacionales de Información Financiera.
- En el registro contable de las operaciones se debe atender no sólo a su forma jurídica, sino también a su realidad económica.
- Se incorpora con mayor fuerza el modelo contable de los flujos de caja, al incorporar como documento que forma parte de las cuentas anuales, el estado de flujos de efectivo, obligatorio para las empresas medianas y grandes.
- El costo histórico, es un criterio de valoración que se utiliza pero no el único, ya que aparecen otros criterios como el valor en uso, o el valor razonable, que se basan en hipótesis de futuro.

-Introduce por primera vez una norma de registro y valoración sobre operaciones entre empresas del grupo.

c) Regulación contable profesional

El desarrollo de la normalización contable a nivel internacional (Martínez-Pina García, 2014, p. 6) ha tenido significativa influencia en la normalización contable en España, y ha supuesto la creación de un corpus normativo tendiente a la armonización, en un primer momento a nivel europeo, y en un segundo momento a nivel internacional, para la búsqueda de un adecuado nivel de comparabilidad y de transparencia de la información financiera. Cabe señalar que en el año 1973, se crea un ente normalizador contable a nivel internacional, el actual *International Accounting Standards Board* (*IASB*, Consejo de normas internacionales de contabilidad), organismo privado e independiente dotado actualmente de cierta supervisión pública.

d) Instituto de Planificación Contable - IPC

En el año 1976 (Martínez-Pina García, 2014, p. 6) se crea el Instituto de Planificación Contable (IPC), finalizando el nivel de organización administrativa el proceso iniciado en 1965 con la creación de la comisión general de planificación contable, el cual tenía las siguientes funciones: formulación de adaptaciones sectoriales del PGC; actualización, perfeccionamiento y difusión de la planificación y técnica contable, y realización de actividades internacionales. En particular funcionó durante muchos años la comisión hispano-francesa.

e) Armonización en Europa

Martínez-Pina García (2014) explica que en el año 1978 se:

"inicia el proceso de armonización europea, con la aprobación de la primera regulación sobre la formulación de cuentas anuales a nivel comunitario – estados financieros, modelos, criterios de valoración o publicación de cuentas- a través de la aprobación de la Directiva 78/660/CEE, relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad (Cuarta Directiva), cuyos objetivos fundamentales son:

a) Proteger a los socios de las SA, de tal forma que dispongan de las herramientas necesarias para aprobar la gestión de los administradores y renovar su confianza.

b) Coordinar una normativa a nivel europeo, de tal forma que las cuentas anuales sean comparables.

> c) Conseguir que las cuentas anuales expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la sociedad." (Martínez-Pina García, 2014, p. 7)

En ese sentido, en la cuarta directiva del año 1978 se prevé la necesidad de que las cuentas anuales sean controladas por personas habilitadas con una determinada cualificación; esta previsión tomada en la cuarta directiva permitió que en el año 1984 se regulase por primera vez a nivel europeo la actividad de auditoría de cuentas a través de la directiva 84/253/CE relativa a la autorización de las personas encargadas del control legal de documentos contables (octava directiva). La profesión contable realizó esfuerzos por crear un comité o asociación profesional capaz de suplir las deficiencias de la estática regulación pública, emitiendo normas contables adaptadas a la realidad económica del momento.

f) Asociación Española de Contabilidad y Administración - AECA

En el año 1979 se creó la Asociación Española de Contabilidad y Administración (AECA), la cual incluye a los principales sectores profesionales del país (auditores, ejecutivos de empresas, expertos contables, analistas financieros, profesores universitarios, asesores de empresas, asociaciones y organizaciones profesionales, firmas de auditoría, administración pública). Este organismo de carácter privado ha tenido una presencia incuestionable en la actividad de normalización contable en España. Fue creada según Mileti (2005):

> "con el fin de contribuir al desarrollo de la Contabilidad y la Administración de las empresas, de fomentar estudios sobre estas materias, establecer contactos e intercambios de conocimientos con otras instituciones y asociaciones de España y el extranjero, siendo una de sus principales metas la de contribuir a la formación de un marco normativo en materia contable que brinde la base necesaria de fiabilidad en la información contable y financiera". (Mileti, 2005, p. 144)

Los pronunciamientos de AECA sobre principios y reglas contables han contribuido de manera definitiva a alterar la concepción que empresarios, asesores, contables e incluso los representantes de la administración tenían sobre la contabilidad. Lo que puede resultar llamativo, dado el carácter no obligatorio de los mismos (Mileti, 2005, p. 144). Los principios contables AECA fueron adoptados por las empresas españolas, como principios generales y luego varios de ellos y de los criterios

publicados por AECA en sus documentos, se incorporaron al PGC de 1990. (Martínez-Pina García, 2014, p. 7)

Con su tarea, la AECA (Mileti et al., 2001, p. 343) introdujo el dinamismo que precisaba la regulación contable en España. Por un lugar fomentando e influyendo directamente en los cambios de la regulación pública y por otro supliendo con sus documentos áreas que no habían sido abarcadas en la regulación legal, fueron tratadas de una forma incompleta o que exigían un cambio en su tratamiento. En este momento de creciente actividad internacional, fueron necesarios principios que fueran aceptados por las empresas con el único objetivo de que la información contable elaborada en aplicación de aquellos, fuera útil y comparable con la de empresas de países de nuestro entorno.

Continuando los dictados contenidos en el PGC de 1973 (Martínez-Pina García, 2014, p. 7), se aprueba a propuesta del IPC, una orden del Ministerio de Hacienda del año 1982, por la que se adoptan las normas sobre formación de las cuentas de los grupos de sociedades, basándose en las tendencias que existían a nivel comparado y en la propuesta de la directiva sobre cuentas consolidadas (séptima directiva) que se sancionó un año después.

En el año 1985 se firma el acta de adhesión de España a las comunidades europeas, que entra en vigor el 1 de enero de 1986. Es un momento importante en la medida en que la normalización contable en España va ser objeto de un gran desarrollo al tener que trasponer toda la normativa comunitaria al ordenamiento jurídico interno. La ley 19/1988, de auditoría de cuentas:

> "regula por primera vez esta actividad en España y crea el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), en el que se integra el Instituto de Planificación Contable, y al que se le atribuye junto a la labor de normalización contable, la de control y disciplina de la actividad de auditoría de cuentas, quedando integrada la labor llevada a cabo por el hasta entonces Instituto de Planificación Contable, en la actual Subdirección de Normalización y Técnica Contable del ICAC." (Martínez-Pina García, 2014, p. 7)

Luego, se aprueba la ley 19/1989, (Martínez-Pina García, 2014, p. 8) denominada de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las directivas comunitarias en materia de sociedades, que modifica entre otros, el código de comercio

de 1985 y las leyes de sociedades anónimas y de sociedades de responsabilidad limitada. Por esta reforma: se incorporan por primera vez en España los principios contables a una norma con rango de ley y se desarrolla a partir de ese momento una regulación contable autónoma y separada de otras normas; introduce en el código de comercio la figura de la imagen fiel (aproximación a la realidad en Argentina), como corolario de la aplicación sistemática y regular de los principios contables.

g) Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas - ICAC

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), es un organismo autónomo, adscrito al Ministerio de Economía y Competitividad, que rige su actuación por las leyes y disposiciones generales que le sean de aplicación y, especialmente, por lo que para dicho tipo de organismos públicos dispone la ley 6/1997, de 14 de abril, de organización y funcionamiento de la administración del estado, así como por lo establecido específicamente en el texto refundido de la ley de auditoría de cuentas, aprobado por el real decreto legislativo 1/2011, de 1 de julio, y en su reglamento de desarrollo, aprobado por el real decreto 1517/2011, de 31 de octubre. (ICAC, 2017)

El ICAC tiene atribuidas las siguientes funciones y competencias (ICAC, 2017):

- Realización de los trabajos técnicos y propuesta del PGC adaptado a las directivas de la UE y a las leyes en que se regulen estas materias. Así, como la aprobación de las adaptaciones de este plan a los distintos sectores de la actividad económica y el establecimiento de los criterios de desarrollo.

- Perfeccionamiento y actualización permanentes de la planificación contable y de la actividad de auditoría de cuentas.

- Ejercicio de la potestad sancionadora aplicable a las sociedades de capital por el incumplimiento de la obligación de presentar dentro de plazo el depósito de cuentas anuales en el registro mercantil, conforme a lo establecido en el artículo 283 del texto refundido de la ley de sociedades de capital, aprobado por el real decreto legislativo 1/2010, de 2 de julio.

- El control de la actividad de auditoría de cuentas y el ejercicio de la potestad disciplinaria de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría.

- La cooperación internacional en el ámbito de la actividad de auditoría de cuentas.

- El registro oficial de auditores de cuentas depende del ICAC, establecimiento y mantenimiento del registro oficial de auditores de cuentas, la autorización para su inscripción en el mismo, la determinación de las normas básicas que habrán de seguir los exámenes de aptitud profesional que realicen las corporaciones profesionales de derecho público, así como la aprobación de las respectivas convocatorias, y el control, vigilancia y custodia de las fianzas a constituir.

- La formación continuada de los auditores de cuentas.

- Homologación y publicación, en su caso, de las normas de auditoría, de las normas de ética y de control de calidad interno de los auditores de cuentas y sociedades de elaboradas, en su caso, por las corporaciones de derecho público representativas de quienes realicen auditoría de cuentas así como la elaboración, adaptación o revisión de las mismas normas en el supuesto de que las referidas corporaciones no procediesen a efectuar tal elaboración, adaptación o revisión.

- La realización y promoción de las actividades de investigación, estudio, documentación, difusión y publicación necesarias para el desarrollo y perfeccionamiento de la normalización contable y de la actividad de auditoría de cuentas.

- La coordinación y cooperación técnica en materia contable y de auditoría de cuentas, con los organismos internacionales, y en particular con la UE, así como con los nacionales sean corporaciones de derecho público o asociaciones dedicadas a la investigación.

- Edición, publicación y distribución del boletín oficial de propio Instituto.

- La contestación a las consultas que se le formulen respecto de la aplicación de las normas contenidas en el marco normativo de información financiera aplicable, y de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, dentro del ámbito de su competencia.

h) Órganos rectores del ICAC

Los órganos rectores del ICAC son el presidente, el Comité de Auditoría de Cuentas y el Consejo de Contabilidad. (ICAC, 2017)

El presidente, con categoría de director general, es nombrado por el gobierno, a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda, y ostenta la representación legal del ICAC, ejerciendo las facultades que le asigna la presente ley.

El Comité de Auditoría de Cuentas es el órgano de asesoramiento del ICAC en dicha materia. Está presidido por el presidente de dicho instituto y compuesto por un máximo de trece miembros designados por el Ministro de Economía y Hacienda con la siguiente distribución: tres representantes del Ministerio de Economía y Hacienda a través de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, de la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones y de la Intervención General de la Administración del Estado; un representante del Tribunal de Cuentas; cuatro representantes de las Corporaciones representativas de auditores; un representante del Banco de España; un miembro de la carrera judicial o fiscal o abogado del Estado o registrador mercantil; un catedrático de universidad; un analista de inversiones; y un experto de reconocido prestigio en materia contable y de auditoría de cuentas (ICAC, 2017).

El Consejo de Contabilidad es el órgano competente, una vez oído el Comité Consultivo de Contabilidad, para valorar la idoneidad y adecuación de cualquier propuesta normativa o de interpretación de interés general en materia contable con el marco conceptual de la contabilidad regulado en el código de comercio. A tal efecto, informa a los órganos y organismos competentes antes de la aprobación de las normas de contabilidad, y sus interpretaciones, emitiendo el correspondiente informe no vinculante (ICAC, 2017).

El Consejo de Contabilidad está presidido por el presidente del instituto, que tiene voto de calidad, y formado, junto con él, por un representante de cada uno de los centros, organismos o instituciones restantes que tengan atribuidas competencias de regulación en materia contable del sistema financiero: Banco de España, Comisión Nacional del Mercado de Valores y Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones. Asistirá con voz, pero sin voto, como Secretario del Consejo, un empleado

público del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Igualmente forma parte del Consejo de Contabilidad con voz pero sin voto un representante del Ministerio de Economía y Hacienda designado por el titular del Departamento. (ICAC, 2017)

El Comité Consultivo de Contabilidad es el órgano de asesoramiento del Consejo de Contabilidad. Dicho comité está integrado por expertos contables de reconocido prestigio en relación con la información económica-financiera en representación tanto de las administraciones públicas como de los distintos sectores implicados en la elaboración, uso y divulgación de dicha información. (ICAC, 2017)

En cualquier caso, tres deben estar representados los Ministerios de Justicia; de Economía y Hacienda, a través del ICAC, de la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, del Instituto Nacional de Estadística; de la Intervención General de la Administración del Estado y de la Dirección General de Tributos; el Banco de España; el Consejo General del Colegio de Economistas; el Consejo Superior de Titulares Mercantiles; un representante de las asociaciones u organizaciones representativas de los emisores de información económica de las empresas y otro de los usuarios de información contable; de las asociaciones emisoras de principios y criterios contables; un profesional de la auditoría a propuesta del Instituto de Censores Jurados de Cuentas y otro de la universidad. (ICAC, 2017)

Asimismo, el presidente puede nombrar hasta cinco personas de reconocido prestigio en materia contable. Adicionalmente, cuando la complejidad de la materia así lo requiera, el presidente puede invitar a las reuniones, a un experto en dicha materia. A la deliberación del Comité Consultivo de Contabilidad se someterá cualquier proyecto o propuesta normativa o interpretativa en materia contable. (ICAC, 2017)

Las facultades de propuesta corresponden con carácter general al ICAC, sin perjuicio de las referidas al sector financiero que correspondan en cada caso al Banco de España, Comisión Nacional del Mercado de Valores y Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones de acuerdo con sus respectivas competencias, y sin perjuicio de realizar propuestas conjuntas. El instituto se estructura de la siguiente forma (ICAC, 2017):

- Subdirección General de Normalización y Técnica Contable.
- Subdirección General de Normas Técnicas de Auditoría.
- Subdirección General de Control Técnico.
- Secretaría General.

2.1.4 Tercera etapa (desde 1990): Adaptación de la legislación mercantil a las directivas de la Comunidad Económica Europea

El ordenamiento mercantil de España había quedado obsoleto y resultaba insuficiente e inadecuado para ese país, según Laínez Gadea (1993, p. 159). Las necesidades de los usuarios de la información financiera se incrementaron, y se desarrollaban fuertemente la actividad económica y las relaciones internacionales (Mileti, 2005, p. 145). Además, el PGC, requería una actualización acorde con las tendencias más modernas de la normalización internacional. En este contexto, España se incorpora a la Comunidad Económica Europea (CEE) en el año 1986, y se impone la obligatoriedad de adaptar la normativa mercantil a las directivas comunitarias de derecho de sociedades. Comienza una reforma del contenido de la información contable en el seno de las empresas. Esta reforma se basó en tres pilares básicos, según Laínez Gadea (1993, p. 159), a través de los cuales se adaptaban directivas de la CEE: la ley de auditoría de cuentas" (1988); la ley de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las directivas de la entonces CEE en materia de sociedades" (1989) y el nuevo texto del PGC (1990).

Estos cambios hacen énfasis en la transparencia y difusión de la información contable (Mileti et al., 2001, p. 344), donde la normativa mercantil regula no sólo los aspectos formales de ésta, sino que contempla también la finalidad y contenido de las cuentas anuales, los criterios básicos que deben guiar su elaboración, su publicidad y auditoría. El proceso de adaptación de la legislación mercantil española a las directivas de la CEE, a la vez de exigir la incorporación de España a dicha comunidad, permitió modernizar y dinamizar el marco normativo sobre el que se basa la elaboración de la información contable.

Una característica destacada de la contabilidad empresarial española fue la excesiva influencia y fuerte subordinación de la contabilidad mercantil a las disposiciones de naturaleza fiscal (Mileti et al., 2002, p. 7). Dicho panorama ha

cambiado con la reforma contable de 1989, de la cual surge la separación de los ámbitos contable y fiscal.

Un aspecto destacable es la influencia académica, donde a través de los criterios doctrinales españoles se produce de modo indirecto, por medio de la presencia o permanencia de algunos de los profesores más relevantes en las distintas comisiones o grupos de trabajo, donde se han elaborado y se siguen elaborando los diferentes documentos sobre principios y normas de contabilidad (Mileti, 2005, p. 150). Durante la década del noventa se inicia según Martínez-Pina García (2014) "una importante tarea de normalización contable a nivel nacional a través de la aprobación de las Normas para la Formulación de las cuentas consolidadas en 1991" (p. 8). También hay que mencionar varias adaptaciones del PGC de 1990 a sectores específicos modificando algunas de las adaptaciones del PGC de 1973, y de las resoluciones del ICAC que desarrollan aspectos concretos del PGC.

a) Armonización Internacional

A partir de 1995 se inicia una etapa de armonización internacional, que supera la armonización comunitaria (Martínez-Pina García, 2014, p. 8). Dada la actividad internacional empresarial, y con el objetivo que las empresas que realicen esta armonización presenten una información financiera comparable no sólo a nivel de la UE sino a nivel mundial:

> "la *International Organisation of Securities Commission* (IOSCO) encargó al IASB, la tarea de elaborar un cuerpo básico de normas contables que pudieran ser aceptadas en todos los mercados financieros internacionales y por lo tanto aplicadas por las empresas que cotizasen en dichos mercados. El IASB concluye en 1998 la elaboración del grupo básico de normas, las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), actuales Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)." (Martínez-Pina García, 2014, p. 8)

Durante el período 1995-2000 la UE estudia la comparabilidad de las NIC y las directivas contables (cuarta y séptima) (Martínez-Pina García, 2014, p. 8). La comisión publica dos comunicaciones y propone que todos los grupos que cotizan en la UE, elaboren sus cuentas consolidadas de conformidad con las NIC, incentivando a los Estados miembros exigir la aplicación de las NIC en la elaboración de las cuentas

anuales individuales, dado que la unicidad de criterios ayudaría la elaboración de las cuentas consolidadas.

b) Período 2001-2003

Martínez-Pina García (2014, p. 9) analiza en primer lugar la actuación de la UE y en segundo lugar la actuación de España durante este período.

i) Unión Europea - UE

En el año 2001 con la modificación de las directivas contables para incorporar el criterio de valor razonable en particular para los instrumentos financieros, a la vista de que las directivas fuesen convergiendo paulatinamente con las NIIF, se aprueba la directiva 2001/65 CE del parlamento europeo y del consejo de 27 de septiembre de 2001. (Martínez-Pina García, A.M., 2014, p. 9)

En el año 2002, se aprueba y publica el reglamento (CE) Nº 1606/2002 del parlamento europeo y del consejo de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de las normas internacionales de contabilidad, que prevé a partir del 1 de enero de 2005 la aplicación de las NIC/NIIF adoptadas por la UE, para la elaboración de las cuentas anuales consolidadas de las sociedades que coticen en un mercado regulado. Posteriormente a este reglamento, explica Martínez- Pina García (2014) que se sanciona "el correspondiente Reglamento (CE) del año 2003, que contiene el texto concreto de las normas y que ha sido objeto de sucesivas modificaciones, a medida que las normas que emite el *IASB* se incorporan al acervo comunitario." (p. 9). Esta medida generó polémica porque supuso una cierta cesión de soberanía de la UE en beneficio de otro organismo internacional, el *IASB*; ya que las NIIF que se aplican en la UE, a pesar de aprobarse a través de un reglamento comunitario, tienen un texto prácticamente idéntico a las normas emitidas por el citado organismo.

ii) España

En el ámbito interno español se estimó conveniente conocer la opinión de expertos en materia contable, acerca del alcance que todo este movimiento armonizador debería tener en España (Martínez-Pina García, A.M., 2014, p. 9). Así, a través de una orden comunicada del Ministerio de Economía de 16 de marzo de 2001, se constituyó

una comisión de expertos con el objeto de elaborar un informe sobre la situación de la contabilidad española a esa fecha, y líneas básicas para, en el caso de corresponder, iniciar su reforma.

Esta comisión de expertos, finalizó su trabajo con la publicación en el año 2002 del informe sobre la situación actual de la contabilidad en España y líneas básicas para abordar su reforma, denominado como "Libro Blanco para la reforma de la contabilidad en España", en el cual se toman una serie de recomendaciones sobre las medidas que podrían constituir la reforma. El capítulo IV del citado "Libro Blanco", está dedicado a la incorporación en la normativa española del modelo adoptado por la UE, y toma los argumentos, razonamientos y discusiones que llevaron a las recomendaciones fundamentales de la comisión de expertos, que son las siguientes:

> "La recomendación más importante es la de homogeneizar la presentación de la información de los grupos de sociedades españoles, haciendo que sea el mismo principio de normas, esto es las NIC/NIIF aprobadas por la Comisión, según los procedimientos establecidos en el Reglamento, para su aplicación directa por parte de los grupos cotizados en mercados regulados, las que fundamenten la elaboración y presentación de información contable por los grupos no cotizados. Con respecto a las cuentas anuales individuales de las empresas, ya sean éstas cotizadas en mercados regulados o no, la recomendación es que se sigan rigiendo por el Derecho contable español. Al objeto de guardar una cierta comparabilidad entre las cuentas consolidadas y las cuentas individuales, la Comisión de Expertos recomienda hacer una reforma en el régimen contable de estas sociedades , que tenga su base en el Plan General de Contabilidad, el cual debe seguir como el máximo exponente de la normalización española, que debe modificarse junto con las demás disposiciones que regulan la contabilidad y la presentación de información financiera, tomando como referente el contenido de las NIC/NIIF existentes." (Informe sobre la situación actual de la Contabilidad en España y líneas básicas para abordar su reforma, 2002, p. 100)

Martínez-Pina García (2014) explica que en el año 2003 se inician a partir del informe recogido en el libro blanco las actuaciones tendientes a seguir las recomendaciones en él recogidas, destacando la modificación del código de comercio a través de la ley 62/2003 de medidas fiscales, administrativas y del orden social, que entre otras cuestiones:

> "a) Introduce el criterio del valor razonable para valorar determinados instrumentos financieros de cara a formular las cuentas consolidadas de los grupos de sociedades, en línea con lo previsto en las directivas comunitarias.

> b) Incorpora a nuestro derecho contable, las NIC/NIIF, adoptadas por la Unión Europea, que serán de aplicación a partir de 1 de enero de 2005 en la elaboración de las cuentas anuales consolidadas de grupos en los que alguna de las sociedades haya emitido valores que estén admitidos a cotización en un mercado regulado de cualquier Estado Miembro de la Unión Europea." (Martínez-Pina García, 2014, p. 10)

Una cuestión muy importante es que a los grupos que no coticen en bolsa tienen la opción de aplicar las normas internacionales o la normativa nacional.

c) Adaptación de la normativa española a las NIIF

En el año 2007, con la sanción de la ley 16/2007, de reforma mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea (Martínez-Pina García, A.M., 2014, p. 10), culmina el proceso de adaptación de la normativa contable española a las NIIF, dentro del marco de las directivas comunitarias. Esta ley modifica el código de comercio, el texto refundido de la ley de sociedades anónimas y ley de sociedades de responsabilidad limitada. Martínez-Pina García (2014) destaca las siguientes novedades:

> "a) Nuevos documentos que forman parte de las cuentas anuales (estado de cambios en el patrimonio neto y estado de flujos de efectivos).
> b) Definición de los elementos patrimoniales incluidos en las cuentas anuales: activo, pasivo, ingresos y gastos. Especial referencia a la distinción entre pasivo y patrimonio neto.
> c) En el registro contable de las operaciones se atenderá no sólo a la forma jurídica sino también a la realidad económica de las operaciones.
> d) El principio de prudencia pierde su carácter "preferente" y se sitúa en plano de igualdad al resto de principios.
> e) Se introduce el criterio del valor razonable en la valoración de determinados instrumentos financieros y de otros elementos patrimoniales que se determinen reglamentariamente siempre que dichos elementos únicamente puedan valorarse por el valor razonable de acuerdo con los reglamentos comunitarios.
> f) El fondo de comercio deja de amortizarse y debe someterse anualmente a un test de deterioro" (Martínez-Pina García, 2014, p. 10)

Como a principios de la década del noventa, la reforma del código de comercio y de la ley de sociedades anónimas, produjo una modificación de los desarrollos reglamentarios, en primer lugar del PGC, y posteriormente de las normas de

formulación de las cuentas anuales consolidadas, las adaptaciones sectoriales del PGC y las resoluciones del ICAC (Martínez-Pina García, A.M., 2014, p. 11).

En el año 2007 se sanciona el real decreto 1514/2007, que aprueba el PGC (Martínez-Pina García, 2014, p. 11). En el año 2010 se aprueban las normas para la formulación de las cuentas consolidadas, a través del real decreto 1159/2010, el cual además modifica el PGC y el PGC de PYMES, para adaptarlo a las NIIF recientemente aprobadas en la UE, especialmente en materia de combinaciones de negocios. Asimismo, en ese año se aprueban dos adaptaciones del PGC a dos sujetos contables:

> "a) La Orden EHA/3360/2010 de 21 de diciembre, por la que se aprueban las normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas.
> b) La Orden EHA/3362/2010, de 23 de diciembre, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas." (Martínez-Pina García, 2014, p. 11)

En el año 2011 siguieron las tareas de adaptación del PGC a distintos sectores, se sanciona el real decreto 1491/2011, por el que se aprueban las normas de adaptación del PGC a las entidades sin fines lucrativos y el modelo del plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos.

Durante los años 2012 y 2013, tras las anteriores adaptaciones del PGC, la normalización se centra en la elaboración y aprobación de resoluciones del ICAC, que desarrollan aspectos concretos del PGC, destacando:

> "a) Resolución de 1 de marzo de 2013 del ICAC, por la que se dictan las normas de registro y valoración del inmovilizado material y las inversiones inmobiliarias.
> b) Resolución de 28 de mayo de 2013, del ICAC, por la que se dictan las normas de registro, valoración en información a incluir en memoria del inmovilizado intangible.
> c) Resolución del ICAC 18 de septiembre de 2013 del ICAC por la que se dictan normas de registro y valoración e información a incluir en la memoria de las cuentas anuales sobre el deterioro del valor de los activos.
> d) Resolución de 18 de octubre de 2013 del ICAC sobre el marco de información financiera cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento." (Martínez-Pina García, 2014, p. 11)

Por último, cabe destacar que la tarea de normalización llevada a cabo durante este período, fue complementada por los criterios que emitidos por el ICAC

interpretando tanto el PGC de 1990 como el de 2007, por medio de consultas que en función de su interés general, se han publicado en los distintos boletines del instituto.

d) Normalización contable a partir de 2017

A nivel de las NIIF, desde 2006 hasta 2012, estuvo vigente un "*Memorandum of understanding*" (*MOU*) entre el normalizador contable de Estados Unidos (*FASB*, *Financial Accounting Standards Board*, Junta de Normas de Contabilidad Financiera) y el *International Accounting Standards Board* (*IASB*, Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad), en virtud del cual se pretendía lograr una convergencia entre las normas emitidas por ambos organismos. Estados Unidos llegó a decir que en 2014 aplicaría las NIIF en lugar de su normativa, sin embargo en 2012 finaliza el *MOU* y Estados Unidos declara que no va a aplicar las NIIF. (Martínez-Pina García, 2014, p. 12)

Durante estos años, el resto de normalizadores a nivel mundial reclamaron que el *IASB* no estuviera pendiente únicamente de la convergencia con Estados Unidos, sino que tuviera en cuenta las necesidades del resto de jurisdicciones que realmente son las que aplican las NIIF. Tras el fin del *MOU*, el *IASB* crea en el año 2013 un consejo asesor (*Accounting Standards Advisory Forum*, *ASAF*), formado por doce normalizadores contables de Estados Unidos, Canadá, Asia, Oceanía, Latinoamérica y Europa. Los representantes Europeos son el *European Financial Reporting Advisory Group* (*EFRAG*, Grupo Asesor Europeo sobre Información Financiera), Reino Unido, Alemania y España. (Martínez-Pina García, 2014, p. 12) Martínez-Pina García (2014) manifiesta que "parece acertado, seguir manteniendo la aplicación de las NIIF a las cuentas consolidadas de los grupos cotizados, en la medida en que garantiza la comparabilidad de la información financiera y es de gran utilidad de cara al acceso de las grandes compañías a los mercados europeos e internacionales." (p. 13). Pero se ha reclamando al *IASB* desde hace años, que las normas contables no se modifiquen constantemente sino sólo cuando sea necesario y esté debidamente justificado, para poder garantizar una mayor estabilidad y seguridad jurídica de las mismas. Un cuerpo normativo de calidad, no requiere una reforma continua.

2.2 ALEMANIA

2.2.1 Introducción

La regulación contable alemana tiene un carácter predominantemente legalista, siguiendo a Mileti (2005) desde la sanción de la ley comercial a mediados del siglo XIX, con la unificación de Alemania. La citada autora explica que:

> "Hasta 1998 las reglas de la contabilidad financiera estaban gobernadas por el Código de Comercio y, en función de ello, debían ser aprobadas por el Parlamento. Así el modelo tradicional alemán de regulación contable difiere significativamente de otros países donde las reglas contables son aprobadas por un organismo privado o por departamentos gubernamentales o por algún acuerdo entre agencias del gobierno y privadas, las cuales trabajan conjuntamente para el desarrollo y aprobación de las normas contables." (Mileti, 2005, p. 162)

Agrega que se produce una importante modificación en mayo del año 1998 en el código alemán de comercio al establecer el prerrequisito de crear una institución emisora de normas contables, creándose la *German Accounting Standards Board* (*GASB* (b), Junta de Normas de Contabilidad de Alemania). El sistema alemán sigue influenciado por la tradición legalista mencionada precedentemente (Mileti, 2005, p. 163), pero han comenzado a desarrollarse las leyes contables, existiendo un extenso camino que parte desde la teoría legal a la práctica, al implementarse las leyes en Alemania, y la actividad privada se encuentra cada día más involucrada en el sistema de implementación de leyes.

El primer código general de comercio de Alemania se sanciona en el año 1861, donde incluía secciones sobre contabilidad, y cada negocio estaba obligado a proporcionar un inventario anual y balance, según las reglas de registro de dicho código. Las reglas de valuación estaban orientadas a los precios corrientes de mercado. A continuación se van a desarrollar, siguiendo a Mileti (2005, p. 164), las tres grandes etapas en las que se puede dividir a la legislación contable alemana:

2.2.2 Primera etapa anterior a 1985

Durante el período comprendido entre 1884 hasta 1897 existió una etapa de aprendizaje iniciada con la sanción de la ley de sociedades de capital. Posteriormente una nueva ley estableció los fundamentos de un sistema de valuación basado en la

prudencia. En el año 1892 se establecieron las sociedades de responsabilidad limitada, y en 1897 se sanciona el código de comercio que fija las reglas para las empresas individuales, no corporativas, exigiendo principios de registro y suministrar un inventario anual y balance. El período contable tenía un máximo de doce meses, y las cuentas debían registrarse en moneda nacional. Posteriormente, hay un período de relativo equilibrio económico hasta 1930.

En el año 1937 se sanciona una nueva ley de sociedades de capital, como consecuencia de numerosos fallos y errores, en la cual se establecían normas referidas a la presentación del estado de situación y cuentas de pérdidas y ganancias, principio de costo histórico y definición de costos de producción. Por primera vez se exige la auditoría de los estados contables. Esta ley también estableció un formato básico de balance y cuentas de pérdidas y ganancias, que debían ser presentadas separadamente. Mileti (2005) agrega que en el año 1965 "se fijaron nuevas formas de presentación de las cuentas anuales, por primera vez se obliga a preparar, auditar y publicar los estados financieros tanto de las sociedades integrantes del grupo como los del grupo." (p. 165). Las reformas posteriores al año 1897, se concentraron en las sociedades de capital y en algunos casos en las de responsabilidad limitada para las cuentas de empresarios individuales basándose en el Código de Comercio de 1897.

2.2.3 Segunda etapa (1985- 2002)

En el año 1985 con la armonización de las directivas europeas de contabilidad y auditoría se establecen nuevas reglas referidas a las cuentas del grupo o consolidadas. Mileti (2005, p. 165) explica que en 1998 como consecuencia de esta armonización de contabilidad y auditoría, se sanciona una nueva legislación que permitía a las sociedades alemanas que cotizaban optar por las NIC o las *US GAAP* en sus cuentas consolidadas. Según Mileti et al. (2002) "La regulación contable en Alemania puede considerarse como una jerarquía de reglas desde la legislación hasta las políticas específicas de cada firma, donde agencias tanto públicas como privadas, trabajan conjuntamente para transformar las normas legales abstractas en prácticas contables." (p. 9)

La ley no establece directamente las prácticas contables, pero ejerce una fuerte influencia en la preparación de las cuentas de las compañías alemanas (Mileti et al.,

2002, p. 10). El sistema de regulación contable alemán en esta etapa es jerárquico. Mileti et al. (2002) detallan las siguientes características:

- Las reglas contables se vuelven más detalladas y concretas.
- Las normas que descienden del segundo nivel, pueden ser consideradas como interpretaciones o elaboraciones de la ley.
- Las posibilidades de reacción aumentan a través de los niveles, ya que ante situaciones concretas debe encontrarse rápidamente soluciones específicas para las compañías.

Mileti et al. (2002) explican los siguientes niveles:

"**1. Texto Legal:** se encuentra en el Tercer Libro del Código de Comercio, que contiene las reglas para el registro y contabilización para todo tipo de negocios, como para las cuentas individuales y cuentas consolidadas. Dichas reglas dependen de: la forma legal del negocio; el sector de actividad; el tamaño de la compañía.

2. Decisiones de la Corte: en la práctica la aplicación de las reglas contables requiere de la interpretación de los términos abstractos utilizados para su formulación. Dicha interpretación es dada por la Corte Suprema o las cortes. A pesar de ello, las cortes raramente tratan cuestiones de contabilidad. Las cortes fiscales son relativamente más importantes. Estas cortes pueden tratar cuestiones contables porque los principios de registración son parte del sistema fiscal de contabilidad.

3. Consejo Alemán de Normas de Contabilidad: fue fundado en 1998, en semejanza al FASB. Está integrado por 7 expertos independientes provenientes de las áreas de auditoría, análisis financiero, académicos y sector industrial. Su objetivo legal básico es desarrollar reglas o normas contables aplicables a las cuentas consolidadas (*group accounts*). Una vez publicado por el ministro de justicia, las normas contables se entienden que pasan a formar parte de los principios de un apropiado registro para las cuentas consolidadas.

4. Recomendaciones de organizaciones privadas: ciertas organizaciones profesionales pueden efectuar recomendaciones, pero las mismas son no autorizadas pero si son relevantes para la práctica contable. EJ. Asociación de auditores, sociedad alemana de negocios económicos.

5. *Firm-Specif rules*: las compañías desarrollan sus propias políticas contables sobre la base de las leyes, autorizadas reglas y recomendaciones. Incluso algunas grandes empresas distribuyen manuales a sus subsidiarias, con el fin de reducir la discrecionalidad y así estandarizar la información a utilizar." (Mileti et al, 2002, p. 11)

En las empresas pequeñas, este tipo de proceso resulta muy costoso, y una gran organización (DATEV) confecciona las cuentas de más de dos millones de pequeñas empresas y empresas individuales.

2.2.4 Tercer Etapa a partir del año 2002

Mileti (2005, p. 166) consigna que en esta etapa se reestructura el Comité Alemán de Normas Contables (*GASC*), organismo independiente compuesto de reconocidos expertos y aceptado por el gobierno federal alemán, cuyo objetivo es cooperar en el mejoramiento de la calidad de los informes financieros, desarrollando normas para la aplicación de los principios relativos a la consolidación de estados contables y para los informes financieros. Mileti (2005, p. 168) agrega que el principal organismo privado es el citado *GASC*, del cual dependen a partir de la reforma del año 2003, la *GASB* (b) y la *Accounting Interpretations Committee* (*AIC*, Comité de Interpretaciones Contables).

2.2.5 Estudio monográfico preparado por la *UNCTAD* sobre la aplicación práctica de las NIIF en Alemania

a) Introducción

La Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo (*UNCTAD*, 2006, p. 2), analizó los resultados del estudio monográfico realizado por el grupo de trabajo intergubernamental de expertos en normas internacionales de contabilidad y presentación de informes relacionado con los exámenes sobre las dificultades que planteaban la aplicación práctica de las normas internacionales de información financiera (NIIF), así como los posibles medios de superar esas dificultades. Asimismo se acordó que tales exámenes podían basarse en la realización de estudios monográficos con el fin de elaborar directrices sobre las mejores prácticas en la aplicación de las NIIF.

En el año 1994 algunas empresas alemanas comenzaron a preparar informes financieros consolidados de conformidad con las NIIF. En el estudio monográfico que a continuación se analiza, trata de la estructura de las normas de contabilidad comúnmente aceptadas en Alemania, la integración de las normas de contabilidad internacionalmente aceptadas, la infraestructura institucional y las cuestiones del fomento de la capacidad y la aplicación técnica. El estudio de la *UNCTAD* (2006, p. 4) especifica que Alemania tiene una larga tradición de normativa contable, cuya preparación incumbe siempre a la legislatura, donde la primera ley de contabilidad uniforme (Código de Comercio General de Alemania, AGHGB), fue aprobada en 1861,

exige a todas las entidades -independientemente de su forma jurídica o tamaño- la preparación de estados financieros.

En los últimos años se produjeron numerosos cambios en el ámbito contable, como consecuencia de las normativas europeas y las numerosas leyes nacionales aprobadas para adecuarse a los cambios en los mercados de capitales. Los principales factores desencadenantes de estos cambios fueron la creciente importancia de esos mercados para obtener financiación y la globalización de los inversores. Consecuentemente, se fue adecuando la contabilidad a las nuevas exigencias, especialmente a la necesidad de los inversores de contar con información oportuna y útil para la toma de sus decisiones. Sin embargo, resulta muy importante cómo se están armonizando o cómo coexisten los principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA) en la tradición alemana con filosofías (sistemas) internacionales de contabilidad.

También se han formulado nuevas normativas para garantizar el cumplimiento de las normas contables y mejorar la protección de los inversores como la eficiencia de los mercados. Los escándalos financieros de Enron, Worldcom o Parmalat, entre otros pusieron de manifiesto la necesidad de revisar en todo el mundo el control del cumplimiento. Además, la normativa europea exige que todas las sociedades que cotizan en bolsa preparen sus estados financieros consolidados de conformidad con las NIIF, y se requieren mecanismos para garantizar el cumplimiento de ese requisito.

En el citado estudio se analiza el proceso de aplicación de las NIIF en Alemania, describiendo la estructura de los PCGA tradicionales para luego explicar los principales problemas que derivan de la aplicación de las NIIF. Como respuesta a las fuerzas del mercado, los PCGA se modificaron para integrar los mismos en el ordenamiento jurídico alemán. Se expone en detalle cómo se creó capacidad y las estructuras institucionales que se establecieron para aplicar eficazmente un sistema de contabilidad básicamente distinto, y se explican las cuestiones relacionadas en concreto con la transición y los aspectos predominantemente técnicos de las NIIF.

b) Presentación de información financiera en el sistema alemán y la necesidad de principios de contabilidad internacionalmente aceptados

El informe de la *UNCTAD* (2006) detalla que:

> "Los PCGA alemanes son normas de contabilidad basadas en principios, (los denominados principios del registro contable) tanto codificados como no codificados. La fuente de los principios codificados y de la mayoría de las demás normas contables es el Código de Comercio (Handelsgesetzbuch). Las disposiciones jurídicas a veces no explicitan con suficiente detalle aspectos contables concretos, por ejemplo, las directrices sobre la contabilización de los arrendamientos. Por consiguiente, la nueva doctrina y la jurisprudencia que interpreta las cuestiones contables forman parte esencial del sistema de contabilidad. Así, pues los PCGA alemanes han evolucionado con el tiempo y se han adecuado paulatinamente a los cambios que han tenido lugar en la esfera de la contabilidad." (UNCTAD, 2006, p. 5)

En ese sentido se sostiene que todo sistema contable necesita definir sus objetivos y formular los principios contables con arreglo a ellos. Por ejemplo, los estados financieros, según los principios alemanes, no se preparan únicamente para proporcionar información a los inversores. Aunque el marco actual del *IASB* reconoce la existencia de muchos tipos de usuario de estados financieros, las NIIF tienen en cuenta principalmente a los inversores. La premisa es que proporcionando la información que necesitan los inversores también se atenderán a las necesidades de los demás usuarios.

Asimismo, sirven de base para determinar la distribución de los beneficios, lo que ayuda a proteger a los acreedores de la empresa. En Alemania, el principal objetivo es la protección de los acreedores. Por lo tanto, los PCGA alemanes están centrados en el mantenimiento del capital, ya que interesa a los acreedores que el capital permanezca en la sociedad para crear y fortalecer la capacidad de saldar la deuda en la fecha de vencimiento. Pero sólo los estados financieros separados (de personas jurídicas individuales) permiten determinar los beneficios distribuibles. Los estados financieros separados también sirven de base para la contabilidad tributaria. La idea original de aplicar el denominado principio de conformidad (significa que se utilizarán los estados financieros separados para fines tributarios, a menos que haya una normativa tributaria específica que se aparte de los PCGA alemanes) se proponía simplificar la contabilidad. Las sociedades tenían que preparar un sólo balance general, que incluía tanto los aspectos comerciales como los tributarios.

No obstante, la contabilidad tributaria no se regía únicamente por las normas de contabilidad comercial. Posteriormente, se adoptaron nuevas normas tributarias, y para poder seguir preparando un balance general único, se incluyeron en el Código de

Comercio algunos principios de contabilidad tributaria. La normativa tributaria tiene influencia en algunos casos en los estados financieros preparados con arreglo al Código de Comercio, en oposición a los estados financieros separados, que cumplen varios fines (distribución de beneficios, contabilidad tributaria e información pública), los estados financieros consolidados tienen únicamente fines informativos. Al interesar a los acreedores conservar el patrimonio:

> "los PCGA comprenden un conjunto de principios que conforman un sistema de contabilidad prudencial. Un importante rasgo de este sistema es el principio de disparidad, que se divide en el principio de realización y el principio de anticipación de la pérdida. Con el principio de realización se garantiza que únicamente las ganancias realizadas sean reconocidas como beneficios. El principio de anticipación de la pérdida exige la contabilización de las pérdidas no realizadas." (UNCTAD, 2006, p. 6)

El informe de la *UNCTAD* (2006) analiza el código de comercio alemán vinculado con las normativas contables de la UE, donde:

> "El objetivo de la Unión Europea fue siempre el de armonizar las normas jurídicas de sus Estados miembros a fin de crear un mercado europeo más eficiente. El primer tratado constitutivo de la Comunidad Europea fue firmado el 18 de abril de 1951. El Tratado de la Unión Europea se firmó en Maastricht el 7 de febrero de 1992. Se reconoció, la necesidad de armonizar las normativas contables para que el mercado de capitales fuera más transparente y, por ende, más eficiente. La Unión Europea promulgó la Cuarta Directiva (sobre las cuentas anuales) y la Séptima Directiva (sobre las cuentas consolidadas) del Consejo, un acto jurídico que todos los Estados miembros están obligados a incorporar en una ley nacional." (UNCTAD, 2006, p. 6)

Pero estas directivas no lograron armonizar adecuadamente los requisitos contables en toda la Unión Europea debido a las numerosas opciones que ofrecen a los estados miembros y a las distintas interpretaciones nacionales. Como resultado de esto las directivas no respondieron a las necesidades de las sociedades que querían obtener capitales en los mercados de valores europeos o internacionales. En el año 2000:

> "la Unión Europea optó por un instrumento jurídico distinto, a saber, un reglamento y no una directiva. La Unión llegó a la conclusión de que el principio de un mercado financiero europeo único, basado en estados financieros transparentes y comparables obligaba a adoptar una normativa contable libre de ambigüedades." (UNCTAD, 2006, p.7)

En el año 1995 la Comisión Europea manifestó su preferencia por las NIIF como normativa aplicable a las sociedades europeas que cotizaban en bolsa, pero recién en el año 2000 la Comisión Europea anunció la intención de exigir la aplicación de las NIIF para preparación de los estados financieros consolidados a partir de 2005. El reglamento sobre la aplicación de las normas internacionales de contabilidad quedó aprobado finalmente en 2002. El informe de la *UNCTAD* (2006) precisa que:

> "entró en vigor directamente en todos los Estados miembros y todas las sociedades que cotizaban en bolsa quedaron obligadas a aplicar las NIC para la preparación de sus estados financieros consolidados. Sólo se permitió que los Estados miembros dieran la opción de aplicar o no las NIIF cuando se tratara de los estados financieros consolidados de empresas que no cotizaban en bolsa y de empresas obligadas por ley a presentar estados financieros anuales." (UNCTAD, 2006, p. 7)

Al privarse a los estados miembros de opción alguna, ni brindarles la posibilidad de demorar la aplicación, se dejaron las bases para preparar estados financieros uniformes y comparables en el mercado europeo de capitales. A los fines del control del cumplimiento de los PCGA alemanes (*UNCTAD*, 2006, p. 8), el código de comercio establece que los estados financieros anuales y la memoria general de las sociedades sean auditados por censores jurados de cuentas. La obligatoriedad de la auditoría de los estados financieros anuales se incorporó en el código de comercio de Alemania en 1931.

Los censores jurados de cuentas son los encargados de custodiar la correcta aplicación de las normas contables. Al violarse las normas contables se pueden imponer sanciones (hasta tres años de prisión o una multa). Existe una ley que regula la profesión de censor jurado de cuentas, donde se establecen las condiciones para ejercer la profesión, los derechos y los deberes de los censores jurados de cuentas. Periódicamente se revisan y actualizan todos los requisitos jurídicos. El informe de la *UNCTAD* (2006) explica que:

> "La Cámara de Contadores Públicos (*Wirtschaftsprüferkammer*, WPK) y el Instituto de Contadores Públicos de Alemania (*Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland* e. V., IDW) son las instituciones oficiales que velan por la calidad de las auditorías de los instrumentos de presentación de información financiera. La WPK es un órgano público sujeto a supervisión pública del cual deben formar parte obligatoriamente los contadores públicos, los censores jurados de cuentas y las empresas de auditoría. Los cometidos de la WPK están fijados por ley y

> entre ellos destaca el control de la idoneidad profesional de los miembros o la organización de pruebas de aptitud. El Instituto de Contadores Públicos (IDW), en cambio, es una asociación privada en la cual los contadores públicos y las auditoras participan con carácter voluntario. El Instituto analiza los aspectos técnicos de la profesión y básicamente se ocupa de la preparación de toda la normativa contable. En Alemania las auditorías normalizadas de los estados financieros tienen un alto nivel de calidad." (UNCTAD, 2006, p. 8)

A raíz de la globalización de las actividades empresariales, existe una necesidad de normas aceptadas internacionalmente y se les generó a las grandes empresas alemanas una mayor necesidad de atraer capitales y se esforzaron por acceder a los grandes mercados internacionales, especialmente la bolsa de valores de Nueva York, que es el mayor mercado de capitales del mundo, pero no se aceptaban los informes financieros preparados con arreglo a los PCGA alemanes. En primer lugar, obedecía principalmente a que los PCGA alemanes no se conocían en el exterior, y las empresas tenían que preparar estados financieros adicionales con arreglo a los PCGA estadounidenses cuando querían cotizar en la bolsa de Nueva York. El informe de la *UNCTAD* (2006) informa que:

> "La primera empresa que preparó estados financieros anuales consolidados adicionales para adecuarse a los PCGA estadounidenses fue Daimler Chrysler AG (que anteriormente cotizaba como Daimler Benz AG). En 1996 ya eran muchas las empresas, como Deutsche Telekom, Fresenius Medical Care Ag y Pfeiffer Vacuum Technology AG, que habían seguido los pasos de Daimler Chrysler y cotizaban en la Bolsa de Nueva York; por ejemplo, Digitale Telekabel AG consiguió cotizar en el NASDAQ. Pero las empresas no sólo querían acceder a nuevas fuentes de financiación. Había otros motivos que también las llevaban a cotizar en la Bolsa de Nueva York: - Aprovechar la cotización en bolsa como instrumento de marketing (ninguna otra bolsa de valores ofrece tal grado de publicidad y conocimiento en todo el mundo); - Mejorar la imagen de la empresa y la presentación de la información dirigida a los inversores; - Armonizar la presentación de la información financiera y la contabilidad de la gestión interna para lograr una mayor eficiencia de la planificación y el control interno; - Preparar la adquisición de sociedades extranjeras cuando ésta se basa en la compra de acciones." (UNCTAD, 2006, p. 9)

En el año 1994 empresas del sector farmacéutico y del sector químico como Schering AG., fueron las primeras en preparar estados financieros consolidados duales. El informe financiero dual se preparaba con arreglo a lo dispuesto en el Código de Comercio y alguna de las opciones previstas en las NIC. Las demás diferencias por lo general no son importantes, por lo que se pueden equiparar a los estados financieros

preparados con arreglo a las NIIF. En esa época, las NIC eran más similares a los PCGA alemanes, y ofrecían mayores opciones comparándolos con los PCGA estadounidenses. Al tener que basarse las cuentas duales del grupo en los PCGA alemanes, resultaba más cómodo aplicar las normas internacionales de contabilidad que los PCGA estadounidenses.

Con el objetivo de captar capitales, se incorporaron otras sociedades de menor tamaño, que cotizaban en el *"Neuer Markt"* (nueva bolsa) de Alemania, creada en 1997. Se establecieron como condiciones para poder acceder a ese segmento del mercado, la obligación de preparar estados financieros conforme a las normas de contabilidad aceptadas internacionalmente (NIIF o PCGA estadounidenses). Las evidentes diferencias entre los sistemas internacionales de contabilidad y los PCGA nacionales, se expusieron de manifiesto al prepararse los estados financieros conforme a los principios de contabilidad nacionales, y las cifras se cotejaron con las de los estados financieros basados en las NIIF o los PCGA estadounidenses. El informe de la *UNCTAD* (2006) destaca las:

> "considerables diferencias en la información proporcionada y en determinadas situaciones contables. Como por ejemplo, el patrimonio neto de Daimler Chrysler se incrementó en 8.000 millones de marcos alemanes (4.100 millones de euros), mientras que el beneficio disminuyó en 2.500 millones de marcos (1.300 millones de euros). Los PCGA alemanes no tuvieron, por lo tanto, muy "buena prensa". Desde una perspectiva internacional (la de los inversores de los mercados de capitales), su falta de aceptación se debió, en parte, a las características inherentes que a continuación se exponen: - Son demasiado orientados hacia los acreedores y, por consiguiente, con mucha preponderancia del principio de prudencia; - Existe una estabilización artificial de los beneficios mediante el aumento y la reducción de las reservas no declaradas, lo cual dificulta la detección de una crisis en la sociedad o permitiría detectarla ya tarde (cuando se agotasen las reservas no declaradas); - La contabilidad tributaria afecta a la contabilidad comercial y desvirtúa los objetivos del balance comercial; - Las principales cuestiones de reconocimiento y medición no están enunciadas explícitamente en el Código de Comercio." (UNCTAD, 2006, p. 10)

También existen excesivas opciones contables, como en el fondo de comercio o la contabilización de las existencias, y hay una distorsión de los resultados del ejercicio ya que se permiten provisiones para determinados gastos.

c) Integración de las NIIF en el sistema alemán de presentación de informes financieros

El informe de la *UNCTAD* (2006, p. 11) señala que la legislatura alemana (parlamento) observó que no se satisfacían las expectativas o las necesidades de las sociedades alemanas, que estaban interesadas en acceder a los mercados de capitales, con los anteriores esfuerzos europeos para armonizar la normativa contable ni los PCGA vigentes en Alemania. Entonces, este país actuó en consecuencia adecuando su sistema contable a las normas de contabilidad aceptadas internacionalmente, previo a que se adoptase alguna medida jurídica en Europa buscando la aplicación de las NIIF.

En el año 1998 la legislatura nacional de Alemania permitió que las sociedades que cotizaban en bolsa preparasen estados financieros consolidados de conformidad con las normas de contabilidad aceptadas internacionalmente (NIIF o los PCGA de los Estados Unidos) en lugar de los principios de contabilidad alemanes. Esta concesión no parecía interferir con otros aspectos de la normativa contable nacional. Pero los expertos contables pronosticaron una repercusión en las cuentas financieras separadas, dado que los requisitos jurídicos relativos a las cuentas consolidadas se referían a los requisitos de reconocimiento y medición de las cuentas separadas. El parlamento, esperaba una decisión a nivel europeo, consideró esta medida como una solución provisional y determinó que se aplicara hasta el 31 de diciembre de 2004.

Consecuentemente, los requisitos alemanes aplicables a las cuentas consolidadas tenían que armonizarse con los requisitos internacionales, y el parlamento creó en 1998 una institución privada, el Comité de Normas Contables de Alemania (ASCG), y adscrito a él un órgano normativo, la *GASB* (b). Así, el informe de la *UNCTAD* (2006: 12) destaca que:

> "Era la primera vez que la legislatura encomendaba a una institución privada la tarea de ocuparse de cuestiones contables. Se formularon varias reservas, especialmente en cuanto a la independencia y la credibilidad de un órgano de establecimiento de normas contables de carácter privado y los efectos jurídicos de las normas formuladas por esa institución. Sin embargo, un órgano privado permitía una mayor flexibilidad para formular principios de contabilidad y de presentación de informes financieros y una adaptación rápida de esos principios a las nuevas necesidades de los autores y los usuarios de los estados financieros. Además, el hecho de que el proceso se llevase con las debidas garantías permitía la integración de todas las partes

> interesadas en las cuestiones contables. El ASCG está estructurado de manera análoga a la Fundación de la Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC). La Junta de Normas de Contabilidad de Alemania reúne expertos contables independientes de distintos círculos profesionales, en particular profesores de universidad, contadores (de sociedades comerciales y financieras), analistas y auditores. Para completar la estructura de la Junta de Normas de Contabilidad de Alemania en 2004 se fundó el Comité de Interpretaciones en materia de Contabilidad (AIC). Este Comité estudia los aspectos nacionales de la aplicación de las NIIF. Luego determina si la cuestión sólo tiene pertinencia en el plano nacional o si también interesa en el plano internacional. En función de la conclusión, remite la cuestión a la correspondiente organización internacional (IFRIC) o formula directrices nacionales para la aplicación concreta de esa NIIF." (UNCTAD, 2006, p. 12)

Estas normas resguardan lagunas jurídicas, como las relacionadas con el informe de gestión, el informe de los riesgos, los estados de flujo de efectivo, la información financiera por segmentos o el registro de los cambios en el patrimonio neto, y han modificado y armonizado considerablemente el sistema nacional de presentación de informes financieros. Pero no se han esclarecido las dudas sobre el grado de autoridad jurídica de las mismas. Esto puede obedecer a que los autores de la información y los auditores cuestionan la autoridad jurídica de las normas contables alemanas y, también a la falta de capacidad para asegurar su cumplimiento. Como consecuencia, en pocas ocasiones se cumplen las normas que limitan las opciones contables previstas en el código de comercio. Este código fue evolucionando a la par de todas estas modificaciones, incrementando, por ejemplo, los elementos que deben incorporarse en los informes financieros consolidados y obliga a presentar los estados de flujo de efectivo y los estados sobre cambios en el patrimonio neto. En la situación actual de coexistencia de las NIIF con los PCGA alemanes, el informe de la *UNCTAD* (2006: 13) expone que:

> "con la entrada en vigor el Reglamento sobre las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), la cláusula del Código de Comercio que permitía la opción de preparar estados financieros consolidados con arreglo a la NIIF o los PCGA estadounidenses fue abrogada y sustituida por otra, en virtud de la cual las sociedades que cotizan en bolsa deben preparar estados financieros consolidados con arreglo a las NIIF." (UNCTAD, 2006, p. 13)

Esto permitió que los estados miembros otorgaron carácter facultativo a la aplicación de las NIIF en el caso de otras sociedades, y Alemania adoptó un enfoque más flexible para la aplicación de las opciones, atento que los estados financieros

preparados con arreglo a las NIIF no resultan, en principio, adecuados para poder cumplir con los objetivos de los estados financieros separados. A continuación elaboramos un cuadro comparativo de los PCGA alemanes y las NIIF.

Los PCGA alemanes y las NIIF

	Cuentas del grupo	**Cuentas individuales**
Sociedades que cotizan en bolsa	Las NIIF son obligatorias desde 2005 Obligatorias desde 2007 para los instrumentos de deuda cotizados en bolsa y los usuarios de los PCGA estadounidenses	NIIF: prohibidas Siguen siendo obligatorias las cuentas con arreglo a los PCGA alemanes Las grandes empresas pueden presentar estados financieros elaborados con arreglo a las NIIF en el Boletín Federal
Sociedades que no cotizan en bolsa	NIIF: optativas	NIIF: prohibidas Siguen siendo obligatorias las cuentas previstas en los PCGA alemanes

Fuente: *UNCTAD*, 2006: 14.

En el gráfico se observa que los PCGA alemanes y las NIIF (hasta 2007 también los PCGA estadounidenses) coexisten en el caso de los estados financieros consolidados.

Las NIIF resultan aplicables únicamente a un reducido grupo integrado por unas 1.500 sociedades alemanas. Los PCGA alemanes son la normativa predominante y podrán seguir siéndolo en el futuro, al ser mayor el número de sociedades que no

cotizan en bolsa -aproximadamente tres millones- y preparan estados financieros separados o consolidados. El informe de la *UNCTAD* (2006) remarca que:

> "debido a las distintas funciones que debe desempeñar un estado financiero separado (determinar la distribución de beneficios y servir de base para la contabilidad y la información tributarias), hoy en día las NIIF no se pueden utilizar para la preparación de esos estados. Sin embargo, se estudia la posibilidad de separar esas funciones contradictorias mediante la aprobación de una ley de contabilidad tributaria separada o la aplicación de otros métodos para determinar los beneficios distribuibles (como la prueba de solvencia). Estos debates se encuentran aún en una fase relativamente temprana, pero mientras tanto se están tomando otras medidas para actualizar los PCGA alemanes. El objetivo explícito de la legislatura es seguir perfeccionando los PCGA alemanes con miras a establecer un sistema de contabilidad orientado hacia la información, armonizando sus disposiciones con las de las NIIF. Además, la mayoría de las sociedades aún no son conscientes de las ventajas de la convergencia con las NIIF, y las perciben como un conjunto voluminoso y complejo de normas contables." (UNCTAD, 2006, p. 14)

Para el control del cumplimiento de las NIIF (*UNCTAD*, 2006, p. 15) se aplican las disposiciones del código de comercio, pero la armonización de las disposiciones contables generó la necesidad de armonizar las normas de auditoría. A diferencia de lo que sucedido con la armonización de las normas de contabilidad, esta etapa se encuentra en desarrollo. La organización internacional como autoridad competente es la *International Federation of Accountants* (*IFAC*, Federación Internacional de Contadores), en particular su Comisión Internacional de Normas de Auditoría y Seguros (*IAASB*), la cual es la encargada de formular y promulgar las Normas Internacionales de Auditoría (*NIA*). Las organizaciones alemanas WPK e IDW son miembros de la *IFAC*. La organización IDW ha transformado las NIA en normas nacionales, pero:

> "una reciente Directiva de la Unión Europea sobre la auditoría legal de las cuentas anuales y los estados financieros consolidados obliga a los Estados miembros a exigir a los auditores legales y a las empresas de auditoría a efectuar las auditorías con arreglo a las NIA. La Comisión Europea, con arreglo al procedimiento establecido por el Consejo de la UE, tendrá que aprobar esas normas internacionales de auditoría." (UNCTAD, 2006, p. 15)

De acuerdo a lo dispuesto por la citada directiva europea, en los casos que se trate de una cuestión con la cual la comisión no haya adoptado ninguna NIA, se aplicarán las normas nacionales de auditoría, como las directrices para auditar un informe de gestión. El informe de la *UNCTAD* (2006) considera que "la armonización

de los sistemas de garantía de la ejecución en toda Europa es un medio eficaz para crear un mercado de capitales eficiente y un espacio de intercambio equitativo dentro de la Unión" (p. 16), para lo cual el reglamento relativo a la aplicación de normas internacionales de contabilidad establece que resulta fundamental tener un régimen riguroso y adecuado de ejecución para incrementar la confianza de los inversores en los mercados financieros.

Se detalla que "Los principios sobre la estructura de las instituciones nacionales de fiscalización establecidos en la norma Nº 1 del comité de responsables europeos de reglamentación de valores (CESR) se incorporaron en la legislación alemana en 2004 por medio de la ley de control del cumplimiento de la normativa contable" (*UNCTAD*, 2006, p. 16), y tiene como enfoque fundamental el establecimiento de un sistema de fiscalización de dos niveles o instancias. La primera instancia de fiscalización es el grupo encargado de asegurar la presentación de información financiera (FREP), como institución privada. El párrafo b) del artículo 342 del código de comercio, dispone que los representantes de quince asociaciones profesionales y sectoriales, bajo la dirección del Ministerio Federal de Justicia, fundaron esta institución como una organización patrocinadora de un órgano independiente (denominado el grupo) a los fines de asegurar el cumplimiento de los requisitos de presentación de información financiera de las entidades que cotizaban en bolsa.

Para poder obtener los recursos necesarios se eligieron y nombraron los doce miembros de este grupo, quienes deben cumplir con requisitos muy estrictos sobre conocimientos técnicos, experiencia, independencia e integridad. El denominado grupo lleva a cabo su labor bajo la dirección de un presidente y un vicepresidente, quienes deben ser destacados expertos en materia contable de Alemania. Como requisitos jurídicos se incluyen disposiciones sobre financiación, que deben estar sujetas a un examen del grupo de control, que tienen todas las sociedades que cotizan en una bolsa de valores nacional, y obligadas a contribuir a la financiación del FREP. El grupo examina los estados financieros consolidados y los estados financieros separados de las sociedades que cotizan en bolsa en Alemania, llevando a cabo un examen:

> "- Si existen indicios concretos de infracción de los requisitos de presentación de información financiera, incluidas las NIIF; también puede examinar las denuncias de un empleado de una sociedad (auditoría motivada); - A petición del Organismo Federal de Supervisión Financiera

> (BaFin); o - Sin motivo particular alguno (auditoría periódica por muestreo." (UNCTAD, 2006, p. 17)

En el caso de detectar una falta de conformidad con las normas contables, se le solicita al grupo la búsqueda de una solución en conjunto con la entidad examinada. Pero si se descubre que la infracción o violación es deliberada, el grupo debe comunicar al BaFin –como segunda instancia de la estructura de fiscalización- los resultados de su examen. El párrafo b) del artículo 342 del código de comercio, establece que:

> "el Grupo no está facultado para imponer sanciones, puesto que sus atribuciones se circunscriben exclusivamente a la determinación de las vulneraciones de los requisitos de presentación de información financiera cometidas por las sociedades que cotizan en bolsa. El Grupo tiene que informar al BaFin del número total de exámenes llevados a cabo, así como de sus resultados. El BaFin recibe estos informes, pero –al tener carácter de segunda instancia- interviene sólo cuando se requieren otras medidas. El BaFin tiene que intervenir si el Grupo descubre infracciones o cuando la sociedad examinada se niega a cooperar (no corrige una política contable errónea). Al ser un organismo federal, el BaFin (y sólo el BaFin) está facultado para aplicar sanciones. Se considera que la combinación de elementos privados y públicos en una estructura de dos instancias demuestra que los mejores técnicos pueden colaborar en el examen de las cuestiones cada vez más complejas que plantea la presentación de información financiera." (UNCTAD, 2006, p. 17)

La fiscalización tiene como objetivo asegurar la aplicación sistemática de las NIIF. La posible falta de regulación es un problema que puede resultar inherente a todo sistema de contabilidad, ya que ningún conjunto único de normas puede prever todos los problemas existentes o eventuales, y es inevitable que existan normas que requieren una mayor interpretación, o se presenten lagunas de la regulación y cuestiones que no estén contempladas en ninguna norma de contabilidad. Como consecuencia de ello, las instituciones fiscalizadoras frecuentemente están obligadas a interpretar una norma contable concreta a los fines de determinar si se ha aplicado o no correctamente. Entonces, además de detectar las infracciones y adoptar medidas apropiadas, también deben interpretan de hecho las normas de contabilidad vigentes. Pero:

> "el CESR aconseja a las instituciones fiscalizadoras nacionales que no publiquen interpretaciones o directrices nacionales, sino que remitan la cuestión al Comité Internacional de Interpretación de la Presentación de Información Financiera (IFRIC) o a la Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC). Las instituciones de control alemanas respaldan firmemente esa posición. Las cuestiones de contabilidad que se planteen se debatirán en la recién

> creada Mesa Redonda Europea. La Mesa está coordinada por el Comité de reglamentación contable y su objetivo es la aplicación coherente de las NIIF. Cuando procede, las cuestiones contables se remiten al IFRIC." (UNCTAD, 2006, p.18)

Para poder cumplir con la aplicación uniforme de las normas de contabilidad en toda Europa, el CESR creó un banco de datos que incluye todas las decisiones adoptadas en materia de fiscalización. Las decisiones que se tomaron con anterioridad, deberán ser tenidas en cuenta en casos futuros para que la observancia de las normas sea coherente.

d) Cuestiones relacionadas con la transición a las NIIF en Alemania

En lo relativo a la evolución de la transición a las NIIF, puede apreciarse que las normas internacionales de contabilidad tomaron importancia cuando las sociedades alemanas comenzaron a cotizar en la bolsa de valores de Nueva York (PCGA estadounidenses) y se exigió la presentación de estados financieros consolidados duales (código de comercio o NIIF). El informe de la *UNCTAD* (2006) indica que:

> "en 1997 el 20% de las 30 sociedades del DAX-30, el principal índice bursátil alemán - se creó en 1988 y se calcula sobre la base de las 30 empresas con mayor volumen de títulos en bolsa y de operaciones bursátiles - presentaron estados financieros preparados con arreglo a las NIIF; el 10% de las sociedades en las que se basa este índice presentaron estados financieros preparados de conformidad con los PCGA estadounidenses." (UNCTAD, 2006, p.19)

A los fines de poder decidir si adoptaban o no el sistema de contabilidad internacional las sociedades debían tener en cuenta, entre otras cuestiones:

> "- La influencia europea y alemana en el proceso de establecimiento de las NIIF (ninguna influencia en los PCGA estadounidenses, que, en última instancia, tienen carácter nacional); - Opciones previstas en las NIIF; - La mayor semejanza de las NIIF con los principios de contabilidad aplicados en Alemania; - Las NIIF, a diferencia de los PCGA estadounidenses, estipula principios más que reglas; por tanto, son menos detalladas." (UNCTAD, 2006, p. 20)

Los PCGA estadounidenses constituyen los más adecuados para las sociedades que desean cotizar en las bolsas de valores de los Estados Unidos o cuyas actividades empresariales se centran en el mercado de ese país. Para las sociedades alemanas es pertinente el programa de convergencia de la junta de normas de contabilidad financiera de los Estados Unidos y de la comisión de normas internaciones de contabilidad, como

los esfuerzos para obtener un reconocimiento mutuo. En el año 2002 se aprobó el reglamento relativo a la aplicación de normas internacionales de contabilidad, aproximadamente el 36% de las sociedades de los grupos a los cuales el reglamento requería la preparación de estados financieros consolidados con arreglo a las NIIF ya las aplicaban. El 45% de esas empresas siguen aplicando los PCGA alemanes. Atento que sólo el 5% de las empresas europeas (trescientos cincuenta de un total aproximado de 7.000) a las que se aplicaba el reglamento basaban su contabilidad en las NIIF, las empresas alemanas superaban a la mayoría de sus homólogas europeas.

e) Procedimiento de transición a las NIIF

El procedimiento de transición de las NIIF es complejo y puede dividirse en las siguientes posibles etapas según el informe de la *UNCTAD* (2006, p.21):

- Definición de los objetivos de los estados financieros consolidados como parte de las actividades generales de la empresa.

- Análisis de las diferencias entre los PCGA vigentes y las NIIF.

- Preparación de modelos de los estados financieros.

- Revisión de las directrices internas del grupo en materia de contabilidad.

- Determinación de la disponibilidad de la información necesaria.

- Prueba y análisis de los datos transformados de la empresa.

En el año 2004, una investigación realizada por la firma Deloitte, (*UNCTAD*, 2006, p. 22), llamada *"Turning away from German GAAP - Accounting Transition Experiences, from German GAAP to IFRS or USGAAP"*, arrojaba como resultado que sobre las ochenta y ocho sociedades que cotizaban en el *"Prime Standard"* de la Bolsa de Valores de Frankfurt, necesitaban en promedio 5,7 meses de tiempo para planificar la conversión; y 7,7 meses para poder aplicar las nuevas normas de contabilidad. En general, debe preverse un total de doce a dieciocho meses para completar el proceso de transición. Los gastos extraordinarios y los gastos periódicos afectan la aplicación de

algunas de las nuevas normas contables, pero los principales gastos que supone el proceso de conversión son los siguientes:

- Contratación y capacitación de personal, coordinación con consultores externos.
- Reorganización informática, revisión de las directrices internas y la puesta a prueba.

La mayor parte de los costos de la conversión están relacionados con el personal especializado y los ajustes de los programas informáticos empleados para la contabilidad. Todas las sociedades coincidieron en que el éxito del proyecto de aplicación dependía fundamentalmente de los recursos financieros y del personal que se dedicara al proceso de conversión. Sobre las repercusiones de la transición en la presentación de información financiera:

> "No es posible hacer una afirmación general sobre los efectos de la conversión del sistema contable a las NIIF porque los mismos difieren en cada situación contable. Sin embargo, los efectos en los beneficios de la sociedad se registrarán sólo una vez. El activo neto o la situación financiera de una sociedad no serán sistemáticamente superiores ni inferiores si los datos se obtienen utilizando los PCGA nacionales. Los efectos de la transición contable son únicamente cambios temporales. Se observan diferencias sustanciales entre los PCGA alemanes y las NIIF." (UNCTAD, 2006, p. 23).

Resulta una cuestión eminentemente técnica la clasificación del patrimonio y el pasivo, que debe tenerse en cuenta al examinar la aplicación de las NIIF por las sociedades alemanas, ya que produce un efecto extremadamente problemático en el balance general, consistente en una importante reducción del patrimonio neto. El informe de la *UNCTAD* explica que:

> "Este parece ser, pues, el principal escollo para la aceptación generalizada de las NIIF en Alemania. Para distinguir entre patrimonio neto y pasivo la NIC 32 aplica un enfoque basado en la existencia de una obligación de la entidad. Por tanto, todo instrumento rescatable cuyo tenedor pueda exigir el reembolso debe clasificarse como pasivo. Sin embargo, el término "obligación" engloba las obligaciones tanto presentes como contingentes. Por tanto, si un instrumento debe rescatarse cuando el tenedor quiera ejercer la opción (el tenedor tiene el derecho a vender de nuevo a la sociedad el instrumento), éste se clasificará como pasivo. Aun cuando la opción de venta pueda ejercerse después de transcurridos varios años o las posibilidades de que se ejerza sean remotas, el instrumento será clasificado como pasivo." (UNCTAD, 2006, p. 24)

Agrega el informe de la *UNCTAD* que:

> "Los PCGA alemanes utilizan otros criterios para la clasificación. Como el objetivo de la contabilidad alemana es el mantenimiento del capital, el capital de riesgo que permanezca en la entidad -incluso por un breve período de tiempo- se considerará patrimonio neto. Para ser clasificado como patrimonio neto, el capital debe absorber las pérdidas y estar subordinado a la deuda ordinaria en el momento de la liquidación. A diferencia de la NIC 32, el capital puede ser rescatable o el instrumento puede ser enajenado por el tenedor." (UNCTAD, 2006, p. 24)

Las sociedades privadas están autorizadas a no presentar el patrimonio neto en los estados financieros preparados con arreglo a las NIIF. La cuestión de la aplicación de las NIIF es de suma importancia, al ser la forma jurídica de la sociedad privada muy común en Alemania en todos los tipos de negocios y en el caso de filiales de empresas que cotizan en bolsa. Además, las sociedades cooperativas se ven afectadas, pues sus miembros tienen el derecho reconocido por ley de recuperar su participación.

2.3 FRANCIA

2.3.1 Introducción

La información financiera como se entiende en la actualidad es un concepto relativamente moderno en Francia, que surge a partir del desarrollo de los mercados financieros explica Mileti (2005, p. 155). Con anterioridad, esta información se limitaba a un informe anual presentado por la gerencia a la junta general de accionistas de las sociedades, requisito establecido desde 1867 por la ley de sociedades. El desarrollo de la nueva concepción se debe al establecimiento de una profesión contable de auditores legales en 1935, y al desarrollo de la normalización contable a partir del año 1947. Francia es un país de tradición legalista. En 1947 el gobierno francés creó como organización responsable de la normalización contable al Consejo Superior de la Contabilidad quien preparó el primer PGC. Era un código contable numerado con formatos de modelos de presentación de las cuentas anuales. Luego, en 1957 este consejo se transformó en el Consejo Nacional de la Contabilidad (CNC) y elaboró un nuevo PGC similar al del año 1947. Estos planes fueron la base fundamental de la doctrina contable. Mileti (2005) manifiesta que:

> "en 1982 el CNC elaboró un nuevo PGC para adaptarse a la IV Directiva de la Comunidad Europea, modificado posteriormente en 1986 para adaptarse a la VII Directiva. A partir de 1990

> se han realizado adaptaciones de los planes de 1957 y 1982 a las circunstancias de sectores particulares. Adaptaciones que han sido realizadas por comités donde los representantes de las empresas jugaban un papel fundamental". (Mileti, 2005, p. 156)

Mileti (2005, p. 157) siguiendo a Lande y Scheid (1999, p. 38) subraya que las influencias de la normalización internacional se encuentran en las denominadas *big six* en ese momento – seis grandes empresas de auditorías – representadas en Francia por KPMG, Arthur Andersen, Ernst & Young, Cooper & Lybrand, Price Waterhouse, y Touche Ross. Estas firmas se establecen en el país y se asocia con las grandes firmas de Francia para influenciar en los servicios de auditoría y otros que se realizan, pero la principal fuente de influencia internacional son las directivas de la comunidad europea. Agrega Mileti (2005) que "Las normas internacionales de contabilidad no se aplicaban directamente porque no tenían estatus legal, sin embargo fueron emitidas en francés por la OEC y la CNCC, ambos miembros del IASC y están tomando posiciones en la normalización contable" (p. 157). Luego que se sancionara el reglamento 1606/2002 de la Unión Europea, el CNC ha determinado a partir del 1º de enero de 2005 la obligatoriedad de presentar las cuentas consolidadas de las empresas francesas en función de lo establecido en las NIC, aún cuando ya con anterioridad las grandes empresas francesas elaboran sus cuentas consolidadas conforme a las normas del *IASB.*

2.3.2 Períodos

La historia de la contabilidad y su regulación en Francia puede dividirse en tres períodos desarrolla Mileti (2005: 157) según Lande y Scheid (1999, p. 85):

- Antes de 1947 cuando no existían normas contables.

- A partir de 1947 cuando se alcanzó la normalización con el Plan General de Contabilidad.

- A partir de la ley del 30/04/83 en el que se extiende el proceso de normalización y el PGC no tiene una intervención preponderante.

La primera etapa se inicia antes de 1947 en la cual no existían normas contables, desarrolla Mileti (2005):

> "la práctica de la teneduría de libros comenzó en la Edad Media. En 1673, durante el reinado de Luis XIV, un edicto gubernamental requirió que todos aquellos que actuaran como mercaderes o comerciantes en Francia llevaran libros de cuentas. El Código de Comercio de 1807 consolidó esta obligación y la Ley de 1867 abrió el camino para establecer en las empresas el requisito de que la junta de accionistas aprobara cada año las cuentas preparadas por la Junta Directiva y auditadas por un auditor, aún cuando las funciones de éste no estaban definidas." (Mileti, 2005, p. 158)

Hasta el año 1940 la información financiera de las grandes empresas se elaboraba de forma superficial (sin especificar los gastos e ingresos), pero a partir de la ley de 1917 que estableció el impuesto sobre los beneficios, y se aplicó a partir de 1920 (frente a la ausencia de principios contables este beneficio se determinaba mediante leyes fiscales), comenzó una revolución de la profesión contable. Los profesionales comenzaron a organizar institutos profesionales. En el año 1927 se estableció el examen para actuar como profesional de la contabilidad, y en 1935 se estableció el comisariado de cuentas (debía informar a la policía los casos de fraude). Finalmente en 1945 se crea la Orden de Expertos Contables (OEC), cuya función fue proveer de servicios contables al público.

La segunda etapa inicia a partir de 1947, cuando se alcanzó la normalización con el PGC, dado que ese año:

> "el Consejo Superior de la Contabilidad elabora el primer PGC con una lista enumerada de cuentas que no iba acompañada por explicaciones sobre principios contables, sin embargo el plan contenía una precisa descripción del balance y de la cuenta de resultados. Fue opcional pero fue aplicado progresivamente por las empresas y se convirtió en el único objeto de los programas de enseñanza contable. No fue obligatorio hasta 1965, año en que la legislación fiscal exigió su adopción para el cálculo anual de la base imponible." (Mileti, 2005, p. 158)

Desde el año 1965 el CNC, emitió reglas, interpretaciones y recomendaciones para complementar el primer PGC, y ese año la OEC empieza a emitir recomendaciones sobre cuestiones de normalización contable. En 1969 comienza la actuación del CNC, dictando normas de auditoría. En el año 1967 se crea la *Commission des Opérations de Bourse* (*COB*, Comisión de Operaciones de Bolsa de Francia), como organismo responsable del funcionamiento de los mercados financieros y de la información que se publica en los mismos. Esta comisión empieza a tomar posiciones sobre principios contables, participando indirectamente en la normalización a través de su representación

en el *CNC*. Por último, esta segunda etapa finaliza en 1982 cuando se promulga un nuevo PGC adaptado a la IV directiva, con aplicación obligatoria a partir de 1984. La sanción de la ley del 30/04/83, da comienzo a la tercera etapa que extiende el proceso de normalización, y el PGC deja de tener una función fundamental. Analiza Mileti (2005) esta ley de 1983:

> "que hizo obligatorio la aplicación del PGC marca el comienzo de un nuevo período, donde el papel del CNC no ha desaparecido sino que se ha mantenido, probablemente por su papel en el diálogo sobre aspectos contables. El CNC es capaz de adoptar posiciones sobre hechos técnicos poco apropiados para una atención legislativa en el mínimo de tiempo y la mínima formalidad. Sus normas y sus interpretaciones y recomendaciones representan su postura sobre la doctrina contable." (Mileti, 2005, p. 159)

También participan en forma directa o indirectamente en el proceso de normalización la *OEC*; que emite recomendaciones, estudios y participa activamente en el *IASC*. La *COB* incrementó su poder en 1989, controlando los mercados financieros y su información.

2.3.3 El impacto de las NIIF en la normalización contable francesa

Indican Barbe, O, Diderot, L. y García-Olmedo Garrido, B. (2012) que tal cual sucedió en los demás países europeos, se experimentaron en Francia cambios profundos en las normas contables:

> "motivados por la adopción del Reglamento europeo de 19 de julio de 2002 - Reglamento (CE) No 1606/2002 del Parlamento europeo, y del Consejo de 19 de julio de 2002 relativo a la aplicación de Normas Internacionales de Contabilidad, que impuso a las sociedades cotizadas europeas la obligación de presentar a partir de 2005 sus cuentas consolidadas de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera." (Barbe et al., 2012, p. 65)

Agregan los citados autores que de conformidad con los datos publicados por la Comisión Europea, los grupos franceses afectados por la aplicación obligatoria de este requisito en el año de entrada en vigor de dicho reglamento eran ochocientos ochenta, el número más elevado de la UE después de Reino Unido y Alemania, frente a los trescientos diez grupos cotizados españoles. En relación a las opciones establecidas en el reglamento europeo, la posición francesa permitió la aplicación voluntaria de las NIIF a las cuentas consolidadas de las sociedades que no cotizan (mientras que prohibió su

uso para las cuentas individuales), por lo cual estos grupos pudieron aplicar directamente las NIIF en sus estados consolidados. Actualmente existen en Francia, como en España, tres grupos de normas:

> "- Las NIIF para las cuentas consolidadas de las sociedades cotizadas, y para las cuentas consolidadas de las sociedades no cotizadas que hayan optado por este cuerpo normativo.
> -Las normas francesas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas, para las cuentas consolidadas de las sociedades no cotizadas que no hayan optado por las NIIF.
> - El Plan General de Contabilidad para las cuentas individuales del conjunto de sociedades. A diferencia de lo que es habitual en otros ordenamientos jurídicos, no existen normas sectoriales específicas para las empresas financieras." (Barbe et al., 2012, p. 66)

A continuación se detallará la evolución del sistema contable francés producida por el proceso de normalización contable internacional, y se realizará un análisis crítico de las opciones adoptadas por el normalizador francés.

2.3.4 Evolución del proceso francés de normalización contable

En primer lugar hay que realizar una breve mención al ordenamiento jurídico francés. La normativa contable en Francia se basa en una jerarquía de fuentes legislativas y reglamentarias según detallan Barbe et al. (2012):

> "- Código de Comercio: parte legislativa, que es votada en el Parlamento y tiene rango superior al resto de normas.
> - Código de Comercio: parte reglamentaria, aprobada por el gobierno. Tiene rango de Decreto y detalla las provisiones de la ley.
> - Plan General de contabilidad (PGC), aprobado por el reglamento CRC 99-03 y modificado por reglamentos posteriores: aplica a las cuentas individuales de todas las empresas.
> - Reglamento CRC 99-02, modificado por reglamentos posteriores: establece las normas para la formulación de las cuentas consolidadas (equivalente al Real Decreto 1159/2010 español)." (Barbe et al., 2012, p. 66)

En el año 1999, el PGC vigente en ese momento, como algunas de las recomendaciones en materia contable emitidas hasta esa fecha, se refundieron en un único texto. En este proceso se unificó la normativa contable en un único documento, donde se eliminaron del plan las reglas de contabilidad analítica (dado su carácter facultativo), y se reescribió el mismo bajo la forma de artículos, de forma tal de facilitar las futuras actualizaciones. En efecto, desde ese año el PGC fue objeto de

modificaciones y de adiciones en forma habitual por medio de reglamentos elaborados, en primer lugar por el CNC y luego por su sucesor, la Autoridad de Normas Contables (ANC). El PGC es un documento en constante evolución, cuya elaboración no puede ser fijada en una única fecha. Del mismo modo, en el citado año las normas de consolidación pasaron a un reglamento específico.

a) Proceso de normalización contable desde 1996 a 2010

Durante ese período el proceso de normalización contable francés, así como los organismos encargados de esta tarea, fueron modificados en dos ocasiones (Barbe et al., 2012, p. 66). La primera reforma se desarrolló entre el período 1996 y 1998, y arrojó como resultado el establecimiento y modificación de los organismos contables que existían hasta el año 2010. Se destacaron dos hechos principales:

> "- La renovación del Consejo Nacional de la Contabilidad y la creación de su comité de urgencia, en agosto de 1996. - La creación del Comité de Reglamentación Contable en el año 1998, que fue el encargado de reescribir el PGC.
>
> Creado en el año 1957, el Consejo Nacional de la Contabilidad (CNC) era un organismo consultivo bajo la autoridad del ministerio de economía y finanzas. El CNC tenía como misión emitir, dentro del entorno contable, opiniones y recomendaciones que afectaban a todos los sectores económicos y que conformaban un elemento de doctrina contable ampliamente seguido por las empresas, ya que recogían la buena práctica contable. El CNC fue renovado en el año 1996. El Comité de Urgencia del CNC, creado en 1996 para incrementar la reactividad del proceso de normalización contable, tenía como función responder a cuestiones sobre la interpretación o a la aplicación de una norma contable que necesitara una opinión urgente. Para ello, debía decidir en un plazo máximo de tres meses sobre las cuestiones que le planteara el presidente del CNC o el ministro de economía. Las opiniones del Comité de Urgencia eran también textos interpretativos que venían a completar la doctrina contable. " (Barbe et al., 2012, p. 67)

Luego de su creación en el año 1998, el Comité de Reglamentación Contable (CRC) se convirtió en el organismo de decisión con el monopolio de emisión de las reglas contables que se aplicaban a todas las personas físicas y jurídicas obligadas a elaborar cuentas anuales. Este organismo complementó a los anteriores, sin sustituirlos, y tuvo como primera misión la reescritura del PGC. Algunas de las opiniones y recomendaciones emitidas por el CNC hasta ese año fueron remitidas al CRC para su incorporación al nuevo plan. A partir del año 1999, después de haber publicado el nuevo

plan, el CRC fue adoptando por medio de reglamentos las opiniones que le remitía el CNC. Estos reglamentos, homologados por orden ministerial, fueron modificando el PGC y resultan por lo tanto de aplicación obligatoria.

b) Proceso de normalización desde 2010

A partir del año 2007 se realizó una nueva reforma de las instituciones contables con el propósito, de simplificar el sistema anterior y, responder de una manera más eficiente al nuevo desafío de la participación en la evolución de la normalización contable internacional (Barbe et al., 2012, p. 67). Esto dió lugar a la entrada en funcionamiento a partir del año 2010 de una nueva autoridad, la Autoridad de Normas Contables (ANC), que ha reemplazado al CNC y al CRC. Las funciones de la ANC son las siguientes:

> "- Establecer, en forma de reglamentos, las normas contables generales y sectoriales que deben seguir las personas físicas y jurídicas sometidas a la obligación legal de elaborar documentos contables conforme a las normas de contabilidad privada, dado que las normas de contabilidad pública son emitidas por el Consejo de normalización de las cuentas públicas.
> - Emitir opiniones y formar la posición oficial francesa, en el marco del proceso de elaboración de las Normas Internacionales de Información Financiera.
> - Velar por la coordinación y la síntesis de los trabajos teóricos y metodológicos llevados a cabo en materia contable." (Barbe et al., 2012, p. 67)

La ANC comprende tres organismos: un órgano ejecutivo de carácter colegiado, dos comisiones especializadas (comisión de normas internacionales y comisión de normas privadas), y un comité consultivo que revisa el programa de trabajo y el informe de actividad anual.

2.3.5 Características de la convergencia del Plan General de Contabilidad con las NIIF

Producto de la dificultad de mantener la coexistencia en Francia de tres grupos de normas contables, el legislador eligió un proceso de convergencia del PGC con las NIIF (Barbe et al., 2012, p. 68). Este tuvo como paso previo, la reescritura en forma de artículos del PGC en el año 1999, para poder facilitar su actualización en forma ágil y dinámica. A continuación analizamos algunas de las principales características del PGC en relación con las NIIF:

"**Ausencia de un marco conceptual.** Contrariamente a la tradición anglosajona, en la normativa francesa no existe un marco conceptual propiamente dicho. El título I del PGC denominado "objeto y principios de la contabilidad" simplemente enuncia los principios contables y define las características cualitativas de las cuentas anuales. Estos elementos figuran igualmente en el Código de Comercio, que establece que "las cuentas anuales deben ser legales, sinceras y dar una imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y del resultado de la empresa" según el Art.123-14 del Código de Comercio.

Convergencia progresiva. La modalidad de convergencia con las NIIF seguida por el normalizador francés consiste en integrar en el PGC de manera progresiva, total o parcialmente, las NIIF y las definiciones fundamentales del marco conceptual. La publicación de diversos reglamentos CRC testimonia esta voluntad de convergencia y el carácter evolutivo del PGC. Las NIIF han sido traspuestas conforme a dos modalidades:

- Transposición de una norma a través de un reglamento específico (por ejemplo, el reglamento CRC 00-06 para la NIC-37).

- Aprobación de un único reglamento para la transposición parcial de un conjunto de normas (por ejemplo, el reglamento CRC 04-06 para las normas NIC 2, NIC 16, NIC 23 y NIC38) (…)

(…) Muchos temas importantes no han sido hasta el momento objeto de convergencia. Se pueden citar como ejemplos: - Reconocimiento de ingresos; - Contratos de arrendamiento; - Contabilización del impuesto (actualmente el método en vigor para las cuentas individuales es el del impuesto corriente, si bien el método del impuesto diferido sí se sigue en las cuentas consolidadas); - Instrumentos financieros; - Efectos de las variaciones de moneda extranjera; - Inversiones inmobiliarias; - Presentación de los estados financieros." (Barbe et al., 2012, p. 68)

La convergencia progresiva del PGC con las NIIF es un proceso de traducción compleja, que no es pura y simple; y para poder realizar el proceso de armonización de la normativa francesa a la internacional se requiere hacer una serie de reformas y cambios que conforman precisamente los límites de este modelo de convergencia.

a) Límites de la convergencia del Plan General de Contabilidad con las NIIF

Seguidamente, se exponen los principales límites que el regulador francés ha encontrado al momento de realizar el proceso de convergencia, destacándose la fiscalidad, y el propio proceso de emisión de normas contables en Francia, inspirado en un sistema de tradición napoleónica (Barbe et al., 2012, p. 69). En las NIIF, la contabilidad y la fiscalidad se encuentran desconectadas. En Francia, por el contrario, el

Código General de Impuestos (CGI) fija el principio de conexión entre la contabilidad y la fiscalidad, que preside y condiciona todo el sistema contable francés: "las empresas deben respetar las definiciones establecidas por el plan general contable, siempre que no sean incompatibles con las reglas aplicables a la determinación de la base imponible del impuesto" según el Art. 38 quater del Anexo III del CGI. Esta conexión produce el mantenimiento, luego del proceso de convergencia, de opciones contables incompatibles con la NIIF, con el objeto de no perder los beneficios que proporciona la ley fiscal. Un ejemplo, estudian los autores Barbe et al. (2012)**:**

> "es el caso del tratamiento contable de los costes de adquisición del inmovilizado. El valor inicial de un inmovilizado material conforme a las nuevas normas contables comprende todos los costes directamente incurridos para poner el activo en condiciones y estado de funcionamiento para la utilización prevista por la dirección. Esta noción de costes directos conforme a la NIC 16 comprende tanto los costes accesorios (transporte, montaje, instalación) como los costes de transacción (impuestos de transmisión, honorarios, comisiones, costes de registro).
>
> Sin embargo, el valor fiscal del bien sigue correspondiendo con la antigua definición contable, que no incluía estos últimos, ya que se consideraban como gastos o gastos a distribuir." (Barbe et al., 2012, p. 69)

Entonces, el legislador contable ha introducido la opción, únicamente en las cuentas individuales, de considerar los impuestos de transmisión, honorarios, comisiones y costes de registro como mayor valor inicial del bien o, por oposición, contabilizarlos como gastos en el momento inicial. Esto permite mantener la deducibilidad inmediata de estos gastos sin esperar a la amortización del bien o a su venta, según el activo sea o no amortizable.

b) Jerarquía de fuentes de la normativa contable francesa

La tipología de fuentes de normativa contable analizada previamente muestra que los reglamentos CRC (ANC desde 2010) se sitúan en un nivel jurídico inferior al del Código de Comercio. Las disposiciones de orden contable contenidas en el Código de Comercio, no pueden ser modificadas por los reglamentos de la ANC (Barbe et al., 2012, p. 69). Vale citar el ejemplo de los gastos de establecimiento, que no corresponden a la definición de activo resultante del reglamento CRC 04-06. No obstante, según el art. R123-186 del Código de Comercio se prevé que "los gastos incurridos con motivo de operaciones que condicionan la existencia o el desarrollo de la

empresa, pero cuyo montante no puede ser atribuido a la producción de bienes o servicios determinados puedan figurar en el activo del balance como gastos de establecimiento". Consecuentemente, los gastos de establecimiento subsisten en los balances de las empresas, en la medida en que los textos de nivel superior no son modificados. Sobre el ritmo de convergencia establecido Barbe et al. (2012) señalan que:

> "La voluntad del legislador de realizar la convergencia de manera progresiva ha llevado a proceder por etapas, integrando sólo ciertas normas en el PGC y en algunos casos sólo parcialmente. Este enfoque se traduce en: - Exclusiones del campo de aplicación de los reglamentos; - Existencia de puntos no abordados por el PGC; - Evolución más lenta de los textos normativos franceses." (Barbe et al., 2012, p. 70)

Los reglamentos CRC relativos a activos y pasivos han introducido en el PGC las definiciones de estos elementos correspondientes al marco conceptual de las NIIF. Sin embargo, la exclusión de ciertos elementos del campo de aplicación de estos reglamentos, ha reducido el alcance de las definiciones de forma significativa, ocasionando el mantenimiento de la contabilización de ciertos elementos, lo cual no corresponde con las nuevas definiciones. La nueva definición de activo se basa en la noción de control y no en la de propiedad jurídica, y se debiera haber materializado en la activación de los contratos de arrendamiento financiero. No obstante, la decisión de no integrar la norma sobre los contratos de arrendamiento (NIC 17), porque se estimó que era demasiado compleja, produjo la exclusión de los contratos de arrendamientos del campo de aplicación del reglamento CRC 04-06. En lo que respecta a la definición de pasivos, se cuestiona la existencia de las provisiones por diferencias de cambio, para las que no existe ninguna obligación presente en la fecha de cierre. La exclusión de la conversión de activos y pasivos denominados en moneda extranjera del campo de aplicación del reglamento CRC 00-06, debido a la decisión de no integrar la NIC 21 "Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera" permite mantener tales provisiones.

La convergencia del PGC con la normativa internacional está limitada a dos conceptos fundamentales de las NIIF que el legislador no ha introducido aun en el citado plan: el valor razonable y la actualización. Barbe et al. (2012) desarrollan sobre estos puntos no abordados en el PGC:

> "De acuerdo con las NIIF, determinados elementos del balance pueden o deben ser valorados por su valor razonable. Por ejemplo, la valoración posterior del material inmovilizado (NIC 16), puede ser efectuada según el modelo de coste o el de reevaluación al valor razonable, siendo la decisión adoptada aplicable a todos los elementos de una misma clase. En las reglas francesas, existe un sistema puntual de reevaluación libre en el que las variaciones de valor de los activos se registran directamente en los fondos propios y que en caso de hacerse uso del mismo, debe ser aplicado al conjunto de inmovilizados materiales y financieros de la empresa. Este método es distinto al contemplado en las NIIF pues, aunque ambos tienen como efecto la valoración de activos por su valor razonable o de mercado, el sistema francés de reevaluación no se realiza de forma periódica, no contempla el reciclaje de las partidas imputadas directamente al patrimonio y debe ser aplicado al conjunto de inmovilizados." (Barbe et al., 2012, p. 70)

En lo que respecta a la actualización, las NIIF la consideran obligatoria cuando su impacto es significativo para la valoración de ingresos (NIC 18), de provisiones (NIC 37), para la valoración inicial del inmovilizado (NIC 16, 38, y 40) y para la determinación de los flujos de caja (NIC 36 principalmente). La única regla francesa en materia de actualización concierne a la provisión por desmantelamiento.

c) Evolución de los textos normativos franceses

Las NIIF son normas evolutivas, que pueden ser objeto de mejoras, modificaciones y revisiones de manera frecuente, pero la evolución de los textos franceses es menos rápida, dando lugar a distorsiones en el tratamiento contable (Barbe et al., 2012, p. 71). Son ejemplos de esto, el reglamento CRC 04-06 que alinea el tratamiento contable de los costes de préstamos basándose en la NIC 23, estaba en vigor en el momento de su aprobación, y permitía dos tratamientos: la contabilización de los costos de financiación como gastos o su incorporación como coste del activo. En el marco de la convergencia de normas del *IASB* y de las normas estadounidenses del *FASB*, los cambios introducidos en la NIC 23 en marzo de 2007 eliminaron la posibilidad de contabilizar como gastos los costos de financiación relativos a activos aptos, pero a la fecha el PGC francés no fue modificado en cumplimiento de esta norma. El estado actual de la convergencia del PGC frente a las NIIF produce varios inconvenientes según Barbe et al. (2012): "- Mantenimiento de numerosas opciones de métodos contables; - Incoherencias en los tratamientos contables; - Textos insuficientemente precisos; - Menor claridad de los estados financieros (p. 71).

Las reglas francesas mantienen numerosas opciones de métodos contables, que perjudican la comparabilidad de la información contable entre empresas, en oposición a las NIIF que permiten opciones contables únicamente en la medida en que el objetivo de aproximación a la realidad sea respetado, cualquiera que sea el método aceptado, según estudian Barbe et al. (2012):

> "Sin embargo, el reglamento CRC 99-03 ha establecido la noción de método preferente en el PGC. Esto permite al normalizador, ante la existencia de varios métodos contables, designar el que brinde una mejor información. Además, la adopción por una entidad del método preferente le permite cumplir con las NIIF, ya que precisamente este criterio ha sido tenido en cuenta en su designación como preferente. El proceso de convergencia con las NIIF conduce así a una multiplicación de los métodos preferentes: - Contratos a largo plazo (contratos de construcción): método del grado de avance preferencialmente, frente al método de contrato cumplido. - Prestaciones post-empleo: provisión por la totalidad de los compromisos, en lugar de la simple información en la memoria. - Gastos de desarrollo: método preferencial de contabilización en el activo en lugar de su contabilización como gasto. - Gastos de desarrollo y de producción de sitios de internet: método preferencial de contabilización como activo, en lugar de su contabilización como gastos. - Gastos de constitución, transformación y primer establecimiento: su inscripción en la cuenta de resultados constituye el método preferencial, frente a su registro en el activo como gastos de establecimiento. - Gastos de ampliación de capital, de fusión y de escisión: su imputación a la primas de emisión y de fusión (con la contabilización en gastos en caso de que éstas fueran insuficientes), constituye el método preferencial en lugar de su registro en el activo como gastos de establecimiento." (Barbe et al., 2012, p. 72).

La existencia de incoherencias en el tratamiento contable es una de las principales consecuencias de la convergencia progresiva y no completa del PGC respecto a las NIIF afirman Barbe et al. (2012, p. 72). Es el caso del reglamento CRC 04-06 que establece los criterios para la contabilización de activos, organiza el tratamiento contable de los descuentos por pronto pago relativos a los mismos con el determinado en las NIIF, porque éstos se deducen del costo del activo (inmovilizado material, intangible y existencias), en lugar de ser considerados como ingresos financieros. No obstante, el tratamiento contable de las ventas y las compras no fue tratado en el marco del proceso de convergencia, por lo que los descuentos por pronto pago concedidos u obtenidos en este tipo de operaciones permanecen registrados durante el período como gastos o ingresos financieros respectivamente. Esta incoherencia del tratamiento contable de los descuentos por pronto pago en la adquisición de activos y en las compras y ventas afecta los cálculos de los márgenes de

explotación y financiero. Los textos de este proceso de convergencia del PGC son insuficientemente precisos, advierten Barbe et al. (2012) como ser:

> "El reglamento CRC 02-10, introduce en la normativa contable la noción de valor de uso de un activo, definido como el valor de los beneficios económicos futuros obtenidos por su utilización y por su enajenación. Se calcula a partir de las estimaciones de los beneficios futuros esperados. No se proporciona ninguna precisión relativa a la forma de estimación de los flujos de tesorería futuros, su composición ni la determinación de los tipos de actualización que deben ser utilizados. De igual forma, el deterioro de un activo es la constatación de que su valor actual es inferior a su valor neto contable. Sin embargo, el PGC no especifica el tratamiento contable de los activos para los que no es posible determinar el valor actual de manera individual (concepto de unidad generadora de efectivo de las NIIF). Para la aplicación de las reglas relativas al deterioro de los activos, la referencia a las NIIF y en concreto a la NIC 36 relativa al deterioro de activos parece en este caso ineludible." (Barbe et al., 2012, p. 72).

Otro de los inconvenientes que se produce en este proceso de normalización contable, es que existe menor claridad de los estados financieros, dado que las reglas contables francesas relativas a las cuentas individuales, se encuentran impregnadas de una concepción patrimonial del balance y de la cuenta de resultados, además de una aplicación predominante del principio de prudencia. En contraste, las NIIF consideran fundamental el enfoque económico, y el resultado debe constituir un verdadero indicador del desempeño de la empresa. La convergencia parcial del PGC con las NIIF genera las siguientes situaciones:

> "- La versión actual del PGC constituye una mezcla híbrida del enfoque patrimonial y del enfoque económico, que repercute en la calidad de la información financiera.
> - Las exclusiones del campo de aplicación de los reglamentos desembocan en excepciones a la aplicación de las definiciones básicas de las NIIF y a las modalidades de contabilización establecidas por estas normas, acarreando una ruptura de la coherencia y de la lógica del sistema.
> - Las divergencias en materia de valoración mantenidas por el legislador (fundamentalmente el valor razonable y la actualización) dañan la comparabilidad de los estados financieros elaborados conforme al PGC respecto a aquellos que siguen las NIIF.
> - Los ajustes que se deben efectuar al objeto de realizar un análisis de las cuentas individuales son todavía numerosos (contratos de arrendamiento, efectos comerciales no vencidos, gastos de establecimiento (…)
> - Pedagógicamente, la enseñanza de la contabilidad, especialmente para los estudiantes en los primeros años de formación, se ha convertido en un verdadero ejercicio de estilo." (Barbe et al., 2012, p. 73)

Las reglas francesas en materia de cuentas consolidadas están legisladas en el reglamento CRC 99-02. El reglamento CRC 05-10, aplicable a los ejercicios contables iniciados con posterioridad al 1 de enero de 2006, ha colaborado a la convergencia de estas normas con las NIIF, buscando responder a dos objetivos:

- La coherencia con los principios contables no relacionados con la consolidación que se desprenden de los reglamentos aplicables a las cuentas individuales.

- Una coherencia prudente con la norma NIIF 3 vigente en ese momento.

2.4 Visión desde Europa de la convergencia normativa

Las NIIF son asumidas por la UE mediante un mecanismo de aceptación o adopción, denominado *endorsement* (Cañibano Calvo, 2011), en el que intervienen como asesores de la Comisión Europea el *European Financial Reporting Advisory Group* (*EFRAG*, Grupo Asesor Europeo sobre Información Financiera) y el *Accounting Regulatory Committee* (ARC, Comité de Regulación Contable). Cañibano Calvo (2010) explica que el proceso de adopción de las NIIF en España, como en el resto de la UE se produjo en el período 2004-2005, y los primeros estados financieros consolidados a los que las sociedades cotizadas debieron aplicar dichas normas internacionales fueron los correspondientes al ejercicio 2005. Mediante la promulgación del reglamento 1606/2002 del parlamento europeo, se asumían las NIIF para la preparación de los estados financieros consolidados de las sociedades cotizadas en bolsas europeas.

Las normas contables aplicables para la elaboración de las cuentas anuales de las sociedades cuyos títulos no cotizan en bolsas de valores de la UE tienen la jurisdicción de sus distintos estados miembros (Cañibano Calvo, 2011). En sus respectivos ámbitos, éstos pueden permitir u obligar a la aplicación de las NIIF, como también no hacerlo. El objetivo buscado por la UE con la adopción de las NIIF consiste en lograr que las cuentas de las sociedades cotizadas sean auténticamente comparables y equivalentes. Sin embargo, Cañibano Calvo (2011) destaca que existían numerosas diferencias entre las normas contables locales y las NIIF antes de la implantación obligatoria de éstas últimas; las cuales afectaban a un total de ciento once elementos, de las cuales tan sólo

treinta y cinco eran las existentes en países como Reino Unido e Irlanda, mientras que en España, Portugal, Grecia y Austria eran setenta y cuatro.

Los estados miembros de la UE tienen diferentes instituciones legales, políticas y económicas, lo cual implica que las prácticas contables sean impuestas por los respectivos poderes locales. (Cañibano Calvo, 2011)

A través de algunos estudios empíricos se han evidenciado ciertos impactos derivados de la aplicación de las NIIF en la UE. En cuanto a los efectos sobre la calidad de la información financiera, no se han encontrado demostraciones de que haya mejorado la calidad de los resultados, lo cual puede estar relacionado con la existencia de diferentes medidas del mecanismo de refuerzo y control del cumplimiento de las normas de elaboración y divulgación de información financiera denominado *enforcement* según los estados miembros. (Cañibano Calvo, 2011)

Cabe señalar en lo que se refiere a España, que la actual normativa contable responde a lo que debería denominarse cultura NIIF, aunque la directa aplicación obligatoria de estas normas internacionales se encuentre exclusivamente reservada a las sociedades cuyos títulos cotizan en los mercados de valores de la UE. (Cañibano Calvo, 2011)

Señala Cañibano Calvo (2010) que las cuestiones más problemáticas que tuvo la adopción de los estándares internacionales de contabilidad sería el relativo al tratamiento contable de los instrumentos financieros, a los que se refieren las NIC 32 y 39 y la NIIF 7. La influencia de esta normativa contable internacional sobre los criterios de registro, valoración e información de los de los distintos activos y pasivos financieros y de las partidas del patrimonio neto, ha supuesto un cambio importante con respecto a los criterios previamente aplicados en España y, en los diferentes países de la UE.

2.5 Unión Europea

Fowler Newton (2011, p. 456) explica que décadas atrás, países que integraban la Unión Europea en ese momento se comprometieron a armonizar los aspectos básicos de sus legislaciones comerciales. Para lo cual establecieron normas contables de alcance

amplio, en diversas directrices sobre sociedades, que estipularon los requerimientos mínimos que los países miembros deben incorporar a su legislación local. Hacia finales del siglo XX, sigue Fowler Newton (2011, p. 457), fueron incrementándose las opiniones favorables al reemplazo de las normas contables, contenidas en las directrices de la Unión Europea por las entonces denominadas NIC. Finalmente se concretó mediante la sanción del reglamento (CE) 1606/2002 del parlamento europeo y del consejo de ministros. Fowler Newton (2011) detalla que:

> "Los considerandos 5, 9 y 11 del reglamento incluyen menciones a: a) la importancia de lograr la convergencia de las normas utilizadas en Europa para la elaboración de los estados financieros con unas normas internacionales de contabilidad que puedan utilizarse para las operaciones transfronterizas o la cotización en cualquier bolsa del mundo; b) la conveniencia de adoptar las NIC para todas las sociedades de la Comunidad que tengan cotización oficial, siempre que se cumplan estas condiciones, a ser evaluadas respecto de cada norma en particular: 1) de la aplicación de las normas debe derivar una imagen fiel de la situación financiera y de los resultados de una sociedad, principio que deberá valorarse según las disposiciones de ciertas Directivas del Consejo, sin que ello suponga ajustarse rigurosamente a todas y cada una de dichas disposiciones; 2) la norma debe favorecer el interés público europeo; 3) la norma debe cumplir criterios básicos sobre la calidad de la información requerida para que los estados financieros sean útiles para los usuarios; c) la necesidad de que el mecanismo de adopción de las NIC sea rápido pero también permita la deliberación, reflexión e intercambio de ideas entre las principales partes interesadas (en especial los organismos de normalización de la contabilidad en el ámbito nacional, los supervisores en los ámbitos de los valores, la banca y los seguros, los bancos centrales, incluído el Banco Central Europeo, la profesión contable y los usuarios y preparadores de cuenta. La UE engloba en el concepto de NIC a éstas, a las NIIF y a las interpretaciones de ambas. La terminología es distinta a la empleada por el IASB, que incluye a las NIC dentro de las NIIF." (Fowler Newton, 2011, p. 458)

En lo referente a la parte dispositiva del reglamento, Fowler Newton (2011) expone que:

> "establece que la aceptación de las NIC será decidida por la Comisión Europea y que las que sean adoptadas de conformidad con el procedimiento fijado a tal efecto, serán obligatorias para la preparación de los estados consolidados de las sociedades que tengan emitidos valores admitidos a cotización en un mercado regulado de cualquier estado miembro de la Unión Europea" (Fowler Newton, 2011, p. 458)

En cuanto a los organismos técnicos intervinientes, Fowler Newton (2011, p. 459), informa que antes de decidir sobre la adopción de las NIC, la comisión debe

obtener la opinión del ARC, quien dictó sus propias reglas de funcionamiento y toma sus decisiones por mayoría simple. Por último, Fowler Newton (2011) agrega que:

> "la UE termina por adoptar todos los pronunciamientos que conforman las NIIF. Sin embargo, hubo excepciones relativas al rechazo de ciertos párrafos de la NIC 39 referidos a la medición de los instrumentos financieros y a una interpretación sobre el tratamiento contable de los derechos de emisión de contaminantes en el marco de un esquema de tope y negociación." (Fowler Newton, 2011, p. 461)

Todos estos rechazos crearon diferencias entre las normas contables adoptadas por la UE y las NIIF que desaparecieron con la modificación de las segundas. Así se pone en evidencia la importancia que para el *IASB* tiene la opinión de la UE, que generalmente se basa en la del *EFRAG*. Este grupo es una asociación privada establecida en el año 2001 con el respaldo de la Comisión Europea, y sus miembros son las organizaciones de las partes interesadas europeas y organizaciones nacionales que tienen el interés en el desarrollo de las NIIF.

2.6 Conclusiones del capítulo

En el presente capítulo se analiza la regulación contable en los países europeos de España, Alemania y Francia, como principales referentes en la materia en la Unión Europea. El avance de la normalización contable en España comienza en la década del setenta, con la aprobación, hasta la fecha, de tres planes generales de contabilidad. La regulación contable en España, en lo referido a su contenido material, además de definir un conjunto de normas relativas a la forma en que se llevan los libros de contabilidad y áreas afines, se orienta preferentemente hacia la promulgación de un PGC normalizado, en el que se recogen principios contables, se enuncia un cuadro de cuentas codificado con la exposición de las relaciones de funcionamiento de las distintas cuentas del mismo.

Asimismo, se formalizan unos modelos o formatos de presentación de las diferentes cuentas anuales, que forman el cúmulo informativo de publicación obligatoria, se enumeran un conjunto de principios básicos de contabilidad que constituyen las bases de la información financiera, y un conjunto de reglas o criterios de valoración para las principales categorías de los elementos patrimoniales manejados por las empresas.

En los citados tres planes generales de contabilidad, con la finalidad de converger con la normativa europea e internacional se ha trasladado de un modelo estático que refleja la situación patrimonial de una empresa en un momento determinado, a un modelo dinámico que procura reflejar la situación patrimonial, determinar la forma en que se genera la renta, la capacidad de solvencia y grado de liquidez, y el endeudamiento económico de la empresa.

En opinión de la doctora Mileti (2005, p. 170) el sistema alemán es una mezcla de sistema de regulación contable legalista, porque la ley es lo primero a considerar, pero también interviene un ente emisor de normas contables – Junta Alemana de Normas de Contabilidad, y luego el Ministerio de Justicia debe aprobar. Es indudable la influencia de lo privado en la regulación pública. La estrategia inicial de Europa consistió en armonizar las normativas contables mediante la convergencia de los requisitos nacionales, pero esa estrategia no respondía plenamente a las necesidades de las empresas que querían captar capitales en los mercados europeos o internacionales.

En Alemania, se pusieron de manifiesto importantes diferencias entre los estados financieros preparados con arreglo a las normas internacionales y los preparados con arreglo a los PCGA alemanes. Los principios alemanes estaban pensados para atender a las necesidades de los acreedores, por lo cual primaba el principio de prudencia, pero los beneficios de Daimler Chrysler AG (que anteriormente cotizaba como Daimler Benz AG) se redujeron en 1.300 millones de dólares al aplicar los PCGA estadounidenses. Resultaba difícil explicar las causas de las diferencias en las cuentas anuales.

Desde el punto de vista del inversor internacional, los PCGA alemanes, que asignaban una gran importancia al principio de prudencia, eran incompatibles con una presentación de información financiera más orientada hacia el valor. Los PCGA alemanes no entraron en competencia con otros sistemas de contabilidad para ganarse la aceptación internacional.

A la vista de sus insuficiencias manifiestas, los numerosos méritos del sistema pasaron inadvertidos. Las sociedades alemanas orientadas hacia los mercados de capitales tuvieron que llevar a cabo una contabilidad complicada, sumamente costosa y dual hasta que el parlamento alemán permitió que se preparasen estados financieros consolidados con arreglo a las normas internacionalmente aceptadas. Las sociedades

que quieran adoptar las NIIF tienen que familiarizarse con un sistema de contabilidad básicamente distinto; aplicar normas de contabilidad más complejas con una creciente tendencia a la valoración de los mercados; y hacer frente a los constantes cambios de la normativa contable. Las sociedades alemanas que cotizaban en bolsa tuvieron, por lo tanto, relativamente más tiempo para adoptar las NIIF y reunir los recursos necesarios. El proceso de creación de capacidad, mediante el establecimiento de instituciones públicas y privadas de contabilidad y auditoría, ha ayudado a crear las condiciones necesarias para que los PCGA alemanes coincidan cada vez más con las normas internacionales.

La normalización contable en Francia se inició en el período comprendido entre los años 1999 y 2005 en un proceso de convergencia de las normas contables de ese país con las NIIF. Este proceso prácticamente se paralizó en el año 2005, ya que no se puede señalar ningún texto significativo que haya sido adoptado con posterioridad a esa fecha.

El camino de convergencia parcial es un proceso lento y difícil, que colisiona con dos obstáculos principales: la conexión entre la contabilidad y la fiscalidad, que induce a mantener las opciones en los tratamientos contables y a realizar inscripciones en los libros con un fin puramente contable e incompatible con las NIIF; y la ausencia de autonomía de la contabilidad en relación al derecho mercantil y al derecho de sociedades (distribución de dividendos, normativa de quiebra, entre otros). Sin embargo, el status quo supone la amenaza de que Francia se asimile con un cuerpo normativo que a día de hoy es heterogéneo y alejado del que desean por sus principales socios europeos e internacionales.

Explica Mileti et al. (2003, p. 7) que los sistemas contables evolucionan, influenciados por los factores culturales y los cambios en los valores sociales, que generan un incremento en la demanda de la información, agregado a la globalización como gran promovedora del intercambio y el comercio internacional, con el ingreso de las compañías multinacionales en los países que influyen en las prácticas contables obligando en muchos casos a los países a adaptarse en ciertas prácticas contables específicas.

Al analizar los sistemas contables utilizados en algunos países, podemos destacar que en forma previa a la conversión con las NIIF existen:

- Sistema muy conservador, llamado por algunos autores modelo continental, que es aplicado en Austria, Bélgica, Dinamarca, Francia, Alemania, Grecia, Italia, Noruega, España, Suecia, Suiza.

- Modelo de economía mixta que incluye Armenia, Bulgaria, Hungría, República Checa, Eslovaquia, Georgia, Polonia, Rumania, Rusia (países con rígida planificación económica).

Hacia finales del siglo XX, explica Fowler Newton (2011, p. 457), fueron incrementándose las opiniones favorables al reemplazo de las normas contables, contenidas en las directrices de la Unión Europea por las entonces denominadas NIC. Finalmente se concretó la aplicación de las NIIF para la preparación de los estados financieros consolidados de las sociedades cotizadas en bolsas europeas por un mecanismo de aceptación o adopción, denominado *endorsement* (Cañibano Calvo, 2011), mediante la sanción del reglamento (CE) 1606/2002 del parlamento europeo y del consejo de ministros, en el que intervienen como asesores de la Comisión Europea el *EFRAG* y el *ARC*.

Cañibano Calvo (2010) explica que el proceso de adopción de las NIIF en la UE se produjo en el período 2004-2005, y los primeros estados financieros mencionados a los que las sociedades cotizadas debieron aplicar dichas normas internacionales fueron los correspondientes al ejercicio 2005. En lo referente a los organismos técnicos intervinientes antes de decidir sobre la adopción de las NIC, la comisión debe obtener la opinión del *ARC*, quien dictó sus propias reglas de funcionamiento y toma sus decisiones por mayoría simple. Para el *IASB* tiene mucha importancia la opinión de la UE, que generalmente se basa en la del *EFRAG*.

Cañibano Calvo (2011) destaca que existían varias diferencias entre las normas contables locales y las NIIF antes de la implantación obligatoria de estas últimas; las cuales afectaban a un total de ciento once elementos, de las cuales tan sólo treinta y cinco eran las existentes en países como Reino Unido e Irlanda, mientras que en España, Portugal, Grecia y Austria eran setenta y cuatro. Agrega el citado autor que no se han

encontrado demostraciones de que haya mejorado la calidad de los resultados de la información financiera, lo cual puede estar relacionado con la existencia de diferentes medidas del mecanismo de refuerzo y control del cumplimiento de las normas de elaboración y divulgación de información financiera denominado *enforcement* según los estados miembros.

CAPITULO III

International Accounting Standards Board

IASB

3.1 Introducción

Gonzalo Angulo, J. A., Tenant, K., Alvarado Riquelme, M. y Muro Royano L. (2013) analizan que desde el punto de vista histórico existen dos fuerzas activas en el proceso de convergencia, que seguramente continuarán operando en el futuro como lo hacen hoy:

> "1) Una base conceptual. Los conceptos y principios se crean, se modifican y convergen de forma natural con la expansión del comercio, así como con las nuevas formas de actividad económica, incluyendo las de tipo financiero, dentro de mercados cada vez más extensos, y
> 2) Un conjunto de individuos e instituciones. Primero fueron los individuos (muchos de ellos matemáticos) y luego ciertas instituciones independientes las que asumieron la tarea de combinar los viejos conocimientos de contabilidad (conceptos y principios) con los nuevos, expandiendo los principios resultantes para cubrir un mayor espectro geográfico hasta llegar a imponerse en el mercado global." (Gonzalo Angulo, J.A. et al., 2013, p. 29)

Es importante comprender los fundamentos sobre lo que se elaboraron los conceptos y principios contables que se integraran en la actualidad en el proceso de convergencia, o en el futuro de la información financiera. En este capítulo se hará una breve reseña sobre cómo han llegado estos conceptos y principios contables al inicio de este siglo XXI; como así también el proceso evolutivo en la fijación de principios de los fundamentos conceptuales del *Financial Accounting Standards Board* (*FASB*, Junta de Normas de Contabilidad Financiera) y *International Accounting Standards Board* (*IASB*, Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad), la filosofía contable desarrollada mediante la creación de las distintas escuelas de pensamientos, y los orígenes de las normas estadounidenses y del *IASB*.

Se investiga el debate académico entre los distintos métodos conocidos como basados en reglas o en principios, por la discusión generada entre estos dos modelos y sus problemas. Las definiciones efectuadas por el *FASB* y el *IASB* son similares generalmente, pero no iguales, por lo cual se realiza una comparación de las definiciones de elementos y el conjunto de diferencias esenciales entre las normas estadounidenses y las normas internacionales de información financiera (NIIF, es la expresión que resulta de la traducción de la locución internacional International *Financial Reporting Standards – IFRS*). Los estándares de los Estados Unidos son los denominados *United States Generally Accepted Accounting Principles* (*US GAAP*,

Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en los Estados Unidos), por sus siglas significan el concepto de principios de contabilidad generalmente aceptados, que comprenden además de la temática contable la problemática real de las empresas e inversores. Por lo cual, se evidencia la necesidad de su estudio. Mattessich realiza un estudio imprescindible, que pueda relacionarse en lo referido a esta temática con la estructura unificada de la contabilidad, la necesidad de una relación interdisciplinaria de la contabilidad y de una interpretación analítico- funcional, el intento de definición de la contabilidad, el principio de dualidad, la noción abstracta versus registración concreta y la reseña de las reglas contables actuales en los Estados Unidos.

Por último, se analizan las normas internacionales de información financiera (NIIF); los procedimientos para su emisión y las políticas contables; los *US GAAP*; los antecedentes y fundación del *IASC*, su reestructuración en el período 1997-2000; la organización del *IASB* en 2000-2001; la constitución de la Fundación *IFRS* en el 2010, y la propuesta del nuevo marco conceptual del *IASB* del 2015.

3.2 Reseña de la convergencia de conceptos y principios contables

El *FASB* y el *IASB* son las dos instituciones independientes emisoras de normas más importantes del mundo, que llevan a cabo el estado actual de convergencia de los conceptos y principios contables. Resulta fundamental, conocer los fundamentos sobre lo que se encuentran construidos actualmente los conceptos y principios contables que se integrarán ahora, o en el futuro de la información financiera. A continuación se hará una breve reseña sobre cómo han llegado estos conceptos y principios contables al inicio de este siglo XXI.

3.2.1 Escuela veneciana

La ciudad-estado de Venecia, principalmente la casa de los Médici, era el centro de la actividad económica por el comercio marítimo durante el renacimiento italiano en los siglos XV y XVI (Gonzalo Angulo, José Antonio y otros, 2013, p. 30). La publicación en el año 1494 de la *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni e Proportionalita* de Fray Luca Pacioli, constituye la primera indicación escrita de la convergencia de conceptos y principios. Varios:

> "de los más importantes conceptos y principios contenidos en el tratado de Pacioli eran, obviamente, versiones de conceptos contables usados con anterioridad. Activos, pasivos, patrimonio neto, ingresos, gastos y resultado neto eran conceptos familiares para Pacioli y, según se puede colegir, para otros profesionales con intereses en la contabilidad de las actividades económicas- inversores, propietarios, contables o tesoreros de los bancos." (Gonzalo Angulo, J.A. et al., 2013, p. 31)

Pacioli casi no incluyó ilustraciones de mayores o de asientos de diario que orienten cómo se habían formado los usos del lenguaje contable. El tratado de Pacioli se transformó en el primer indicio conocido de convergencia de conceptos y principios contables, ya que unió las tradiciones contables existentes con anterioridad y se presentó como punto de partida para las posteriores.

Para Gonzalo Angulo, J.A. et al. (2013, p. 31) el tratado es un simple discurso sobre los principios contables de su época, según como los aplicaba la "Escuela veneciana". Manzoni (en 1534) y Pietra (en 1586) difundieron la internacionalización de la contabilidad en su tiempo y, trabajaron sobre el tratado de Pacioli, agregándole desarrollos de teneduría práctica de libros sobre los conceptos y principios contables descriptos. La actual internacionalización de conceptos, principios y apuntes contables del *IASB* (fundado en 2001) y su predecesor el *IASC* (fundado en 1973) no constituye el primer intento de normalizar la contabilidad a nivel mundial. La europeización "de los conceptos, principios y asientos por partida doble fue coetánea con la traducción del aparentemente superior tratado de Pacioli. Las versiones traducida aparecieron en Holanda (Ympym, en 1543), Alemania (Goessens, en 1594) e Inglaterra (Oldcatle, en 1543)." (Gonzalo Angulo, J.A. et al., 2013, p. 31)

El historiador Basil S. Yamey (2004) opina que los tratados de contabilidad no fueron los principales divulgadores de los estudios contables, ya que sostiene que además de los libros, los mercaderes y los propios contadores difundieron los conceptos y principios contables a lo largo de Europa, y se fueron transmitiendo de generación en generación y de territorio en territorio con la expansión del comercio (Gonzalo Angulo, J.A. et al., 2013, p. 32). La tradición oral y las costumbres mercantiles vinculadas con la partida doble se divulgaron en Castilla y Aragón, en España, y en los territorios de las Indias Occidentales.

3.2.2 Escuela holandesa

Durante el siglo XVII, la actividad se había trasladado al nuevo centro de comercio marítimo ubicado en Holanda (Gonzalo Angulo, J.A. et al., 2013, p. 32). La primera bolsa de valores fue creada en Amsterdam (1602) por el ímpetu de la "Compañía Holandesa de las Indias Orientales". Ya había sido traducido al holandés el tratado de Pacioli, y se desarrollaron una forma estandarizada de contabilidad que se conoce como la "Escuela holandesa", por ejemplo con Simon Stevin (1604). Los trabajos de este autor:

> "impulsaron el uso de la partida doble veneciana entre los mercaderes y las entidades gubernativas, puesto que actuó como el más firme abogado de su tiempo a favor de la aceptación de la "Escuela veneciana". Stevin añadió componentes propios al sistema de partida doble, incluyendo reglas relativas a la contabilidad estatal y municipal." (Gonzalo Angulo, J.A. et al., 2013, p. 33)

Gonzalo Angulo, J.A. et al. (2013) considera que Stevin debe ser considerado la segunda figura prominente, después de Pacioli, en la europeización de los conceptos y principios contables, como el método de la partida doble basado en las elaboraciones conceptuales de Pacioli.

3.2.3 Escuela inglesa/escocesa

Los trabajos de Pacioli y la "Escuela holandesa" llegaron a Gran Bretaña, a medida que estableció un sistema mundial de colonias para estimular el mercantilismo (siglos XVI al XVIII) y, resultó fundamental la consolidación continua de los conceptos y principios contables (Gonzalo Angulo, J.A. et al., 2013, p. 33). La bolsa de Londres empezó a funcionar en 1801 requiriendo información contable. La revolución industrial británica (1750-1850), el comercio y el flujo de información empezaron a circular en sentido contrario al pasado (Gonzalo Angulo, J.A. et al., 2013, p. 34). En la etapa anterior, los conceptos y principios contables se trasladaron desde el mar de Europa a Inglaterra, ahora se produce la exportación de los principios de la revolución industrial a Europa y a los Estados Unidos. Esto:

> "llevó aparejada la exportación de los conceptos y principios contables que se habían desarrollado en los dos últimos siglos en Inglaterra. Sobre el escenario mundial del comienzo del siglo XIX, Inglaterra, Escocia y sus colonias continuaron siendo el centro del desarrollo de

> conceptos y principios contables, así como de las prácticas contables en ellos basadas. La primera asociación profesional contable fue la *Society of Scottish Accountants* fundada en 1854." (Gonzalo Angulo, J.A. et al., 2013, p. 34)

A principios de la década de 1870 se constituyeron en Inglaterra varios institutos y asociaciones profesionales; como el *Institute of Chartered Accountants in England and Wales* (ICAEW) que fue fundado en 1880 como producto de la consolidación de algunos de estos institutos y asociaciones.

3.2.4 Escuela americana

Varios profesionales contables ingleses y escoceses se trasladaron a los Estados Unidos al constituirse en una potencia económica de gran crecimiento (Gonzalo Angulo, J.A. et al., 2013, p. 35). En el período comprendido desde la creación de la *American Association of Public Accountants* (1887) hasta la denominada gran depresión (1928-1939) existieron burbujas de inversión, y:

> "un desarrollo autónomo de los conceptos y principios seguidos por la profesión contable. Después de que la *Securities and Exchange Act* de 1934 créase la *Securities and Exchange Commission* (SEC), con el fin de regular el intercambio de valores a escala nacional, la responsabilidad de la creación y uso de principios contables quedó una vez más en manos de la profesión contable. El *Committee on Accounting Proceedures* (CAP, de 1939) del ahora rebautizado como *American Institute of Accountants* (AIA desde 1917) se convirtió en el responsable de la regulación de los conceptos y principios aplicados en la contabilidad de las sociedades, así como del uso de los principios contables apropiados en la información financiera de las empresas." (Gonzalo Angulo, J.A. et al., 2013, p. 35)

En el año 1959, luego del reconocimiento de la *SEC* y el *AIA* (modificado a partir de 1957 con el nombre de *American Institute of Certified Public Accountants* (*AICPA*) de que los *Accounting Research Bulletins* (*ARB*):

> "no eran considerados obligatorios por sus miembros, y no existía fundamentación teórica y doctrinal suficiente para justificar los criterios adoptados por las normas contables hasta ese momento, se formó un organismo quasi independiente, todavía bajo el control del AICPA, con la denominación de *Accounting Principles Board* (…) En paralelo a los trabajos del APB, para cubrir el déficit de fundamentos teóricos de las normas contables, se desarrolló un programa de investigación que dió lugar a la publicación de una serie de *Accounting Research Studies* (ARS), cuyo objeto era el de suministrar al organismo de opiniones fundamentales sobre los temas, que

> se convertirían en las bases de muchas de las Opiniones del APB." (Gonzalo Angulo, J.A. et al., 2013, p. 35)

Estas opiniones emitidas no fueron satisfactorias para los miembros del AICPA ni para la *SEC*, debido a que las empresas los interpretaban por su literalidad (Gonzalo Angulo, J.A. et al., 2013, p. 36). Entonces, se creó en el año 1973 un organismo totalmente independiente, bajo el amparo de la *Financial Accounting Foundation* (*FAF*, Fundación de Contabilidad Financiera) con la misión de obtener fondos para financiarlo, bajo el nombre de *FASB* y miembros remunerados que trabajaban a tiempo completo en la regulación contable. El nuevo *FASB* aceptó todos los pronunciamientos de sus antecesores hasta el momento que pudiera emitir nuevas normas sobre los temas tratados, bajo la nueva denominación de *Statements of Financial Accounting Standards* (*SFAS*, Declaración de Normas de Contabilidad Financiera de la FASB) y se establecieron como principios contables generalmente aceptados (*General Accepted Accounting Principles*, *GAAP*). Los esfuerzos del *FASB*:

> "se centraron en incrementar la trasparencia en el proceso de elaboración de normas, y fue separado en tres fases. Los problemas a tratar en las SFAS se analizaban por parte del personal especializado del FASB a través de las *FASB Staff Positions* (FSP), que se difundían para recoger comentarios y luego se integraban con ellos en los denominados *Discussion Memoranda.* Si el tema despertaba suficiente interés como para que cinco miembros del FASB se pronunciaran a favor, se procedía a emitir un *Exposure Draft* (ED), dando un plazo de 90 días para comentarios. Tras recibirlos y considerarlos, el pronunciamiento se podría convertir en un SFAS si recibía apoyo mayoritario (…) Si bien este proceso contribuyó mucho a la transparencia del proceso de emisión de normas, también creó un entorno de desaceleración en la aprobación de las mismas." (Gonzalo Angulo, J.A. et al., 2013, p. 37)

Luego de finalizar un proceso de cinco años el *FASB* concluyó en agosto de 2009, un nuevo proyecto de codificación de normas y demás documentos de desarrollo, que formaban los principios contables estadounidenses (Gonzalo Angulo, J.A. et al., 2013, p. 37). El proyecto de codificación implica un esfuerzo para simplificar la investigación y estudio de los principios contables norteamericanos, ya que se procedió a la clasificación y agrupamiento de todas las normas vigentes sobre cada tema en particular bajo un título común.

3.2.5 Escuela internacional

A principios de la década del setenta, el mayor poder económico del mundo no procedía únicamente de los Estados Unidos, dado que el centro de mayor actividad económica se trasladó de los Estados Unidos y sus empresas multinacionales al mercado de capitales mundial. En el año 1973:

> "catorce institutos y asociaciones internacionales de profesionales contables fundaron en Londres el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (*International Accounting Standards Committee*, IASC) (…) En sus comienzos, el IASC tenía la responsabilidad de emitir normas contables a escala internacional con el nombre de Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) o bien *International Accounting Standards* (IAS) en inglés. En 2001, este organismo evolucionó hacia una estructura similar a la FAF estadounidense, mediante la creación de la *International Financial Reporting Standards Foundation* (IFRS *Foundation*). Bajo esta estructura, un nuevo órgano denominado Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) es el responsable de la emisión de las nuevas normas internacionales de contabilidad." (Gonzalo Angulo, J.A. et al., 2013, p. 38)

El proceso normalizador del *IASB* lleva a la emisión de las denominadas NIIF. Primero se confecciona un *Discussion Memorandum* (DM) sobre el problema, para recibir comentarios públicos. En el caso que el problema planteado se considera relevante por el *IASB* luego de los comentarios, se emite un proyecto de norma (*Exposure Draft* o ED) y se somete a comentarios públicos, para que finalmente luego de recibidos pueden determinar la emisión de una NIIF si alcanza la mayoría de votos emitidos del *IASB*. (Gonzalo Angulo, J.A. et al., 2013, p. 39)

Desde el año 2002 el *FASB* e *IASB*, desarrollaron programas de actuación destinados a que los principios generalmente aceptados en los Estados Unidos (Codificación FASB) y las NIIF pudieran converger, como el Acuerdo de Norwalk *(Norwalk Agreement)* del año 2002 y el Memorándum de Entendimiento (*Memorandum of Understanding*, MoU) entre los dos organismos, firmado originalmente en 2006 y actualizado en 2008. Como alternativa a esta convergencia la *SEC* está considerando para las entidades cotizadas la posible aceptación de estados financieros preparados utilizando las *NIIF* (Gonzalo Angulo, J.A. et al., 2013, p. 39). Pero desde el año 2012 la relación entre ambos organismos ha disminuido y se ha frenado el proceso de

convergencia, cuestionando la incorporación de las NIIF como sistema contable a utilizar por entidades cotizadas.

3.3 Fundamentos conceptuales del *FASB* y *IASB*

La historia de la elaboración de principios y normas contables, propone un contexto evolutivo en la fijación de los principios que necesita de fundamentos conceptuales subyacentes en continua adaptación. Desde el año 2007:

> "tanto el IASB como el FASB han aceptado la responsabilidad de lograr también una convergencia en los fundamentos conceptuales subyacentes a la creación de normas contables. Aunque fue creado en 1973, el FASB emitió su primer *Concept Statement*, titulado *Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises* (SFAC 1), en 1978. Entre ese año y el año 2000 se han emitido seis pronunciamientos más sobre conceptos. De la misma forma, el IASB aprobó en 1989 su Marco Conceptual, que contenía en cuatro capítulos los fundamentos conceptuales de la información financiera contable, y estaba basado largamente en los pronunciamientos sobre conceptos del FASB emitidos hasta esa fecha." (Gonzalo Angulo, J.A. et al., 2013, p. 40)

Sin embargo, no debería enaltecerse en demasía la importancia de que exista una base conceptual común para el *FASB* y el *IASB*. Los dos organismos "tienen como objetivo compartido el establecimiento de normas contables comunes o casi comunes basadas en esta base conceptual común." (Gonzalo Angulo, J.A. et al., 2013, p. 41) Pero los mismos, han avanzado lentamente en el desarrollo de esa base conceptual, generando que uno y otro hayan emitido normas que pueden o no guardar coherencia con esa base conceptual. Sin duda, que ésta ha sido una de las causas, pero no la única, de las divergencias entre las normas emitidas por el *FASB* y el *IASB*.

3.4 Filosofía contable

Gonzalo Angulo, J.A. et al. (2013, p. 47) cita como uno de los orígenes en que se comienza a hablar de la filosofía contable un artículo de K. Engelman del año 1954, publicado en *The Accounting Review* titulado "En busca de una filosofía contable". En ese momento muchos eran escépticos sobre la conexión de estas dos palabras, pero a partir de esa fecha la contabilidad ha tenido una gran evolución:

> "desde los métodos y procedimientos simples hasta basarse en ideas y conceptos fundamentales de los se derivan métodos, reglas y guías. Es más, desde esa época los conceptos y métodos

> contables han estado continuamente cuestionados, con el objetivo de mejorar la teoría en la que se basaban. Por tanto, si es evidente que hemos desarrollado una teoría básica, también lo es que podemos hablar de filosofía contable. Hoy, finalmente, contamos con una disciplina académica cimentada en la necesidad de responder a preguntas fundamentales." (Gonzalo Angulo, J.A. et al., 2013, p. 47)

Se crearon distintas escuelas de pensamiento, al tener la contabilidad diferentes desarrollos en función de las características y necesidades económicas de los países que la han aplicado. Una cuestión fundamental es que el objetivo último de la contabilidad no es siempre el mismo, por ejemplo según el lugar del mundo:

> "la contabilidad ha evolucionado para servir a la determinación de los pagos fiscales que una compañía debe hacer, y este objetivo no es equivalente al de proporcionar información a quienes suministran capital a esa compañía. Las razones que subyacen en esos objetivos diversos pueden examinarse también como parte de la filosofía, para estudiar cuál de esas escuelas esta en lo cierto, las ventajas y desventajas de sus ideas en competencia y el futuro progreso de las mismas." (Gonzalo Angulo, J.A. et al., 2013, p. 47)

Permanentemente debería plantearse cuestiones referentes a mejorar los conceptos teóricos fundamentales que se utilizan para construir la base científica de la contabilidad, ya que su ámbito de conocimiento comprende un lenguaje dinámico, que se encuentra sujeto a cambios originados en las necesidades del contexto económico. Últimamente la forma de avance de esta disciplina del conocimiento fue la creación y desarrollo de un marco conceptual, el cual comprende los conceptos fundamentales de los que deben derivarse las reglas, normas y guías. En este sentido, debería tratarse la relación de las normas del *IASB* y del *FASB* con el proyecto de convergencia del marco conceptual realizado entre ambas organizaciones, estimando la posibilidad de alcanzar una disciplina contable basada en principios, partiendo de reglas prácticas.

3.4.1 Orígenes de las normas estadounidenses y del *IASB*

Gonzalo Angulo, J.A. et al. (2013, p. 48) citan a Arthur Young y a James Marwick, británicos expatriados, como fundadores de la contabilidad norteamericana que llevaron el conocimiento adquirido en Gran Bretaña, y dieron una base británica a los primeros pasos contables de los Estados Unidos. Los citados autores analizan el estudio académico sobre sistemas contables de Nobes del año 1983, y observan una

gran similitud entre las estructuras contables de los Estados Unidos y el Reino Unido, lo cual puede suponer que las normas del *IASB* tienen una influencia y base británica.

Sin embargo, consideran (Gonzalo Angulo, J.A. et al., 2013, p. 48) esto último como una presunción exagerada teniendo en cuenta que el *International Accounting Standards Committee* (*IASC*, Comité de Normas Internacionales de Contabilidad), antecesor del *IASB*:

> "se formó con la participación de institutos profesionales contables de nueve países: Alemania, Australia, Canadá, Estados Unidos, Francia, Japón, México, Holanda y el Reino Unido (incluyendo el de la República de Irlanda). Si se estudia más detalladamente esta composición, podemos ver que los países de influencia británica son mayoría, como también son mayoría los miembros de la Unión Europea (UE). Como Alexander (2007) comentó "esto, que es probablemente verdad con sólo contar los países, es mucho más cierto en términos del poder económico representado. La economía continental no puede superar las del Reino Unido, Norteamérica y Australasia combinadas." (Gonzalo Angulo, J.A. et al., 2013, p. 48)

Estudiando todos estos hechos, resultaría claro que los dos conjuntos de normas tienen una base similar, y como mínimo, más similitudes que las que se lograrían al comparar con otros países. En nuestros días, esta perspectiva sería diferente por los serios intentos de convergencia realizados por la Unión Europea y otros países, con los fines de reducir las diferencias de la información financiera de las empresas. También, perecería lógico que cada una de estas empresas hayan dirigido su propio desarrollo basado en las necesidades de cada momento. Gonzalo Angulo, J.A. et al. (2013, p. 49) agrega que los emisores de normas contables toman decisiones originadas por las necesidades del entorno económico en el momento de producirse el cambio; por lo cual aunque el *FASB* y el *IASB* tengan la misma base, el desarrollo de sus normas no ha sido el mismo.

3.4.2 Similitudes y diferencias entre las normas estadounidenses y las NIIF

Gonzalo Angulo, J.A. et al. (2013) afirman que tanto el objetivo general, como la filosofía de los marcos conceptuales del proyecto conjunto de convergencia entre el *FASB* y el *IASB* van a ser los mismos. Cuando se termine el proyecto:

> "ambos Consejos tendrán la misma base para justificar las normas ya emitidas, así como para desarrollar normas futuras. Estas normas deben estar basadas en principios, en lugar de reglas,

> ser internamente coherentes y proporcionar el grado de convergencia internacional en la información financiera necesario para los usuarios, especialmente para los suministradores de capital." (Gonzalo Angulo, J.A. et al., 2013, p. 49)

Agregan que las principales definiciones contables, las características cualitativas (incluyendo la aproximación a la realidad) siempre fueron similares, hasta casi idénticos, y cuando se finalice el proyecto del marco conceptual común tendrá una base idéntica. Al estudiar los estudios académicos relativos a los diferentes sistemas contables, puede observarse que el sistema contable estadounidense como el *IASB* tienen los mismos fundamentos.

Pero si existen diferencias significativas ente las normas estadounidenses y las NIIF. La divergencia más importante puede presentarse en la forma de alcanzar el objetivo común. En ese sentido:

> "Las normas estadounidenses han llegado, con el tiempo, a basarse en reglas, desarrollando un largo acervo de fórmulas para solucionar problemas particulares. La SEC ha mantenido siempre, sin embargo, que el objetivo de la información financiera es lo más importante. Así, las normas estadounidenses, desarrolladas con el tiempo de acuerdo al método basado en reglas, han confrontado con las elaboradas con el método basado en principios seguido por el IASB (…) Por el contrario, el IASB ha tomado la postura de que las normas contables son guías basadas en principios, y por tanto son más flexibles y abiertas a la interpretación. Las normas basadas en principios son flexibles para facilitar su interpretación en función de la situación económica, pero al mismo tiempo son lo suficientemente específicas como para evitar malas interpretaciones. Puede también afirmarse que este método exige juicio profesional por parte de quién interpreta las normas. En realidad ambos métodos tienen la intención de producir estados financieros que sean una representación fiel de la situación financiera de la entidad, pero la forma de obtener ese resultado toma caminos diferentes." (Gonzalo Angulo, J.A. et al. , 2013, p. 50)

Debe remarcarse sobre las diferencias entre la filosofía actual de las normas estadounidenses y de las procedentes del *IASB*, que este permite más opciones en sus normas contables que las norteamericanas, como el caso de dejar usar el modelo de revaluación para los activos fijos. Asimismo, el *IASB* procura apoyar más el uso de medidas en el valor razonable, como el caso de activos fijos o inversiones inmobiliarias. Frente a este "incremento de opciones permitidas por el *IASB*, los estados financieros elaborados con sus normas más difíciles de comparar entre sí, mientras que las normas

estadounidenses, con menos opciones posibles, favorecen la comparabilidad." (Gonzalo Angulo, J.A. et al., 2013, p. 51)

Una diferencia muy importante es la interpretación de las normas, donde las normas estadounidenses tienden a considerar la interpretación como parte fundamental del proceso contable; en cambio el *IASB*, ha adoptado la filosofía de interpretar lo menos posible, dejando a los preparadores tomar sus propias conclusiones profesionales a partir de las normas y de los objetivos de la información financiera.

Otra diferencia se encuentra en el refuerzo y control del cumplimiento entre las normas estadounidenses y las NIIF. La *SEC* hace énfasis en el refuerzo realizando controles rigurosos para asegurar que se cumplen los procesos contables. Un ejemplo es el órgano denominado *Public Company Accounting Oversight Board* (*PCAOB*) que inspecciona las auditorías de los estados financieros. En oposición, el *IASB*:

> "no cuenta con un procedimiento para controlar la aplicación de sus normas en la práctica, con la excepción de las exigencias normales de auditoría establecidas por las leyes locales en los países donde son obligatorias, y por otra parte esta labor de refuerzo, llevada a cabo por las autoridades de los mercados locales, se ha mostrado más eficiente en unos países que en otros." (Gonzalo Angulo, J.A. et al., 2013, p. 51)

El desarrollo de guías contables para sectores específicos es otra destacada diferencia en la filosofía. Las normas estadounidenses han construido un conjunto de normas contables sectoriales de indiscutida autoridad, provenientes de emisores diversos que contemplan diversos propósitos. Contrariamente, el *IASB* (Gonzalo Angulo, J.A. et al., 2013, p. 52) ha desarrollado un pequeño conjunto de normas cuyos principios pueden resultar de aplicación a todos los sectores de actividad.

3.4.3 Debate académico sobre los principios frente a reglas

Frecuentemente se argumenta que las normas contables, en general indican que se debe hacer en cada situación, pero:

> "esta postura deja poco recorrido al profesión contable para utilizar su juicio profesional en caso de dificultad. Alexander y Jermakowick (2006) dicen que "Este énfasis en reglas detalladas es el culpable de llevar a soluciones contables que cumplen más con la letra que con el espíritu de la ley". Sir David Tweedie (que fue Presidente del IASB) llamó al método basado en reglas

> "enfoque del libro de cocina", puesto que esas reglas dicen todo lo que se debe hacer." (Gonzalo Angulo, J.A. et al., 2013, p. 52)

También está el método conocido como basado en principios, donde se sugiere que los auditores y los elaboradores de la información financiera son capaces de decidir por ellos mismos que se debe hacer en cada caso, siguiendo las guías contables. Podría realizarse un paralelismo entre los modelos contables basados en principios y los basados en reglas, por un lado, y los sistemas contables legales anglosajones y continentales europeos por otro. La tendencia continental se encuentra basada en reglas detalladas revelando claramente la actuación a realizar, mientras que la tendencia anglosajona ofrece guías para ayudar a los profesionales contables a tomar decisiones.

La discusión sobre estos dos modelos ha generado un gran debate, que se torna en fundamental para el proyecto conjunto realizado entre el *IASB* y el *FASB*; habiéndose decidido por el método contable basado en principios, aunque uno y otro tienen sus ventajas y desventajas. Los autores Alexander y Jermakowick justifican en un artículo del año 2006:

> "la necesidad de superar la discusión sobre reglas o principios para obtener la imagen fiel (o la presentación fiel), que es ahora una de las características cualitativas fundamentales del Marco Conceptual. En el siguiente párrafo los autores mencionados explican por qué, en su opinión, las normas contables por sí mismas no bastan para alcanzar el objetivo principal de la información financiera: "El propósito de la información financiera es proporcionar una comprensión, que no conduzca a equivocación, sobre la situación económica subyacente en una empresa. El término "situación económica subyacente" es un constructo esencialmente subjetivo. Las reglas, por sí mismas, son inadecuadas, estén o no basadas en principios. Existen diferencias graves y fundamentales entre los agentes del mundo regulatorio. Buena parte del debate, a escala política o regulatoria, es en el mejor de los casos confuso, muy probablemente cínico y posiblemente deshonesto desde el punto de vista intelectual. Las partes interesadas interpretan de forma diferente las palabras, los conceptos y los acuerdos. Estos puntos de diferencia dan como resultado la existencia de limitaciones significativas para la normalización internacional. Es más, ningún agente, construcción o cultura pueden imponer su voluntad a escala mundial" (Alexander y Jermakowick, 2006)." (Gonzalo Angulo, J.A. et al., 2013, p. 53)

La mayoría de los académicos podrían coincidir en que es más importante que la información financiera sea útil y no confunda a los usuarios de los informes, que cual es el método utilizado. Es fundamental que se muestre la situación financiera de la empresa, independientemente de los métodos basados en reglas o en principios. Al

concentrarse en las necesidades de los usuarios de la información financiera, podemos distinguir que existe una mayor preocupación en la cifra final que sobre cómo se ha llegado a ella. El autor Zeff (2005) señala que "para los usuarios de la información financiera, es bastante irrelevante qué método se usa, siempre que conozcan sus detalles y sepan que se ha utilizado uniformemente a lo largo de los sucesivos informes contables." (Gonzalo Angulo, J.A. et al., 2013, p. 54). Agrega el profesor Zeff que lo más importante es el objetivo de la información financiera, no el camino tomado para alcanzar tal objetivo.

3.4.4 Los problemas de los principios frente a reglas

Gonzalo Angulo, J.A. et al. (2013) advierten que el método basado en reglas fue severamente criticado luego de los escándalos financieros en los Estados Unidos, pero principalmente después del escándalo de Enron (finales del año 2001):

> "debido al hecho de que la muy detallada y técnica definición de lo que era una subsidiaria permitió a Enron evitar la revelación de pasivos en las entidades que, si bien controlaba, no estaba obligada a consolidar. Los administradores de Enron – Lay y Skilling- utilizaron este hecho en su defensa ante los tribunales. Ellos sostenían que el uso de Entidades con Propósito Especial (EPE) cumplía con todas las obligaciones legales y contables. Sin embargo, la acusación fiscal sostenía que Enron había escondido pérdidas a través de la utilización impropia de las EPE (véase Emshsiller, 2006). Como consecuencia de los escándalos contables en los Estados Unidos, el Congreso aprobó la Ley Sarbanes-Oxley. Los objetivos de la Ley fueron, entre otros, restablecer la confianza en los mercados financieros norteamericanos mediante el incremento de la responsabilidad corporativa, estableciendo nuevas obligaciones de gobernanza en las empresas y mejorando la información a revelar. No obstante, de nuevo salto a la palestra el método de la contabilidad basada en reglas." (Gonzalo Angulo, J.A. et al., 2013, p. 54)

Se expusieron dos problemas, basados en que las reglas han sido ignoradas por los departamentos financieros de las empresas y por los auditores; y además en ciertos casos las reglas resultaban demasiado complejas, que a pesar de cumplir estrictamente no se podía mostrar la verdadera posición financiera de las empresas. El caso de Enron fue paradigmático, ya que excluyó de los libros a las subsidiarias y asociaciones empresariales en que participaba, respetando las reglas en varios casos. Enron realizó:

> "transacciones financieras muy complicadas con esas compañías mantenidas fuera del balance, cuyas consecuencias eran simplemente inaccesibles a los usuarios de los estados financieros. Es

> completamente verdad, en este caso, que el uso del método de contabilidad basado en reglas estaba en contradicción con que la información financiera fuera un reflejo de la posición real de la compañía." (Gonzalo Angulo, J.A. et al., 2013, p. 55)

Otra de las consecuencias de estos escándalos contables en los Estados Unidos fue la realización de un estudio de la *SEC*, para estudiar el uso de un método contable diferente, que estuviese basado en principios. El problema con la estricta aplicación de las reglas:

> "es que resuelven el caso que se tiene entre manos, pero este caso particular es solo una parte del retrato y la regla empleada puede no ser la solución para el retrato en su totalidad. En consecuencia, el objetivo general de la información financiera puede haberse ignorado. Podría ser interesante analizar con mayor detalle, aunque no es el propósito de este capítulo, si los principios contables estadounidenses no son la secuela histórica de una cultura influida por los procesos judiciales." (Gonzalo Angulo, J.A. et al., 2013, p. 55)

Si los profesionales que elaboraron la información financiera en el caso Enron hubieran utilizado el método contable basado en principios de las NIIF, tendrían que haber aplicado los principios y las guías, y luego emplear su juicio profesional a los fines de determinar si los estados financieros, en su conjunto, reflejaban la aproximación a la realidad de la situación financiera de la empresa. El método basado en principios tiene como objetivo general presentar la verdadera situación financiera, en lugar de sólo justificar el seguimiento de reglas o guías, aunque no resulten adecuadas para alcanzar el objetivo general de la información financiera.

No todos los métodos contables basados en principios incluyen la cláusula de prevalencia del objetivo general. La posibilidad de evitar las reglas contables para alcanzar el objetivo final de la información financiera:

> "fue introducida por la ley británica en 1844, y ésta es la causa remota de su incorporación a la IV Directiva de la Unión Europea. Como se ha mencionado, creemos que las NIIF tienen una clara ascendencia anglosajona, y que la prevalencia fue incluida en las normas del IASB porque anteriormente había sido incorporada a la IV Directiva sobre cuentas anuales (véase Garvey, 2012). Es precisamente esta cláusula de prevalencia del objetivo general la que ha causado muchos problemas al tratar de encontrar un punto de acuerdo entre el FASB y el IASB, igual que pasó entre los miembros de la Unión Europea cuando se discutió el texto de la IV Directiva. Los representantes de los Estados Unidos estaban claramente en contra de la inclusión de la regla de prevalencia de la "imagen fiel", incluso después de haber decidido que el camino a seguir pasaba

> por adoptar un método contable basado en principios, o como ellos le denominaban, un régimen "de emisión de normas orientadas hacia objetivos". Defendían que este método podía conseguirse sin la inclusión de la prevalencia de la imagen fiel." (Gonzalo Angulo, J.A. et al., 2013, p. 56)

Finalmente, luego de un largo debate la cláusula de prevalencia fue incluida en la *NIC* 1 revisada, que se denomina "Presentación de estados financieros", dentro de la fase A del proyecto conjunto con el *FASB*. La norma resalta la necesidad de seguir inicialmente la norma contable, incluyendo las revelaciones adicionales para lograr una presentación fiel de los estados financieros, y únicamente en situaciones excepcionales considerar el abandono de una parte de la norma.

Ambos métodos tienen ventajas y desventajas, y el método basado en principios fue adoptado por el *IASB* y la Unión Europea. Pero, una de las desventajas del método basado en principios:

> "es que la falta de reglas detalladas, junto con el recurso al juicio de los profesionales financieros, podría afectar, según las decisiones que se tomen, a la comparabilidad y la coherencia de la información financiera entre compañías. También se debe considerar que los profesionales financieros pueden ser refractarios a actuar contra las guías obligatorias, por temor a litigios legales en los que deberán defender su juicio profesional, que no siempre es claramente justificable." (Gonzalo Angulo, J.A. et al., 2013, p. 57)

En algunos casos puede resultar necesario utilizar el juicio profesional, ya que no siempre es evidente la aplicación correcta de las reglas o prácticas. Este juicio debería basarse en un código de ética, en donde la información financiera sea transparente y representar fielmente la situación financiera de la empresa a la fecha del informe financiero. El citado juicio profesional debería cumplir uno de los objetivos básicos de la contabilidad, que es el de suministrar información útil a los usuarios.

3.4.5 Convergencia de las filosofías de los marcos conceptuales norteamericanos y del *IASB*

a) Acuerdos que dan lugar al proyecto de marco conceptual común

Luego de los citados escándalos financieros en los Estados Unidos, y una vez tomada la decisión de utilizar el método basado en principios como el de la NIIF, surge

la necesidad de los mercados financieros de (Gonzalo Angulo, J.A. et al., 2013) "armonización (o de convergencia, como ahora se dice) de las normas contables, especialmente para facilitar las comparaciones de la información financiera entre países." (p. 57). Se tornó muy evidente el problema de la falta de comparación de las normas emitidas por el *IASC/IASB* y las normas estadounidenses. Las empresas extranjeras que:

> "cotizaban en los mercados de los Estados Unidos estaban obligadas, en un principio, a presentar sus estados financieros conforme a las normas estadounidenses, aunque después se cambió la obligación y sólo tenían que presentar una conciliación de sus cifras, que eventualmente podrían estar elaboradas con las normas IASC/IASB, con las resultantes de aplicar las normas estadounidenses. El paso siguiente se dió en 2008, cuando la SEC permitió registrar a estas compañías sus estados financieros según las normas del IASB, sin ninguna conciliación con los principios estadounidenses. A partir de aquí comenzaron las conversaciones entre el FASB y el IASB para eliminar diferencias entre sus normas, con el objetivo de facilitar a las compañías la preparación de su información financiera. La esencia del proyecto consiste en que ambos Consejos conservan sus propias normas, pero se comprometen a trabajar conjuntamente para que sus contenidos sean los mismos, en ciertos casos, mientras que en otros lo que se pretende simplemente es eliminar las eventuales diferencias. " (Gonzalo Angulo, J.A. et al., 2013, p. 58)

El acuerdo de Norwalk fue el resultado de las negociaciones entre el *FASB* y el *IASB* en septiembre de 2002, para trabajar en conjunto y conseguir la convergencia entre las normas norteamericanas y las NIIF; pero a la fecha la relación entre ambos organismos ha disminuido y se ha frenado el proceso de convergencia como se explicó precedentemente.

b) Objetivos y características cualitativas

La fase A del proyecto de convergencia de los marcos conceptuales conjuntos, titulado "Objetivos y características cualitativas" fue completada en 2010. En el documento final se incluyó que:

> "el objetivo de la contabilidad financiera es el fundamento del marco conceptual, y que las características cualitativas son aquellas que la información financiera debe tener para cumplir con el propósito de la información financiera. Se acordó incluir que el objetivo de la contabilidad financiera es suministrar información que satisfaga las necesidades de los usuarios cuando toman decisiones. Las características cualitativas son las que hacen que la información financiera sea

útil. Tales características se dividen en fundamentales y de mejora, según como afecten a la utilidad de la información, si bien ambos tipos son complementarios entre sí. También se incluye el coste como una restricción sobre la utilidad de la información. Los Consejos del FASB y del IASB se pusieron de acuerdo en dos características cualitativas fundamentales: relevancia y representación fiel." (Gonzalo Angulo, J.A. et al., 2013, p. 59)

La información se estima relevante cuando es capaz de señalar diferencias en el proceso de toma de decisiones, y lo va a ser si tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos. De conformidad con el marco conceptual:

"la información financiera tiene valor predictivo si puede ser utilizada en los procesos que llevan a cabo los usuarios para predecir consecuencias futuras, sin que tenga que ser necesariamente una predicción sobre el futuro. La información tiene valor confirmatorio si proporciona datos que confirman o cambian evaluaciones anteriores. Los Consejos consideran la relevancia en relación con la decisión a tomar, no con los decisorios. La importancia relativa puede también considerarse como un aspecto de la relevancia, pero ha de ser evaluado en relación con cada entidad individual." (Gonzalo Angulo, J.A. et al., 2013, p. 60)

También, la información financiera debe reflejar fielmente la situación económica que intente representar. Los consejos acordaron, explica Gonzalo Angulo, J.A. et al. (2013), que para representar fielmente, la información: "debe ser completa, neutral y libre de error. La idea es maximizar estas cualidades, más que alcanzarlas de forma perfecta. También decidieron incluir cuatro características cualitativas de mejora, que complementan las fundamentales. Son: comparabilidad, verificabiliad, oportunidad y comprensibilidad." (p. 60). El marco conceptual revisado define a la comparabilidad como:

"la característica cualitativa que permite a los usuarios identificar y comprender similitudes y diferencias entre partidas. A diferencia de otras características cualitativas, la comparabilidad no está relacionada con una única partida. Una comparación requiere al menos dos partidas. Por otra parte, verificable significa que los usuarios buscan alcanzar un consenso sobre el hecho de que la información es una representación fiel de la situación económica de la entidad." (Gonzalo Angulo, J.A. et al., 2013, p. 60)

Al mismo tiempo la información debe llegar oportunamente, por lo cual los informes financieros deben estar disponibles para los usuarios con la suficiente anticipación para permitir tomar decisiones económicas. Otra característica cualitativa de mejora se refiere a que la información debe ser comprensible, entendiéndose por esto

que la clasificación, caracterización y presentación de la información debe ser de forma clara y concisa.

3.5 Definiciones de elementos

En general las definiciones realizadas por el *FASB* y el *IASB* son similares pero no iguales. Para el *FASB* los activos "comportan beneficios económicos futuros obtenidos o controlados por una determinada entidad como resultado de sucesos o transacciones pasadas. Para el IASB un activo es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos." (Gonzalo Angulo, J.A. et al., 2013, p. 61)

Los consejos estimaron que se había hecho demasiado énfasis en identificar transacciones del pasado que dan lugar al activo (Gonzalo Angulo, J.A. et al., 2013, p. 62), cuando el aspecto más importante es la existencia de un recurso económico al que la entidad tiene acceso en la fecha de los estados financieros. Otra destacada diferencia que estudiaron los Consejos es la relacionada con la medición de los activos, ya que las NIIF permiten la revaluación y devaluación posterior de activos, mientras que las normas norteamericanas las prohíben totalmente. Asimismo, las NIIF exigen la reversión de los deterioros de valor cuando desaparecen las razones que los causaron, mientras que las normas estadounidenses no la permiten. (Gonzalo Angulo, J.A. et al., 2013, p. 63). Para las normas estadounidenses los pasivos:

> "suponen sacrificios probables de beneficios económicos futuros que proceden de obligaciones actuales que la entidad tiene, como consecuencia de sucesos pasados, para transferir activos o suministrar servicios a otras entidades en el futuro. El IASB define pasivo como una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos." (Gonzalo Angulo, J.A. et al., 2013, p. 63)

Los consejos decidieron eliminar de la definición provisional los términos "probable" y "esperado" por las mismas razones que lo hicieron en la definición de activo. También acordaron que, una obligación presente existe, desde el punto de vista conceptual, a partir del momento en que la entidad está comprometida con una o varias actuaciones de las que pueden surgir flujos de efectivo. Además, las leyes y regulaciones no producen obligaciones presentes por sí mismas (Gonzalo Angulo, J.A.

et al., 2013, p. 64), pero constituyen ejemplos de mecanismos que pueden reforzar el cumplimiento de las obligaciones económicas contra la entidad. Los principios estadounidenses definen al patrimonio neto Gonzalo Angulo, J.A. et al. (2013) como "la participación residual en los activos de una entidad que queda tras deducir sus pasivos. Por otra parte, en las NIIF se define patrimonio neto como la participación residual en los activos de una entidad después de deducir todos sus pasivos." (p. 64)

Una de las diferencias se da en la contabilización de las acciones preferentes, que se clasifican como pasivos según las normas NIIF y, por el contrario, se pueden calificar como pasivos o como patrimonio neto según las normas estadounidenses. En las NIIF, las partidas se consideran pasivos cuando el emisor puede ser obligado a entregar dinero u otro instrumento financiero al tenedor, si lo demanda. Conforme a los principios estadounidenses los ingresos, explica Gonzalo Angulo, J.A. et al. (2013):

> "son entradas u otros incrementos de activos, o bien liquidaciones de sus pasivos (o una combinación de ambos) procedentes de la entrega o producción de bienes, de la prestación de servicios o de otras actividades que constituyen las operaciones centrales o principales de una entidad en funcionamiento. En las NIIF se hace referencia a los ingresos como entradas o incrementos de valor de los activos, procedentes de terceros no propietarios." (Gonzalo Angulo, J.A. et al., 2013, p. 64)

Las grandes diferencias entre las NIIF y las normas estadounidenses se encuentran en las diferencias temporales en el registro. Las NIIF también contemplan la contabilización como ingresos de las subvenciones del gobierno por la compra de activos, pero las normas estadounidenses normalmente no contemplan esta situación. Según los principios estadounidenses los gastos:

> "son salidas o consumos de activos, o bien asunciones de deuda (o una combinación de ambos) causados por la entrega o producción de bienes, la prestación de servicios o la realización de otras actividades que constituyen las operaciones centrales o principales de una entidad en funcionamiento. De acuerdo con las NIIF, los gastos son decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del período contable, en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos o bien por la generación o aumento de los pasivos, que dan lugar a decrementos en el patrimonio neto y no están relacionados con las distribuciones a los propietarios." (Gonzalo Angulo, J.A. et al., 2013, p. 65)

El *IASB* realiza una definición muy general de gastos y no distingue entre gastos y pérdidas. Pero las normas estadounidenses y las NIIF engloban distinciones entre gastos y pérdidas, y las instituciones correspondientes coinciden en que las ganancias/pérdidas son entradas/salidas de carácter accesorio sobre las operaciones principales de la compañía.

Las normas estadounidenses y las NIIF entienden que un conjunto completo de estados financieros comprende un estado de situación financiera (balance), un estado del resultado integral, un estado de flujos de efectivo, un estado de cambios en el patrimonio y las correspondientes notas sobre estos documentos.

3.5.1 Conjunto de diferencias esenciales entre las normas estadounidenses y las NIIF

Ni la naturaleza y alcance de las principales diferencias encontradas en un estudio de la *SEC* del año 2012, justificarían una oposición significativa para permitir a las compañías informar mediante la utilización de las NIIF (Gonzalo Angulo, J.A. et al., 2013, p. 66). Los problemas claves no parecen estar en las normas en sí, sino en que el estilo contable del *IASB* se considera incompleto y no comparable con el sistema contable estadounidense actual (Gonzalo Angulo, J.A. et al., 2013, p. 67). La *SEC* aún considera que existen aéreas donde las guías proporcionadas por las NIIF son insuficientes:

> "las normas estadounidenses tienen un importante volumen de guías especificas en áreas donde faltan desarrollos por parte del IASB. Al mismo tiempo las normas estadounidenses pueden presumir de una larga tradición de desarrollo continuo, mientras que las NIIF cuentan con una historia de apenas cuarenta años. Además, existen determinadas áreas donde la SEC considera necesaria la provisión de guías detalladas y desarrolladas, lo que va contra la filosofía general de las NIIF, que consiste en emitir normas flexibles mejor que detalladas. Otro problema importante se refiere al proceso de interpretación posterior a desarrollar por cada uno de los emisores, después de completar el programa de convergencia. Siguiendo su tendencia, el IASB tiende a interpretar lo menos posible, mientras que las normas estadounidenses se colocan en la posición opuesta. La SEC también considera que el Comité de Interpretaciones de las NIIF podría elaborar interpretaciones a tiempo." (Gonzalo Angulo, J.A. et al., 2013, p. 67)

Asimismo, la *SEC* necesita poder confiar en la capacidad del *IASB* para poder continuar trabajando en el desarrollo de sus normas contables, siempre que el mismo

coincida con los intereses políticos y generales de la *SEC*. La seguridad proporcionada por el control del cumplimiento y la coherencia en el uso de las NIIF puede ser otra área de preocupación para la *SEC*, unido al elevado número de opciones que se pueden utilizar en varias de las NIIF (Gonzalo Angulo, J.A. et al., 2013, p. 69). La aceptación general de las NIIF en los Estados Unidos es un gran avance que permite tomar decisiones, pero al mismo tiempo incorporar ciertos riesgos. Estos últimos pueden ser más importantes que las diferencias generales entre las normas contables.

3.5.2 Activos

La definición de activos es la base fundamental de las definiciones contenidas en el marco conceptual. Este carácter central acaece de una concepción de la información muy ajustada en el estado de posición financiera y excedentemente en la cuenta de resultado. Por otro lugar:

> "una de las debilidades atribuidas al modelo actual se refiere a la falta de reconocimiento de activos relevantes en la valoración de las entidades, tales como los activos intangibles. La dificultad para medirlos, unido a la volatilidad en cuanto a los flujos esperados de los mismos, ha volcado el peso de la decisión a no reconocerlos, lo que deja abierta una brecha a la hora de leer los recursos con los que cuenta una entidad." (Gonzalo Angulo, J.A. et al., 2013, p. 98)

El concepto de activo es similar en los marcos conceptuales del *IASB* y el *FASB*. Este último extiende la definición al caso de las entidades sin ánimo de lucro, señalando que un recurso es activo si es capaz de prestar servicios futuros a la entidad. Las diferencias más significativas se presentan en el reconocimiento de los deterioros y en los criterios de medición considerados. Una de las limitaciones más relevantes del marco conceptual se encuentra en la falta de explicitación de los criterios para reconocer la baja de un activo.

3.5.3 Instrumentos financieros

Los instrumentos financieros caracterizan la diferencia al momento de definir avances significativos en la regulación contable internacional. Más precisamente, los instrumentos financieros derivados coadyuvaron la incorporación parcial del valor razonable en la medición subsiguiente de algunos activos y pasivos. Efectivamente, algunos escándalos en el uso de derivados:

> "causantes de pérdidas importantes aparecidas sin previo aviso, fueron achacados en alguna medida al insuficiente reflejo de los derivados en los estados financieros de la empresa. Esta carencia, venía dada fundamentalmente por las limitaciones del precio de adquisición para valorar estos instrumentos; ya que, pudiendo dar lugar a beneficios o pérdidas significativas, frecuentemente pueden tener un precio de adquisición cero o irrelevante. Posteriormente, cuando decidió la utilización de las normas del IASB para los estados financieros consolidados de las empresas que cotizan en bolsa, la Unión Europea se reservó un procedimiento de validación de las normas del IASB antes de ser obligado cumpliendo en su seno, con el alcance señalado. Dicho procedimiento de validación-*endorsement*- dió lugar a la aprobación por parte de la Unión Europea de todas las normas del IASB emitidas hasta ese momento, tal y como habían sido emitidas, con una excepción: la NIC 39, que se aprobó con dos limitaciones –*carveout*- que posteriormente quedaron reducidas a una." (Gonzalo Angulo, J.A. et al., 2013, p. 186)

Actualmente, se ha iniciado firmemente un proceso de convergencia entre los dos emisores de normas de información financiera más relevantes: el *IASB* y el *FASB*. Pero está resultando casi imposible alcanzar acuerdos concretos en documentos finales (Gonzalo Angulo, José Antonio y otros, 2013, p. 187), incluso en algunos casos en lo que existía una visión previa común. Con seguridad, la normativa referida al deterioro de los instrumentos financieros fue el elemento "desencadenante" de un cierto distanciamiento entre el *IASB* y el *FASB* en la búsqueda de criterios comunes. Por lo tanto, se requieren nuevos esfuerzos, en las aplicaciones técnicas y voluntad de acuerdo, para alcanzar dentro de un plazo razonable la convergencia.

3.5.4 Existencias

Las diferencias entre la normativa americana e internacional pueden originar divergencias significativas, entre los importes activados y registrados, esencialmente por tres cuestiones:

> "1. Concepto de existencia. En la Normativa Contable Estadounidense al equiparar el término existencias con activos tangibles, no incorpora los servicios. Creemos que esto es debido fundamentalmente a que la esencia de esta normativa arranca del ARB 43 (1953) y necesita actualizar aspectos como éste, que en la práctica no creemos que este impidiendo la activación de servicios cuando esta sea necesaria. 2. En Normativa Contable Estadounidense las existencias pueden quedar valoradas a LIFO, criterio éste no admitido por las normas internacionales. 3. Las existencias deben quedar valoradas en balance bajo distintos criterios. En normativa internacional al más bajo entre el coste y el valor realizable neto y en normativa americana al más bajo entre el coste y el mercado." (Gonzalo Angulo, J.A. et al., 2013, p. 207)

También, se destaca que los deterioros no se revierten en la normativa contable estadounidense a diferencia de las NIIF. Pero por la naturaleza de estos activos, esta diferencia no debería ser significativa, por lo menos, en existencias de ciclo corto (consumibles, comerciales y productos con períodos de fabricación inferior al año).

3.5.5 Propiedades de inversión

La NIC 40 propone para la medición posterior de las propiedades de inversión una alternativa contable que se mantiene abierta en las NIIF, y permite a quienes preparan la información elegir como política contable el modelo del valor razonable o el modelo del coste (Gonzalo Angulo, J.A. et al., 2013, p. 263). En algunos de los dos casos, se ofrece a los usuarios el valor razonable de las propiedades de inversión, ya que el modelo del coste requiere la revelación de este atributo valorativo en los epígrafes de la memoria. La normativa estadounidense actual:

> "no contempla singularmente a las propiedades de inversión, y se contabilizan de forma singular al resto de los elementos de propiedad, planta y equipo. Así, la normativa recoge como único criterio para la valoración posterior de las propiedades inmobiliarias el coste histórico, sin requerir la revelación de los valores razonables." (Gonzalo Angulo, J.A. et al., 2013, p. 263)

La diferencia existente en el criterio de valoración en las dos normativas llevó al *FASB* a finales del año 2011 a iniciar un proceso de emisión de una nueva norma para la valoración de las inversiones inmobiliarias. El *FASB* había elegido en el borrador de la norma el modelo del valor razonable; es decir la opción contable de la NIC 40, pero ésta norma se refiere sólo a las entidades cuya actividad se dedica a mantener activos inmobiliarios.

3.5.6 Activos intangibles

Los impulsos de convergencia realizados por el *IASB* y el *FASB*, han concluido con una normativa en materia de activos intangibles con diferencias muy puntuales y de fácil identificación en las cuentas anuales de las empresas afectadas (Gonzalo Angulo, J.A. et al., 2013, p. 310). La divergencia más importante se da en el tratamiento de la inversión realizada por las empresas en materia de investigación y desarrollo, y no se prevén cambios en su tratamiento en el mediano plazo. Sin perjuicio de estas diferencias:

> "el IASB y el FASB han sido capaces de reaccionar en la última década, a la necesidad de adaptar la normativa contable a la creciente relevancia de los activos intangibles en la generación de beneficios en la empresa. En este sentido, la reforma paralela realizada por ambos organismos en materia de combinaciones de negocio, ha permitido que, en el marco de estas operaciones, se abra la puerta al reconocimiento de activos intangibles internamente generados" (Gonzalo Angulo, J.A. et al., 2013, p. 310)

El contexto empresarial actual y la demanda de información de los *stakeholders*, requerirá al *IASB* y *FASB* continuar investigando conjuntamente fórmulas para favorecer la revelación de información en materia de intangibles.

3.5.7 Deudas

Las divergencias principales entre la normativa contable estadounidense y las NIIF sobre el tratamiento contable de la deuda se refieren a la deuda convertible, existiendo diferentes requisitos sobre el desglose de la información sobre la deuda (Gonzalo Angulo, J.A. et al., 2013, p. 369). La regulación sobre la contabilización de la deuda se encuentra disgregada en las NIIF y en la normativa contable estadounidense.

3.5.8 Impuestos sobre el beneficio

Las normas del *IASB* y del *FASB* comparten el enfoque de balance sobre la contabilización del impuesto sobre las ganancias, pero existen diferencias que no se han podido eliminar (Gonzalo Angulo, José Antonio y otros, 2013, p. 452). Está pendiente de resolución las discrepancias sobre el modelo que se debe seguir frente a las posiciones fiscales inciertas ("*uncertain tax positions*"), el modelo de contingencias general que mantienen las NICE/NIFFE o, las guías específicas que han realizado las normas contables estadounidenses. En definitiva, esta particularidad puede dar lugar a resultados y requisitos de revelación de información diferentes.

3.5.9 Patrimonio neto

Deberían aclararse las diferencias de conceptos en la consideración en el patrimonio neto de situaciones, como la presentación del estado de situación financiera, para aumentar la uniformidad (Gonzalo Angulo, José Antonio y otros, 2013, p. 471). Se contemplan diferencias de conceptos relacionadas con la estructura de los componentes que integran el patrimonio neto, como ingresos (gastos) globales, o la adaptación a la

normativa del país y tratamiento de las reservas (Gonzalo Angulo, José Antonio y otros, 2013, p. 472). Podría ser de utilidad, la consideración de lo que corresponde a las aportaciones de los socios, los resultados acumulados netos de los beneficios distribuidos y a otros ingresos (globales), para poder determinar las cuentas que deben mostrarse en el estado de situación financiera, y cómo deben estar estructurados. Es ambiguo el término de otros ingresos (gastos) globales:

> "La aclaración, sobre si corresponden a ingresos y gastos imputados directamente en el patrimonio neto, permitiría el uso de una terminología más directamente relacionada con el concepto, facilitaría la identificación de las partidas que lo componen, y la uniformidad de su presentación (…) La presentación de forma indiscriminada, de las reservas legales o estatutarias en el estado de situación financiera, dificulta la comprensión de su procedencia (resultados o de cualquier otro componente del patrimonio neto)." (Gonzalo Angulo, J.A. et al., 2013, p. 472)

La consideración de la presentación del patrimonio neto en el balance de situación teniendo en cuenta los requerimientos legales o estatutarios, facilitaría el cumplimiento de los objetivos de legalidad y de información financiera.

3.5.10 Ingresos

Ambas normativas parten del mismo enfoque del balance del concepto ingreso, pero existen varias divergencias sobre los criterios de reconocimiento (Gonzalo Angulo, José Antonio y otros, 2013, p. 504). Los obstáculos se incrementan cuando ambos organismos reconocen que las normativas existentes emitidas presentan debilidades e inconsistencias. El proceso de convergencia:

> "ha requerido distinguir los ingresos de las ganancias, así como segregar algunas problemáticas que por su especificidad –arrendamientos, contratos de seguros, etc.- demandaban un desarrollo independiente. El hecho de centrar el estudio en las operaciones comerciales ha posibilitado el tratamiento sistemático de las diferentes situaciones (múltiples entregables, programas de idealización de clientes, etc.) o naturaleza de las operaciones (contratos de construcción, prestación de servicios, etc.) y poner de manifiesto las coincidencias y diferencias entre la normativa americana y la internacional." (Gonzalo Angulo, J.A. et al., 2013, p. 504)

Las mayores discrepancias se presentan en la consideración de las contingencias que existan al momento del reconocimiento. En las normas estadounidenses, el reconocimiento de las estimaciones del ingreso no pueden realizarse con fiabilidad,

siendo este criterio más restrictivo que en la normativa europea. Surgen así, criterios de valoración de los ingresos distintos al tratar en forma diferente el riesgo o las incertidumbres. Los usuarios deben disponer de una clara clasificación de los diferentes tipos de ingresos que surjan en las operaciones comerciales de una entidad, y cuáles son los criterios utilizados para su reconocimiento y medición.

3.5.11 Costo por intereses

Existen diferencias significativas en la definición de costo por intereses, donde la normativa contable estadounidense, diferenciándose de la internacional, según Gonzalo Angulo, J.A. et al. (2013):

> "no permite incluir como costes por intereses las diferencias de cambio originadas por éstos, ni los ingresos financieros generados por la colocación de los excedentes transitorios de financiación específica. La normativa internacional, a diferencia de la estadounidense, no considera los beneficios y pérdidas de instrumentos derivados de cobertura como parte de los costes por intereses activables." (Gonzalo Angulo, J.A. et al., 2013, p. 528).

En la definición del activo apto, el *FASB* se diferencia del *IASB*, al no imponer períodos de tiempo sustanciales de fabricación o maduración a los activos, ni excluir de su alcance los activos registrados a valor razonable. Otra diferencia se presenta con la normativa estadounidense, al permitir incluir como activo cualificado las inversiones registradas por su valor teórico cuando estén realizando actividades necesarias para iniciar su actividad principal. En cuanto al criterio de reconocimiento, el *FASB* condiciona la obligación de activar los costes por intereses a la materialidad de éstos, sin llegar a determinar cómo medirla y cuál es el nivel que debe considerarse significativo.

3.5.12 Moneda extranjera

La información que debe revelarse según las normas del *IASB* y del *FASB* es similar. Las entidades deberán informar sobre los siguientes extremos en la memoria referida a los instrumentos calificados en moneda extranjera:

> "El importe de las diferencias de cambio reconocidas en el resultado del período sin incluir aquellas surgidas de instrumentos financieros valorados al valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias. El importe neto de las diferencias de conversión reconocidas en un

> patrimonio neto, junto con una reconciliación de sus movimientos a lo largo del ejercicio. En caso de discrepancia entre moneda funcional y moneda de presentación revelar este hecho, así como las razones que lo justifican. En caso de variación de la moneda funcional, revelar este hecho, así como las razones que lo justifican. Cuando una entidad formule estados financieros u otro tipo de información en una moneda diferente de la moneda funcional sin cumplir con lo establecido en la normativa sobre la conversión a la moneda de presentación, debe aclarar que se trata de información adicional a los estados financieros, debe revelar la moneda de presentación de esta información y el método de conversión de la moneda funcional a dicha moneda. No existen diferencias dignas de destacar." (Gonzalo Angulo, J.A. et al., 2013, p. 548)

El grado de convergencia entre las *International Financial Reporting Standards (IFRS*, norma internacional de información financiera*)* y los *US GAAP* en el área de moneda extranjera es superior, y esta área no se encuentra incluida en el proyecto de convergencia *FASB-IASB* (Gonzalo Angulo, José Antonio y otros, 2013, p. 549). La NIC 21 presenta un enfoque de la conversión de los saldos y las transacciones denominadas en moneda extranjera casi idénticos al establecido en la ASC 830. Ambas normas contables requieren que los saldos y las transacciones en moneda extranjera de una entidad se deben convertir a moneda funcional, registrando en la cuenta de pérdidas y ganancias los importes resultantes de cambios en los tipos de cambio.

3.5.13 Presentación de estados financieros

La unión monetaria y la globalización es el proceso natural que ha conducido a unificar también la normativa contable, donde el proceso de convergencia entre las normativas estadounidense y europea, no es un suceso aislado sino un efecto lógico de la realidad empresarial a nivel mundial. La principal diferencia entre las *US GAAP* y las NIC es que "las primeras están basadas en reglas específicas que están contenidas en una guía detallada, las NIC están basadas en principios que requieren del juicio de los administradores para hacer valoraciones" (Gonzalo Angulo, J.A. et al., 2013, p. 591) Sobre la presentación de los Estados Financieros no existen diferencias esenciales entre ambas normativas, pero si lo hay en el registro y valoración de operaciones de negocio al basarse en las distintas normas.

3.5.14 Estado de flujos de efectivo

Las pocas discrepancias que existen entre la normativa contable estadounidense y la normativa internacional, pueden reducirse al presentar el estado de flujos de efectivo, y se refieren a los siguientes aspectos:

> "a) Clasificación de intereses pagados e intereses y dividendos recibidos: el FASB elimina las alternativas existentes en la NIC 7, considerándolos parte integrante de los flujos de actividades de explotación. b) Clasificación de impuestos a las ganancias pagados: el FASB considera tales flujos entre los pagos por actividades de explotación, eliminando la posibilidad de que formen parte de otra categoría de actividades contemplada en las NIIF. c) Dividendos pagados: el FASB no plantea opciones para la clasificación de los dividendos pagados, incluyéndolos dentro de las actividades de financiación. d) Partidas extraordinarias: El FASB no exige información separada de los flujos de efectivo de carácter extraordinario." (Gonzalo Angulo, J.A. et al., 2013, p. 621)

En opinión de Gonzalo Angulo, J.A. et al. (2013) el estado de flujos de efectivo debería ser presentado por el método directo, e incluya al final del mismo en forma obligatoria, un estado de conciliación del resultado con los flujos de efectivo de las actividades de explotación. No deberían existir alternativas de clasificación de flujos de efectivo, eliminando las diferencias existentes en las definiciones actuales de actividades de explotación, inversión y financiación. Debería estar perfectamente identificado el importe y la naturaleza de los flujos de efectivo inusuales, para poder separar la generación de flujos de efectivo de carácter recurrente de aquella que exista muchas posibilidades no se repitan en el futuro.

3.5.15 Combinaciones de negocios

Del proceso de convergencia del *FASB* y el *IASB* procede el acuerdo Norwalk, donde se emitió el documento de trabajo denominado *Memorandum of Understanding* (*MOU*) que criticaba la evolución de ambas normativas, y planteaba las bases de convergencia para el futuro (Gonzalo Angulo, J.A. et al., 2013, p. 661). Las normas NIIF se encuentran orientadas a los fundamentos de los principios contables y las normas del *FASB* se basan en la aplicación de reglas con un enfoque más pragmático, y ambas procuran ser coherentes con los marcos conceptuales para la información financiera emitidos por ambos cuerpos contables. A la fecha no se ha alcanzado una armonización total de ambas normativas.

3.5.16 Hechos posteriores a la fecha de presentación de la información

De acuerdo a las NIIF, los estados financieros se ajustan para reflejar los hechos que ocurren después de la fecha de presentación de la información, pero antes que los estados financieros sean autorizados para su divulgación, siempre que los hechos sean indicativos de las condiciones existentes a la fecha del balance:

> "Los estados financieros no se ajustan por hechos indicativos de condiciones que han aparecido después de la fecha del balance, excepto cuando ya no resulta apropiado aplicar la hipótesis de empresa en funcionamiento. Asimismo, cabe destacar que los dividendos acordados después de la fecha del balance no se reconocen como pasivo en los estados financieros. Los pasivos se clasifican generalmente como corrientes o no corrientes sobre la base de circunstancias existentes en la fecha de balance." (Gonzalo Angulo, J.A. et al., 2013, p. 698)

En la normativa contable estadounidense, como en las NIIF, los estados financieros se ajustan para reflejar hechos posteriores al cierre, siempre que los hechos muestren condiciones que ya existían en la fecha del balance (Gonzalo Angulo, José Antonio y otros, 2013, p. 699). Al igual que las NIIF, los estados financieros no se ajustan por hechos indicativos de situaciones que ocurrieron después de la fecha del balance. Pero, a diferencia de las NIIF, no existe una excepción a esta regla cuando no resulta apropiado aplicar la hipótesis de empresa en funcionamiento y es necesario informar al respecto. Generalmente, como en el caso de las NIIF, la clasificación de pasivos como corrientes o no corrientes refleja situaciones existentes a la fecha del balance.

3.6 Normas internacionales de información financiera - NIIF

El conjunto denominado normas internacionales de información financiera (NIIF) comprende (Fowler Newton, 2014, p. 24) a cada uno de los pronunciamientos que en su título contiene la frase NIIF (en singular) y sus interpretaciones (aprobados por el *IASB*); las normas internacionales de contabilidad (NIC) y sus interpretaciones. En estos últimos dos casos las normas fueron preparados por el desaparecido *IASC*, adoptados por el *IASB* en su primer año de funcionamiento (2001); y luego con pocas excepciones, reemplazados, modificados o abrogados por la citada organización. Todos estos pronunciamientos tienen el mismo nivel normativo. Los componentes típicos y más relevantes de una NIIF son para Fowler Newton (2014):

"a) Una rúbrica que precede al texto principal e indica que:

1) El pronunciamiento debe ser entendido en el marco de sus fundamentos, del prólogo a las NIIF y del MC adoptado por el IASB;

2) Al seleccionar políticas contables deben tenerse en cuenta las previsiones de la NIC 8;

b) Una introducción, que por lo general resume el contenido del pronunciamiento o sus cambios respecto de la versión anterior;

c) La delimitación de su alcance;

d) Las normas;

e) Las definiciones de los términos empleados;

f) Si las hubiere, las modificaciones consecuentes a otros componentes de las NIIF;

g) La vigencia de las normas y de las modificaciones indicadas en el inciso anterior;

h) En ocasiones, normas de transición;

i) En algunos pronunciamientos, una guía de aplicación." (Fowler Newton, 2014, p. 25)

Los estándares publicados no tienen carácter imperativo, por lo cual la vigencia indicada en una NIIF y las normas de transición previstas sólo constituyen propuestas que los organismos locales o regionales autorizados a emitir normas contables están facultados para aceptarlas o rechazarlas. Una interpretación (Fowler Newton, 2014) "incluye los antecedentes de la cuestión a interpretar, el alcance de la interpretación, las cuestiones objeto de ella, el consenso alcanzado en el Comité que las emite, la fecha de vigencia, normas de transición (a veces) y las modificaciones que se hicieren a normas preexistentes." (p. 25) Con una NIIF o una interpretación se publica material que no tiene carácter normativo, que incluye obligatoriamente los fundamentos de la NIIF o del consenso del caso. El texto oficial de un pronunciamiento técnico de la *IASB* es el publicado en idioma inglés. La Fundación *IFRS* puede publicar traducciones o autorizar que la realicen otros.

Participan en la emisión de las NIIF (Fowler Newton, 2011, p. 471) dos organismos en actividad que depende de la Fundación *IFRS* (hasta inicios del año 2010 se denominaba *International Accounting Standards Committee Foundation -IASCF*, Fundación del Comité de las Normas Internacionales de Contabilidad): el *IASB*; y a partir de 2010 el *IFRS Interpretations Committee* (Comité de Interpretaciones de las NIIF) antes denominada *International Financial Reporting Standards Interpretations Committee (IFRIC*, Comité de Interpretaciones Internacionales de Información Financiera, había sido creado en 2002). Otros dos organismos finalizaron su actividad

en el año 2000: el *International Accounting Standards Committee (IASC*, Comité de Normas Internacionales de Contabilidad); y el *Standing Interpretations Committee (SIC*, Comité Permanente de Interpretaciones) del *IASC*. Entre los años 1995 y 2000:

> "funcionó un consejo asesor integrado por personalidades de la profesión, los negocios y los usuarios de estados financieros. Las tareas incluían la promoción de la aceptación de las NIC y el mejoramiento de la credibilidad del trabajo del IASC mediante acciones como:
> a) La revisión y el comentario de la estrategia y de los planes de la Junta, para satisfacerse de que se alcanzasen las necesidades de los constituyentes del IASC;
> b) La preparación de un informe anual sobre la efectividad de la Junta en el logro de sus objetivos y en el cumplimiento de sus tareas;
> c) La promoción de la participación en el trabajo del IASC y de su aceptación por parte de la profesión contable, la comunidad de negocios, los usuarios de estados financieros y otros interesados en la información financiera;
> d) La búsqueda y obtención de fondos para el trabajo del IASC de una manera que no debilitase su independencia; y
> e) La revisión de los presupuestos y estados financieros del IASC." (Fowler Newton, 2011, p. 473)

El *IASC* tuvo a su cargo la aprobación de las NIC, basándose en propuestas formuladas por un comité conductor ad-hoc. Para su mayor comprensión se presenta a continuación un cuadro que presenta los cambios en la terminología de las normas internacionales de contabilidad.

HASTA 2001	**A PARTIR DE 2001**
IASC *INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE*	***IASB*** *INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD*
IAS *INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS*	***IFRS*** *INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS*
NIC NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD	**NIIF** NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACION FINANCIERA

Fuente: Tello Orduña et.al., 2015, p. 10.

3.6.1 Procedimientos para emisión de las NIIF.

La emisión, modificación o derogación de cualquier elemento de las NIIF requiere la aprobación del *IASB* (Fowler Newton, 2011, p. 483). Para la elaboración y aprobación de las interpretaciones también participa el *IFRS Interpretations Committee* (Comité de Interpretaciones de las NIIF). La constitución establece que los miembros del *IASB* deben convenir mediante contrato su actuación a favor del interés público, y que sus decisiones acerca de las normas y revisiones tendrán en cuenta el marco conceptual. Para emitir un pronunciamiento técnico que incluya una nueva NIIF o versión revisada de una NIIF o de una NIC preexistente, o modificación a otros pronunciamientos preexistentes Fowler Newton (2011) describe como procedimientos obligatorios:

> "a) Desarrollar un borrador del mismo que:
> 1) contenga el texto propuesto y una invitación a formular comentarios;
> 2) esté acompañado por los correspondientes fundamentos y por las visiones alternativas de los miembros del IASB que estuvieren en desacuerdo;
> 3) puede incluir guías de aplicación (que tienen carácter normativo) o de implementación (que no lo tienen);
> b) Ponerlo a consideración del público por un período que generalmente es de 120 días, pero que puede acortarse a no más de 30 si la cuestión es excepcionalmente urgente;
> c) Por intermedio del personal técnico del IASB, colectar, resumir y analizar los comentarios que se reciban;
> d) Corregir el borrador en función del estudio de las cartas con comentarios;
> e) Emitir el pronunciamiento (en idioma inglés) y publicar sus fundamentos." (Fowler Newton, 2011, p. 484)

El *IASB* podría eventualmente decidir la emisión de un segundo borrador y proponerlo a otra rueda de consultas (Fowler Newton, 2011, p. 485). Las discusiones del *IASB* se realizan en reuniones públicas, por lo general una vez al mes durante tres a cinco días. Las decisiones sobre la aprobación de elementos de las NIFF o sus borradores deben tomarlas por lo menos diez miembros del *IASB* cuando el cuerpo se encuentre integrado por dieciséis. En los casos que así no lo sea, alcanza con nueve votos. Las emisiones de papeles para discusión pueden aprobarse por mayoría simple cuando exista una presencia del 60%. El *IASB* puede aplicar procedimientos que no son obligatorios como:

> "a) Desarrollar y publicar un papel para discusión (propio del IASB o de un organismo que este colaborando con él en un proyecto) que puede incluir puntos de vista del autor;
> b) Establecer grupos de trabajo o de asesoramiento especializado para recibir consejos sobre proyectos importantes;
> c) Efectuar visitas a emisores de estados financieros para comprender mejor las prácticas de la industria correspondiente y la forma que el nuevo pronunciamiento (si fuere aprobado) podría afectarlas;
> d) Organizar audiencias públicas o mesas redondas.
> De omitirse alguno de estos procedimientos, la causa debe ser publicada dentro de los fundamentos del borrador o norma correspondiente." (Fowler Newton, 2011, p. 485)

Para la emisión de una interpretación del *IFRS Interpretations Committee* los pasos principales son:

> "a) El desarrollo de un borrador para comentario público, que debe incluir:
> 1) Un resumen de las cuestiones contables identificadas;
> 2) El consenso al que se arribó acerca del tratamiento contable adecuado;
> 3) Referencias a las NIIF a las partes del MC y a otros pronunciamientos que sirven de base para el consenso;
> 4) La fecha de vigencia y las normas de transición;
> b) Su publicación, junto con los fundamentos del consenso, por no menos de sesenta días;
> c) La consideración de todos los comentarios recibidos durante el período de exposición pública del borrador;
> d) La elaboración y aprobación de la interpretación final por el Comité de Interpretaciones (o la elaboración de un nuevo borrador a ser sometido a otra rueda de consultas);
> e) Su ratificación por el IAB.
> Para que dentro del Comité exista consenso sobre un borrador o sobre una interpretación final, no debe haber más de tres votos en contra. La mayoría requerida para su ratificación por el IASB es la misma que se exige para aprobar una NIIF: a) diez votos cuando el IASB tenga dieciséis miembros; b) nueve hasta entonces." (Fowler Newton, 2011, p. 486)

Entre los contenidos típicos de una NIIF son relevantes una aclaración que indica que el pronunciamiento debe ser entendido en el marco de sus fundamentos de las conclusiones, del prólogo a las NIIF y del marco conceptual adoptado por el *IASB*; la delimitación de su alcance; las normas; las modificaciones a normas preexistentes; las definiciones de los términos empleados; la vigencia de las normas y de las modificaciones a los pronunciamientos preexistentes; en algunos casos las normas de transición; y en algunas pronunciamientos una guía de aplicación (Fowler Newton, 2011, p. 487).

De conformidad con la constitución de la Fundación *IFRS* (Fowler Newton, 2011, p. 489) el texto oficial un componente de las NIIF es el publicado por el *IASB* en idioma inglés; y el *IASB* puede publicar traducciones o autorizar que lo realicen otros. La disponibilidad de una traducción adecuadamente aprobada de las NIIF al idioma de un país es fundamental sobre los pronunciamientos de aplicación obligatoria en el mismo. La incorrecta traducción de una regla podría plantear situaciones de difícil resolución. Existen por lo menos dos juegos de traducciones al español de las NIIF (Fowler Newton, 2011, p. 492): las publicadas por la Fundación *IFRS*, y en el diario oficial de la UE. Fowler Newton (2011) manifiesta una insatisfacción con la calidad de las traducciones al español de las NIIF, por lo cual la Fundación *IFRS* debería:

> "a) Mejorar los controles de calidad sobre los textos publicados, para reducir el riesgo de que éstos contengan errores;
> b) Designar traductores después de efectuar concursos abiertos y debidamente publicitados;
> c) Exigir que los traductores respeten los textos originales de las NIIF;
> d) Aclarar, en sus publicaciones, que el Comité Revisor tiene una función de asesoramiento pero no tiene responsabilidad final por lo publicado." (Fowler Newton, 2011, p. 497)

La NIIF 1 establece los procedimientos a aplicar cuando una entidad aplica las NIIF por primera vez, tomadas en su conjunto; y lo consigna de esa manera en sus estados financieros por medio de una declaración explícita y sin reservas (Fowler Newton, 2011, p. 499). Por lo cual, las reglas de las mismas son aplicables en los casos que para la preparación de los estados financieros anteriores a la adopción de las NIIF se emplearon normas contables nacionales que no coincidían en forma total con las NIC; y cuando se emplearon las NIIF pero no se consignó ninguna declaración explícita y sin reservas sobre su aplicación o se incluyó una que no alcanzaba a todas las NIIF. Fowler Newton (2011) opina que "a pesar de la importancia de los recursos que se destinan al desarrollo de las NIIF, creemos que no se ha logrado convertirlas en juego de las NC de alta calidad." (p. 501). En conocimiento de Fowler Newton (2014, p. 39) no existe un consenso acerca de las cualidades que deberían reunir las normas contables para poder considerarlas de "alta calidad".

Las NIIF lograron un grado importante de aceptación, atribuible según Fowler Newton (2011, p. 509) al muy buen trabajo de promoción realizado por la Fundación *IFRS* y el *IASB*, sumado a los importantes apoyos recibidos. En diversos países del

mundo, la aplicación de las NIIF está requerida o admitida, por lo general para las entidades que cotizan públicamente sus títulos valores y otras entidades con la obligación pública de rendir cuenta. En otros países, se busca la convergencia entre las normas contables locales y las NIIF. Hay que remarcar "que las NIIF adoptadas o aceptadas en un país podrían ser distintas a las adoptadas o aceptadas en otros, por ser las vigentes (o las emitidas) en distintos puntos del tiempo." (Fowler Newton, 2011, p. 509). Entonces, la información contable publicada en dos países que hubieren adoptado las NIIF puede haber sido preparada empleando criterios diferentes de reconocimiento, medición o exposición contable. Asimismo, en los lugares donde no se aceptan las NIIF, es probable que su contenido sea una fuente de consulta cuando se emitan las normas contables locales; y en algunos de ellos, las NIIF se emplean como normas supletorias para cuestiones no previstas en las citadas normas contables locales.

3.6.2 Políticas contables

En las NIIF las reglas referidas a la elaboración de políticas contables aparecen en la NIC 8, con la excepción realizada a la posibilidad de apartarse de requerimientos específicos de un componente de las NIIF establecido en la NIC 1 (Fowler Newton, 2014, p. 59). Para el tratamiento de las cuestiones no reguladas, la NIC 8 señala que los administradores del emisor de estados financieros deben:

> "a) Desarrollar- utilizando su juicio- una política contable que produzca información relevante, fiable, neutral, prudente y completa (esto es, que cumpla con las cualidades que la información financiera debe reunir para ser útil):
>
> b) Considerar:
>
> 1) Los requerimientos de las NIIF que traten temas similares y relacionados;
>
> 2) Las definiciones y los criterios de reconocimiento y de medición establecidos para los activos, los pasivos, los ingresos y los gastos en el MC del IASB;
>
> 3) Los pronunciamientos más recientes de otros emisores de NC que empleen un MC similar al del IASB, así como otra literatura contable y las prácticas aceptadas en los diferentes sectores de actividad, en la medida que no entren en conflicto con las fuentes señaladas en los incisos 1) y 2)." (Fowler Newton, 2014, p. 60)

Otros componentes específicos de las NIIF admiten que un emisor de estados financieros opte entre criterios contables alternativos cuando elabora sus políticas contables; o aplique algunas reglas contables a determinados activos o pasivos aunque no realice lo mismo con otros componentes de su misma clase.

3.6.3 Monedas y ajustes por inflación

En lo referido a las monedas y ajustes por inflación, la NIC 21 exige el empleo de la moneda funcional como moneda de medición e indica que las modificaciones en ella deben contabilizarse prospectivamente; y los estados financieros pueden presentarse en cualquier momento (Fowler Newton, 2014, p. 131). Las conversiones de moneda extranjera a moneda de medición están tratadas en la NIC 21 aplicable a todas las transacciones y saldos en la primera, con excepción de los relativos a instrumentos derivados incluidos en el alcance de la NIIF 9. En los estados consolidados:

> "las ganancias y pérdidas de cambio producidas por algunas cuentas entre el emisor de estados financieros (u otra controlada) y una subsidiaria, que constituyan extensiones de la inversión del primero, se difieren en otro resultado integral y se reclasifican a resultados en la medida en que se produce la disposición de la inversión. En los estados financieros individuales de cada una de esas partes, las mismas diferencias de cambio se imputan a resultados." (Fowler Newton, 2014, p. 131)

El *IASC* trató la cuestión de la consideración de los efectos de la inflación en las NIC 15 y 29, de los años 1981 y 1989, respectivamente (Fowler Newton, 2014, p. 132). La NIC 29 fue adoptada por el *IASB*, y no ha tenido modificaciones sustanciales desde su emisión, donde sus reglas deben aplicarse para la preparación de los estados financieros principales de cualquier entidad cuya moneda funcional sea la de una "economía hiperinflacionaria" (concepto no definido en esta norma), y a partir del inicio del primer período en que se identifique esa situación. Fowler Newton (2014) explica que doctrinarios, emisores y auditores de estados financieros:

> "a) Consideran que lo único que importa es si se alcanza el limite numérico del 100 por ciento de inflación en tres años;
> b) No asignan ninguna importancia al hecho de que el NIC 29 haya sido diseñada aplicando un enfoque basado de la evaluación del contexto y no en la tasa de inflación." (Fowler Newton, 2014, p. 133)

Asimismo, el límite trianual del 100% equivale al 26% anual cuando alcanzan tasas muy inferiores para que los estados financieros no ajustados por inflación carezcan de representatividad y no puedan ser comparables. Lo expuesto precedentemente, revela que las NIIF obligan a escasos emisores de estados financieros a considerar los efectos de la inflación, que no significa que se prohíbe su aplicación cuando el contexto no

resulte "hiperinflacionario" según el criterio de la *IASB*. El mencionado autor sospecha que el *IASC* diseñó la NIC 29 de forma tal que los correspondientes ajustes sólo debieran hacerlo pocos países, y nunca debieran ser realizados en los países de donde procedían los miembros del *IASC*.

3.6.4 Cambios en el patrimonio neto

Las NIIF contienen reglas referidas a cambios en el patrimonio neto, sobre la aplicación del concepto de que la sustancia de un instrumento financiero debe prevalecer sobre su forma para poder clasificarla como instrumento de deuda o de patrimonio (Fowler Newton, 2014, p. 233). También establecen condiciones que deben cumplirse para:

> "clasificar como "de patrimonio" a los instrumentos financieros emitidos que otorgan al tenedor una opción que le permite requerir su recompra o rescate por efectivo o por otro instrumento financiero.
> c) Tratamiento de los instrumentos que otorgan participaciones en el patrimonio del emisor si éste entra en liquidación;
> d) Cancelaciones de pasivos mediante la entrega de títulos de patrimonio;
> e) Ajuste por inflación de los aportes de los propietarios;
> f) Lanzamiento de opciones para suscribir acciones propias y rescate de las primarias;
> g) Compra y posterior venta de acciones propias;
> h) Costos de transacciones con los propietarios;
> i) Dividendos pagaderos en efectivo o en especie, a opción de su receptor." (Fowler Newton, 2014, p. 234)

Para los títulos emitidos con opciones se aplican enfoques significados que excluyen de las probabilidades asociadas con su ejercicio. Sobre las acciones propias en cartera, debe deducírselas del patrimonio. Las NIIF no dicen que el costo de adquisición debe imputarse de alguna forma determinada.

3.6.5 Pasivos en general

La NIC 32, denominada según su título -Instrumentos Financieros- Presentación; se refiere sólo a la presentación de los instrumentos financieros en el estado de situación, y contiene pocas reglas para el reconocimiento y la medición inicial de dichos instrumentos, incluyendo a los pasivos que surgen de contratos (Fowler Newton, 2014,

p. 314). La NIIF 9 y la NIC 39 establece el reconocimiento y la medición de la generalidad de los instrumentos financieros (Fowler Newton, 2014, p. 315). La NIIF 13 establece criterios de aplicación general a cualquier caso donde una regla incluida en las NIIF exige una medición a valor razonable. La NIC 37 norma sobre los pasivos de vencimiento o importe incierto que no se originen en contratos; a los contratos onerosos; y a algunos pasivos que denomina "contingentes". Utiliza la expresión "pasivos contingentes" para referirse a: "conceptos que no son verdaderamente "pasivos", como las obligaciones simplemente "posibles" (…); las que probablemente no originarán una salida de recursos; las obligaciones presentes que no pueden ser medidas fiablemente, razón por la cual se la reconoce como pasivos." (Fowler Newton, 2014, p. 346)

La NIC 23 requiere la activación de los costos originados en préstamos tomados, cuando existen ciertas condiciones. La crisis financiera mundial del año 2008 obligó a muchas personas a estudiar las normas contables sobre los instrumentos financieros. En ese contexto el *IASB* avanzó en un proyecto para la sustitución total de la NIC 39; y emitió sucesivas versiones de la NIIF en los años 2009, 2010 y 2013. La NIC 37 establece:

> "a) Reglas para el reconocimiento mediante provisiones de los pasivos de vencimiento o importe incierto (…);
> b) Diversos ejemplos de aplicación de sus normas.
> En particular indica:
> a) Que no deben reconocerse provisiones para pérdidas de operación futuras;
> b) Que deben contabilizarse las pérdidas generadas por los contratos onerosos (…)" (Fowler Newton, 2014, p. 318)

Para la medición inicial de los instrumentos financieros la determinación de las medidas contables a asignar a los pasivos financieros incluidos en el alcance de la NIIF 9 no originados en refinanciaciones depende del criterio que deba seguirse para sus mediciones posteriores. La NIC 37 no trata específicamente la medición inicial de los pasivos de vencimiento o importe incierto.

3.6.6 Remuneraciones al personal. Servicios adquiridos

Fowler Newton (2014, p. 392) no encuentra en las NIIF reglas generales para el reconocimiento y la medición contable de los costos y gastos originados en la adquisición de servicios a terceros o vinculados a la imputación de costos en general. La NIC 19 trata en detalle aspectos relacionados al tratamiento contable de la mayoría de los costos de los servicios recibidos del personal, denominados "beneficios a los empleados". Sobre los servicios adquiridos a terceros las NIIF sólo tratan "los anticipos pagados a proveedores de bienes que se incorporarán a intangibles cuyo reconocimiento como activo no está admitido por las NIIF." (Fowler Newton, 2014, p. 392). La NIC 12 trata el impuesto a las ganancias y la CINIIF 21 se refiere a los gravámenes distintos al impuesto a las ganancias.

3.6.7 Compensaciones basadas en acciones

Las compensaciones basadas en acciones están legisladas principalmente en la NIIF 2. Dispone que "cuando corresponda utilizar el valor razonable de un instrumento de capital y no pueda determinárselo, se emplee el método del valor intrínseco tanto en la medición inicial como al cierre de cada período y a la fecha de cancelación de la compensación." (Fowler Newton, 2014, p. 426). Otras cuestiones que desarrolla son las modificaciones a las condiciones originales de los planes que obligan a la emisión de instrumentos de patrimonio; planes que pueden cancelarse indistintamente mediante la entrega de acciones o de efectivo y procedimientos para la estimación del valor razonable de los instrumentos del patrimonio del emisor de los estados financieros. Esta norma está acompañada por una guía de implementación. La NIC 32 establece que las primas recibidas por la emisión de opciones para suscribir acciones propias deben incorporarse directamente al patrimonio.

3.6.8 Pensiones y otros beneficios posteriores al retiro

Las NIIF acerca de pensiones y otros beneficios posteriores al retiro se encuentran contempladas en la NIC 19, y ha sufrido numerosas modificaciones (Fowler Newton, 2014, p. 466)

3.6.9 Propiedades, planta y equipo- bienes de uso

La contabilización de los elementos de propiedad, planta y equipo se trata en la NIC 16, y envía a la 36 en lo referente con las comparaciones del importe recuperable, las desvalorizaciones identificadas por tal razón y las reversiones de las mismas (Fowler Newton, 2014, p. 545). Las NIIF contemplan que un elemento de propiedad, planta y equipo sea transferido a la categoría de "activos no corrientes mantenidos para la venta". La NIC 32 exige, cuando se cumplen determinadas condiciones, al agregado de costos financieros a los costos de los citados elementos de propia construcción.

3.6.10 Activos intangibles

La contabilización de los activos intangibles se encuentra contemplada en la NIC 38, y remite a la 36 para las comparaciones del importe recuperable, con las desvalorizaciones reconocidas por ellas y con las reversiones de éstas desvalorizaciones. Las disposiciones de la NIC 38:

> "no se aplican a la contabilización de los intangibles tratados en otros componentes de las NIIF, incluyendo: a) los activos financieros; b) los activos empleados en la exploración y la evaluación de recursos minerales; c) los desembolsos relacionados con el desarrollo y extracción de minerales, petróleo, gas natural y recursos no renovables similares." (Fowler Newton, 2014, p. 606)

En el caso que un mercado activo para un intangible que estaba siendo revaluado, pasará a ser medido al último importe revaluado, pasará a ser medido al último importe revaluado, menos depreciaciones y desvalorizaciones posteriores. Pero si dicho mercado aparece nuevamente, las revaluaciones deberían reiniciarse. La NIC 23 requiere cuando se cumplen ciertas condiciones, al agregado de costos financieros a los costos de los elementos de propiedad, planta y equipo de propia construcción.

3.6.11 Cuentas por cobrar en general

Los componentes de las NIIF que tratan las cuestiones de las cuentas por cobrar en general son la NIIF 9 y la NIC 39; la NIIF 13 (medición a valores razonables) establece criterios de aplicación general a cualquier caso en que una regla contenida en las NIIF exija una medición a valor razonable; la NIC 18 (ingreso de actividades ordinarias) cuando requiere el reconocimiento de intereses devengados; NIC 37

(provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes) en lo que se refiere a los denominados "activos contingentes". (Fowler Newton, 2014, p. 807).

Las cuentas por cobrar comprendidas en el alcance de la NIIF 9 deben medirse por su valor razonable cuando el mismo criterio se aplique en mediciones posteriores, salvo que el precio convenido difiera del valor razonable y se presenten ciertas circunstancias; y por su valor razonable más costos de adquisición si fueran a medirse posteriormente con el método de la tasa efectiva (Fowler Newton, 2014, p. 809). Las cuentas por cobrar que sean activos financieros y no se ejerza la opción del valor razonable deben medirse contemplando el modelo de negocio del emisor de estados financieros para el manejo de los activos financieros y las características de los flujos de efectivo que resulten de los contratos:

> "a) Debe aplicarse el método de la tasa efectiva como criterio de medición primaria cuando, de acuerdo con el modelo de negocios del emisor de estados financieros:
> 1) Las cuentas por cobrar son tenidas para percibir los flujos de efectivo convenidos; y
> 2) Sus cláusulas dan lugar a flujos de efectivo que solamente corresponden a pagos del capital y de intereses sobre la parte pendiente de éste;
> b) Cualquier otra cuenta por cobrar de las incluidas en el alcance de la NIIF 9 debe ser medida por su valor razonable, reconociendo en resultados los cambios en éste." (Fowler Newton, 2014, p. 810)

El citado "modelo de negocios" debe haber sido establecido para grupos de activos financieros, y por el personal clave de la gerencia. Si el modelo de negocios consiste en el mantenimiento de las cuentas por cobrar hasta su vencimiento, la venta anticipada de algunas se considera aceptable, pero sí las ventas fueran más que frecuentes debería evaluarse si el propósito establecido se mantiene. Las normas de la NIIF 9 sobre la baja contable de las cuentas por cobrar que son activos financieros establece el criterio que para fijar el momento de la baja de un crédito que se vende en un mercado y exista un plazo debe coincidir con el adoptado para el reconocimiento de activos similares.

3.6.12 Derivados

El reconocimiento y la medición de la generalidad de los instrumentos financieros está regulado en la NIC 39 y en la NIIF 39 (Fowler Newton, 2014, p. 905).

En el momento de su reconocimiento inicial un derivado debe medirse por su valor razonable; y puede ser asignado a la categoría de cuentas al valor razonable con cambios reconocidos en resultados, mediante el ejercicio de la opción del valor razonable.

3.6.13 Contabilidad de cobertura

El tratamiento especial de las coberturas está contemplado en la NIC 39 y en la NIIF 9 (Fowler Newton, 2014, p. 929). Para el IASB, las normas sobre contabilidad de coberturas incorporadas a la NIIF 9 en noviembre de 2013 se alinean con el gerenciamiento de los riesgos; y solucionan algunas inconsistencias y debilidades del modelo contable previsto en la NIC 39. También afirma la *IASB* que el nuevo modelo se basa más en principios que en reglas. Se destacan de las reglas de la NIIF 9:

> "a) Las normas sobre coberturas de inversiones netas en operaciones extranjeras son de aplicación obligatoria;
>
> b) Las restantes son de utilización optativa, pero el emisor de estados financieros que las aplique debe respetar las reglas previstas en la NIIF para la imputación de los resultados de la partida de cubierta y del instrumento de cobertura;
>
> c) No pueden designarse como instrumentos de cobertura a los elementos relacionados con el paso del tiempo en los contratos de opciones y de forwards, para los que se prevén tratamientos especiales que implican el empleo de cuentas especiales de patrimonio y reclasificaciones a resultados, lo que nos parece inadecuado;
>
> d) Para que una transacción futura esperada (o un componente de ésta) pueda ser designada como una partida cubierta, su concreción debe ser "altamente probable";
>
> e) Se permite que las coberturas en las que interviene otro integrante del mismo grupo económico se traten como tales en los estados separados de las partes (no así en los consolidados);
>
> f) Para determinar los resultados que merecen un tratamiento especial, se consideran tanto los producidos por el instrumento de cobertura como por la partida cubierta;
>
> g) Hay reglas específicas para el caso en que la partida cubierta sea un instrumento financiero medido con el método de la tasa efectiva o una parte de dicho instrumento;

> h) Se utiliza la denominación "reserva de cobertura de flujo de efectivo", para referirse a la partida de otro resultado integral acumulado que acumula las ganancias o pérdidas producidas por los instrumentos de cobertura de transacciones futuras esperadas, a pesar de que no se trata de importes que se separen de los resultados acumulados;
>
> i) También hay reglas especiales sobre:
>
> 1) Las condiciones que debe reunir un grupo de elementos para ser designado como una partida cubierta;
>
> 2) La posibilidad de emplear derivados crediticios como instrumentos de cobertura." (Fowler Newton, 2014, p. 930)

Algo negativo del capítulo seis de la NIIF 9, dice Fowler Newton (2014, p. 931) es que se amplía la utilización de cuentas de otro resultado integral a pesar de que ese concepto no está definido en el marco conceptual de la *IASB* y su empleo no clarifica la interpretación de la información contable sobre el desempeño del emisor de estados financieros.

3.6.14 Activos y pasivos por impuestos diferidos

La mayoría de las propuestas de la *IASB* para la contabilización del impuesto a las ganancias se encuentran contempladas en la NIC 32 que exige la aplicación del método del impuesto diferido basado en el estado de situación. Fowler Newton (2014) rechaza las reglas que:

> "prohíbe el reconocimiento de impuestos diferidos cuando la diferencia entre una medida contable y su correspondiente base impositiva proviene de la incorporación de un activo o de un pasivo que no resulta de la consecuencia de una combinación de negocios; y no afectó, en la fecha en que se produjo, ni el resultado contable ni el impositivo." (Fowler Newton, 2014, p. 1005)

El citado autor sostiene que esta excepción no tiene justificativo técnico y el *IASB* planeaba su eliminación, pero no llegó a concretarse. Tampoco se reconocen impuestos diferidos sobre la plusvalía reconocida con motivo de la adquisición de un negocio

3.6.15 Combinaciones y plusvalías

Las reglas del *IASB* para la contabilización de las combinaciones se encuentran en la NIIF 3 del año 2008, que tratan únicamente de las combinaciones de negocios; y se basa en el criterio de que implican siempre adquisiciones donde una parte toma el control de uno o más negocios (Fowler Newton, 2014, p. 1071). No se aplica cuando el adquirente es una entidad de inversión; y la adquirida es una controlada que luego será medida por su valor razonable. El pronunciamiento exige la aplicación de un "método de adquisición", que:

> "a) Se aplica tanto a las compras como a los casos en que el control se obtiene sin que haya existido una transacción;
>
> (…)
>
> c) Exceptúa de la aplicación de los principios generales de reconocimiento y medición a algunos activos adquiridos y pasivos asumidos en una combinación:
>
> 1) Los mal denominados "pasivos contingentes";
>
> 2) Los "activos de indemnización" que resultaren de compromisos por los cuales el vendedor se obliga a indemnizar al adquirente en el caso de que ciertas contingencias existentes a la fecha de la transacción se resuelvan de determinada manera;
>
> 3) Los derechos previamente cedidos por la adquirente a la adquirida y que la primera retoma como consecuencia de la combinación;
>
> 4) El reemplazo de un plan de pagos basado en acciones de la adquirida por otro basado en acciones de la adquirente;
>
> d) Permite que la participación no controladora se midan (en cada caso, independientemente de otros):
>
> 1) Cuando otorguen derechos sobre el patrimonio de la adquirida en el caso de su disolución, indistintamente: por su valor razonable; o por la proporción que les corresponda sobre el neto de las medidas asignadas a los activos identificables y a los pasivos de la adquirida;
>
> 2) En los restantes casos, por su valor razonable, a menos que algún otro componente de las NIIF prevea un tratamiento distinto;
>
> e) Considera diversas cuestiones particulares (incluyendo los casos de adquisiciones inversas), principalmente en la guía de aplicación;
>
> f) Establece que el período de revisión no pueda superar a los doce meses contados desde la fecha de adquisición;
>
> g) Se refiere al tratamiento contable posterior de algunos activos y pasivos incorporados con motivo de una combinación." (Fowler Newton, 2014, p. 1072)

La NIIF 3 no se aplica a las combinaciones de actividades que no son negocios, pero brinda orientaciones para su tratamiento contable, donde el adquirente deben identificar y reconocer los activos individuales identificables adquiridos y los pasivos

asumidos (Fowler Newton, 2014, p. 1073). También el costo de adquisición debe ser imputado a esos activos y pasivos sobre la base de su valor recuperable a la fecha de la compra; y no debe reconocerse plusvalía. Las NIIF no requieren la depreciación de la plusvalía.

3.6.16 Participaciones en otras entidades

En las NIIF, las reglas para el reconocimiento y la medición contable de las participaciones en otras entidades están contempladas principalmente en las NIIF 5, 9, 10 y 11 y en las NIC 27 y 28. Fowler Newton (2014) explica que estas reglas dependen:

> "1) si el emisor de estados financieros es una entidad de inversión o no lo es;
> 2) la intención con que se mantiene la participación;
> 3) el poder relativo sobre las decisiones de la participada;
> 4) en el caso de las participaciones alcanzadas por la NIIF 9 (referida a la contabilización de la generalidad de los instrumentos financieros), el ejercicio o la falta de ejercicio de cierta opción de valor razonable prevista en ella." (Fowler Newton, 2014, p. 1160)

También las reglas deben identificarse mediante una lectura cuidadosa de los párrafos que definen el alcance de cada NIIF o NIC. Las reglas establecidas en la NIC 27 sólo son aplicables a la preparación de los estados financieros separados de una controladora. Para poder aplicar las NIIF, la "entidad de inversión" debe obtener dinero de inversores independientes a los que les brinda servicios de gerenciamiento de inversiones (Fowler Newton, 2014, p. 1161). Además, tiene que obligarse con ello a invertir fondos con el único propósito de obtener rendimientos por la apreciación del capital; y debe medir y evaluar el desempeño de todas sus inversiones sobre la base de sus valores recuperable. La NIIF 10 señala que las entidades de inversión no deben consolidar las controladas que integren su cartera, sino medirlas por su valor recuperable y reconocer en los resultados modificaciones de éstos (Fowler Newton, 2014, p. 1162). Agrega que deben consolidarse las participaciones en controladas que provean servicios relacionados con la actividad de la entidad de inversión.

Fowler Newton (2014, p. 1173) consigna que la NIC 32 trata como impuestos del inversor los que gravan las ganancias distribuidas por controladas, negocios conjuntos o asociadas; y exige el reconocimiento de pasivos por impuestos diferidos por

una distribución futura; salvo en los casos que el inversor pueda controlar el momento de la distribución, y sea probable que la misma no se produzca en el futuro previsible.

3.6.17 Consolidaciones

La NIIF 10, vigente para los ejercicios iniciados en el año 2003, rigen sobre las consolidaciones (Fowler Newton, 2014, p. 1264). No deben consolidarse las participaciones que integren la cartera de una entidad de inversión; o deba clasificarse como activos no corrientes mantenidos para la venta. La NIIF aplica la perspectiva de la entidad. La conversión previa de estados financieros emitidos en una moneda distinta a la de medición se encuentra normada en la NIC 21.

3.6.18 Conversiones de estados financieros de participadas

Las conversiones de estados financieros de participadas se tratan por lo general en la NIC 21, como así también las conversiones de medidas contables individuales (transacciones y saldos); y las de estados financieros, desde la moneda de medición de su emisor hasta la moneda de presentación (Fowler Newton, 2014, p. 1340). La NIC 7 se refiere a las conversiones de los flujos que van a ser presentados en un estado de flujo de efectivo

3.6.19 Estado de situación patrimonial

La *IASB* trata el contenido y la forma de los estados financieros en la NIC 1 (Fowler Newton, 2014, p. 1494). El estado de situación patrimonial es uno de los estados financieros que deben presentarse para cumplir con las NIIF. Debe hacerlo con información comparativa sobre el cierre del ejercicio anterior; y "al principio del primer período comparativo cuando un emisor de estados financieros: 1) aplique una política contable con retroactividad; o 2) realice una reexpresión retroactiva de partidas en sus estados financieros; o 3) reclasifique partidas en sus estados financieros." (Fowler Newton, 2014, p. 1494). Lo que deben presentarse son "estados comparativos" y no "estados con cifras correspondientes".

Los activos y los pasivos deben clasificarse en "corrientes" y "no corrientes", salvo en el caso que se proporcione una información fiable que resulte más relevante por la presentación de todos los activos y pasivos ordenados conforme a su liquidez; o

en su caso, una combinación de presentación de activos y pasivos clasificados en "corrientes" y "no corrientes", y otros según su grado de liquidez (Fowler Newton, 2014, p. 1495). Para la *IASB* la presentación basada en la liquidez seria inadecuada para las entidades financieras, por carecer tener éstas de un ciclo de operaciones claramente identificable, y la combinación de bases puede ser necesaria en entidades con diversas actividades. La NIC establece que un activo debe clasificarse como:

> "a) "corriente" cuando:
> 1) Es efectivo o un equivalente de efectivo no sujeto a restricciones para su intercambio o empleo, al menos dentro de los doce meses siguientes; o
> 2) Se lo tiene fundamentalmente para su negociación (lo que supone su realización en un plazo corto); o
> 3) Se espera realizarlo dentro de los doce meses siguientes a la fecha del estado de situación patrimonial; o
> 4) Se espera su realización o se pretende su venta o consumo dentro de un lapso de duración inferior a la del ciclo normal de operación del emisor de estados financieros;
> b) "no corriente" en los restantes casos." (Fowler Newton, 2014, p. 1496)

Un pasivo se clasifica como:

> "a) "corriente" cuando:
> 1) Se espera cancelarlo dentro de un lapso de extensión no superior a la del ciclo normal de operación; o
> 2) Se lo tiene fundamentalmente para su negociación (…); o
> 3) Debe ser liquidado dentro de los doce meses siguientes a la fecha de los estados financieros; o
> 4) No se tiene el derecho incondicional de diferir su cancelación, al menos dentro de esos doce meses;
> b) "no corriente" en los restantes casos." (Fowler Newton, 2014, p. 1497)

Fowler Newton (2014, p. 1497) considera acertadas las clasificaciones en "corriente" y "no corriente" con la base de un plazo de doce meses; pero no le parece adecuado que ese criterio se combine con el de considerar la duración del ciclo normal de operaciones del emisor. En los casos que los activos y pasivos se clasifican en "corrientes" y "no corrientes", los correspondientes a impuestos diferidos deben otorgarse a la segunda categoría.

La NIC 1 enumera las líneas que, como mínimo, deben presentarse en un estado de situación patrimonial; y deben referirse a algún elemento cuyo reconocimiento y

medición se trata en algún componente específico de las NIIF. Las denominaciones de líneas que establece la NIC pueden ser modificadas por el emisor de estados financieros para brindar información relevante. La citada NIC no determina el orden ni el formato con que deben presentarse las partidas del estado. Únicamente pueden compensarse activos con pasivos cuando algún componente de las NIIF lo requiera o admita expresamente.

3.6.20 Estado de resultados y del resultado integral

La NIC 1 requiere la presentación del resultado del período y de su composición; del otro resultado integral y de su composición, y del resultado integral (Fowler Newton, 2014, p. 1558). Estos conceptos pueden exponerse en un único "estado de resultado integral" o "estado de resultados y otro resultado integral". También puede exponerse en dos estados; el de resultados y el del resultado integral. La *IASB* ha adoptado el enfoque de la entidad "para que la "ganancia o pérdida" como el "resultado integral" de un período: 1) deben determinarse sin deducir las participaciones no controladoras sobre los resultados de las controladoras; 2) deben asignarse, al pie del estado correspondiente, entre los propietarios del emisor de estados financieros y las participaciones no controladoras de las controladas." (Fowler Newton, 2014, p. 1558). No está permitida la exposición de partidas extraordinarias. La NIC 1 dispone que:

> "en la sección del estado donde se presente el resultado del período (o en las notas a los estados financieros) deben informarse los importes correspondientes a los siguientes conceptos:
> a) Ingresos provenientes de las operaciones principales;
> b) Resultados reconocidos debido a la baja de activos financieros medidos por el método de la tasa efectiva;
> c) Costos financieros;
> d) Participaciones en los resultados de asociadas y negocios conjuntos contabilizados por el método de la participación;
> e) Resultados reconocidos por la reclasificación de activos financieros a una categoría para cuya medición se emplean sus valores razonables;
> f) Un desglose de los gastos basado en su naturaleza o en su función, lo que fuere más relevante y fiable;
> g) Cuando los gastos se clasifican por función, información adicional sobre su naturaleza, incluyendo depreciaciones, amortizaciones y gastos en personal;
> h) Gasto por impuestos;

i) En un único importe, el resultado total de las operaciones discontinuadas, determinado de acuerdo con la NIIF 5;

j) Otros componentes significativos (cuya naturaleza también debe informarse).” (Fowler Newton, 2014, p. 1559)

Al exponerse el otro resultado integral explica Fowler Newton (2014), deben presentarse líneas separadas para cada tipo de resultado, clasificadas en dos grupos “a) Las que nunca serán transferidas a resultados; b) Las que se transferirán en caso de cumplirse ciertas condiciones; Las reclasificaciones a resultados deben exponerse explícitamente. El impuesto sobre las ganancias atribuible a cada componente del otro resultado integral debe asignarse a él.” (p. 1561). Al señalado autor le parece un exceso mostrarse el impuesto sobre cada componente del otro resultado integral; y el IASB lo ha fundamentado indicando que son partidas que en ocasiones están alcanzadas por tasas distintas.

3.6.21 Estado de cambios en el patrimonio neto

La NIC 1 requiere la presentación de un estado de cambios en el patrimonio neto, el cual debe mostrar el resultado integral del período y su asignación entre los propietarios del ente emisor de estados financieros y las participaciones no controladoras. Cada componente de patrimonio debe contener (Fowler Newton, 2014) “los efectos de las correcciones retroactivas reconocidas de acuerdo con la NIC 8; y una conciliación entre los saldos al inicio y al final del período, e indicar por separado la ganancia o pérdida del mismo.” (p. 1594). La NIC 1 señala que los dividendos a los propietarios y sus importes por acción pueden presentarse indistintamente en el estado de cambios en el patrimonio neto o en las notas a los estados financieros, pero esta opción debe entenderse limitada al dividendo por acción.

3.6.22 Estado de flujos de efectivo

Las NIC 1 y 7 requieren la presentación del estado de flujos de efectivo (Fowler Newton, 2014, p. 1650). La segunda establece que la base del estado es la evolución del efectivo y equivalentes al efectivo, y establece disposiciones sobre el contenido y la forma. La NIC 7 no contempla la exposición separada de los flujos no repetitivos, lo cual es coherente con la prohibición de exponer partidas en el estado de resultados. La NIC 29 dispone que los estados de flujos de efectivo y equivalentes al efectivo

presentados en el contexto de la denominada economía "hiperinflacionaria" por el *IASB*, deben expresarse en moneda de cierre.

3.6.23 Nota a los estados financieros

La NIC 1 establece que se incluya en notas a los estados financieros la información no expuesta en el cuerpo de los estados básicos, pero resulte relevante para la comprensión de los mismos o este exigida por las NIIF (Fowler Newton, 2014, p. 1700). Los requerimientos sobre la presentación de información complementaria se encuentran disgregados en el texto de las NIIF; y el *IASB* estima que involucran unas 3,000 partidas de información. Las reglas generales sobre el contenido de las notas a los estados financieros establecidas en la NIC 1 disponen que (Fowler Newton, 2014, p. 1702) algunas informaciones destacadas pueden no presentarse en los estados financieros si se incluyen en otro lugar de su información publicada; el emisor debe declarar en las notas a los estados financieros si se han preparado dando cumplimiento integral a las NIIF; y debe informarse alguna información específica para los usuarios puedan evaluar los objetivos, las políticas y los procesos que el emisor de estados financieros utiliza para gestionar el capital.

3.6.24 Información por actividades, segmentos o acciones

En el año 2006 la *IASB* adoptó el enfoque de la gerencia dispuesto en la *SFAS* 131 (del año 1997) en el marco del proyecto de convergencia entre las NIIF y los *US GAAP*, con la emisión de la NIIF 8 (Fowler Newton, 2014, p. 1726). La citada NIIF debe ser aplicada por las empresas que cotizan públicamente sus títulos de deuda o de patrimonio o han solicitado autorización para hacerlo. Los restantes emisores de estados financieros "a) pueden presentar información por segmentos preparada con la NIIF 8; b) no deben publicar como "información por segmentos" a la elaborada de cualquier otra manera." (Fowler Newton, 2014, p. 1727). Debe proporcionarse información para los componentes que:

> "a) Cumplan con la definición de "segmento" o resulten de la combinación de segmentos que exhiban comportamientos similares a largo plazo;
>
> b) Cumpla cualquiera de las condiciones que siguen:

> 1) La suma de los importes informados en concepto de ventas y transferencias a otros segmentos alcanza o supera al diez por ciento del importe combinado de las ventas y transferencias de todos los segmentos de operaciones;
> 2) El importe absoluto (sin signo) de la ganancia o pérdida informada alcanza o supera al diez por ciento del importe absoluto de la suma de los resultados de todos los segmentos con ganancia o de la suma de los resultados de todos los segmentos con pérdida;
> 3) El importe asignado a sus activos alcanza o supera al diez por ciento de la suma de los importes asignados a los activos de la totalidad de los segmentos de operación." (Fowler Newton, 2014, p. 1727)

Los datos sobre los segmentos que no deban ser expuestos individualmente pueden combinarse y presentarse utilizando la expresión como "el resto de los segmentos" (Fowler Newton, 2014, p. 1727). En los casos que un segmento se presenta por primera vez, también debe brindarse la información comparativa correspondiente al ejercicio anterior salvo cuando no se encuentre disponible.

3.7 *US GAAP*. Introducción y objetivos

Manifiesta Alvarez González (2006, p. 2) que los mercados de capitales exigen que las cuentas y los estados financieros de las empresas cotizadas sean elaboradas y auditadas de conformidad con los estándares globales que regulan estos mercados. Sostiene dicho autor, que los Estados Unidos es el primer mercado mundial y sus estándares son los denominados *US GAAP*. Esta cuestión abarca no sólo la temática contable, sino también una problemática real para las empresas e inversores. En muchas situaciones, se presentan dificultades para poder comparar directamente los resultados de una empresa que tiene sede en un país, con la competencia u homólogos en otros países, cuando son preparados de conformidad con los principios contables nacionales. Otra consecuencia, puede producirse por el riesgo que tengan los inversores al momento de tomar decisiones equivocadas o perder una oportunidad de inversión al interpretar en forma equivocada las cifras, ya que se requiere tiempo y un alto conocimiento del negocio en cuestión para convertir esas cifras a los criterios que los inversores puedan comprender.

Justifican el estudio de los *US GAAP* por ser el sistema contable aplicado en la primera potencia económica mundial, y mantener una compañía subsidiaria en un país fuera de los Estados Unidos requiere utilizar los principios contables norteamericanos

en algún momento del proceso de elaboración de sus cuentas (Alvarez González, A., 2006, p. 3). Además, cualquier empresa estadounidense independientemente de que sus filiales se encuentren situadas en otro país, deberá preparar el sistema de información y reporting interno a su casa matriz, y la versión de las cuentas anuales que envíe a los Estados Unidos para su consolidación, cumpliendo con la normativa de los *US GAAP* y los ajustes necesarios. El 18 de septiembre del año 2002 el *FASB* y el *IASB* decidieron trabajar conjuntamente para acelerar el proceso de convergencia de las regulaciones contables a nivel mundial, y celebraron el "Acuerdo Norwalk", donde se asumieron compromisos básicos:

> "Desarrollar normas de alta calidad, compatibles entre sí. Eliminar una variedad de diferencias sustantivas entre los IFRS y los US GAAP, a través de la identificación de soluciones comunes. En este sentido, los términos "convergencia" y "armonización" son cada más comunes en las agendas de trabajo de los organismos emisores de normas contables. La primera se utiliza para dar a entender que las normas de contabilidad financiera tienden a concurrir hacia el mismo fin; la segunda, para evidenciar que la finalidad del proceso de convergencia es alcanzar un estado de armonía, donde todos los emisores de normas se pronuncien a favor de soluciones contables similares. Pues bien, uno de los hechos más significativos a favor de la armonización de las normas contables, tuvo lugar en mayo del 2000, cuando el IOSCO recomendó a todos sus países miembros, la utilización de las NIC, ahora IFRS, emitidas por el entonces IASC, ahora IASB. Esta sugerencia fue aceptada por la Comisión Europea en el año 2002." (Alvarez González, A., 2006, p. 4)

Alvarez González (2006, p. 6) informa que en el año 1993, el antiguo consorcio alemán Daimler Benz fue la primera empresa de ese país que cotizó en los Estados Unidos, y según la contabilidad alemana, el grupo obtuvo unos beneficios de 168 millones de marcos, pero según los criterios estadounidenses existió unas pérdidas de mil millones de marcos.

3.7.1 Principios contables en los Estados Unidos

El *US GAAP* se define, según Alvarez González (2006):

> "como el término técnico contable, que incluye aquellas convenciones, reglas y procedimientos, necesarios para definir las prácticas contables en un momento determinado. Incluye varios niveles que, en orden de prioridad, son los siguientes:
>
> - Nivel A: *FASB Statements, FASB Interpretations, Accounting Principles Board Opinions, Accounting Research Bulletins, SEC Staff Accounting Bulletins.*
>
> - Nivel B: *FASB Technical Bulletins, AICPA Industry Guides, AICPA Statements of Position.*

- Nivel C: *Emerging Issues Task Force Consensuses, AICPA Accounting Standards Executive Committee Practice Bulletins.*
- Nivel D: *FASB Staff Implementation Guides, Derivatives Implementation Group Consensuses, FASB Staff Positions, FASB Concepts Statements, AICPA Issues Papers*, y otros documentos varios." (Alvarez González, A., 2006, p. 19)

De esta estructura, puede apreciarse que las normas contables estadounidenses esbozan una serie de complicaciones, producidas por la falta de unicidad de un ente emisor, como de las sucesivas modificaciones a regulaciones existentes, por las normas de diferentes niveles. Resulta fundamental conocer los organismos emisores de normas contables, su aplicación y orden de prelación. En los Estados Unidos:

> "existen asociaciones profesionales que juegan un papel de reguladores contables privados y, de un modo u otro, crean jurisprudencia en torno a problemas contables concretos (…) En sus inicios, parece que el objetivo de los reguladores contables de los Estados Unidos era desarrollar un sistema en el que existieran reglas generales que permitieran resolver cualquier dudas sin necesidad de que hubiera un pronunciamiento explícito sobre el caso concreto, pero terminaron en un "enfoque del caso". Su sistema contable deriva del modelo anglosajón, y el componente financiero pesa más que el legal (…) La normativa US GAAP es muy voluminosa y está basada en normas e interpretaciones muy detalladas y pormenorizadas, debido, entre otros aspectos, a las peculiaridades consuetudinarias del derecho de ese país. A este hecho hay que sumar la enorme complejidad de los actores de la regulación contable en los Estados Unidos (…) el principal objetivo de la contabilidad americana, es ofrecer información a los inversores, pues su tradicional fuente de financiación son los mercados de valores, es decir, la financiación propia, en la que los inversores aportan capital y reciben, a cambio, una rentabilidad económica." (Alvarez González, A., 2006, p. 20)

El modelo contable norteamericano está claramente orientado al inversor, con el principio de que si la empresa ha pedido fondos en el mercado, debe informar adecuadamente a la persona que se los prestó, a los fines que pueda decidir sobre sus inversiones en base al riesgo. Por este principio se genera el enfoque de balance, la primacía de los flujos de caja y los exigentes requerimientos de información a los mercados.

a) Marco conceptual

El marco conceptual, *framework*, engloba las premisas y conceptos básicos del entorno en el que los principios de contabilidad deben ser aplicados. Este marco se

desglosa en tres diferentes niveles: el primero se centra en los objetivos de la contabilidad, el segundo explica los elementos financieros y las características de la información, y el tercero hace referencia a los criterios de reconocimiento y medición. Alvarez González (2006) la define como:

> "una teoría contable, de carácter general, que plantea una estructura lógica y deductiva del conocimiento contable y, a su vez, define una orientación básica para los organismos responsables de elaborar las normas de contabilidad (…) el marco conceptual establece una guía general, orientada a servir de ayuda para los organismos emisores de normas contables, a fin de que los estándares a incorporar sean consistentes con los estándares en vigor." (Alvarez González, A., 2006, p. 23)

Las declaraciones del *FASB* deben ser coherentes con el marco conceptual para que los nuevos casos de tratamientos contables puedan resolverse dentro de dicho marco, y los usuarios sean beneficiados al poseer un mayor conocimiento de la información contable que reflejan los estados financieros (Alvarez González, A., 2006, p. 24). Una de sus funciones es trabajar en la orientación general a los distintos sectores de profesionales de la contabilidad y confrontar con los numerosos problemas que se presentan con el desarrollo e integración de los mercados. El marco conceptual tiene mucha importancia en la función de objetivar la metodología que se encuentra debajo de los pronunciamientos actuales, colaborando:

> "con los usuarios de estados financieros a entender las bases sobre las que están confeccionados, definiendo con claridad la finalidad de cada estado financiero básico, e identificando las características cualitativas que permiten que la información suministrada en los estados financieros sea útil. Dentro de este punto, cobran especial importancia los criterios de definición, reconocimiento y medición de los elementos a incluir en los estados financieros." (Alvarez González, A., 2006, p. 24)

El objetivo de la contabilidad, dice Alvarez González (2006, p. 25), es suministrar información financiera, económica y patrimonial, a los distintos agentes económicos, por lo cual los estados financieros se preparan y presentan para ser utilizados y conocidos por los usuarios externos y, los inversores. En este sentido, el SFAC nº 1 realiza una especial referencia al hecho de que los objetivos del informe financiero deben aportar información estableciendo como requisitos que debe ser útil para la toma de decisiones racionales de inversión, crédito y similares. También debe otorgar una ayuda válida para estimar flujos de caja futuros, en términos de cantidad,

probabilidad y momento de aparición; y ser un registro preciso de los recursos económicos de la empresa.

b) Enfoques aplicados para emitir la regulación contable en los Estados Unidos

Los escándalos financieros producidos en los Estados Unidos a finales del año 2001, centraron la atención casi sin antecedentes en los sistemas de gobierno corporativo e información financiera, generando una serie de críticas hacia los reguladores y emisores de normas contables (Alvarez González, A., 2006, p. 30). En el año 2002, el congreso de los Estados Unidos sanciona la ley Sarbanes-Oxley, una de las leyes más destacadas desde la década del treinta, que buscaba recuperar la confianza del inversionista, y alinear los incentivos de los órganos de gobierno de las empresas, los auditores y los profesionales, con los inversionistas mismos. La mayoría de la profesión, estima que la normativa contable norteamericana:

> "se ha emitido mayoritariamente a partir de un "enfoque basado en reglas", entendiendo el término "reglas" como un conglomerado de parámetros, excepciones y alternativas que, en cierto modo, pueden añadir complejidad y confusión a la norma, y que requieren de guías de implementación para ser aplicadas de forma correcta." (Alvarez González, A., 2006, p. 31)

Como consecuencia de esos comentarios, el congreso ordenó a la *SEC* realizar una revisión de los enfoques existentes para emitir normas de contabilidad, y determinar el enfoque más apropiado para cumplir con lo establecido en la citada ley. Como resultado de ese estudio, la *SEC* evaluaba la adopción de un "enfoque basado en principios", en detrimento del enfoque tradicionalmente aplicado.

La *SEC* considera que los *US GAAP* constituyen el conjunto más completo de normas contables en el mundo, que varían en su nivel de detalle, como en el énfasis sobre objetivos o reglas. Este organismo afirma que

> "el enfoque más apropiado para generar normas contables consistentes, es el "enfoque basado en principios", ya que las reglas desarrolladas bajo este enfoque contienen principios sustanciales y concisos, cuyo objetivo se establece en concordancia con un marco conceptual coherente. Bajo este enfoque, la norma misma y el juicio profesional juegan un papel importante, ya que su función es captar la esencia de las transacciones económicas que regulan. En este sentido, una norma basada en principios requiere que las decisiones contables de los usuarios se dirijan hacia

> el cumplimiento de los objetivos contenidos en la misma, minimizando toda posibilidad de evasión." (Alvarez González, A., 2006, p. 31)

Este enfoque no permite la aplicación de porcentajes o umbrales subjetivos para el reconocimiento de partidas, porque podría producirse tratamientos contables distintos para negocios similares (Alvarez González, A., 2006, p. 32). También, incorporaría en sus apéndices las guías adecuadas para implementar la norma sin que fueran excesivamente detalladas. En oposición, una norma basada en reglas, se caracteriza por tener innumerables umbrales para el reconocimiento de las transacciones. El propósito de una "norma basada en reglas":

> "es establecer tratamientos contables para cada escenario imaginable, a fin de dar respuestas directas a cualquier situación posible. El juicio profesional se ve minimizado y se reserva a la selección de tratamientos contables contenidos en un intrincado juego de alcances, parámetros, excepciones y guías de implementación." (Alvarez González, A., 2006, p. 32)

El informe de la *SEC* llega a las conclusiones que la adopción de un enfoque basado en principios u objetivos produce cambios importantes (Alvarez González, A., 2006, p. 34). En primer lugar, el juicio profesional tiene que utilizarse de forma distinta para quienes preparan los estados financieros y los auditores:

> "Ambos deberán ser capaces de demostrar que sus juicios e interpretaciones fueron realizados de buena fe y conforme a los pronunciamientos vigentes. En consecuencia, es imprescindible que las empresas y firmas de auditoría establezcan planes de formación y capacitación que les permitan adquirir la pericia necesaria para captar la esencia económica de las transacciones." (Alvarez González, A., 2006, p. 34)

Asimismo, el enfoque apoyado en principios exige un cambio de concepción. En el enfoque tradicional basado en reglas, tanto el contador de la empresa como el auditor, se preocupan por aplicar en forma mecánica un conjunto de reglas, abandonando el criterio de determinar si la información financiera refleja y cumple en su totalidad con los objetivos incluidos en las normas de contabilidad. (Alvarez González, A., 2006, p. 35)

En segundo lugar, el *FASB* debe vincular sus normas con un marco conceptual claro y consistente. Así, una responsabilidad clave del emisor de normas es determinar el equilibrio entre las características cualitativas primarias de la información, relevancia

y fiabilidad, para asegurar que la información contenida en los estados financieros representa, en forma fiel, la esencia económica de las transacciones y es comprensible para los inversores y demás usuarios. En tercer lugar, la *SEC* recomienda realinear la jerarquía de los *US GAAP*. En jerarquía decreciente, comprenden:

> "los SFAS, las interpretaciones a los SFAS, las opiniones del APB y los ARB, los boletines técnicos, las guías específicas para sectores industriales, las declaraciones e interpretaciones del AICPA, el marco conceptual y las prácticas o costumbres de la industria. Como se puede observar, el marco conceptual ocupa el último eslabón en esta jerarquía, dado que se utiliza únicamente como soporte para el FASB en sus deliberaciones." (Alvarez González, A., 2006, p. 35)

El marco conceptual no debe ser sólo un esquema de sustentación de las deliberaciones del *FASB*, sino un auténtico marco de referencia para los profesionales de la contabilidad para solucionar cuestiones complejas que se presenten en la práctica contable (Alvarez González, A., 2006, p. 36). Este enfoque constituye una de las razones fundamentales para su existencia, y demanda un mayor uso del criterio profesional dirigido hacia el cumplimiento de los objetivos de la norma en cuestión.

3.7.2 Análisis de los principios y las normas de contabilidad más relevantes en los Estados Unidos

Los organismos emisores de la normativa contable son la *Financial Accounting Foundation* (*FAF*), organismo independiente constituido como fundación, emite las normas contables a través del *FASB* y el *Governmental Accounting Standards Board* (*GASB* (a), Junta de Normas de Contabilidad Gubernamental de los Estados Unidos). Adicionalmente la *SEC* emite normas contables y de auditoría para sociedades emisoras de valores cotizados en bolsa. (Alvarez González, A., 2006, p. 218)

El objetivo fundamental de la información financiera es ser útil para los usuarios de la misma y a los inversores (Alvarez González, A., 2006, p. 218). Las características cualitativas de la información financiera son: relevante, comprensible, fiable y comparable. La aplicación de las normas está sujeta al principio de importancia relativa y al de costo-beneficio. El principio de prudencia debe considerarse, aunque no prevalece sobre el resto de las características. Los ingresos se registran por el método del mantenimiento del capital financiero y no se admiten las revalorizaciones contables.

Se admite la valoración de activos y pasivos financieros a su valor razonable. Sobre la compensación de activos y pasivos está admitida en determinadas situaciones.

Sólo las sociedades emisoras de valores en bolsa tienen la obligación de formular estados financieros. (Alvarez González, A., 2006, p. 219)

Para la normativa norteamericana los estados financieros deben contener los siguientes elementos: balance, cuenta de resultados, estado de beneficios y pérdidas no registrados en la cuenta de resultados, estado de flujo de tesorería, estado de movimientos de fondos propios y notas a los estados financieros (Alvarez González, A., 2006, p. 220). La *SEC* establece la información no financiera adicional que deben aportar las sociedades emisoras de valores en bolsa, y define que las grandes empresas deben presentar balances comparativos de dos años y del resto de estados tres años, mientras que la obligación se reduce a dos años para las pequeñas empresas.

En el balance se exige la separación entre activos y pasivos circulantes y a largo plazo. Esta separación se realiza atendiendo al período estimado de realización y vencimiento de los mismos, y en función del tipo de recursos que se van a utilizar para liquidar los pasivos. (Alvarez González, A., 2006, p. 221)

La cuenta de resultados se presenta en cascada agrupando los gastos e ingresos por función. El impuesto sobre beneficios sólo refleja el efecto impositivo derivado de las operaciones ordinarias, ya que los resultados del resto de operaciones se presentan netos del efecto impositivo. (Alvarez González, A., 2006, p. 222)

Los resultados extraordinarios se definen como aquellos resultados que son inusuales e infrecuentes y se registran en un epígrafe separado de la cuenta de resultados netos de su efecto impositivo (Alvarez González, A., 2006, p. 224). No forman parte de los resultados de las actividades ordinarias.

El derivado de modificaciones en la estructura de la sociedad se regula específicamente como un cambio contable, y su registro se realiza incluyendo en los resultados el efecto acumulado de dicho cambio (Alvarez González, A., 2006, p. 225). Pero, hay determinados casos en los que el efecto de un cambio contable se registra directamente como un ajuste a las reservas de apertura del primer ejercicio presentado.

Sobre la corrección de errores, su efecto acumulado se reconoce como un ajuste a las reservas de apertura del primer ejercicio presentado. En consecuencia, una partida de pérdidas y ganancias relativas a la corrección de un error en los estados financieros de un período anterior, debe contabilizarse y revelarse como un ajuste del ejercicio precedente y excluirse de la determinación del beneficio neto del actual.

Los hechos acontecidos con posterioridad al cierre de un ejercicio contable, que suponen una evidencia adicional respecto a condiciones existentes cuando se cerró dicho ejercicio, deben desglosarse en los estados financieros (Alvarez González, A., 2006, p. 226). En general, la *SEC* entiende que los estados financieros se han emitido cuando se han distribuido globalmente a los accionistas, siguiendo criterios contables generalmente aceptados, e incluyen el informe de los auditores.

La información financiera por segmentos de actividad es obligatoria para aquellas sociedades que emitan valores en bolsa, y se sustenta en los informes internos que utiliza la dirección para controlar el negocio, y se basa en las políticas contables internas, aunque difieran de las políticas contables de los estados financieros consolidados. (Alvarez González, A., 2006, p. 227)

3.8 Estructura unificada de la contabilidad

Mattessich (2002) tiene el propósito de presentar una estructura unificada de la contabilidad para hacer conocer los nuevos desarrollos significativos de la disciplina. El basa su trabajo en los fundamentos de la contabilidad "su preocupación fundamental consiste en clarificar conceptos contables, lo cual constituye un prerrequisito para la aplicación de los métodos analíticos en un sentido más estricto." (p. IX). Expresó su idea sobre la tarea principal de la contabilidad que "consiste en efectuar una clarificación conceptual y de que esto puede lograrse mediante el empleo de herramientas proporcionadas por los modernos enfoques analíticos." (p. IX)

La esencia de la contabilidad puede entenderse mejor al reflexionar sobre ella en el debido contexto histórico (Mattessich, 2002, p. X), sin olvidar el aspecto evolutivo de la disciplina y sus relaciones con otras ciencias económicas. Sólo a través de la abstracción puede adaptarse la realidad a los límites de la mente, únicamente sacrificando las particularidades puede crearse lo general y extraer la esencia.

Mattessich, (2002) ha tomado conciencia de la validez temporal y localizada de muchas doctrinas contables, opiniones académicas y tecnicismos:

> "La intensificación del intercambio internacional y la aceleración de los progresos tecnológicos requieren un punto de vista más general y una fundamentación más permanente (…) El dilema de los contadores que se enfrentan con los métodos analíticos no es exclusivamente un problema de memorizar algunas fórmulas o de aprender nuevos trucos matemáticos, es un problema de transición desde el dogmático pensamiento del jurisconsulto hacia el pensamiento analítico-conductista del científico." (Mattessich, 2002, p. X)

Para el citado autor, el cambio de la contabilidad originado en la revolución científico-administrativa es fundamental para quedar reducido únicamente al ámbito de actuación de pocos especialistas.

3.8.1 Necesidad de una relación interdisciplinaria de la contabilidad

La situación actual de la contabilidad que incluye su práctica, teoría y enseñanza, recibe fuertes críticas de colegas de disciplinas vinculadas como la economía y las ciencias de la administración, que van más allá de recelos interdisciplinarios. Mattessich realiza un breve resumen de las críticas más importantes a la contabilidad tradicional:

> "1. La Práctica Contable no proporciona una escala objetiva de valuación que pueda ser utilizada para la toma de decisiones óptimas y para la evaluación de la gestión administrativa.
> 2. La Teoría Contable ha desarrollado un cuerpo de conocimientos que tiene un carácter dogmático más que hipotético-científico y que sirve satisfactoriamente sólo a propósitos de naturaleza jurídica. Aun no ha logrado integrar los aspectos micro con los aspectos macro de las mediciones de ingreso-riqueza.
> 3. En lo pedagógico, la enseñanza contable hace demasiado énfasis en los aspectos técnicos y no se preocupa por relacionar los nuevos logros científicos con el cuerpo establecido de conocimientos contables. Por ello, el estudiante se halla desorientado para expresar la teoría contable en términos de Lógica Moderna, Epistemología y Análisis Cuantitativo." (Mattessich, 2002, p. 4)

Estas cuestiones sólo le brindan al estudiante un conocimiento lo suficientemente general, para desarrollar un pensamiento flexible que demanda la aplicación del procesamiento electrónico de datos para la solución de los problemas contables actuales.

3.8.2 Necesidad de una interpretación analítico- funcional

Mattessich (2002, p. 10) afirma que muchas de las hipótesis empíricas utilizadas en la contabilidad, no se hallan lo suficientemente verificadas para su validación y revisión consecuente. El citado autor supone, que la solución del problema referido a si existe una forma para determinar el modelo contable óptimo:

> "debería ser una de las principales tareas de la Contabilidad, pero poco se ha hecho en este sentido, aún en lo que se refiere a trabajos preparatorios tales como la formulación del problema. Consideramos que este tema se halla íntimamente relacionado con el que mencionamos con anterioridad, respecto a la necesidad de construir sistemas contables especializados para propósitos individuales. Sólo si podemos hallar criterios que permitan determinar cuando un modelo contable es "satisfactorio", seremos capaces de construir sistemas contables monopropósito." (Mattessich, 2002, p. 11)

El objetivo final sería desarrollar un mecanismo que permita descubrir modelos que resulten "óptimos" para un propósito particular.

3.8.3 Intento de definición de la contabilidad

Mattessich (2002, p. 17) busca una definición de la contabilidad que establezca límites muy precisos y esenciales, que sirvan de base para el desarrollo de una teoría coherente y general de la misma. Finalmente, define a la contabilidad como:

> "una disciplina que se ocupa de la descripción cuantitativa y de la proyección de la circulación de ingresos y de los agregados de riqueza a través de un método basado en el siguiente conjunto de supuestos básicos (después de haber comprobado minuciosamente estos supuestos, podría considerárselos como condiciones necesarias y suficientes):
>
> 1. Valores monetarios.
> 2. Intervalos de tiempo.
> 3. Estructura.
> 4. Dualidad.
> 5. Agregabilidad.
> 6. Objetos económicos.
> 7. Inequidad de las acreencias monetarias.
> 8. Agentes económicos.
> 9. Entes.
> 10. Transacciones económicas.

11. Valuación.
12. Realización.
13. Clasificación.
14. Ingreso de datos.
15. Duración.
16. Extensión.
17. Materialidad.
18. Asignación.

(…) Los dieciocho supuestos básicos deberían hacer que esta definición fuera lo suficientemente poderosa como para considerarla como fundamento de una Teoría General de la Contabilidad- una metateoría." (Mattessich, 2002, p. 18)

Algunos de estos supuestos tratan exclusivamente sobre conceptos lógicos, mientras que otros contienen también nociones empíricas. Mattessich (2002, p. 381) sostiene que este conjunto de dieciocho supuestos es lo suficientemente riguroso para formular una teoría general de la contabilidad, que define como una metateoría para proporcionar un marco que permita crear hipótesis alternativas realizadas a medida, y puedan cumplir con objetivos específicos. Se refiere a una teoría que acepte el objetivo de maximización del beneficio como posible hipótesis específica, pero no constituye un supuesto básico.

3.8.4 Principio de dualidad. Noción abstracta versus registración concreta

Mattessich (2002, p. 25) critica la noción profundamente arraigada referida a que la contabilidad no puede separarse de las mediciones de rentabilidad y eficiencia en sentido restringido; ya que éstas mediciones no representan elementos constitutivos de la contabilidad en general, como es el caso de la circulación y otras características establecidas en su definición de la contabilidad. El citado autor interpreta el principio de dualidad como la afirmación de que una transacción o flujo tiene básicamente dos dimensiones: un aspecto y un contra-aspecto. El principio afirma que:

"existen hechos económicos que resultan isomórficos a una clasificación bidimensional de un valor dentro de un conjunto de clases. De esta manera, esta propiedad básicamente dual de una transacción generaliza y se extienden aquellas manifestaciones empíricas que se vinculan con el fenómeno del cambio (…) Así, la Contabilidad, como una parte de la Economía Cuantitativa, se caracteriza por contar con una metodología especial y con un conjunto de supuestos, lo que podemos denominar "el síndrome de la dualidad." (Mattessich, 2002, p. 25)

Señala además Mattessich (2002, p. 27), que la principal ventaja del principio de dualidad es la visión panorámica que permite a través de la integración de varios detalles en una exposición unificada. Asimismo afirma que algún día las clasificaciones e hipótesis de la contabilidad vigentes en la actualidad serán anticuadas y desechadas. Pero sostiene que el principio de dualidad, como la mayoría de los supuestos básicos se mantendrán firmes; por lo cual es muy importante familiarizarse con la estructura matemática y lógica de la parte de la contabilidad que sea de carácter permanente, y examinar, verificar y perfeccionar las hipótesis empíricas que afectan las clasificaciones y las transacciones para dirigirse hacia modelos contables mejorados.

3.8.5 Reseña de las reglas contables actuales en los Estados Unidos

Mattessich (2002) manifiesta que la teoría contable tradicional casi no utiliza el término "hipótesis", mientras que el término "regla" es un vocabulario frecuentemente utilizado, atribuyéndolo a la falta de imaginación para poder identificar una regla contable con una hipótesis pragmática:

> "En el pasado, la principal preocupación de la Contabilidad era proporcionar evidencia de acuerdo a reglas. Muchas de estas reglas son reconocidas como "ley consuetudinaria" y algunas de ellas hasta pertenecen a la "ley codificada" – al menos en países en donde el sistema legal no se halla dominado por la tradición o la jurisprudencia anglosajona-. (…) Por lo tanto, no es de sorprender que este proceso de transición fuerce a la Contabilidad a cambiar su énfasis de las reglas hacia las hipótesis. La Contabilidad moderna no puede continuar satisfaciéndose con afirmar que ciertas reglas legales o semilegales han sido seguidas, su tarea principal debería ocuparse del problema de determinar si se eligió un conjunto óptimo o satisfactorio de hipótesis para un objetivo determinado dentro de un contexto bien definido." (Mattessich, 2002, p. 249)

Luego aclara Mattessich (2002) que la proposición transcripta en el párrafo anterior suena utópica por varias razones. La primera, porque muchas hipótesis se hallan vagamente enunciadas y requieren una formulación rigurosa. La segunda, porque resulta difícil por lo general reconciliar una hipótesis específica con un sistema de información multipropósito o de propósito general. Y la tercera, porque es muy difícil descubrir cuando un grupo de hipótesis resulta óptimo o satisfactorio para un objetivo y contexto determinados. Agrega que se deberá investigar profundamente sobre la formulación de hipótesis en contabilidad "pero todo esfuerzo en tal sentido será en vano si los

contadores no son entrenados para pensar en términos de hipótesis científicas en lugar de hacerlo en términos de reglas legales." (Mattessich, 2002, p. 249)

Afirma el citado autor que no busca desconocer las reglas contables vigentes en los Estados Unidos, sino que una exposición concisa de las mismas (con su terminología) establece una destacada fuente de referencia que permite determinar los límites dentro de los cuales las hipótesis contables básicas deben ser formuladas. El estudio de las fuentes de esas reglas (*Accounting Research Bulletins* Nros. 43 a 51, *Accounting Terminology Bulletins Nros*. 1 a 4) revela que:

> "en ocasiones, una regla contable puede ser empleada como una hipótesis última, pero en la mayoría de los casos deberán efectuarse especificaciones y supuestos adicionales para formular hipótesis contables para un propósito determinado. Esta información adicional se halla frecuentemente implícita pero debería explicitarse. Con la progresiva formalización y computarización de los procesos contables y presupuestarios, se hará inevitable la formulación precisa de todas las hipótesis empleadas en un modelo contable específico." (Mattessich, 2002, p. 250)

Los ejemplos detallados anteriormente muestran que una regla contable pocas veces puede ser identificada con una hipótesis. Pero en otros casos, esa regla brinda los límites dentro de los cuales se permite establecer una hipótesis. Los denominados "supuestos básicos" categorizan las hipótesis en clases con características fundamentales, y las reglas contables expresan imperativos que son firmemente regulatorios. El supuesto de realización:

> "requiere hipótesis que contengan especificaciones detalladas de las depreciaciones y otras características de la Contabilidad de lo devengado que se necesitan para la atribución de ingresos y gastos al ejercicio corriente. La formulación precisa de estas hipótesis pragmáticas dependerá de las idiosincrasias de la empresa y otras circunstancias. Los pronunciamientos oficiales, como por ejemplo las reglas de realización, o muestran un área limitada solamente o indican la dirección general a seguir. Generalmente ni revelan los detalles necesarios para crear una hipótesis individual ni para establecer el conjunto total de hipótesis demandado por los supuestos básicos pertinentes." (Mattessich, 2002, p. 250)

Mattessich (2002, p. 251) concluye que la escasa generalización sobre la cual la mayoría de las hipótesis contables deben ser formuladas, entorpece el desarrollo de un sistema axiomático que sea abarcador y cerrado con varios teoremas generalmente aplicables. Agrega, que debemos restringirlos a pocas proposiciones fundamentales que

demuestran el "temprano estadio científico" de la contabilidad. En los primeros estadios, los seguidores de una disciplina académica tratan esencialmente de la formulación de los fundamentos (supuestos básicos) y no del total de conclusiones que en este estadio exigen supuestos adicionales, específicos o secundarios. Pero este estadio "primitivo" es imprescindible para la evolución de cualquier disciplina científica.

3.8.6 Posición moderada de Mattessich

Mattessich (2006, p. 1) explica que existe una opinión extendida sobre la contabilidad como algo más que la teneduría de libros, y se pregunta porque esto genera una agitación académica. Para poder exponer brevemente los cambios producidos en la contabilidad, especialmente en el habla anglosajona durante la última mitad del siglo XX, analiza los cambios en la parte práctica contable. Señala que comienza con los grandes cambios económicos financieros e industriales a nivel mundial durante este período, donde "la información financiera de la contabilidad es el eje del que depende el éxito o fracaso de las empresas" (p.1). Este autor recalca el esfuerzo de la *FASB*, al lograr constituir en el año 1973 luego de varios años de negociación entre la *SEC* y la *AICPA*, una comisión de principios de contabilidad financiera (*FASB*) como organismo privado e independiente de regulación de las normas contables en los Estados Unidos. La *FASB*, inició entonces un amplio programa de publicaciones y legislación, donde se destaca el denominado "Marco Conceptual" (serie de principios y postulados). Mattessich (2006) señala:

> "en general, tales instituciones como el APB, SEC, FASB hicieron un buen trabajo en el establecimiento de rigurosas normas contables, pero la interferencia política dificultó algunas propuestas normativas de la SEC, y el incremento de la burocracia provocó fatales retrasos al FASB. Así, después del caso Enron/Arthur Andersen, fue establecida una normativa más rigurosa constituida por el Acta de la Sarbanes-Oxley (2002) por el Senado estadounidense que, no obstante, introdujo cargas burocráticas adicionales." (Mattessich, 2006, p. 2)

La contabilidad se volvió más compleja no sólo por el incremento de las normas de contabilidad y auditoría, sino también por la complejidad del sistema fiscal, y la necesidad de consultoría de las principales firmas de auditoría. En el año 1950, una firma de auditoría tenía pocos expertos en la materia, y en la actualidad existen miles de empleados a nivel mundial convirtiéndose en un poderoso imperio internacional;

"Arthur Andersen Co. es, desafortunadamente, el más claro ejemplo del precio pagado por una competencia demasiado agresiva. Hace tres décadas existían ocho grandes firmas internacionales de auditoría, una década más tarde disminuyeron a seis, mientras que ahora sólo hay cuatro." (Mattessich, 2006, p. 2). Recalca un artículo de Arthur Wyatt (2004), donde señala que las exigentes normas de las firmas de auditoría de la década del cincuenta y sesenta fueron reduciéndose en los años posteriores. Para Mattessich (2006) esto se produjo porque las firmas de auditoría se transformaron también en firmas de consultoría, pero "los socios consultores no tenían la misma formación ética que los socios auditores. Y todavía, con el tiempo fueron ellos quienes dominaron las firmas de auditoría, y las empujaron hacia la toma de cada vez mayores riesgos para la obtención de beneficios más elevados" (p. 3). Mattessich (2006) concluye entonces, desde un punto de vista práctico, que debe darse prioridad a la contabilidad en el problema de la ética y la recuperación de la confianza. Estos grandes cambios se han producido también en el área de contabilidad de costos.

Sobre las contribuciones de los académicos de la contabilidad, Mattessich (2006) considera que éstos "no están satisfechos simplemente con la enseñanza de la teneduría de libros sino que necesitan mayores estímulos intelectuales. Esta es una de las razones por las que los académicos de contabilidad de hace cincuenta años apenas pueden ser comparados con los de hoy." (p. 3). Menciona que en 1950 había dos o tres revistas académicas en lengua inglesa, y en la actualidad hay cientos, donde la producción de investigación crece año tras año. Remarca dos grandes trabajos, de Ball and Brown (1968) y de Bill Beaver (1968) que dieron promoción a una inmensa literatura a la denominada contabilidad estadístico-empírica, y surgió en la década del ochenta una línea extrema llamada "teoría positiva de la contabilidad" de los autores Watts y Zimmerman (1978) (Mattessich, 2006, p. 5). Pero desde Gran Bretaña nació "una nueva línea, conocida hoy día como campo crítico interpretativo (o interpretativo). Su líder intelectual es Anthony Hopwood (1978), y su principal órgano es la revista de *Accounting Organizations*, and *Society* (Contabilidad, Organización y Sociedad), que él editó desde su inicio en 1975." (Mattessich, 2006, p. 5). Esta línea se encuentra influenciada por la sociología, psicología y filosofía, y es sumamente crítica con la economía neoclásica y moderna, encontrando discípulos en Europa, los Estados Unidos y otros lugares del mundo. Mattessich (2006, p. 5) consigna que él simpatiza con la rama moderada de esta línea por su interés en las cuestiones filosóficas. Nombra a un

prestigioso contable de Gran Bretaña, Edi Stamp, conocido por realizar fuertes campañas para aumentar la normativa de información corporativa, auditoría, y transparencia de la gestión.

Varias especialidades fueron desarrolladas por la contabilidad académica, como la contabilidad internacional (Mueller, 1963) y sobre armonización y normalización, principalmente en Europa (Mattessich, 2006, p. 6). Preponderan los trabajos en lengua inglesa sobre la historia de la contabilidad de autores como Zeff (1982), Edwards (1994), Chatfield y Vangermeersch (1996). Los estudios vinculados a las cuestiones estadístico-empíricos dilucidaron diferentes aspectos sobre la inversión y el impacto de los estados financieros; pero para Mattessich (2006, p. 6) la contabilidad empírica aún no cumplió varias de las grandes expectativas que había generado en la década del setenta por la falta de una teoría realista y unificada.

3.9 *International Accounting Standards Board - IASB*

El *IASB* es un organismo independiente del sector privado que desarrolla y aprueba las NIIF, cuyo principal objetivo es desarrollar, buscando el interés público, un único conjunto de normas contables de carácter global que sean de alta calidad, comprensibles y de cumplimiento obligado, que requieran información de alta calidad, transparente y comparable en los estados financieros y en otros tipos de información financiera, para ayudar a los participantes en los mercados de capitales de todo el mundo, y a otros usuarios, a tomar decisiones económicas, y de esta forma llevar a la convergencia entre las normas contables nacionales, las NIC y las NIIF, hacia soluciones de alta calidad (Tello Orduña et.al., 2015, p. 8). Fowler Newton (2011, p. 479) agrega que el *IASB* es el órgano de la Fundación *IFRS* que tiene a su cargo la emisión de las NIIF y de sus borradores, y la aprobación final de las interpretaciones del *IFRS Interpretations Committee.* La Fundación *IFRS* y el *IASB* se establecieron en 2001, y reemplazaron al *IASC*, que se creó en 1973. El Consejo de Seguimiento se creó en 2009.

La misión que tiene el *IASB* es desarrollar normas NIIF que brinden transparencia, rendición de cuentas y eficiencia a los mercados financieros a nivel mundial, a los fines que sirva al interés público para fomentar la confianza, el

crecimiento y la estabilidad financiera a largo plazo en la economía mundial. La fundación afirma que las citadas normas NIIF:

> "-aportan transparencia al mejorar la comparabilidad internacional y la calidad de la información financiera, lo que permite a los inversores y otros participantes del mercado tomar decisiones económicas informadas;
>
> -fortalecen la rendición de cuentas al reducir las diferencias de información entre los suministradores de capital y aquellas personas a las que han confiado su dinero (…) ofrecen información que es necesaria para exigir a la gerencia que rinda cuentas. Al ser una fuente de información comparable globalmente, las Normas NIIF también son de vital importancia para reguladores de todo el mundo;
>
> -contribuyen a la eficiencia económica al ayudar a los inversores a identificar oportunidades y riesgos en todo el mundo y, en consecuencia, mejoran la asignación de capital. Para las empresas, el uso de un único idioma de contabilidad fiable disminuye el costo del capital y reduce los costos de preparar la información internacional." (Fundación *IFRS- IASB*, 2016, p. 1)

Las normas establecidas por el *IASB* se denominan normas NIIF y las utilizan las empresas que tienen la obligación pública de rendir cuentas, es decir cotizan en la bolsa de valores e instituciones financieras como los bancos (Fundación IFRS- IASB, 2016, p. 2). Las interpretaciones autorizadas de las normas, donde se ofrecen guías adicionales que indican cómo aplicarlas, son elaboradas por el Comité de Interpretaciones de las NIIF (*CINIIF*). Las normas establecidas por el organismo predecesor del *IASB*, el *IASC International Accounting Standards Committee* (*IASC*, Comité de Normas Internacionales de Contabilidad), se denominan normas NIC. Las interpretaciones autorizadas de estas normas, desarrolladas por el Comité de Interpretaciones, se denominan interpretaciones SIC.

Hasta el año 2016 la Fundación *IFRS* ha evaluado el uso de las normas en ciento cuarenta y siete jurisdicciones. Las organizaciones que forman parte del marco regulador internacional, tales como el Comité de Basilea de Supervisión de las Entidades Bancarias, el Consejo de Estabilidad Financiera (FSB, por sus siglas en inglés), el G20, el Fondo Monetario Internacional (FMI), *International Organization of Securities Commissions* (*IOSCO*, Organización Internacional de Comisiones de Valores) y el Banco Mundial, apoyan la visión mundial de normas de contabilidad. (Fundación *IFRS- IASB*, 2016, p. 2)

La Fundación *IFRS* es una organización independiente, organizada con carácter privado, sin ánimo de lucro, que trabaja para servir al interés público. La fundación cuenta con ciento cincuenta empleados de treinta nacionalidades diferentes. Se han creado el gobierno y el procedimiento para mantener "la independencia del proceso de emisión de normas con respecto a determinados intereses y que al mismo tiempo se garantice la rendición de cuentas a partes interesadas de todo el mundo." (Fundación *IFRS- IASB*, 2016, p. 3). La organización tiene la obligación pública de rendir cuentas, y es supervisada por un Consejo de Seguimiento, que se creó en el año 2001, formado por autoridades públicas, como reguladores del mercado financiero. Los fideicomisarios son responsables del gobierno y supervisión del *IASB*, y promueven las normas NIIF y garantizan la financiación de la organización. En el proceso de emisión de normas independientes, el *IASB* es el organismo emisor de las mismas, integrado por expertos con diferentes formación profesional y procedentes de distintas regiones geográficas. La Fundación *IFRS* se financia con ingresos procedentes de diferentes fuentes. Las contribuciones son en un 53% de jurisdicciones, en un 26% de firmas de contabilidad y en un 21% autogenerados. En el año 2015 el ingreso total fue de 27, 4 millones de libras.

El proceso para desarrollar las normas "se caracteriza por una gran transparencia; cada etapa supone una consulta pública. El público puede también consultar todos los documentos del Consejo y seguir sus reuniones a través de nuestra página web o de forma presencial." (Fundación *IFRS- IASB*, 2016, p. 4) A los fines de establecer la agenda el *IASB* consulta al público el plan de trabajo cada cinco años y se pueden agregar temas al plan de trabajo por el trabajo del *CINIIF* y las revisiones posteriores a la implementación de las normas.

En cuanto a los proyectos de investigación, se realizan "para evaluar posibles problemas de contabilidad, desarrollar posibles soluciones y decidir si la emisión de normas es necesaria." (Fundación *IFRS- IASB*, 2016, p. 4) La opinión del público se intenta obtener mediante un *discussion paper* (documento de discusión). Basándose en la investigación se realizan propuestas específicas que se consultan en forma pública a través de un proyecto de norma. El *IASB* debate los comentarios recibidos antes que la norma se termine o modifique. Finalmente se efectúan las revisiones de las nuevas normas y, en el caso de resultar necesario se proponen modificaciones sobre las cuales

hay una consulta. El *CINIIF* está facultado para decidir si crea una interpretación de la norma.

Los organismos asesores formales representan un importante nexo utilizado por el *IASB* y la Fundación *IFRS* para recibir comentarios sobre su trabajo y consultas con partes interesadas procedentes de diferentes regiones geográficas y ámbitos.

Foro Asesor de Normas de Contabilidad (ASAF)	Grupo de Economías Emergentes (EEG)	Comité de Interpretaciones de las NIIF	Grupos consultivos de proyectos
Comité Asesor de los Mercados de Capitales (CMAC)	Foro Global de Preparadores (GPF)	Grupo Consultivo de la Taxonomía NIIF (ITCG)	Grupo de Implementación de las PYMES (GIPYMES)
Grupo Asesor en Materia de Educación	Consejo Asesor de las NIIF	Grupo Consultivo sobre Finanzas Islámicas	

Fuente: Fundación *IFRS-IASB* (2016, p. 7).

3.9.1 Antecedentes de la fundación del *IASC*

Zeff (2012, p. 122) señala que después de la segunda guerra mundial, cada país tenía sus propios principios de contabilidad generalmente aceptados o práctica contable propia; pero aún en los países con mercados de capitales activos donde las compañías cotizantes dependían de la financiación (Estados Unidos, Canadá, Reino Unido, Australia y Nueva Zelanda) existían diferencias importantes:

> "En Reino Unido, Australia y Nueva Zelanda, las compañías podían revaluar su propiedad, planta y equipo (PPE), incluyendo las propiedades de inversión. En EE. UU. y Canadá, principalmente por la influencia conservadora de la *Securities and Exchange Commission* (SEC) (ver Zeff 2007a), las compañías se adhirieron al costo histórico. En Norteamérica el UEPS era ampliamente usado en los inventarios en EE. UU., pero en Canadá su uso estaba limitado a unas pocas industrias (Skinner, 1972, p. 79)." (Zeff, 2012, p. 122)

Por lo tanto, existían enormes diferencias entre los PCGA de los citados países angloamericanos y los países del continente europeo y Japón, donde el impuesto a la renta influenciaba directamente la práctica contable, y "el resultado contable determinaba por ley el dividendo a ser declarado, y donde los resultados financieros podían manipularse con reservas ocultas." (Zeff, 2012, p. 123). En el año 1947, estableció un plan nacional de cuentas, que consistía una regulación contable codificada y detallada de contabilidad empresarial, y exportó con posterioridad a Bélgica y España y eventualmente a Portugal, Marruecos, Túnez, Argelia y Perú. La mayoría de los países en desarrollo tenían revelaciones financieras mínimas, y existían muy pocas prácticas contables que podían denominarse PCGA, ya que eran muy diversas y resultaba muy difícil comparar estados financieros de un país a otro. En el año 1964 el *American Institute of Certified Public Accountants* (*AICPA*) publicó uno de los primeros grandes volúmenes que estudian las normas de contabilidad, auditoría y la profesión a nivel mundial denominado "*Professional Accounting in 25 Countries"*.

Sir Henry Benson era socio *senior* en la firma de Reino Unido *Cooper Brothers & Co.* (luego llamada *Coopers & Lybrand* y actual *Pricewaterhouse Coopers*) y el presidente del *Institute of Chartered Accountants in England and Wales* (*ICAEW*) durante los años 1966-1967, y lideró una corriente para tratar la problemática de las diferentes prácticas contables diversas. En el año 1966, persuadió al *AICPA*, el *Canadian Institute of Chartered Accountants* (*CICA*), el *Institute of Chartered Accountants of Scotland* y el *Institute of Chartered Accountants in Ireland* para unirse al *ICAEW* y formar el *Accountants International Study Group* (*AISG*). El *AISG* publicó una serie de folletos que comparaban los enfoques en contabilidad y auditoría en los Estados Unidos, Canadá y Reino Unido; y durante un período superior a los diez años, el *AISG* divulgó veinte folletos similares, que representaron un gran esfuerzo para comparar y contrastar las prácticas en contabilidad y auditoría en los países líderes.

3.9.2 Fundación del *IASC*

La nueva iniciativa de Benson fue la fundación del *IASC*, previa correspondencia y reuniones con las principales figuras de la contabilidad a nivel mundial (Zeff, 2012, p. 124). Buscaba promover la armonización internacional de las normas de contabilidad, para disminuir las diferencias existentes en las prácticas

contables de los países, y en el año 1973 el Reino Unido, junto con Irlanda y Dinamarca ingresaron en la entonces Comunidad Económica Europea (CEE, actual UE). Se intentaba promover normas más orientadas con el enfoque contable anglo-americano y servir para el desarrollo de la contabilidad en la CEE; "la noción de "imagen fiel" en la ley empresarial de Reino Unido era única en la cultura contable británica y no tenía contraparte en la legislación del continente." (Zeff, 2012, p. 124).

En el año 1973, "pocos países tenían comités o juntas cuyas recomendaciones influenciaran el curso de la práctica contable. Cronológicamente, estos países fueron: EE. UU., Reino Unido, Canadá, Francia, Japón, Australia y Nueva Zelanda. Holanda y Sudáfrica habían fundado organismos similares recientemente." (Zeff, 2012, p. 125). Benson invitó a unirse al *IASC* a nueve países Alemania, Australia, Canadá, Estados Unidos, Francia, Holanda, Japón, México y Reino Unido e Irlanda (unidos). El objetivo del *IASC* era emitir normas "básicas", llamadas normas internacionales de contabilidad (NIC), para intentar la armonización de las normas de contabilidad a nivel mundial. La junta eligió a Benson como presidente en su primera reunión. Los organismos de contabilidad de cada país firmaron el acuerdo y constitución del *IASC*, para promover el uso de las normas del *IASC* en sus países. Desde sus inicios, la Comunidad Europea de la CEE, le brindó poca atención *IASC*:

> "Tal vez pensaba que un organismo del sector privado sólo atendería a los intereses de sus miembros, no los intereses del público a los que una agencia gubernamental como la Comisión decía servir. El FASB, por su parte, también le prestó poca atención al IASC y se enfocó en el mejoramiento de los U.S. GAAP." (Zeff, 2012, p. 127)

La *Securities and Exchange Commission* (*SEC*, Comisión de Valores y Bolsas) comenzó a darle un voto de apoyo al *IASC*, y las primeras tres normas de este organismo trataban la revelación de políticas contables, inventarios y estados financieros consolidados.

En enero del año 1975 el *IASC* emitió la primera norma sobre revelación de políticas contables. Entre ese año y 1987, el *IASC* publicó veinticinco normas más. El impacto aparente de las normas del *IASC* variaba considerablemente de un país a otro; donde con pocas excepciones:

> "los países representados en la junta no modificaron sus propias normas para reflejar el contenido de las normas del IASC. Había dos razones para este comportamiento. Los países anglo-americanos representados en la junta generalmente creían que sus normas eran superiores a las NIC. La mayoría de los otros países con delegaciones en la junta pueden haber creído que las NIC no encajaban con el modelo contable basado en impuestos que estaban usando." (Zeff, 2012, p. 129)

En aquellos países donde estaban los organismos miembros asociados del *IASC*, los emisores de normas a veces sancionaban el uso de sus normas; como por ejemplo varios países asiáticos y Hong Kong comenzaron a modelar algunas de sus normas según las NIC, y el emisor de normas de Nueva Zelanda. En la década del ochenta varias compañías grandes fueron solidarias con el *IASC* (Zeff, 2012, p. 129); como tres multinacionales de los Estados Unidos –General Electric, Exxon, y FMC Corporation– cuando afirmaron en sus reportes anuales que sus estados financieros eran, en la mayoría de cuestiones, consistentes con las NIC. Zeff (2012) afirma que en ese momento, las NIC eran compatibles en casi todos los aspectos con los PCGA de los Estados Unidos y Canadá.

El *IASC* sufría periódicamente observaciones, durante la década del setenta y ochenta, de otros organismos como la Organización de las Naciones Unidas (ONU) y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), que se habían interesado en los reportes financieros de empresas multinacionales, y "cuestionaron la primacía del *IASC* para emitir normas internacionales de contabilidad. Las opiniones expresadas por los dos organismos eran que el *IASC* carecía de legitimidad porque era una creación de la profesión contable, con sus propios y reducidos intereses particulares." (Zeff, 2012, p. 130) La *International Federation of Accountants* (*IFAC*, Federación Internacional de Contadores), fundada en 1977, intentó en dos ocasiones durante la década del ochenta fusionares con el *IASC*, pero este organismo evitó ambos intentos para permanecer independiente.

La *IOSCO*, fundada como un organismo nacional en el año 1983, comenzó a tener más notoriedad, según Zeff (2012, p. 131), en 1987 cuando la *SEC* y la *Commission des Opérations de Bourse* (*COB*, Comisión de Operaciones de Bolsa) de Francia; se incorporaron como miembros activos. La *SEC* quería que la *IOSCO* persuadiera a los demás organismos reguladores para que tomaran medidas sobre el uso

de información privilegiada, y la calidad variable de las prácticas de contabilidad y auditoría a nivel mundial, transformándose la *SEC* en la voz más influyente en la *IOSCO*.

3.9.3 El surgimiento del G4+1

En los años 1993-1994 cuatro emisores de normas anglo-americanos – Reino Unido, Estados Unidos, Canadá y Australia– comenzaron a reunirse en forma trimestral con sus personales para dejar constancia de sus pensamientos sobre cuestiones que se anticipaban a su tratamiento por parte del *IASC* (Zeff, 2012, p. 134). A este grupo se lo denominó como el G4+1, donde el uno es un representante, normalmente un secretario general del *IASC*, quien asistía en carácter de observador. Los cuatro emisores de normas tenían marcos conceptuales y culturas contables similares, razón por la cual resultaba más fácil para ellos intercambiar opiniones únicamente entre ellos. Desde el año 1994 hasta el 2000 el G4+1 publicó doce trabajos sobre los temas que habían estado discutiendo: contabilidad de cobertura, provisiones, combinaciones de negocios, contratos de leasing, pagos basados en acciones, entre otros.

3.9.4 *SEC* anuncia los atributos que busca en las normas del *IASC*

En el año 1996 la *SEC* realizó su primer pronunciamiento público (no fue a través de la *IOSCO*) sobre los atributos que debían poseer las normas del *IASC* a los fines de ser aceptables para la preparación de estados financieros en ofertas de valores a nivel mundial (Zeff, 2012, p. 135). La *SEC* informó en un comunicado de prensa de fecha 11 de abril de 1996, que "tres elementos clave" necesitan reflejarse en las normas:

> "-Las normas deben incluir un conjunto básico de los pronunciamientos de contabilidad que constituya una base integral y generalmente aceptada de la contabilidad;
> -Las normas deben ser de alta calidad: deben conducir a la comparabilidad y transparencia, y deben proporcionar revelación plena; y
> -Las normas deben ser rigurosamente interpretadas y aplicadas (CZ, 2007).
> Este fue el primer uso del término "alta calidad" en discusiones de normas y el proceso de emitirlas, un término que ha sido amplia y frecuentemente invocado desde entonces. El objetivo de la SEC era presentar cuáles atributos generales buscaría cuando participara en la evaluación de la IOSCO de las normas básicas del IASC." (Zeff, 2012, p. 135)

Con posterioridad, en 1997 a petición del congreso, la *SEC* le presentó un reporte sobre el progreso del desarrollo de las NIC, y el panorama existente sobre su posible uso en el futuro por parte de los emisores privados extranjeros, que realizan ofertas y reportes en los mercados de capitales de los Estados Unidos.

En abril de 1996 el *IASC* repentinamente adelantó su fecha límite para enviar las normas básicas a la *IOSCO* de 1999 a 1998. Estaban ocurriendo hechos significativos en el continente europeo, especialmente en Alemania, generando en Europa la necesidad de aplicar normas de contabilidad sintonizadas con las necesidades de los inversionistas del mercado de capitales. Hasta ese momento:

> "Alemania, Francia y otros países del continente seguían atrapados en la tradición de un modelo contable formado en gran parte por las restricciones legales de la tributación y la determinación de los dividendos a pagar a los accionistas. El principio dominante de prudencia o conservadurismo era un dogma incuestionable." (Zeff, 2012, p. 135)

A inicios de la década del noventa, los principales bancos alemanes buscaban diversificarse hacia la banca de inversión, y algunas multinacionales llegaron a superar el financiamiento bancario. Como consecuencia de estas situaciones no se podía confiar como antes en el financiamiento bancario. En 1993, las multinacionales alemanas se rehusaban a cotizar en la bolsa de Nueva York, y que por lo tanto:

> "Se les exigiera preparar otro conjunto de estados financieros consolidados para poder reconciliar sus utilidades y el patrimonio de los accionistas con los *U.S. GAAP*, como mandaba la *SEC*, fue quebrado, cuando Daimler-Benz, la compañía más grande de Europa, anunció su cotización en Nueva York. Su reconciliación para 1993 mostró que su utilidad consolidada de 0,6 billones de marcos bajo PCGA alemanes se convirtió en una pérdida de 1,8 billones de marcos bajo U.S. GAAP, aparentemente porque la compañía había liberado unas "reservas ocultas" que tenían el efecto de reforzar sus utilidades." (Zeff, 2012, p. 136)

A principios del año 1997, explica Zeff (2012, p. 137) la bolsa de valores alemana constituyó el Neuer Markt (Nuevo Mercado) para empresas jóvenes y de alta tecnología y les requirió a esas empresas, la mayoría alemanas, que aplicaran los *U.S. GAAP* o NIC, pero no los PCGA alemanes. La Comisión Europea seguía de cerca estos acontecimientos, y veía a las normas del *IASC* como una posible alternativa para las directivas sobre contabilidad, que se enfocaban en reformas a leyes empresariales y no en el reporte de información útil para los inversionistas del mercado de capitales.

Paulatinamente, "la cuestión de publicar normas de contabilidad en varios países del continente comenzó a involucrar no sólo al Ministerio de Justicia, que era responsable de las leyes empresariales, sino también al Ministerio de Finanzas, que se ocupaba de los mercados." (Zeff, 2012, p. 137) Los directivos del *IASC* creían que la junta debía tener sus normas básicas listas para la *IOSCO* antes de lo planeado. Estos cambios fundamentales en la cultura contable y financiera, no fueron asimilados fácilmente por los miembros de la delegación alemana ante la junta del *IASC*, quienes se estaban esforzando por aceptar la nueva realidad contable en su país.

3.9.5 Multinacionales comienzan a adoptar las NIC

Durante el período de 1987 al 2000, varias multinacionales europeas comenzaron a adoptar las NIC en lugar de sus PCGA nacionales, en algunos casos con desviaciones, en sus estados financieros consolidados. Cabe mencionar los casos de "las compañías suizas Nestlé, Holderbank/Holcim, Roche, Ciba-Geigy/Novartis y UBS, y las compañías alemanas Schering, Heidelberger Zement, Bayer, Hoechst y Deutsche Bank. En Estados Unidos varias compañías importantes comenzaron a afirmar que sus estados financieros se ajustaban a las NIC: CPC International, Salomon Inc. y Microsoft." (Zeff, 2012, p. 138) También las firmas de auditoría de Salomon y Microsoft, Arthur Andersen & Co. y Deloitte & Touche, respectivamente, dijeron en sus reportes que los estados financieros de las compañías estaban presentados razonablemente de conformidad con los *U.S. GAAP* y las *NIC*.

3.9.6 Reestructuración del *IASC* (1997-2000)

En una reunión de la junta del *IASC* en Venecia en noviembre de 1999, se determinó acordar un plan de reestructuración, pero la junta estaba dividida sobre la forma de realizarlos, explica Zeff (2012, p. 139), y decidió con voto unánime, aprobar una reestructuración acorde con las demandas que realizaba la *SEC* de que:

> "el organismo reestructurado, para poseer "autoridad y legitimidad", tenía que ser relativamente pequeño, independiente, de tiempo completo, asistido por un personal de investigación grande y con un debido proceso abierto y sólido. El criterio predominante para ser miembro de la junta, dijo la SEC, era la pericia técnica, no el origen geográfico. Sin decirlo en la carta, la SEC hablaba de un organismo similar al FASB." (Zeff, 2012, p. 139)

La junta consideraba que un emisor de normas global debía tener el apoyo del país con el mercado de capitales más grande del mundo. Un grupo de estudio realizó los detalles del nuevo diseño:

> "Una junta de fideicomisarios de 19 miembros "con diversos antecedentes geográficos y funcionales" supervisaría la junta reestructurada. Los fideicomisarios: 1) reunirían los fondos; 2) designarían los miembros de la junta, un comité de interpretaciones (formado a partir de uno que el IASC había conformado en 1997) y un Consejo Asesor de Normas; y 3) monitorearían la efectividad de la junta. La "principal calificación para ser miembro de la junta sería la pericia técnica" y "la selección de los miembros de la junta no se basaría en la representación geográfica". La junta tendría 12 miembros de tiempo completo y dos de medio tiempo. Siete de los 14 miembros de la junta tendrían responsabilidades de vínculos formales con emisores de normas nacionales, "quienes ayudarían al IASC a lograr la convergencia de las normas de contabilidad en torno a soluciones de alta calidad"." (Zeff, 2012, p. 139)

En mayo del año 2000 todos los organismos miembros del *IASC*, ciento cuarenta y tres organismos profesionales de contabilidad en ciento cuatro países, detalla Zeff (2012, p. 140) aprobaron la reestructuración, incluyendo la nueva constitución que sería definitiva, pasando a tener preponderancia en la profesión contable el *IASC* con esta decisión. El grupo de estudio sostuvo que un comité de nombramientos de cinco a ocho individuos sobresalientes con diversos antecedentes geográficos y funcionales debía elegir a los fideicomisarios iniciales. La junta del *IASB* aprobó un comité de nombramientos de siete miembros, e incluía al presidente de la *SEC*. Los otros miembros eran:

> "el presidente el Banco Mundial, el presidente de la *COB* de Francia, la *Financial Services Authority* de Reino Unido y la *Securities and Futures Commission* de Hong Kong, el presidente ejecutivo de Deloitte Touche Tohmatsu, y el vicepresidente de la *Accounting Standards Board* alemana." (Zeff, 2012, p. 140)

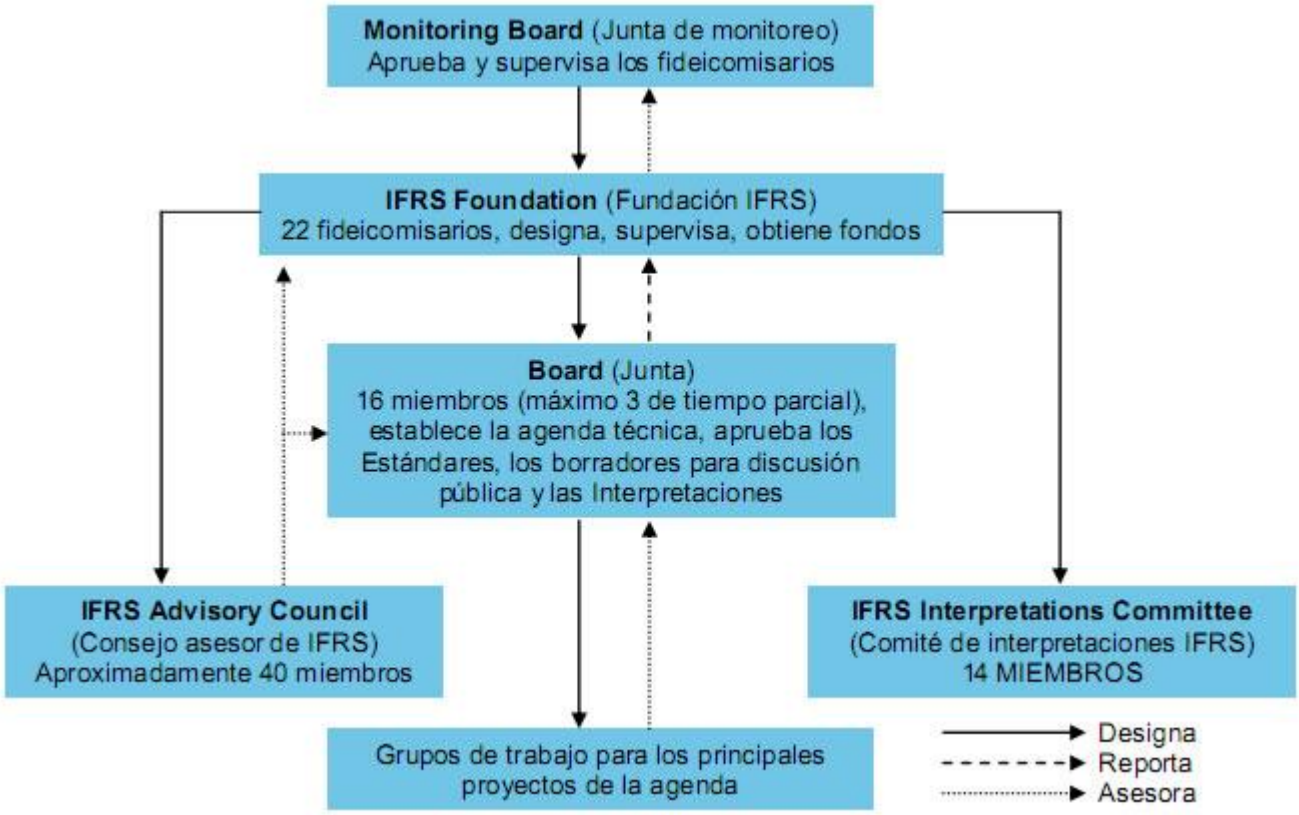
Los restantes dieciocho fideicomisarios eran individuos de todo el mundo, con trayectorias de vida profesional que habían prestado servicios en veintidós delegaciones ante la junta del *IASC*. Durante este período el *IASC*, reseña Zeff (2012, p. 140); existieron ochenta y siete reuniones en treinta y siete ciudades del mundo y emitió un marco conceptual, cuarenta y un normas y veinticuatro interpretaciones.

3.9.7 Organización del *IASB* en 2000-2001

La composición geográfica de los miembros de la junta fue: cinco de Estados Unidos, dos de Reino Unido y uno de Australia, Canadá, Francia, Alemania, Japón, Sudáfrica y Suiza (Zeff, 2012, p. 142). El contingente de los Estados Unidos en la nueva junta del *IASC* era de cinco de los catorce votos, si estuviesen todos de acuerdo en una misma postura, frente a sólo uno de dieciséis en la antigua junta:

> "La fuerte representación de los países anglo-americanos fue notada, y no con aprobación por el continente europeo. Nueve de los catorce votos, uno más que la mayoría simple, serían emitidos por los cinco de Estados Unidos, los dos británicos, el canadiense y el australiano. La junta inicial estaba compuesta en gran medida de "expertos técnicos" y antiguos emisores de normas nacionales." (Zeff, 2012, p. 142)

La junta estaba compuesta por al menos cinco miembros de firmas de auditoría, tres de compañías, tres de los usuarios y al menos un académico. Los fideicomisarios reunieron los fondos necesarios de las firmas de auditoría, denominadas en ese entonces *big five or six* (grandes cinco o seis), compañías, instituciones financieras, bancos centrales y la junta, cuyo nombre fue cambiado al de *IASB*, y tuvo su primera reunión oficial en abril del 2001. Sus normas se conocerían como *IFRS*. A continuación presentamos el organigrama de la nueva estructura del *IASB*.



Fuente: www.nicniif.org/home/iasb/estructura-del-iasb.html#Organigrama

3.9.8 Comunicado de la *SEC*

En febrero del 2000 la *SEC* publicó un comunicado sobre las NIC (SEC, 2000); detalla Zeff (2012, p. 143), donde planteó veintiséis preguntas sobre la calidad y solidez de las normas del *IASC*, el papel del auditor al aplicarlas y el papel de los reguladores en su interpretación y aplicación. La *SEC* contempló que:

> "Aunque las normas usadas deben ser de alta calidad, también deben ser soportadas por una infraestructura que asegure que las normas son rigurosamente interpretadas y aplicadas. Los elementos en dicha infraestructura incluyen los siguientes:
> -Emisores de normas de contabilidad y auditoría efectivos, independientes y de alta calidad;
> -Normas de auditoría de alta calidad;
> -Firmas de auditoría con controles de calidad efectivos en todo el mundo;
> - Aseguramiento de la calidad de la profesión y
> -Activa supervisión regulatoria." (Zeff, 2012, p. 143)

Las demandas propuestas en este comunicado desconcertaron a muchos de los emisores privados extranjeros que aplicaban las NIC; y se preguntaban si la infraestructura global visualizada por la *SEC* podría ponerse en marcha.

3.9.9 Aprobación de la *IOSCO*

En mayo del año 2000 el comité técnico de la *IOSCO* recomendó a sus miembros reguladores que permitieran a las empresas multinacionales usar las normas básicas del *IASC* en estados financieros de cotizaciones y ofertas de valores que traspasaran la frontera:

> "Pero condicionó esta recomendación al permitirle a los reguladores imponer tres "tratamientos suplementarios" cuando trataran con criterio propio los muchos "problemas sobresalientes" en las normas básicas que fueron enumerados en el reporte (IOSCO Technical Committee, 2000). Resumidos por el Comité de Presidentes de la IOSCO, lo que ratificó el reporte del Comité Técnico, los tres tratamientos suplementarios eran:
> - Reconciliación: exigir reconciliación de ciertas partidas para mostrar el efecto de la aplicación de diferentes métodos contables, en contraste con los métodos aplicados bajo las normas del IASC;
> - Revelación: exigir revelaciones adicionales, ya sea en la presentación de los estados financieros o en las notas; e
> - Interpretación: especificar el uso de una alternativa particular ofrecida en una norma del IASC, o una interpretación particular en casos donde la norma del IASC no sea clara u omita el tema." (Zeff, 2012, p. 143)

Estos eran los mismos tratamientos que la *SEC* utilizaba al revisar los estados financieros de las compañías (Zeff, 2012, p. 144). El grupo de estudio de la *IOSCO*, en su reporte al comité técnico, identificó numerosos problemas en las normas que exigían la atención del *IASC* en su futuro programa de trabajo; siendo estos algunos de los problemas que el *IASB* asumió a partir del 2001.

3.9.10 Comisión Europea se adhiere a las NIC

En junio del 2000 sucedió el acontecimiento regulatorio más importante del año cuando la Comisión Europea anunció su estrategia revisada de que a las compañías cotizantes en la UE se les debería exigir adoptar las NIC en sus estados consolidados

para el año 2005 (Zeff, 2012, p. 144). El consejo de ministros de economía y finanzas de la UE aprobó esta nueva estrategia en julio de ese año. En ese momento:

> "había unas 6.700 compañías cotizantes en los 15 estados miembros de la UE, de las cuales 275 decían que ya estaban usando las normas del IASC. Desde mediados de los noventa, cuando el debate había comenzado seriamente en la UE sobre la necesidad de desarrollar su mercado de capitales interno, el problema de las prácticas contables comparables que responderían a las necesidades de información de los inversionistas surgió como un tema importante. Sin duda, los 15 PCGA nacionales en la UE se habían hecho un poco más parecidos como resultado de que los estados miembros incorporaran la Cuarta y Séptima Directiva sobre contabilidad en sus legislaciones nacionales, pero esto no bastaría." (Zeff, 2012, p. 144)

No eran sistemas de información financiera orientados al inversionista, explica Zeff (2012, p. 145), en sintonía con las necesidades de información del mercado de capitales. Las dos opciones diferentes a las directivas eran los *U.S. GAAP* y las NIC. Los *U.S. GAAP* estaban fuera de discusión, porque eran una importación estadounidense y demasiado extensa y detallada. En cambio, el *IASC* era un reconocido emisor de normas internacional con sede en Londres, y tenía varios miembros europeos luego de la reestructuración. En mayo del año 2000 el consejo de la UE se había reunido en Lisboa y produjo un importante avance político para lograr servicios financieros integrados y un mercado de capitales en la UE, eventualmente para el 2005. La importante modificación de la estrategia de la comisión europea:

> "fue de importancia histórica para el *IASC*, que estaba próximo a convertirse en el *IASB*. Significó que el nuevo *IASB* se aseguraría una gran clientela para sus normas, porque ningún otro país o países en el primer mundo habían anunciado hasta ese momento una adhesión a las normas del *IASC*. Si el *IASB* hubiera iniciado operaciones en el 2001 sin semejante base de apoyo ¿cuán duradera e importante hubiera sido su influencia?" (Zeff, 2012, p. 145)

La estrategia revisada de la Comisión Europea presentó esta situación con una disyuntiva procedimental; dado que no existían precedentes en la UE de que un organismo del sector privado estableciera, a todos los efectos, la legislación de la UE. En el caso que las compañías cotizantes de la UE fueran obligadas a cumplir con las NIC, se necesitaría tener la fuerza de la legislación de la UE.

En primer lugar, la comisión solicitó al sector privado establecer un comité de expertos en contabilidad con sede en la UE para que brinde aportes técnica a la junta del

IASB, para que cuando desarrollara sus normas e interpretaciones pudiera aconsejar a la comisión sobre el correcto uso técnico en la UE de la norma o interpretación definitiva (Zeff, 2012, p. 146). El organismo denominado *European Financial Reporting Advisory Group* (*EFRAG*, Grupo Asesor Europeo sobre Información Financiera) se ha convertido en un comentarista activo de las normas contables en Europa. El *Technical Expert Group* (*TEG*) del *EFRAG* tiene una docena de miembros con voto, representando una amplitud de antecedentes profesionales y geográficos, quienes comentan los proyectos del *IASB* y aconsejan a la Comisión Europea sobre la calidad técnica de sus normas e interpretaciones definitivas.

En segundo lugar, explica Zeff (2012) "la comisión creó un *Accounting Regulatory Committee* (*ARC*) compuesto por representantes de los gobiernos de todos los estados miembros. Luego que la comisión recibe un dictamen favorable a nivel técnico del TEG, envía la norma o interpretación al ARC para asesorarse sobre su "aceptabilidad política." (p. 146). El parlamento europeo tiene la facultad de retrasar o vetar la aprobación de una norma elaborada por el *IASB*:

> "pero no puede tomar la iniciativa por sí mismo de aprobar una norma que la Comisión Europea no haya presentado para aprobación. La Comisión Europea ha retrasado medidas sobre algunas normas e interpretaciones del IASB, porque uno o más gobiernos importantes de la UE se han negado a aceptarlas." (Zeff, 2012, p.146)

Por ejemplo en el caso de la norma del comité de interpretaciones de las normas internacionales de información financiera-CINIIF 12 sobre acuerdos de concesión de servicios, publicada en noviembre del año 2006; y la NIIF 9 sobre instrumentos financieros publicadas en noviembre del año 2009. La citada CINIIF 12 fue aprobada luego de dos años de su emisión. La UE anunció el siete de junio del 2002 que el parlamento europeo y el consejo habían aprobado la regulación (CE) n° 1606/2002, conocida como la regulación NIC, que implementaba la estrategia revisada de la Comisión Europea e imponía la obligación sobre la mayoría de compañías cotizantes de la UE de comenzar a usar las NIC/NIIF aprobadas para el primero de enero del 2005.

Las compañías de la UE adoptan las NIIF y en el año 2005, Zeff (2012) consigna "la gran mayoría de las casi 8.000 compañías cotizantes en una UE ampliada, pasaron de sus PCGA nacionales a NIIF en sus estados financieros consolidados." (p.

150). La comparabilidad a nivel mundial se incrementó significativamente. En el reporte a sesenta y cinco compañías que reportaban bajo las NIIF, el estudio *Ernst & Young* escribió:

> "la implementación de NIIF en el 2005 ha sido un gran éxito en general, con las compañías asumiendo el reto de hacer grandes cambios contables y de reporte de información. No obstante, observamos que los estados financieros con NIIF mantienen en la actualidad una fuerte identidad nacional." (Ernst & Young, 2006, p. 6)

En abril del 2005 el jefe de contabilidad de la *SEC*, Donald T. Nicolaisen había propuesto iniciar un proceso para retirar el requerimiento de reconciliación para los emisores privados que aplicaran las NIIF (Zeff, 2012, p. 151). Esta indicación, aparentemente tuvo amplio apoyo dentro de la comisión; porque entre otras cuestiones, existía una presión de Europa para que la *SEC* finalmente se adhiriera a las NIIF. En el 2007, la *SEC* emitió una propuesta de norma para retirar el requerimiento de reconciliación para los emisores privados extranjeros que adoptaran las NIIF publicadas por el *IASB*, y con posterioridad una comisión en forma unánime aprobó la norma, que entró en vigencia inmediatamente. Existía una creciente convicción en la citada comisión de que la nota de reconciliación a los estados financieros no contenía información útil para los inversionistas. También en el 2007 la *SEC* emitió un concepto para examinar la posibilidad de permitir a los emisores de los Estados Unidos aplicar las NIIF en sus reportes a la comisión. Antes de la emisión de este concepto:

> "pocos habían pensado que la SEC llegaría tan lejos para el posible uso de las NIIF por las compañías estadounidenses. Luego, en agosto del 2008, la SEC unánimemente, con apoyo entusiasta del personal de todas las oficinas y divisiones, aprobó una propuesta de norma que contiene una hoja de ruta hacia la eventual adopción de las NIIF por parte de los emisores de EE. UU. Estos hechos en el 2007, incluyendo el retiro del requerimiento de reconciliación, y los del 2008 fueron conducidos por Christopher Cox, presidente de la SEC. Sin embargo, a la luz de la emergente crisis económica y financiera en el sistema económico y político de EE. UU., la nueva presidenta de la SEC, Mary L. Schapiro, quien sucedió a Cox en enero del 2009, testificó en su audiencia de confirmación que no se sentía de acuerdo con la hoja de ruta." (Zeff, 2012, p. 152)

Desde el 2009 el personal de contabilidad de la *SEC* ha hecho propuestas de un proceso llamado "*condorsement*", que es una convergencia gradual hacia NIIF diseñada por el *FASB*, asimilable a un posible plan de acción.

3.9.11 Impacto de la crisis económica y financiera del año 2008

En octubre del 2008, la crisis económica y financiera afectó al *IASB*, según Zeff (2012): "Los precios de mercado de los títulos valores habían desplomado durante el tercer trimestre del año, y los bancos que habían clasificado sus deudas como "para la venta" se desesperaron ante la posibilidad de registrar grandes pérdidas no realizadas en sus utilidades trimestrales." (p. 153). Las NIIF no permitían que las compañías reclasificaran los títulos valores en su cartera comercial; pero si lo permitían los *US GAAP* sólo en circunstancias muy poco frecuentes. Pero los bancos europeos se quejaron planteando que existía una desventaja competitiva respecto a las compañías que utilizaban los *US GAAP* y:

> "y presionaron al *IASB* para que les diera a los usuarios de NIIF la oportunidad de reclasificar sus deudas de "para la venta" a "mantenidas hasta el vencimiento". Cuando las deudas se clasifican como "mantenidas hasta el vencimiento" no se necesita registrar ninguna ganancia o pérdida no realizada (a menos que hubiese un deterioro)." (Zeff, 2012, p. 153).

La Comisión Europea notificó al *IASB* que debía emitir una norma inmediatamente, sin cumplir con el debido proceso, para autorizar la reclasificación mencionada previamente; caso contrario tomaría alguna medida no especificada, que podría hacer que el *IASB* perdiera su franquicia para emitir normas en la UE. El *IASB* aprobó la norma en forma retroactiva (como lo exigió la comisión) hasta el 1 de julio del año 2008, "cuando los valores de mercado de sus deudas no pudieron ser más bajos que sus valores en libros." (Zeff, 2012, p. 153). Pero se ha ignorado que el *IASB* estipuló un requerimiento de revelación que obligaba a los bancos que realizaran la mencionada reclasificación, a revelar cuáles hubieran sido sus utilidades sin la misma. La Comisión Europea aprobó la norma sólo dos días después. El Deutsche Bank fue uno de los primeros en tomar ventaja de esta situación y "fue obligado a revelar que su utilidad antes de impuestos de noventa y tres millones de euros para el tercer trimestre hubiera sido una pérdida antes de impuestos de setecientos treinta y dos millones de euros sin la reclasificación." (Zeff, 2012, p. 153). La actuación del *IASB* ante la petición de la Comisión Europea llamó la atención en los Estados Unidos, incluso al interior de la *SEC*, sobre la credibilidad de la junta como un emisor de normas que pudiera defender sus principios.

Los críticos de los Estados Unidos aprovecharon este episodio como una evidencia fehaciente de que no se podía confiar en que el *IASB* enfrentara la presión política, especialmente la de Europa (Zeff, 2012, p. 154). Pero cabe señalar, que en 1978 la *SEC* invalidó al *FASB* en la contabilización de compañías productoras de petróleo y gas (SFAS 19), y cedió a las fuerzas políticas en materia de contabilidad para la reestructuración de deudas con problemas en 1977 (SFAS 15), contabilidad de instrumentos de deuda y patrimonio en 1993 (*SFAS* 115), contabilidad de compensaciones basadas en acciones en 1995 (*SFAS* 123), presentación del resultado integral en 1997 (SFAS 130) y contabilidad del *goodwill* (activo intangible) y otros activos intangibles en el 2001 (*SFAS* 142). Durante la crisis económica y financiera uno de los problemas que han sufrido el *IASB* y el *FASB*:

> "es el conflicto emergente entre su objetivo declarado de proveer información transparente para los inversionistas del mercado de capitales –al servicio de los reguladores del mercado de valores– y el fuerte deseo de los bancos y los reguladores bancarios de que: 1) las normas del *IASB* proyecten una imagen de estabilidad financiera; y 2) no resulten en "restricciones al crédito" al disminuir el capital de los bancos en una época en que los precios de los títulos valores caen." (Zeff, 2012, p. 154)

En este tipo de crisis, los intereses de los organismos reguladores de valores y reguladores bancarios pueden oponerse; y en consecuencia el emisor de normas sufrir mucha presión política para dar lugar a los segundos (Zeff, 2012, p. 154). La presión particular sobre el *IASB* para dar cabida a las preocupaciones de los bancos en octubre del 2008 no hubiera sucedido en tiempos de crecimiento económico y financiero. Habían existido preocupaciones en el denominado grupo de los veinte-G20, en reuniones de los ministros de economía y finanzas de la UE, y por parte de reguladores bancarios sobre el rol que debían tener las normas de contabilidad en la preservación de la estabilidad financiera.

3.9.12 Progreso de las decisiones de los países de adoptar o converger con las NIIF

Además de las decisiones de la UE y Australia de exigir la adopción de las NIIF para el año 2005 a las compañías cotizantes, explica Zeff (2012, p. 156) que las adopciones jurisdiccionales o convergencia plena para las compañías cotizantes fueron entrando en vigencia en Sudáfrica, Nueva Zelanda, Israel, Hong Kong, Brasil, China, Canadá y Corea; y también en varias economías emergentes y países en desarrollo:

> "La Agencia de Servicios Financieros de Japón (FSA) decidió en el 2009 permitir a las compañías cotizantes que operaban internacionalmente comenzar a usar NIIF a partir del año fiscal que terminaba en el 2010, y la FSA pretende decidir pronto sobre el posible uso obligatorio de las NIIF para todas las compañías cotizantes (Yorihiro, 2011). China ha recorrido casi todo el camino hacia la convergencia plena con NIIF y asegura que los resultados de los reportes financieros de las compañías cotizantes chinas no son tan diferentes de los que se lograrían con la convergencia plena (Hoogervorst, 2011). India ha comenzado un proceso de convergencia, pero el cabildeo persistente hasta el momento ha llevado a algunas desviaciones significativas de las NIIF. Desde el 2005 la SIX Swiss Exchange ha permitido a las compañías en su mercado primario usar ya sea *U.S. GAAP* o NIIF, mientras que los PCGA suizos pueden ser usados solo por compañías del mercado secundario (Achleitner y Eberle, 2010). Más del 90 por ciento de las compañías en el mercado primario usan NIIF." (Zeff, 2012, p. 156)

El rol del Banco Mundial para persuadir economías emergentes y países en desarrollo para converger o adoptar las NIIF es importante (Zeff, 2012, p. 157). En los últimos años, el banco ha dirigido más de ochenta estudios de países conocidos como *Reports on the Observance of Standards and Codes* (*ROSC*), los cuales, entre otras cuestiones, examinan las normas y prácticas contables en cada país y, en un apartado referido a recomendaciones de políticas, instan a cada país a adoptar las NIIF para las entidades de interés público, o en el caso que ya lo hayan realizado o iniciado a converger con las NIIF, fortalecer su aplicación.

En los primeros años del *IASB*, expone Zeff (2012, p. 157), Europa y los Estados Unidos eran las regiones donde más se notaba la influencia del *IASB*; en Europa por la cercanía geográfica y el compromiso de proporcionar una gran base de compañías adoptantes, y en los Estados Unidos por el deseo de los directivos del *IASB* de que los Estados Unidos aceptara sus normas. En el año 2009, emisores de normas u organismos de contabilidad de dieciséis países fundaron el *Asian-Oceanian Standard-Setters Group* (*AOSSG*), cuyos miembros han aumentado desde entonces a veinticinco. En el 2011, emisores de normas u organismos de contabilidad de cinco países sudamericanos y México fundaron el Grupo Latinoamericano de Emisores de Normas de Información Financiera (GLENIF), organizado principalmente por Brasil. En el 2005 se funda un organismo conocido como *National Standard-Setters* (*NSS*); que ha estado realizando reuniones semestrales y enviando sus opiniones al *IASB* sobre una amplia variedad de temas. El *IASB* tiene varios grupos que asesoran su programa de trabajo y prioridades,

además de las cartas de comentarios que normalmente recibe sobre documentos de debate y proyectos de normas.

3.10 *IASC Foundation* 2010

3.10.1 Introducción

García Casella (2010) al analizar la publicación de la *International Accounting Standards Committee Foundation - IASC*, titulada "*Constitution*" de esa fundación, por la cual se denomina *International Financial Reporting Standards Foundation –IFRS-* a partir del 1º de Marzo del año 2010, observa que se acota el intento de hablar de normas contables reduciéndolos a normas de los informes contables financieros. Al citado autor le parece un logro para la contabilidad, "como disciplina, pues así no le imponen las llamadas normas a su desarrollo, y la normalización se reduzca a un producto de la actividad contable, los llamados Informes Contables Financieros." (p. 36). Resulta interesante intentar analizar hasta qué punto esta fundación puede servir a la regulación de la información contable financiera en vista al llamado bien común superando bienes parciales particulares. Basándose en un trabajo de Beretta (2009, p. 48) referido a la regulación de los mercados financieros y sus diversos modelos como formas de lograr un buen funcionamiento de las finanzas globales, puede fundamentarse que:

> "Ocuparse de las cuestiones estructurales de la asimetría y la marginación en los mercados financieros no es pues "sólo" un problema de equidad, como resulta en apariencia. En realidad, como en muchas otras circunstancias, la equidad en los mercados financieros no es distinguible de su eficacia y eficiencia… en definitiva, relaciones financieras capaces de resistir la incertidumbre y de generar beneficios concretos a futuro." (Beretta, 2009, p. 49)

Con la intención de lograr lo que se denomina una gobernanza de emergencia, se enumeran las instituciones financieras internacionales que participan de la regulación de los mercados:

- Fondo Monetario Internacional.
- Banco de Pagos Internacionales.

Con menor trascendencia, como ámbito de consulta siguen:

- *Organization of Securities Commissions* (*IOSCO*).
- *International Association of Insurance Supervisors* (*IAIS*).

- *International Accounting Board* (*IASB*).

García Casella (2010) agrega una conclusión de la citada autora donde "En total, la gobernanza global se caracterizó por una fuerte segmentación sectorial, así como geográfica, de los ámbitos de cooperación financiera, con la consecuencia de una escasa eficacia en la supervisión y la reglamentación de las instituciones de mercado que operan a nivel global sobre una pluralidad de productores financieros" (p. 37). Vamos a particularizar en:

- Constitución de la Fundación *IFRS*.
- *Monitoring Board*.
- *IASB*.
- *IFRS, Interpretations Committee*.
- *IFRS, Advising Council*.
- *Criteria fo*r *IASB Members*.

3.10.2 Constitución de la Fundación *IFRS*

García Casella (2010, p. 39) critica en lo relativo al nombre, que no podría traducirse *standard* como norma al no existir una posibilidad de sanción, por lo cual se trataría sólo de un patrón para comparar. En cambio, resulta "positivo no pretender más que un ente pueda dictar normas contables sino solamente intentar que sean normas para la partecita de la disciplina Contabilidad que se denomina Estados Contables Financieros." (p. 39)

Respecto a los objetivos de la Fundación *IFRS*, García Casella (2010) plantea que necesitaría aclararse el sentido de "interés público", a los fines de poder delimitar si se trata de un "interés general; bien común de la sociedad; bien parcial de los mercados de capitales; interés del gobierno; una vaguedad." (p. 39). También, hay que destacar la forma en que se obtiene la "alta calidad", quién la mide; y con relación al término comprensible, si existe la posibilidad de que sea exigible. Debería esclarecerse si existen particularidades geográficas o constitucionales que difieren lo global, y si esto implica una globalización salvaje de la regulación de los estados contables. En lo referente a los inversores, hay que preguntarse si puede ayudarse simultáneamente a éstos, a otros participantes de los mercados de capitales a nivel mundial, y a otros usuarios que toman

decisiones económicas. (García Casella, 2010, p. 40) En lo referente al gobierno de la Fundación *IFRS***,** García Casella (2010), traduce que:

> "El gobierno de la Fundación IFRS descansaría primariamente en los directores de acuerdo a lo previsto en esta Constitución. Una Junta Monitoreadora proporciona una conexión formal entre los Directores y las autoridades públicas. Los directores usarían sus mejores esfuerzos para asegurar que los requerimientos de esta Constitución se observen, y hacer los menores cambios en interés de la conveniencia de la operación si esos cambios son aprobados por el 75% de los Directores." (García Casella, 2010, p. 40)

Puede criticarse al respecto que el gobierno de la fundación parece otorgar prioridad a los directores (*Trustees*) y lo acuerda con otras organizaciones que no son aclaradas. Referente a la junta monitoreadora procura ser el contacto entre los directores y las autoridades gubernamentales o públicas, algo que podría ser discutible y no adecuado. Tampoco se coincide con la búsqueda de los "menores cambios o variaciones"; lo cual puede resultar un conservadurismo nocivo para el bien de los usuarios de los informes contables financieros. (García Casella, 2010, p. 41)

García Casella (2010, p. 42) critica por excesivo y arbitrario a los directores por la cantidad de veintidós individuos que integran el directorio. Al establecer la obligación de consultar las organizaciones de la sección siete privilegian a: organizaciones nacionales de auditores; organizaciones internacionales de auditorías (incluye *IFAC*), preparadores de informes (sin saber de qué medio), académicos (sin saber de qué medio). También faltan representantes de los gobiernos nacional, regional y mundial. En lo referido a las condiciones para ser director García Casella (2010) critica:

> "I. Estar comprometido con la fundación IFRS.
>
> II. Considerar al IASB un emisor de alta calidad.
>
> III. Tener conocimiento financiero, creo que faltaría también conocimiento de la economía real a la que apoya lo financiero, conocimiento de contabilidad como disciplina científica, conocimiento de Éticas aplicadas a la actividad contable.
>
> IV. El *mix* (la combinación o mezcla) de directores me parece que no basta dividirlo por razones geográficas, además de responder a necesidades de los dueños (accionistas) de los mercados de capitales, no se preocupan mucho de los "*other users*" (otros usuarios) fuera de esos mercados.
>
> V. La distribución por áreas geográficas no tiene fundamentos claros porque privilegia a unos y menosprecia a otros sectores del mundo.
>
> - Asia/ Oceanía – Europa – Norteamérica: 18.

- África/ Sudamérica: 2.
- Otros: 2. (¿para equilibrar?)

VI. El punto 6 reitera interés público y se olvida de los gobiernos que son responsables de hacer un aporte al interés público basado en el Bien Común." (García Casella, 2010, p. 43)

En el análisis crítico al punto siete directores, García Casella (2010, p. 44) dice que el balance de los antecedentes profesionales, muestra que interesan directores que ejerzan la profesión en materia de contabilidad. Se incluyen entre los profesionales a los auditores, preparadores de informes contables, usuarios de informes contables, académicos y funcionarios públicos. Cabe preguntarse sobre este aspecto qué profesión deben tener cada uno, y si no es conveniente otras virtudes profesionales o académicas, como magíster en contabilidad, doctor en contabilidad, abogado, economista, administrador académico. En todos los casos con sus respectivos ejercicios profesionales. Al establecerse normalmente a dos de los directores que sean socios principales de prominentes firmas de ejercicio contable a nivel internacional, se destaca una tendencia, que puede resultar peligroso para la emisión de las normas, y afectaría a personas que no sean contadores pero sí ciudadanos involucrados en la tarea contable y sus informes consecuentes. En los estudios de balance se consultarían a organizaciones nacionales de auditores, organizaciones internacionales de auditores (incluido *IFAC*), organizaciones nacionales e internacionales de preparadores o emisores, organizaciones nacionales e internacionales de académicos, organizaciones de funciones públicas (gubernamentales, regionales, ONU, u organismos de los propios funcionarios). Se reprueba la denominación de "organizaciones destacadas", lo cual podría interpretarse que se refiere a su poder económico, ética, idoneidad contable, económica, social y política.

En las observaciones de los puntos doce y trece de directores (García Casella, 2010, p. 46), cabe señalar que además de los poderes y tareas indicadas en la sección trece se autoriza a actuar en acuerdos con los miembros del *IASB*, pero no queda claro cuál es la relación. La sección trece "propone que los directores realicen los arreglos necesarios desde el punto de vista financiero de la Fundación, su forma legal para limitar la responsabilidad de sus miembros; opino que deberían ser responsables por la trascendencia social de sus decisiones." (García Casella, 2010, p. 46).

No sería adecuado que la apertura de reuniones públicas se restrinja. Acerca del punto quince de los directores, García Casella (2010, p. 47), se pregunta de donde surgen las capacidades para nombrar los miembros del *IASB*, cuáles son las capacidades y los conocimientos científicos y de diversas disciplinas para nombrar a los miembros del comité de interpretación y del consejo consultivo, "qué significa que los directores estarán excluidos de intervenir en materias técnicas de los patrones de información contable financiera." (García Casella, 2010, p. 47). También se pregunta cómo se someten los borradores a "comentario público", y qué programas educativos promueven, si se tratan de educadores o pedagogos. Sobre los puntos dieciséis y diecisiete de los directores, debería examinarse si la responsabilidad de los directores asegura la vuelta al público interés, y la dependencia del ente de monitoreo.

3.10.3 Junta de monitoreo (*Monitoring Board*)

En la sección dieciocho, García Casella (2010), considera que debería criticarse:

> "a) ¿En qué consiste el vínculo formal entre los Directores y las autoridades públicas? ¿Se refiere a cada país, a cada región o a las posibles autoridades públicas a nivel mundial? ¿o las de USA o UK?; b) ¿Qué quiere decir que esos intentos quieren replicar, en base internacional la relación entre los emisores de patrones contables y las autoridades públicas que generalmente estudian esos patrones de informes contables financieros? ¿Existe esa relación en todos, parte o ninguna parte de los países? ¿Se refieren a la ONU, el FMI o el acuerdo de Basilea, el IOSCO o el IAIS? Es muy confuso y parcializado: demuestra poca participación de usuarios y académicos." (García Casella, 2010, p. 48)

La sección veintiuno expone el carácter parcial de la junta de monitoreo al establecer que sus integrantes son un responsable de la Comisión Europea, el jefe del comité de mercados emergentes del *IOSCO*, el jefe del comité técnico del *IOSCO*, el comisionado de la agencia financiera japonesa, el jefe de la *SEC* de los Estados Unidos, y como observador el jefe del comité de Basilea de supervisión bancaria.

3.10.4 *International Accounting Standards Board - IASB*

Sobre el punto veinticinco relativo al *IASB* se comenta que parece poco conveniente que prevalezca la competencia profesional y la experiencia práctica para la más importante calificación de los futuros miembros del *IASB*, a lo cual debería agregarse:

> "La formación teórica en Contabilidad, Administración y Economía y la formación filosófica práctica o sea ética sobre los asuntos a regular orientado al Bien Común de la totalidad de los afectados y no al bien parcial de sectores sin integrarlos al bien común total. Combinan la experiencia técnica (dejando de lado la tecnológica o científica) y el conocer la diversidad de los negocios internacionales y los mercados, lo cual no garantiza alta calidad para defender el interés público sin evaluar si lo conocen antes de actuar en el IASB. Parecen creer que la Contabilidad es solamente el "Lenguaje de los Negocios"." (García Casella, 2010, p. 50)

En el punto veintiséis del *IASB* se trata la división de los dieciséis miembros en base a la geografía en términos de continentes; donde no parece adecuada incluir Asia con Oceanía, y el principal defecto sería el intento de cuantificar: Asia, Oceanía, Europa y los Estados Unidos; porque parece cuatro veces más importante que Sudamérica y que África (García Casella, 2010, p. 51). El párrafo final intenta decir que:

> "La tarea del IASB no se debilita por deficiencias derivadas de fallas en la ubicación geográfica de los miembros pues confían en que los llamados Trustees se esforzarán para lograr una buena distribución geográfica. Pero esto se puede objetar fácilmente:
> a) ¿En Norteamérica es lo mismo México que Canadá o Estados Unidos; sus problemas son similares?
> b) Ni que hablar de las diferencias en Europa entre cada uno de los integrantes de la Unión Europea.
> c) ¿Qué piensan de África?¿Tiene minoría de edad contable?
> d) Los sudamericanos desde el sur de México a Tierra del Fuego no somos homogéneos ni somos subdesarrollados en materia contable." (García Casella, 2010, p. 51)

En el punto veintisiete del *IASB* (García Casella, 2010, p. 52) se propone seleccionar a los miembros para lograr la denominada "combinación optima" de la experiencia práctica combinada de auditores, preparadores, usuarios y académicos; donde faltarían los gobiernos que representarían el bien común, como en el caso de los organismos emisores de normas de países como México.

3.10.5 *IFRS Interpretations Committee*

La emisión de las normas técnicas (Fowler Newton, 2011, p. 475) está a cargo de dos cuerpos dependientes de la Fundación *IFRS*, el *IASB* y el *IFRS Interpretations Committee.* De conformidad con la constitución de la Fundación *IFRS*, el Comité de Interpretaciones de las NIIF tiene las siguientes funciones:

> "a) Interpretar la aplicación de las NIIF y proporcionar de forma oportuna guías sobre cuestiones de información financiera que no hayan sido tratadas específicamente en ellas, en el contexto del MC del IASB y teniendo en consideración el objetivo de este organismo de trabajar activamente junto con los emisores nacionales de normas para conseguir la convergencia de las normas contables nacionales y las NIFF, buscando soluciones de alta calidad;
> b) Ejecutar otras tareas que le encargue el IASB;
> c) Elaborar interpretaciones de las NIIF e informar de ello al IASB." (Fowler Newton, 2011, p. 481)

El manual de funcionamiento aprobado por el entonces *IFRIC* (Fowler Newton, 2011, p. 482) indicaba que este comité debe identificar las cuestiones que merecen la emisión de interpretaciones. También marca que debe resolverlas aplicando un enfoque basado en principios fundado en el marco conceptual adoptado por el *IASB*, y evitar un conflicto de sus conclusiones con las NIIF; lo cual crea un inconveniente práctico ya que la regla dice que el comité debe dar preeminencia al marco conceptual sobre las NIIF, y las interpretaciones son aprobadas por el *IASB*, que ha dictado NIIF que no respetan al citado marco conceptual.

El manual de funcionamiento aprobado por el entonces *IFRIC* (Fowler Newton, 2011, p. 482) indicaba que este comité debe identificar las cuestiones que merecen la emisión de interpretaciones. También marca que debe resolverlas aplicando un enfoque basado en principios fundado en el marco conceptual adoptado por el *IASB*, y evitar conflicto de sus conclusiones con las NIIF; lo cual crea un inconveniente práctico ya que la regla dice que el comité debe dar preeminencia al marco conceptual sobre las NIIF, y las interpretaciones son aprobadas por el *IASB*, que ha dictado NIIF que no respetan al citado marco conceptual.

En el punto treinta y nueve del informe de la *IASC Foundation* (2010) titulado "*Constitution*", según García Casella (2010, p. 54), continúan buscando la combinación de experiencia técnica y experiencia en mercados y negocios internacionales; dejando de lado sin interés alguno lo académico, para ser prácticos y buscar la experiencia práctica alejada de la teoría, en los mercados y los negocios pero no en la sociedad humana en su conjunto de metas alternativas descartando la idea de bien común. En el punto cuarenta, se busca al director de actividades técnicas o miembros del *IASB senior* (veterano) llamándolo "individuo calificado". En el punto cuarenta y dos, parece difícil

intentar que los votantes no voten de acuerdo a los puntos de vista de alguna firma que integran, o de alguna organización en que se encuentren asociados.

3.10.6 *IFRS The Advisory Council*

El *IFRS Advisory Council* (Consejo Asesor de las NIIF) tiene las funciones, según detalla Fowler Newton (2011) de "a) asesorar al IASB sobre el contenido de sus agendas de trabajo y sus prioridades; b) informarle los puntos de vista de los integrantes del Consejo sobre los principales proyectos de emisión de normas; y c) brindar otros asesoramientos al *IASB* y a los fideicomisarios." (p. 482). Asimismo, debe ser consultado por el *IASB* antes de decidir acerca de los principales proyectos, y por los fideicomisarios frente a propuesta de modificación a la constitución. Lo integran más de treinta organizaciones e individuos interesados en la información financiera internacional, designados por períodos renovables de tres años.

Para García Casella (2010) el punto cuarenta y cuatro del informe en análisis no satisface la propuesta que el consejo "designado por los llamados *trustees* dice que provee la participación de organizaciones y de individuos sin aclarar cuales, solamente puntualiza tener interés en los informes financieros internacionales; tener antecedentes geográficos; tener antecedentes financieros respecto a colaborar en el *IASB*." (p. 54). En el punto cuarenta y cinco se elogian nuevamente la diversidad de origen geográfico de sus miembros, y la diversidad de sus antecedentes profesionales, pero están ausentes los antecedentes académicos.

3.10.7 Criterio para el *IASB* de los miembros de la *IASCF*

En lo relativo a la demostración de competencia técnica y conocimiento de la contabilidad financiera (García Casella, 2010, p. 55), presumen que los miembros del *IASB* aparte de esa tarea provienen de la profesión contable; son preparadores de estos informes; son usuarios; o son académicos, y en consecuencia demuestran un alto nivel de conocimiento en el tema y competencia en materia de informes financieros. Como crítica se plantearía, que deberían especificar mejor la combinación de cualidades y orientar a los gobiernos u otros representantes del bien común. En la habilidad para el análisis es confuso priorizar el análisis del proceso de toma de decisiones (García Casella, 2010, p. 56). La pericia en la comunicación, es imprescindible que sea oral y

escrita sin ninguna duda. En cuanto al conocimiento de las circunstancias externas y los informes financieros, se refiere sólo al medio ambiente financieros; de negocios; y económicos; olvidando el humano total, el bien común y de las trascendencias sociales. No está muy claro si la defensa del interés público es total o parcial, en el compromiso con la misión de la Fundación *IFRS* y el interés público.

3.11 Propuesta de nuevo marco conceptual del *IASB* del 2015

En las primeras reuniones, el *IASB* aceptó la totalidad de las normas internacionales de contabilidad y sus interpretaciones, según habían sido promulgadas por su antecesor *IASC*, y el marco conceptual para la preparación y presentación de los estados financieros (1989). Gonzalo Angulo, J.A. y Garvey A.M. (2015) consideran que:

> "El Marco Conceptual representa la filosofía que da sentido a los estados financieros de las empresas. Explica por qué, para qué y cómo se presenta la información financiera de las entidades de negocios para que cumpla su objetivo de ser útil en la toma de decisiones a los usuarios. Sus exposiciones y pronunciamientos no son normativos, sino un conjunto de afirmaciones y reflexiones para orientar al órgano emisor de normas, a los preparadores de información y a los que la usan. Se ha dicho que su relación con las normas es similar a la que tiene la constitución de un país con las leyes emanadas de su parlamento: aunque contiene elementos, instituciones y estructuras básicas que deben ser respetadas por los legisladores, deja un amplio espacio de actuación de manera que se puede cambiar una ley (una NIIF) sin por ello entrar en conflicto con la constitución (Marco Conceptual)." (Gonzalo Angulo, J.A. y Garvey A.M., 2015, p. 34)

Uno de los objetivos explícitos del acuerdo de Norwalk de 2002, firmado entre el *IASB* y el *FASB*, fue la revisión de los marcos conceptuales de estos dos organismos para aproximar las normativas y buscar la convergencia, pero ha tenido un alcance limitado al ser abandonado de hecho en 2013; luego de ponerse de acuerdo con el reconocimiento de ingresos, el reflejo de arrendamientos y el marco conceptual de ambos organismos. El acuerdo no llega a ser total, pero las normas de los dos organismos básicamente son las mismas.

Los marcos tuvieron en su momento un papel importante en el pensamiento contable porque establecían los principios que debían responder las normas emitidas (Gonzalo Angulo, J.A. y Garvey A.M., 2015, p. 34). Los redactores tuvieron libertad

para reflexionar sobre su elaboración, casi sin considerar el estado de las normas aprobadas o los proyectos en curso; por lo cual los documentos emitidos por el *FASB* durante la década del setenta y ochenta denominados *Statements of Financial Concepts* y el marco conceptual:

> "fueran una verdadera superación de las luchas en torno a las normas concretas, ya que ofrecían una estructura conceptual basada en objetivos y características cualitativas de la información financiera, en definiciones de los elementos de los estados financieros, en criterios alternativos de medida y en una idea de mantenimiento del capital." (Gonzalo Angulo, J.A. y Garvey A.M., 2015, p. 34)

Esta estructura podía hacer progresar en una determinada dirección coherente con el objetivo de utilidad de los usuarios, explican Gonzalo Angulo, J.A. y Garvey A.M. (2015, p. 35), siendo interesante el papel desempeñado por las definiciones de activo, pasivo, ingresos y gastos, porque estaban basadas en conceptos económicos. El marco conceptual ha liberado a la información financiera de limitaciones de tipo legal y fiscal, y prácticas locales de dudosa justificación. El *IASB* decidió:

> "dentro del Proyecto de Convergencia, la revisión del Marco Conceptual en 2004. La primera fase se concluyó en 2010 cuando publicó, de acuerdo con el FASB, una modificación parcial ese mismo año que se refería a los objetivos de la información financiera y sus características cualitativas. Tras esta primera fase emprendió la reforma completa, que produjo un Documento de Discusión en 2013 y ha cristalizado por el momento en la emisión de un Proyecto de nuevo Marco conceptual para la información financiera en mayo del 2015." (Gonzalo Angulo, J.A. y Garvey A.M., 2015, p. 35)

Los componentes del marco conceptual no son muy diferentes de los que formaban el anterior, salvo casos puntuales pero son importantes porque, en varias situaciones, no están justificados por razones teóricas, y tienen "el específico fin de justificar las soluciones que proponen en ellas o las presiones que se han recibido de partes interesadas en el contenido de las normas contables." (Gonzalo Angulo, J.A. y Garvey A.M., 2015, p. 35). Es decir las normas actuales o que se encuentran en tramitación han determinado la forma final del marco conceptual propuesto, pero no al revés. Asimismo, la teórica estructura de decisión independiente que sostienen los miembros del *IASB* (y del *FASB*) es sensible a demandas y exigencias externas, más o menos interesadas, lo cual puede ser lógico, pero no a nivel que éstas demandas influyan en forma determinante en la revisión del marco conceptual. En el cuadro que se

detalla a continuación se han incluido las anteriores y nuevas propuestas para su fácil identificación.

Elementos de los estados financieros en el marco conceptual

Concepto	Definición 1989	(Proyecto de) Definición 2015
Activo (=recursos)	Recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos.	Recurso económico presente controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados. Un recurso económico es un derecho que tiene el potencial de producir beneficios económicos.
Pasivo (=derechos de los acreedores)	Obligación presente de la empresa, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.	Obligación presente de la entidad de transferir un recurso económico como resultado de sucesos pasados.
Patrimonio neto (=derechos de los propietarios)	Es la parte residual de los activos de la empresa, una vez deducidos todos sus pasivos.	Es la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.
Ingresos	Incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de	Incrementos en los activos o disminuciones en los pasivos que dan lugar a incrementos en el patrimonio, distintos de los relacionados con aportaciones de los

	las obligaciones, que dan como resultado aumentos del patrimonio neto, y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio.	tenedores de derechos sobre el patrimonio.
Gastos	Decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del período contable, en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien de nacimiento o aumento de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el patrimonio neto, y no están relacionados con las distribuciones realizadas a los propietarios de este patrimonio.	Disminuciones en los activos o incrementos en los pasivos que dan lugar a disminuciones en el patrimonio, distintos de los relacionados con distribuciones a los tenedores de derechos sobre el patrimonio.

Fuente: Gonzalo Angulo, J.A. y Garvey A.M., 2015, p. 35.

Cabe examinar la definición de usuarios, el concepto y funcionamiento del "otro resultado integral", la introducción de la idea de entidad contable y la vuelta al reconocimiento de la prudencia como característica de la información financiera; que muestran notoriamente la influencia de dirección modificada.

3.11.1 Los usuarios privilegiados

En la versión de 1989 del marco conceptual, los usuarios de los estados financieros con propósito general formaban un amplio conjunto, que incluían casi a la totalidad de la sociedad. Gonzalo Angulo, J.A. y Garvey A.M. (2015) explican que "no

se realizaron ordenaciones ni se establecieron preferencias entre los inversionistas, empleados, suministradores de capital, proveedores comerciales, clientes, organismos públicos y público en general eran los destinatarios de la información financiera, y con la misma podían hacer frente a sus necesidades." (p. 36). En la revisión de 2010 se modificó totalmente el enfoque; aunque se mantuvieron las categorías de usuarios, se afirmaba que las NIIF estaban dirigidas para ser útiles a los inversores, prestamistas y a otros acreedores existentes y potenciales para tomar decisiones sobre el suministro de recursos a la entidad. Estos grupos eran los "usuarios principales", hacia quienes estaba dirigido emitir normas, mientras que los demás, menos privilegiados, pueden utilizar esta información que no está dirigida especialmente hacia sus necesidades. Gonzalo Angulo, J.A. y Garvey A.M. (2015) afirman que:

> "Es evidente que las NIIF han estado promovidas y promocionadas por los mercados de capitales, cuyas autoridades locales, y singularmente la federación que las agrupa (la *International Organization of Securities Commissions, IOSCO*), han jugado un papel decisivo en la aceptación mundial de las mismas, e incluso son las que en buena parte financian la institución. Es más, el Comité de Seguimiento ante el que los Fideicomisarios de la Fundación *IFRS* rinden cuentas está formado por representantes de comisiones de valores y de la *IOSCO*." (Gonzalo Angulo, J.A. y Garvey A.M., 2015, p. 36)

El *IASC* inició una estandarización del informe de gestión en el documento denominado *Management Commentary (IASB*, 2010) intentando sistematizar el contenido de los informes de gestión de las entidades cotizadas en bolsa, y pone énfasis en la estrategia económica de la entidad y en el suministro de información prospectiva, y en la descripción de los riesgos que afronta la actividad de la entidad. Todo ello para poner en contexto y dar sentido al resto de la información financiera. Las NIIF están pensadas para entidades cotizadas, pero:

> "muchos emisores locales de normas contables las toman como modelo para establecer la información contable que difunden las entidades no cotizadas. Los usuarios de estos estados contables no son los inversores, sino el resto de los usuarios menos privilegiados y, si acaso, los bancos. Con esta perspectiva en mente, las NIIF podrían no venderse bien como estándares contables aplicables a todas las empresas." (Gonzalo Angulo, J.A. y Garvey A.M., 2015, p. 36)

Los usuarios menos privilegiados van a seguir utilizando la información contable elaborada bajo NIIF porque en varias situaciones es la única que disponen, y no deberían sentirse menospreciados por hacerlo.

3.11.2 El otro resultado integral

Gonzalo Angulo, J.A. y Garvey A.M. (2015) señala que como antecedente de "otro resultado integral" pueden mencionarse "las cuentas individuales, las reservas por revalorización de activos que los ajustes parciales por inflación originaron en los años 70; y en las cuentas consolidadas las diferencias de conversión" (p. 36); surgidas a finales de esa década cuando se abandonó en el sistema monetario mundial el patrón oro, y dejaron de apreciarse los efectos de la política de cambios flotantes. En este proceso:

> "La revisión del valor según valores corrientes de un elemento de activo, o de un conjunto de activos y pasivos, ocasiona diferencias muy grandes que no se consideran «realizadas» contablemente y no se quieren llevar a resultados del ejercicio, por lo que se asientan directamente en el patrimonio neto, en cuentas que no son de beneficios retenidos. Normalmente esas partidas, en algún momento, se "reciclan" cuando pasan el test de "realización", anotándolas en los resultados de algún periodo posterior, lo que quiere decir que la gerencia de la entidad tiene mucho que decir en el cuándo y cómo de dicho reciclaje." (Gonzalo Angulo, J.A. y Garvey A.M., 2015, p. 36)

A inicios de la década del noventa comenzó a difundirse el uso del valor razonable en los instrumentos financieros, y entonces el peso de los ajustes por valoración que tenían las entidades financieras empezó a hablarse del otro resultado integral. Se adhirieron a la lista anterior los ajustes por la cartera de disponible para la venta, por los derivados de cobertura de flujos de efectivo o por los cambios en las hipótesis actuariales. Así, nos encontramos con el resultado de pérdidas y ganancias, y el otro resultado integral, que juntos constituyen el "resultado integral". En la estructura de presentación del estado de situación y del estado del resultado integral, se hace énfasis en que se informe por separado de las partidas del otro resultado integral que posteriormente se reclasificarán al resultado del ejercicio y de las que nunca serán recicladas. Pero Gonzalo Angulo, J.A. y Garvey A.M. (2015, p. 37) observan que:

> "el problema es que no hay una lógica para determinar qué partidas serán y cuáles no serán objeto de reclasificación, y de ahí el problema que debiera resolverse a través de un principio general insertado en Marco Conceptual. Sin saber por qué, hay unas partidas como las diferencias de conversión, los ajustes en la cartera de inversiones mantenidas para la venta o las diferencias de valoración en derivados de cobertura de flujos que son reciclables, mientras que otras como las que resultan de cambios en la hipótesis actuariales o los superávit por revaluación

> que no se reciclan. En este último caso no siempre hay normas para saber cuándo pasan a ser reservas realizadas." (Gonzalo Angulo, J.A. y Garvey A.M., 2015, p. 37)

Para Gonzalo Angulo, J.A. y Garvey A.M. (2015) el reciclaje no está claro, y perjudica al ambiente contable porque los contadores no han captado todavía el mensaje que degrada al resultado del ejercicio y realza al resultado total como medida del rendimiento financiero de la entidad. Una posible solución para los citados autores es decidir que todo el otro resultado integral es reciclable, y fijar las normas de esas reclasificaciones. Otra posible solución sería no reciclar nada, para dejar de utilizar la vieja noción de resultado del ejercicio (pérdidas y ganancias) por el del resultado integral, pero en éste caso debería establecerse algún criterio de traspaso de las partidas. Si no se establecen los principios en forma clara las anotaciones directas y los reciclajes en el patrimonio neto estarán sometidos a las presiones de cada caso, y pueden realizarse arbitrariedades.

3.11.3 Entidad contable

La entidad que emite la información financiera es objeto de una constante discusión, pero para Gonzalo Angulo, J.A. y Garvey A.M. (2015) las soluciones adoptadas no esclarecen la problemática. Sostienen los mencionados autores que la novedad radica en afirmar que:

> "Es el control lo que determina la composición de la entidad contable: quizá el FASB pueda sacarle partido a esa afirmación porque obligará a consolidar a todos las entidades de propósito especial que los expertos se han inventado para dejar deudas y pérdidas fuera de los estados consolidados, y así defraudar a las normas y a los usuarios." (Gonzalo Angulo, J.A. y Garvey A.M., 2015, p. 37)

La decisión que se ha tomado al respecto, y puede ser discutible, es admitir que los estados separados de la matriz también tienen lugar en el marco conceptual, aunque sean de peor calidad que los consolidados. Esta situación se ha generado como resultado de las presiones de varios años, que incluso llevaron a la emisión de la NIC 27 sobre estados financieros separados, "para amparar las prácticas de casi todos los países, cuyas autoridades bursátiles seguían requiriendo estados individuales de la entidad cotizada aparte de los consolidados del grupo." (Gonzalo Angulo, J.A. y Garvey A.M., 2015, p. 37). En el marco conceptual se utiliza para justificar estas prácticas como

argumento que "el control es el criterio de formación de la entidad contable, los límites de la entidad contable pueden ser fijados atendiendo sólo al control directo (dando estados no consolidados) o también al control indirecto (dando estados consolidados)." (Gonzalo Angulo, J.A. y Garvey A.M., 2015, p. 37). Esta decisión se puede interpretar como:

> "el inicio de una peligrosa doble serie de normas contables, una para estados consolidados y otra para no consolidados, que solo servirá para dar relevancia a la duplicidad de las medidas financieras: cada cual tomará aquella que mejor le venga para justificarse. Si no se pone remedio a esta equiparación falsa del valor informativo de unos y otros estados financieros, es posible que se acabe viendo como una opción más de las muchas permitidas en las NIIF. El segundo problema que ha preocupado a los supervisores financieros es que los grupos han sacado a cotizar, en los últimos años, trozos de entidades cuidadosamente diseñadas para que fueran atractivas al mercado (por ejemplo una empresa de telecomunicaciones puede sacar a cotizar su negocio de servicio de datos a empresas en un territorio determinado). Es evidente que esta "subentidad de conveniencia" debe informar, aunque no esté claro cómo debe construir sus estados financieros, porque el concepto de control para fijar sus límites es tan débil como huidizo: el control será el que la unidad mayor que lo tiene quiera concederle." (Gonzalo Angulo, J.A. y Garvey A.M., 2015, p. 37)

Los citados autores afirman que ésta problemática no se soluciona con la apelación genérica al control, porque las posibilidades de manipulación del mismo y de las medidas del rendimiento financiero de conveniencia no han sido satisfactoriamente definidas. Hay que debatir mucho sobre el concepto de entidad, y se debería buscar solucionar desde una perspectiva teórica esencial, donde no se considere a las prácticas presentes que pueden cambiarse, ni a las presiones que pueden realizar los grupos interesados.

3.11.4 Prudencia

El diccionario de la Real Academia Española (2017) define a la prudencia como "una de las cuatro virtudes cardinales, que consiste en discernir y distinguir lo que es bueno o malo, para seguirlo o huir de ello.". Gonzalo Angulo, J.A. y Garvey A.M. (2015) dicen que "es una reacción humana ante la incertidumbre. Dejamos de hacer algo, o lo hacemos con menos intensidad, si vemos que hay mucho riesgo en ello." (p. 37). En la redacción de 1989 del marco conceptual se afirmaba que la prudencia "era la inclusión de un cierto grado de cuidado en el ejercicio de los juicios necesarios para

hacer los juicios contables necesarios bajo condiciones de incertidumbre, de manera que los activos e ingresos no fueran sobreestimados o los pasivos y gastos subestimados." (p. 37)

El ejercicio de la prudencia podía dar como resultado unos menores activos o ingresos, y también unos mayores pasivos o gastos. Las NIIF tienen este sesgo, por ejemplo en las existencias (la regla costo o mercado, el menor), en los deterioros de las unidades generadoras de efectivo (se reconocen si el valor contable es mayor que el recuperable) o en las mediciones del valor razonable. Gonzalo Angulo, J.A. y Garvey A.M. (2015) sostienen que:

> "Los emisores mundiales de normas contables saben que la prudencia puede llevar a la existencia de reservas ocultas, y de hecho no es raro que la contabilidad de los bancos y de las empresas de seguros hiciera gala, en el siglo pasado, de esta posibilidad como distintivo propio de una excelente política contable." (Gonzalo Angulo, J.A. y Garvey A.M., 2015, p. 38)

En la revisión del marco conceptual del 2010 se suprimió el principio de prudencia y se sustituyó por el de neutralidad, que equivale a la ausencia de sesgo en la selección o presentación de la información, para evitar que induzca a los usuarios a tomar decisiones en un determinado sentido. Gonzalo Angulo, J.A. y Garvey A.M. (2015) define a la prudencia como "un sesgo y, por tanto, quedaba excluida como una característica ligada a la representación fiel." (p. 38). Las autoridades contables de la UE y sus estados miembros han pensado que sus sistemas, y la propia contabilidad europea, tienen mucha tradición de prudencia, y eliminar la mención podría obligar a cambiar normas locales o regionales. Por estas razones existe mucha presión para que esta característica cualitativa "de mejora" de la representación fiel se mantuviese. El personal técnico del *IASB*, estaba convencido de que no era necesario incluir la prudencia en el marco conceptual, y al verse obligado a introducirla nuevamente, los citados autores afirman que:

> "lo han hecho destrozando la idea de prudencia en sí, al afirmar que la neutralidad se apoya en el ejercicio de la prudencia. El párrafo propuesto en el Proyecto de 2015 es más que significativo de este despropósito:
>
> 2.18. La neutralidad se apoya con el ejercicio de prudencia. Prudencia es el ejercicio de la cautela al hacer juicios bajo condiciones de incertidumbre. El ejercicio de prudencia significa que los activos e ingresos no están sobrestimados y los pasivos y gastos no están subestimados.

> Igualmente, el ejercicio de la prudencia no permite la subestimación de activos e ingresos o la sobrestimación de pasivos y gastos, porque estas estimaciones erróneas pueden conducir a la sobrestimación de ingresos o la subestimación de gastos en periodos futuros." (Gonzalo Angulo, J.A. y Garvey A.M., 2015, p. 38)

La prudencia o conservadurismo no es del agrado en el *IASB*, según Gonzalo Angulo, J.A. y Garvey A.M. (2015), y lo dejó claro el presidente del organismo Hoogervorst en 2012 en un discurso ante la federación europea de expertos contables, donde defendía la versión del marco conceptual de 2010 con la exclusión de la prudencia y su sustitución por la neutralidad. El concepto definido en el párrafo anterior confunde la neutralidad con la prudencia, introduciendo el concepto erróneamente en el marco conceptual, ya que en ambos conceptos siempre puede existir un conflicto.

3.12 Conclusiones del capítulo

Se estudia en este capítulo al *IASB*, las distintas escuelas de la contabilidad, y de la filosofía contable. En el año 1973 en los Estados Unidos se creó un organismo bajo el amparo de la *FAF* con la misión de obtener fondos para financiarlo, bajo el nombre de *FASB*. El nuevo *FASB* aceptó todos los pronunciamientos de sus antecesores emitidos hasta ese momento, pudiendo emitir nuevas normas sobre los temas ya tratados, bajo la nueva denominación de *SFAS* y se establecieron como principios contables generalmente aceptados (*General Accepted Accounting Principles*, *GAAP*). Los esfuerzos del *FASB* se centraron en incrementar la trasparencia en el proceso de elaboración de normas.

En sus inicios, el *IASC* tenía la responsabilidad de emitir normas contables a escala internacional con el nombre de NIC. En el año 2001, este organismo evolucionó hacia una estructura similar a la *FAF* estadounidense, a través de la creación de la Fundación *IFRS*. Con esta estructura, un nuevo órgano denominado *IASB* es el responsable de la emisión de las nuevas normas internacionales de contabilidad. El proceso normalizador del *IASB* lleva a la emisión de las denominadas NIIF.

Una cuestión fundamental en la filosofía contable es que el objetivo último de la contabilidad no es siempre el mismo. Permanentemente deberían plantearse cuestiones referentes a mejorar los conceptos teóricos fundamentales que se utilizan para construir la base científica de la contabilidad, ya que su ámbito de conocimiento comprende un

lenguaje dinámico, que se encuentra sujeto a cambios originados en las necesidades del contexto económico.

La contabilidad financiera tiene diferentes filosofías dependiendo de sus orígenes y necesidades del pasado, según el lugar del mundo en que se elabore la información. Esta situación se está cuestionando permanente, con la finalidad de alcanzar la convergencia de las normas contables.

En Estados Unidos se ha tomado la decisión para que la estructura del sistema contable se apoye en un método basado en principios como las NIIF. El método basado en principios confía más en una serie de principios y en el uso del juicio profesional, buscando las mejores soluciones. Las normas estadounidenses tienden a generar muchas interpretaciones, y desviarse más del marco conceptual. Ambos métodos tienen ventajas y desventajas, y el método basado en principios fue adoptado por el *IASB* y la UE.

Las NIIF y las normas estadounidenses poseen el mismo objetivo general, que radica en proporcionar información útil a los que toman decisiones. El cambio que significa una eventual sustitución de las normas estadounidenses por las NIIF, es la decisión más importante que deben realizar las autoridades del mercado estadounidense.

De la estructura de los *US GAAP*, puede apreciarse que las normas contables estadounidenses esbozan una serie de complicaciones, producidas por la falta de unicidad de un ente emisor, como de las sucesivas modificaciones a regulaciones existentes, por las normas de diferentes niveles. Resulta fundamental conocer los organismos emisores de normas contables, su aplicación y orden de prelación.

Mattessich (2002, p. IX) estudia los fundamentos de la contabilidad, y su inquietud principal consiste en clarificar conceptos contables, que constituye un requisito anterior para la aplicación de los métodos analíticos en un sentido más estricto. La esencia de la contabilidad puede entenderse mejor al reflexionar sobre ella en el debido contexto histórico, sin olvidar el aspecto evolutivo de la disciplina y sus relaciones con otras ciencias económicas. Coincidimos en que debe tomarse conciencia de la validez temporal y localizada de muchas doctrinas contables, opiniones académicas y tecnicismos; donde la situación actual de la contabilidad que incluye su práctica, teoría y enseñanza, recibe fuertes críticas de colegas de disciplinas vinculadas

como la economía y las ciencias de la administración, que van más allá de recelos interdisciplinarios.

Mattessich (2002, p. 10) afirma que muchas de las hipótesis empíricas utilizadas en la contabilidad, no se encuentran suficientemente verificadas para su validación y revisión consecuente. Por lo cual existe la necesidad de una interpretación analítico-funcional. También manifiesta (Mattessich, 2002, p. 249) que la teoría contable tradicional casi no utiliza el término "hipótesis", mientras que el término "regla" es un vocabulario frecuentemente utilizado, atribuyéndolo a la falta de imaginación para poder identificar una regla contable con una hipótesis pragmática. Puede concluirse que muchas hipótesis se encuentran vagamente enunciadas y requieren una formulación rigurosa, y se deberá investigar profundamente sobre la formulación de hipótesis en contabilidad.

Asevera Mattessich (2002, p. 249) que no busca desconocer las reglas contables vigentes en los Estados Unidos, sino que una exposición concisa de las mismas (con su terminología) establece una destacada fuente de referencia que permite determinar los límites dentro de los cuales las hipótesis contables básicas deben ser formuladas. Existe el problema que una regla contable pocas veces puede ser identificada con una hipótesis; pero en otras situaciones, esa regla brinda los límites dentro de los cuales se permite establecer una hipótesis. Los denominados "supuestos básicos" categorizan las hipótesis en clases con características fundamentales, y las reglas contables expresan imperativos que son firmemente regulatorios; donde la escasa generalización sobre la cual la mayoría de las hipótesis contables deben ser formuladas, obstaculiza el desarrollo de un sistema axiomático que sea abarcador con varios teoremas generalmente aplicables.

Al analizar la publicación de la *IASC*, titulada "*Constitution*" de esa fundación, por la cual se denomina *IFRS* a partir del 1º de marzo del año 2010, se observa que se acota la utilización del término normas contables reduciéndolo al de normas de los informes contables financieros. Esto constituye un logro para la contabilidad, como disciplina, ya que la normalización no la reduce a un producto de la actividad contable, los llamados informes contables financieros.

La globalización se caracterizó por una fuerte segmentación sectorial, geográfica, de los ámbitos de cooperación financiera, con una escasa eficacia en la supervisión y la reglamentación de las instituciones de mercado que operan a nivel global sobre una pluralidad de productores financieros.

Las observaciones que pueden plantearse a los objetivos de la Fundación *IFRS*, se refieren a la necesidad, entre otros de aclarar el sentido de "interés público", para poder delimitar si se trata de un interés general; el bien común de la sociedad; el bien parcial de los mercados de capitales o el interés del gobierno. Por otro lado cabe mencionar la forma en qué se obtiene la "alta calidad", quién la mide, y en relación al término "comprensible" si existe la posibilidad de que sea exigible.

En lo referente a los inversores, hay que plantearse si puede ayudarse simultáneamente a éstos, a otros participantes de los mercados de capitales a nivel mundial, y a otros usuarios que toman decisiones económicas. En las críticas a los directores, puede cuestionarse la cantidad de veintidós individuos que integran el directorio, ya que parece excesiva y arbitraria. Sobre la junta de monitoreo debería criticarse el vínculo formal entre los directores y las autoridades públicas; al deliberar si se refiere a cada país o región. Correspondería incentivar la relación entre los emisores de normas contables y las autoridades públicas que generalmente estudian esas normas de informes contables financieros. Parece un poco confuso y parcializado, y demuestra poca participación de usuarios y académicos. Se expone el carácter parcial de la junta de monitoreo. En lo relativo al *IASB*, no se considera adecuada la división de los dieciséis miembros en base a la geografía en términos de continentes, mezclar Asia con Oceanía.

CAPITULO IV

Regulación contable en México

4.1 Introducción

Históricamente, siguiendo a De la Rosa Leal (2012), desde la década del setenta México ha promovido y estimulado el uso de las normas contables para la formulación de los estados financieros, en un primer momento con los denominados principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA), y luego con las normas de información financiera (NIIF):

> "desarrollando a través de las normas un esfuerzo de homologación con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). En este proceso de armonización de las normas contables nacionales con las internacionales, se ha intentado no perder el terreno ganado, y avanzar en un nivel conceptual que coadyuve a la competitividad y comparabilidad global de la información financiera." (De la Rosa Leal, 2012, p. 13)

En este proceso, México ha estado convirtiendo su estructura de principios (PCGA) a normas (NIIF), llevando conceptos que antes eran la base de la teoría contable a postulados básicos, tomando éstos últimos como un punto de partida para la conciliación y modificación de criterios y reglas de revelación, presentación y valuación de los conceptos y registros contables. Un cambio estructural significativo, explica De la Rosa Leal (2012, p. 14) se genera por la creación del Centro de Investigación y Desarrollo de las Normas de Información Financiera (CINIF) como un organismo especializado y autónomo del Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP); para que pueda emitir un cuerpo normativo, donde a través de las NIF devuelva a la contabilidad, su significado y legitimidad en la toma de decisiones y el ejercicio de la gobernabilidad de las entidades.

4.2 Evolución de la regulación contable en México

En el año 1923, se fundó el IMCP con la finalidad de organizar a los miembros de la profesión contable y se conformó una federación de colegios de profesionales con representatividad en cada estado de la república de México (IMCP, 2016, p. 3). En esa fecha un grupo de contadores públicos integran el IMCP, buscando agrupar a los colegas de la profesión en sus diferentes especialidades y campos de acción. Desde entonces, la conjunción de talentos y experiencias ha generado ideas, realizado investigaciones y difundido nuevos conceptos que ofrecen opciones para promover la excelencia profesional. (IMCP, 2016, p. 7)

El IMCP, tiene como misión fortalecer a la comunidad contable en su desarrollo humano y profesional dentro de los más altos estándares éticos, trabaja para generar propuestas y pronunciamientos que orienten a sus agremiados a resolver y enfrentar las diferentes circunstancias de la profesión, en línea con los valores y visión de la institución que los congrega. (IMCP, 2016, p. 2)

En la década del setenta, según De la Rosa Leal (2012, p. 17), surge el antecedente de la normatividad contable en México, a partir de que el IMCP inició la emisión y observancia de los principios de contabilidad bajo la notable influencia de los principios de contabilidad de los Estados Unidos, produciendo la adopción de un modelo contable continental anglosajón con diferencias en el desarrollo entre países, y la adopción de diferentes aspectos y conceptos que no sean propios de la cultura del país en que se quieren aplicar. De la Rosa Leal (2012) explica que durante más de treinta años:

> "la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. fue la encargada de emitir la normatividad contable en nuestro país, bajo la denominación de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. En ese conjunto de boletines se establecieron los fundamentos de la contabilidad financiera, en los que se basó no sólo del desarrollo de normas particulares, sino también la respuesta a controversias o problemática derivada de la emisión de estados financieros de las entidades económicas." (De la Rosa Leal, 2012, p. 5)

Agrega la citada autora que el 31 de mayo de 2004, fecha histórica, la Comisión de Principios de Contabilidad, transfirió su inventario de principios de contabilidad al Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera (CINIF), organismo independiente que, en congruencia con la tendencia mundial, asume la función y la responsabilidad de la emisión de la normatividad contable en México.

4.3 Emisión de normas hasta la reforma del año 2004

La forma y esquema de realizar normas de contabilidad financiera en México consistía hasta el 1 de junio de 2004, según desarrollan Mileti et al. (2002):

> "en encargar a la profesión contable la expedición del pronunciamiento normativo a través de métodos rigurosos de orden estricto que aseguren no solamente la elaboración de la norma apropiada a la circunstancia, sino incluso las acciones necesarias para obtener la adhesión social

> a sus declaraciones normativas, a fin de crear un ambiente de conocimiento y aceptación de todos los interesados en la información financiera." (Mileti et al., 2002, p. 4)

El estado era el encargado de emitir las formalidades jurídicas que obligaban a las entidades a la observación y el seguimiento de las normas profesionales en la medida de su proyección social y puede tomarlas como normas propias, en el caso que las transacciones y operaciones en el mercado fueran trascendentes para el desarrollo de los mercados de capital. La norma contable en México, reunía las siguientes características:

> "a) Es un producto racional conforme a un marco de conceptos que operan como sustento de la propia norma.
> b) Es una declaración de Autoridad Profesional que asegura decisiones racionales normativas apropiadas a problemas prácticos específicos, que requieren de un juicio competente y experto.
> c) Cuenta con adhesión social de todos los implicados por la propia norma.
> d)Tiene el apoyo jurídico necesario para que en los mercados de capital se realicen transacciones con información financiera de calidad que asegure transacciones bajo un marco de seguridad jurídica y salvaguarde los intereses de los inversionistas." (Mileti et al., 2002, p.4)

El IMCP es la máxima autoridad experta en materia de principios de contabilidad, que como federación agrupa a más de sesenta colegios establecidos en diferentes lugares de la república. Los colegios locales habían delegado en el IMCP (Mileti et al., 2002, p. 5) las funciones de establecer disposiciones normativas en materia de:

- Principios de contabilidad.
- Normas y procedimientos de auditoría.
- Código de ética profesional.
- Educación profesional contínua.

De esta manera se garantizaba una normatividad uniforme en toda la nación, como prerrequisito para conseguir prácticas profesionales de alta calidad. Cuando el IMCP emitía la norma, los colegios tienen la obligación de promover su implantación dentro de su jurisdicción a través de sus propios asociados. En cuanto a los organismos públicos reguladores Mileti et.al. (2002) exponen que:

> "La Comisión Nacional Bancaria y de Valores (CNBV) es el Órgano Público de Vigilancia de las empresas registradas en bolsas de valores, la que actúa en los términos establecidos por la

> Ley del Mercado de Valores, a fin de asegurar que las entidades proporcionen públicamente información financiera y no financiera bajo criterios de alta calidad, para que los inversionistas estén informados suficiente y confiablemente en la toma de sus decisiones en el mercado. La CNBV a través de sus *circulares* hace obligatoria la observación de las normas contables del IMCP para las entidades registradas, no obstante la CNBV extiende su propia normatividad en información financiera o información no financiera de acuerdo a las necesidades que considera deben cubrirse para lograr sus funciones de vigilancia." (Mileti et al., 2002, p. 5)

Agregan Mileti et.al. (2002, p. 5) que la emisión de criterios de contabilidad para el sector financiero, por parte de la CNBV, respecto a bancos, auxiliares de crédito y casas de bolsa, coincidían con los PCGA del IMCP en su mayoría, y a la situación de que dichos criterios de contabilidad señalan que los PCGA del IMCP son fuente supletoria de los mismos. De hecho se incorporan los PCGA del IMCP en textos legales que poseen consecuencias jurídicas. Complementa Tello Orduña et al. (2015) que:

> "La Comisión Nacional Bancaria y de Valores (CNBV), organismo gubernamental que tiene la misión de salvaguardar la estabilidad del sistema financiero mexicano y fomentar su eficiencia y desarrollo en beneficio de la sociedad, a partir del año 2012, requirió a las entidades que cotizan en la Bolsa Mexicana de Valores (BMV) adoptar de manera integral las IFRS para emitir sus estados financieros, permitiendo su adopción anticipada; favoreciendo así que haya mayor flujo de inversión del extranjero hacia México y de nuestro país hacia el extranjero. Para que dichas entidades sean sujetas de financiamiento e inversión." (Tello Orduña et al., 2015, p. 12)

El IMCP a través de las funciones que tenía la Comisión de Principios de Contabilidad lograba la adhesión social de los afectados por la norma de contabilidad que emite, y reconoce a las Normas Internacionales de Información Financiera como supletorias de los PCGA. Las autoridades que influían en los PCGA son: *IASB* (como autoridad profesional internacional), IMCP (como autoridad profesional nacional) y CNBV (como autoridad gubernamental).

El Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera en México (CINIF) realizó una revisión y modificó el marco conceptual de la normativa contable mexicana, para adecuarlo al entorno actual en que se rige la normatividad internacional con el fin de alcanzar la convergencia y armonización internacional.

4.4 Reforma del año 2004. Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera - CINIF

El CINIF fue creado en el año 2002 como un organismo independiente en su patrimonio y operación, y lo integran entidades líderes de los sectores públicos y privado cuyo objetivo es desarrollar las NIIF con un alto grado de transparencia, objetividad y confiabilidad, que sean de utilidad tanto para emisores como para usuarios de la información financiera. Para cumplir con ese propósito, explica De la Rosa Leal (2012):

> "se conformó un Consejo Emisor del CINIF, al que se han integrado investigadores de tiempo completo provenientes de diferentes campos de experiencia y competencia profesional, resaltando su independencia de criterio, objetividad e integridad, quienes trabajan junto con reconocidos profesionistas y académicos voluntarios, a fin de lograr puntos de vista plurales e independientes." (De la Rosa Leal, 2012, p. 5)

El CINIF realizó procesos de investigación entre la comunidad financiera y de negocios y otros sectores interesados, dando como resultado la emisión de documentos llamados NIIF o, en su caso "Interpretaciones de las Normas de Información Financiera" (INIF), las cuales son aclaraciones y guías de interpretación de las primeras. La filosofía de las normas de información financiera (NIF) es lograr, la armonización de las normas locales utilizadas por los diversos sectores de la economía; y converger en el mayor grado posible con las NIIF emitidas por el *IASB*.

Tello Orduña et al. (2015, p. 13) detalla que el CINIF como un organismo especializado y autónomo del IMCP, se integra actualmente por una asamblea de asociados que ha tratado de agremiar a los distintos usuarios y elaboradores de la información contable, entre ellos: la Asociación de Bancos de México, Asociación Mexicana de Intermediarios Bursátiles, Asociación Mexicana de Instituciones de Seguros, Asociación Nacional de Facultades y Escuelas de Contaduría y Administración, Bolsa Mexicana de Valores, Comisión Nacional Bancaria y de Valores; Comisión Nacional de Seguros y Fianzas, Consejo Coordinador Empresarial, Consejo Mexicano de Hombres de Negocios, Instituto Mexicano de Ejecutivos de Finanzas, Secretaría de Hacienda y Crédito Público y la Secretaría de la Función Pública.

4.4.1 Estructura

El funcionamiento y operación del CINIF, se rige por la siguiente estructura organizacional:

Fuente: http://www.cinif.org.mx/2017_nos_estructura.php

El CINIF cuenta con una estructura organizacional de:

a) Consejo Directivo

Su principal función es la procuración de fondos para el financiamiento de las operaciones y el logro de los objetivos para los que fue constituido el CINIF. Sus responsabilidades incluyen también, la aprobación del presupuesto anual, el designar al

director del Centro de Investigación y Desarrollo, aprobar el nombramiento de investigadores, evaluar el desempeño de este centro y vigilar el cumplimiento de los objetivos y estatutos de la asociación. El Consejo Directivo comenzó sus funciones trabajando en la constitución de la sociedad, el cumplimiento con los requerimientos legales necesarios y la obtención de donaciones para hacer frente a los gastos de constitución y operación ya que, por ser una entidad privada, tiene que operar con aportaciones recibidas de los diversos sectores del país que pudieran estar interesados en la calidad, independencia y convergencia a nivel internacional de las normas de información financiera.

b) Misión del Consejo

- Promover la comprensión, por parte del gobierno, las instituciones financieras, empresariales, profesionales, educativas y de la profesión contable, del valor que tiene para ellos la transparencia en la información financiera por parte de una sólida profesión contable que opera dentro de un claro marco regulatorio institucional y busque armonizar la práctica nacional en materias contables, de acuerdo con normas de información financiera aceptadas globalmente.

- Evaluar el desempeño del Centro de Investigación y Desarrollo (CID) quien lleva a cabo los procesos de investigación, auscultación, emisión y difusión de las normas de información financiera.

- Ayudar a definir las expectativas de cómo la profesión contable, la comunidad de emisores, así como los usuarios deben asumir sus responsabilidades para apoyar al interés público y promover el desarrollo económico del país.

- Difundir los conocimientos derivados de la investigación entre la profesión contable, las universidades, la comunidad financiera, los organismos empresariales y el sector gobierno.

c) Comité de Vigilancia

Su función es vigilar las operaciones y el cumplimiento de los estatutos de la asociación, así como rendir anualmente a la asamblea de asociados, informes sobre la

veracidad, suficiencia y razonabilidad de la información presentada por el Consejo Directivo.

d) Comité de Nominaciones

Es instalado por la asamblea de asociados y se integra por representantes de las instituciones públicas y privadas (asociados). Su responsabilidad es la designación de los miembros del Consejo Directivo y del Comité Técnico Consultivo.

e) Comité Técnico Consultivo

Su responsabilidad es asesorar y dar sus recomendaciones al Centro de Investigación y Desarrollo, sobre los proyectos que deba desarrollar en cuanto a NIIF y documentos normativos que se pretenda enviar a auscultación o publicación final.

En la etapa inicial elaboró los perfiles de selección para los integrantes del Centro de Investigación y Desarrollo, incluido el director, la emisión de su reglamento y los distintos enfoques que deben seguirse para la elaboración, auscultación, emisión y difusión de normas de contabilidad. Apoya al Consejo Directivo en la obtención de financiamiento. Como parte de sus funciones, dió sus recomendaciones para la elaboración del programa del trabajo del Centro de Investigación y Desarrollo.

f) Centro de Investigación y Desarrollo

Este centro está integrado por investigadores de tiempo completo, provenientes de diferentes campos de experiencia y competencia profesional, resaltando su independencia de criterio, objetividad e integridad, quienes trabajan junto con reconocidos profesionistas y académicos voluntarios, a fin de lograr puntos de vista plurales e independientes en la preparación de las normas de información financiera.

El citado centro tiene considerado suscribir convenios con diferentes centros de investigación de las universidades y unidades profesionales de mayor prestigio en el país para obtener su apoyo en el desarrollo de proyectos, siempre bajo la coordinación de los investigadores del centro.

A partir del 1º de junio de 2004 el CINIF es el organismo independiente que asume la función y la responsabilidad de la emisión de la normatividad contable en México. Asimismo, el proceso de emisión de normatividad se encuentra en todo momento bajo la observación de cualquier interesado, al publicarse en la página electrónica del CINIF, el inventario de proyectos, los avances a dichos proyectos, las normas en proceso de auscultación, las respuestas recibidas en este proceso y, finalmente, los documentos denominados "bases para conclusiones", que dan respuesta a los comentarios recibidos durante la auscultación.

Desde luego, el propio IMCP ha sido promotor de la constitución del CINIF, por lo que ha establecido ya, en el capítulo I de sus estatutos, apartado 1.03, inciso m), que el IMCP tiene como objetivo, entre otros adoptar como disposiciones fundamentales, con la observancia obligatoria para los socios del instituto, las normas de información financiera que emita el CINIF.

4.4.2 Reporte 2011 del CINIF. La normativa internacional

En el reporte del año 2011 se informa que el CINIF es el organismo responsable de emitir la normatividad contable aplicable a las entidades en México, y lleva a cabo el proceso de convergencia de las NIIF con la normas *IFRS* (CINIF, 2011, p. 2). Dicho proceso ha permitido reducir las diferencias con las normas *IFRS*; dado que uno de sus objetivos principales es lograr que las entidades mexicanas cuenten con un conjunto de NIIF en convergencia con las normas *IFRS*, con las ventajas de considerar las características económicas y legales de México y de estar preparadas en español.

La CNBV, organismo gubernamental que tiene la misión de salvaguardar la estabilidad del sistema financiero mexicano y fomentar su eficiencia y desarrollo incluyente en beneficio de la sociedad, a fines del 2008 anunció conjuntamente con el CINIF, que a partir del año 2012, requieren a las entidades que cotizan en la Bolsa Mexicana de Valores (BMV) adoptar de manera integral las *IFRS* para emitir sus estados financieros, permitiendo su adopción anticipada (CINIF, 2011, p. 2). Esta disposición no es aplicable para los sectores financieros, el asegurador y afianzador. En este proceso, a principios de 2010 se creó el Comité de Transición hacia NIIF integrado por la CNBV, el Comité de Emisoras de la BMV, la Asociación Mexicana de Intermediarios Bursátiles (AMIB), las cuatro firmas más grandes de contadores públicos

y el CINIF, con el propósito de implementar reglas que ayuden a las entidades obligadas a la adopción de las *IFRS*.

El CINIF trabaja para las demás entidades dentro de esta nueva fase del proceso de adopción de las *IFRS* para emisoras, en el proceso de convergencia de las NIIF aplicables para el resto de las empresas mexicanas en general (aproximadamente 100,000 entidades, las que, al ser dictaminadas financiera y fiscalmente deben seguir las NIF establecidas por el CINIF). Adicionalmente a esta labor de convergencia, el CINIF enfoca sus actividades a (CINIF, 2011, p. 2):

- Participar en el análisis de las nuevas *IFRS* que se emitan para coadyuvar a su aplicación en México.

- Participar con la CNBV en el Comité de Transición hacia las *IFRS* con el objetivo de identificar, anticipar, evitar y solucionar problemas normativos en su aplicación.

- Emitir interpretaciones y orientaciones sobre situaciones particulares de nuestro país que no se encuentren específicamente previstas en las *IFRS*.

- Emitir interpretaciones a las NIF como consecuencia de situaciones económicas y legales emergentes en nuestro país que requieran reconocerse en los estados financieros de las entidades, como se hizo en el caso de la consolidación fiscal.

- Desarrollar guías de aplicación de las NIF.

- Continuar con el proceso de convergencia de la normatividad contable entre los diversos sectores económicos de nuestro país como el financiero con la CNBV, el asegurador y el afianzador con la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas (CNSF).

- Continuar con la elaboración de nuevas NIF que permitan actualizar los Boletines sobre principios de contabilidad.

- Desarrollar anualmente un documento en el que se incluyan las mejoras que deben hacerse a las NIF para que cumplan mejor con su cometido.

EL CINIF ha llevado a cabo las actividades de investigación y desarrollo de las NIIF y su convergencia con las *IFRS* gracias al apoyo económico de los sectores empresarial, profesional, financiero y gubernamental (CINIF, 2011, p. 3). Para continuar con esta labor como organización no lucrativa, independiente y plural del sector privado, es necesario seguir recibiendo el apoyo económico, como lo ha sido desde el inicio de sus operaciones; porque independientemente de que las entidades que cotizan en la BMV estén obligadas a adoptar de manera integral las *IFRS* a partir del año 2012, el CINIF debe seguir trabajando junto con la CNBV en el período de transición como se describe anteriormente, así como en las NIF aplicables a todos los demás usuarios de la información financiera en México. Para lo cual, es muy importante contar con el apoyo económico de todas las entidades mexicanas, que es de gran ayuda para lograr los objetivos para los cuales fue constituido el CINIF, alcanzar la convergencia con las *IFRS* y coadyuvar en su aplicación en el caso de las entidades registradas en la BMV.

El CINIF considera que la emisión de NIIF objetivas y de aceptación general ayuda a que la información financiera de las entidades sea útil, objetiva y facilite la comparación de la información financiera de las empresas mexicanas con las entidades de otros países, lo que a su vez facilitará la inversión extranjera en México y, por ello, ratifica su compromiso para seguir trabajando en beneficio de la sociedad mexicana.

4.5 Armonización internacional del marco conceptual de las NIIF en México

La convergencia y la armonización, son dos términos usuales en los organismos emisores de normas contables. La convergencia permite según Tello Orduña et al. (2015):

> "denotar que las normas de contabilidad financiera tienden a concurrir hacia el mismo fin; y la armonización permite evidenciar que la finalidad del proceso de convergencia es alcanzar un estado de armonía, en donde todos los emisores de normas se pronuncien, al final del día, buscando soluciones contables similares." (Tello Orduña et al., 2015, p. 2)

La contabilidad se está desarrollando permanentemente para afrontar las necesidades que existen en las organizaciones y los requerimientos de información financiera del usuario general como consecuencia de la globalización de la economía. El surgimiento de los estándares internacionales de información financiera (*IFRS*), por sus

siglas en inglés, o NIIF, a partir de esta globalización, permiten tener un mismo idioma financiero y contable a nivel mundial a partir de la necesidad de regular las actividades económicas de las naciones.

Este conjunto de normas tiene importancia a partir de la década del noventa (Tello Orduña et al., 2015, p. 3), en los Estados Unidos y en Europa, frente a la imposibilidad de establecer una comparación entre dos estados financieros, y el costo que esto generaba para las empresas, al tener que aplicar diferentes normas en cada país, y a su vez unificarlas a los fines de la consolidación, además de la falta de transparencia y calidad de la información.

En el proceso de armonización de las normas contables de México con las internacionales (De la Rosa Leal, 2012, p. 13), se ha buscado no perder los logros obtenidos, y avanzar en un nivel conceptual que coadyuve a la competitividad y comparabilidad global de la información financiera. En ese camino:

> "los pasos de México han sido convertir su estructura de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) a normas (NIF) llevando conceptos, que anteriormente eran la base de la teoría contable a postulados básicos, tomando estos como punto de partida para la conciliación y modificación de criterios y reglas de revelación, presentación y valuación de los conceptos y registros contables." (De la Rosa Leal, 2012, p. 13)

El desafío para las normas contables, dice la citada autora (De la Rosa Leal, 2012) es: "encontrar un camino común de las perspectivas de registro contable, que comprenda y exprese la realidad y el contexto económico en el que desenvuelven las distintas organizaciones. Por lo que el uso de las normas contables y su armonización internacional, es significativa y útil en la medida que ayuda a la comparación de información contable; reduce el riesgo de información falsa y destaca los atributos de información relevante y objetiva. En este camino, la estrategia de normalización ha sido a través de redes de estructuras colegiadas de profesionistas contables, que han asumido un papel protagónico involucrando en esta tarea a organismos empresariales, académicos y de valores para enfrentar la elaboración, aprobación y socialización de las normas. Bajo el nombre de Normas de Información Financiera y Normas Internacionales de Información Financiera – antes Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) y Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) respectivamente. La normatividad es así, un serio esfuerzo profesional por uniformar criterios en el logro de una imagen fiel y transparencia informativa de una competencia leal entre las organizaciones. Esta normatividad considera dos planos: el nacional otorgado por los países que cuentan con una estructura colegiada nacional con capacidad para emitir, revisar y votar normas; y el internacional dictado por

organismos colegiados internacionales que consideran dos puntos de cumplimiento: el período de transición y el período de adopción." (De la Rosa Leal, 2012, p. 15)

La denominada normatividad contable internacional busca detectar y comprender las características de homologación de la normatividad contable, y el efecto que se produce en la limitación del alcance de la contabilidad en su interés de homologarla internacionalmente, mientras paralelamente en contraposición algunos países distinguen una evolución epistemológica de los paradigmas contables. El CINIF ha sustituido el nombre de PCGA por el de NIF para unirse a la tendencia internacional y dar claridad al carácter de obligatoriedad de la normatividad contable en la elaboración de información financiera, detalla Tello Orduña et al. (2015):

> "definiendo a las Normas de Información Financiera tal como lo señala en la IN11 de la NIF A-1 al "conjunto de normas conceptuales y particulares emitidas por el CINIF, así como a las transferidas a este organismo por el IMCP que han sido aceptadas en forma generalizada mediante procesos de auscultación abiertos a la participación de todos los involucrados en la información financiera." (Tello Orduña et al., 2015, p. 14)

El término de "Normas de Información Financiera" se utiliza en sustitución del de PCGA, dado que esta nueva denominación expresa con mayor claridad el carácter normativo y por ende obligatorio, de una norma aplicable a la elaboración de información financiera. En la NIF A-1 se establece la estructura de las NIF, las cuales, donde según Tello Orduña et al. (2015):

> "no sólo comprenden conceptos básicos normativos, que constituyen el llamado "marco conceptual", sino también, "normas particulares", que establecen los criterios específicos que deben emplearse para el reconocimiento contable de las transacciones, transformaciones internas y de otros eventos que afectan económicamente a una entidad, para la emisión de información financiera en un lugar y momento determinados." (Tello Orduña et al., 2015, p. 15)

En el marco conceptual explica Tello Orduña et al. (2015): "se establecen un conjunto de postulados o proposiciones básicas que describen el entorno en el cual funciona el sistema contable; posteriormente se definen las necesidades de los usuarios de la información financiera, y, en atención a ellas, se establecen los objetivos de la información financiera contenida en los estados financieros; para cumplir con ellos se les vincula un conjunto de características cualitativas necesarias y se definen los elementos básicos de los estados financieros, así como los requisitos generales de reconocimiento de dichos elementos; asimismo se establecen las bases para utilizar normas supletorias. Así mismo el marco conceptual constituirá la piedra angular para el desarrollo ulterior de las normas

particulares que tratan sobre cada uno de los conceptos que integran los estados financieros." (Tello Orduña et al., 2015, p. 15)

En lo referido a la convergencia del contenido de sus postulados básicos con la normativa contable se puede observar que el marco conceptual de las normas internacionales de información financiera (NIIF) (Tello Orduña et al., 2015, p. 22), emitido por *IASB*, presenta únicamente dos fundamentos esenciales que rigen la elaboración de estados financieros, a los cuales denomina hipótesis fundamentales, siendo éstos los de base de acumulación (o devengo) y de negocio en marcha.

El concepto de asociación de costos y gastos con ingresos y la definición del concepto de valuación "se encuentran mencionados en distintas secciones del marco conceptual de las NIIF (en la sección de "reconocimiento de gastos" y en la de valuación de los elementos de los estados financieros", respectivamente), pero no son considerados hipótesis básicas." (Tello Orduña et al., 2015, p. 22). El concepto de consistencia, no se define dentro del marco conceptual de las NIIF y por ende, tampoco se clasifica como una hipótesis básica; sin embargo:

> "es considerado como un concepto esencial a ser tomado en cuenta para la elaboración de estados financieros, según lo establecen las normas internacionales que rigen tópicos específicos, por ejemplo, la Norma Internacional de Contabilidad 1, Presentación de Estados Financieros (NIC-1) o la Norma Internacional de Contabilidad 8, Políticas contables, cambios en estimaciones contables y errores (NIC-8)." (Tello et al., 2015, p. 23)

El concepto de sustancia económica es considerado dentro del marco conceptual de las NIIF como una característica cualitativa de la información financiera asociada con la característica de relevancia, y no como una hipótesis básica. Y la esencia del postulado de dualidad económica se establece dentro de la NIC – 1. Otra de las modificaciones implementadas:

> "corresponde a la introducción del concepto de "reconocimiento contable", considerado como el proceso de valuar, presentar y revelar los efectos de las transacciones, transformaciones internas que realiza una entidad y de otros eventos que la afectan económicamente siendo en las NIF particulares donde se establecen tratamientos de reconocimiento contable más concretos." (Tello Orduña et al., 2015, p. 15)

En esta nueva normativa contable se define el concepto de "juicio profesional" definiéndolo como un elemento esencial en la aplicación de las NIF, englobando de esta forma el término de "criterio prudencial" que se incluía en el boletín A-1:

> "dicho juicio corresponde al empleo de los conocimientos técnicos y experiencia necesaria para seleccionar posibles cursos de acción, procurando en todo momento que la decisión que se tome sea sobre bases equitativas para los usuarios de la información financiera. Por último se establece el concepto de "presentación razonable" para calificar a la información financiera que se emite con base en las NIF". (Tello Orduña et al., 2015, p. 16)

La estructura de las NIF en la NIF A-1 es similar a la de NIIF emitidas por el *IASB*, ya que éstas también se integran por normas conceptuales y normas particulares. Entonces, la estructura del marco conceptual se asimiló a la estructura lógica y deductiva que presenta el marco conceptual de las NIIF. En los casos que se hace referencia específica a alguno de los documentos que integran las NIF, éstos se citarán por su nombre original, es decir Norma de Información Financiera o boletín según sea el caso. La estructura de las NIF es la siguiente:

- Las NIF y las INIF emitidas por el CINIF.

- Los boletines emitidos por la CPC que no hayan sido modificados, sustituidos o derogados por las nuevas NIF.

- Las NIIF aplicables de manera supletoria.

Las NIF se conforman de cuatro grandes apartados:

> "A) NORMAS CONCEPTUALES que conforman el llamado marco conceptual (MC). Establece los conceptos fundamentales que sirven de sustento racional para el desarrollo de las NIF y como referencia a la solución de los problemas que surgen en la práctica contable.
> B) NORMAS PARTICULARES. Establecen las bases específicas de valuación, presentación y revelación de las transacciones, transformaciones internas y de otros eventos que afectan económicamente a una entidad, para la emisión de información financiera en un lugar y momento determinado.
> C) INTERPRETACIONES A LAS NIF (INIF). Tienen por objeto: Aclarar o ampliar temas ya contemplados dentro de alguna NIF (NO SON AUSCULTADAS) Proporcionar oportunamente guías sobre nuevos problemas detectados en la información financiera que no estén tratados

específicamente en las NIF o bien sobre aquellos problemas sobre los que se hayan desarrollado o que se desarrollen, tratamientos poco satisfactorios o contradictorios.

D) ORIENTACIONES A LAS NIF (ONIF). Son orientaciones sobre asuntos emergentes que vayan surgiendo y que requieran de atención rápida, las cuales no son sometidas a auscultación, por lo que no son obligatorias." (Tello Orduña et al., 2015, p. 16)

La NIF A-4 reconoce al igual que el marco conceptual de las NIIF la existencia de características cualitativas primarias y secundarias de la información financiera. Ambas definen "la confiabilidad, la relevancia, la comprensibilidad y la comparabilidad como características primarias. Las características secundarias asociadas con la relevancia coinciden en ambas normas en tanto que las relacionadas con la confiabilidad presentan diferencias mínimas." (Tello Orduña et al., 2015, p. 23). El concepto de juicio profesional tiene su equivalencia con la característica de prudencia contenida en las NIIF; y el concepto de aproximación a la realidad mencionado en las NIIF se sustituye en la NIF A-1 por el de "presentación razonable".

4.5.1 Pronunciamientos del CINIF

Los pronunciamientos del CINIF son resultado de un largo proceso que comienza con la identificación de dudas o áreas de oportunidad en materia de información financiera que ameritan la exposición de una solución concreta o de una interpretación por parte del CINIF. Luego del análisis y evaluación de las distintas alternativas por parte de los miembros del Consejo Emisor del CINIF, se formula un documento como un borrador para discusión, el cual una vez que ha sido aprobado por los votos de al menos las dos terceras partes de los miembros del Consejo, se envía al Comité Técnico Consultivo del CINIF para que realice recomendaciones o valide la normatividad propuesta para su divulgación. (IMCP, 2017)

Si el contenido del proyecto tiene el carácter de norma, se somete, durante un período prolongado, a un proceso de auscultación, normalmente de tres meses, entre todas las personas interesadas en la información financiera. Todos los puntos de vista que se recogen, se analizan y evalúan cuidadosamente y, con base en ellos, se modifica en lo procedente el documento respectivo, el cual nuevamente debe ser aprobado por los votos de al menos las tres cuartas partes de los miembros del Consejo Emisor del CINIF. (IMCP, 2017)

La versión aprobada se envía nuevamente al Comité Técnico Consultivo junto con un análisis de los puntos observados durante la auscultación más el sustento técnico por el cual fueron aceptadas o rechazadas las sugerencias o modificaciones propuestas durante ese proceso; además, en caso de proceder, debe enviarse el voto razonado de miembros del Consejo Emisor que hubiesen objetado parcial o totalmente el pronunciamiento que se está proponiendo como definitivo, para que se apruebe su publicación como una norma obligatoria para las entidades que emitan información financiera de acuerdo con NIF. Al documento aprobado que contiene la norma se le conoce como "NIF". (IMCP, 2017)

Adicionalmente, el CINIF emite un documento llamado mejoras a las NIF (mejoras a las NIF), que tiene como objetivo hacer cambios y precisiones a las NIF vigentes con la finalidad de establecer un planteamiento normativo más adecuado. Las mejoras a las NIF se presentan clasificadas en dos secciones (IMCP, 2017):

- Sección I. Mejoras a las NIF que generan cambios contables. Son propuestas de modificaciones a las NIF que, de acuerdo con la NIF B-1, cambios contables y correcciones de errores (NIF B-1), generan cambios contables en valuación, presentación o revelación en los estados financieros de las entidades.

- Sección II. Mejoras a las NIF que no generan cambios contables. Son propuestas de modificaciones a las NIF para hacer precisiones a las mismas, que ayuden a establecer un planteamiento normativo más claro y comprensible; por ser precisiones, no generan cambios contables en los estados financieros de las entidades.

Los documentos de mejoras a las NIF emitidos se incorporan en la página electrónica (web) del CINIF; a su vez, los cambios aprobados son incorporados en cada una de las NIF a las que afectan. Además el CINIF emite interpretaciones a las NIF que tienen por objeto - aclarar o ampliar temas ya contemplados dentro de alguna NIF; o proporcionar oportunamente guías sobre nuevos problemas detectados en la información financiera que no estén tratados específicamente en las NIF, o bien sobre aquellos problemas sobre los que se hayan desarrollado, o que se desarrollen, tratamientos poco satisfactorios o contradictorios. (IMCP, 2017)

Las interpretaciones a que se hace referencia en primer lugar en el párrafo anterior, no son auscultadas, dado que no contravienen el contenido de la NIF de la que se derivan, en virtud de que esta última ya fue sometida a ese proceso. Las interpretaciones a que se hace referencia en la segunda parte, están sujetas a auscultación, que normalmente es por un plazo de un mes. Eventualmente, el CINIF puede emitir orientaciones sobre asuntos emergentes que surjan y requieran atención rápida, las cuales no son sometidas a auscultación, por lo que no son obligatorias. Para facilitar el estudio y aplicación de las diferentes NIF, éstas se clasifican en las siguientes series (IMCP, 2017):

- Serie NIF A - Marco Conceptual.

- Serie NIF B - Normas aplicables a los estados financieros en su conjunto.

- Serie NIF C - Normas aplicables a conceptos específicos de los estados financieros.

- Serie NIF D - Normas aplicables a problemas de determinación de resultados.

- Serie NIF E - Normas aplicables a las actividades especializadas de distintos sectores.

4.6 Guía de operación para colegios federados del Instituto Mexicano de Contadores Públicos

Con el objetivo de estandarizar los procedimientos de operación de las federadas y las vicepresidencias de operación pertenecientes al Comité Ejecutivo del IMCP se ha preparado la guía de operación para colegios federados (IMCP, 2016, p. 3), y para facilitar el manejo y la administración de los colegios, así como el correcto desempeño de las tareas adquiridas y las responsabilidades asumidas, de manera tal que contribuya en el buen servicio a sus asociados.

La citada guía (IMCP, 2016, p. 3), en su primer capítulo ofrece un amplio panorama de la historia y estructura del IMCP, su relación con organismos internacionales, el proceso de certificación que avala, los indicadores que genera, las publicaciones que edita y los eventos que organiza. La segunda parte:

> "explica el funcionamiento de los colegios federados, de qué forma se integran con el Instituto y cuáles son sus derechos y obligaciones. El apartado tres detalla los procedimientos para los cambios de consejo directivo de los Colegios Federados y las asambleas, indica el protocolo y formalidad que guardan estos eventos, y ofrece un manual para la organización, el desarrollo de eventos técnicos y las demás obligaciones que guardan los colegios con el Instituto." (IMCP, 2016, p. 3)

La guía es de observancia complementaria a los estatutos y reglamentos del IMCP; por ello, el instituto desea que esta guía se convierta en un documento oficial de consulta constante y de gran valía para colaborar en la estandarización de los procedimientos de todos sus colegios federados.

4.7 Federación

En la guía (IMCP, 2016, p. 12) se informa que el IMCP es una federación de colegios de profesionistas que cuenta con federadas representativas en todos los estados de la república mexicana y, a su vez, esas federadas se agrupan en cinco regiones, las cuales se clasifican de la siguiente manera:

- Región Noroeste.
- Región Noreste.
- Región Centro.
- Región Centro Occidente.
- Región Centro Istmo Peninsular.

La Asamblea General de asociados es la máxima autoridad del Instituto (IMCP, 2016, p. 19), y al menos una vez al año, dentro de los tres meses siguientes a la terminación del ejercicio social, se reúne para tratar entre otros asuntos:

> "- Conocer de la marcha del Instituto en el ejercicio inmediato anterior, por medio de los informes que rinda la Junta de Gobierno y resolver al respecto.
> - Conocer los estados que muestran la situación financiera del Instituto al término del ejercicio social inmediato anterior y las modificaciones en su patrimonio y en sus distintos fondos por el mismo ejercicio, mediante el informe del Tesorero y los dictámenes e informes de los auditores de Gestión y Financiero, y resolver al respecto.
> - Conocer y promulgar los resultados del proceso electoral por el que se renueven los cargos del Comité Ejecutivo Nacional y el auditor correspondiente a ese año.

-Conocer y promulgar los resultados respecto de los asuntos sometidos al procedimiento especial de votación, señalado en los artículos 9.04 y 9.05 de los Estatutos y sus Reglamentos del IMCP. Los asociados del Instituto obtienen el derecho de asistir a la Asamblea General de Asociados y a emitir su voto en los procesos de decisión que se requieran." (IMCP, 2016, p. 19)

El instituto facultará a comisiones de trabajo del IMCP a emitir las disposiciones fundamentales y, normativas de la actuación del mismo, de sus asociados y de las asociaciones federadas (IMCP, 2016, p. 26). Las comisiones facultadas para proponer estas disposiciones fundamentales son las siguientes:

"- Comisión de Estatutos.
- Comisión de Ética Profesional.
- Comisión de Desarrollo Profesional Continuo.
- Comisión de Normas de Auditoría y Aseguramiento.
- Comisión Técnica de Calidad.
- Comisión de Educación.
- Comisión de Normas de Información Financiera." (IMCP, 2016, p. 26)

La Comisión de Estatutos, la Comisión de Ética Profesional y la Comisión de Educación Profesional Continua (IMCP, 2016, p. 27) están facultadas para formular y proponer reformas a los textos de los propios estatutos o de sus reglamentos, del código de ética profesional y de las normas de educación profesional continua, respectivamente, disposiciones que en conjunto regulan la actuación general de las federadas y de sus asociados.

La Comisión de Normas de Auditoría y Aseguramiento (CONAA) trabaja en la preparación de disposiciones de carácter eminentemente técnico, cuyos textos propondrán al proceso de su emisión oficial, en materia de servicios de auditoría de estados financieros, de servicios para atestiguar, servicios de revisión y otros servicios relacionados.

La Comisión Técnica de Calidad es normativa y debe preparar las disposiciones eminentemente técnicas en materia de revisión de ética y calidad en la práctica profesional. Las comisiones podrán "atender y contestar por escrito las consultas que se les formulen sobre las materias de sus respectivas especialidades, ya sea por parte de los asociados del Instituto o de otras personas y entidades" (IMCP, 2016, p. 27). No obstante, estas respuestas y opiniones van a ser consideradas como la interpretación

otorgada a esas cuestiones y no tendrán el carácter oficial de opinión del instituto, salvo que lo señalaren expresamente, en cuyo caso deberá obtenerse previamente la autorización de la junta de gobierno o del comité ejecutivo nacional en sus respectivas áreas de competencia.

4.8 Agrupaciones Profesionales Internacionales

4.8.1 *International Federation of Accountants - IFAC*

El *IFAC* es el organismo mundial de la profesión contable (IMCP, 2016, p. 27). Su misión es desarrollar y realzar la profesión, para dar servicios de alta calidad y de interés general. Actualmente su membrecía consta de ciento setenta y nueve organismos profesionales en ciento treinta países, representando más de dos millones de contadores públicos, en práctica externa, docencia, sector gubernamental, industria y comercio. El IMCP ha participado activamente en el *IFAC* desde su fundación en 1977, habiendo participado durante muchos años en el consejo de *IFAC*, así como en varios consejos y comités técnicos.

4.8.2 Asociación Interamericana de Contabilidad -AIC

La AIC es el organismo regional que agrupa a la profesión contable de América. El IMCP ha participado en la AIC desde su fundación en 1949.

4.8.3 Norma de Desarrollo Profesional Continuo -NDPC

Con fundamento en los estatutos del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.:

> "se emite la norma que reglamenta las actividades de los asociados activos, miembros de las asociaciones Federadas al IMCP, que deberán llevar a cabo para cumplir con el desarrollo profesional contínuo, así como establecer las facultades y obligaciones de las Federadas y del propio IMCP, para difundir, promover, facilitar, vigilar y controlar su cumplimiento. Se entiende por Desarrollo Profesional Continuo, la actividad del conocimiento programada, formal, reconocida y permanente que el Contador Público, como asociado activo del IMCP, debe llevar a cabo con el fin de actualizar y mantener sus conocimientos profesionales en el nivel que le exige su responsabilidad social.

> El cumplimiento de la NDPC es obligatorio para todos los asociados activos de Instituto, considerándose como tales a los que reúnen los requisitos establecidos en los Estatutos del IMCP y que estén ejerciendo la profesión, incluyendo a los asociados vitalicios. Los asociados activos deberán cumplir con las disposiciones de la NDPC, porque el desarrollo profesional contínuo:
> - Permite la actualización y el mantenimiento de los conocimientos profesionales.
> - Asegura, junto con la certificación, la calidad en el servicio que demanda la sociedad.
> - En el soporte del proceso de refrendo de la certificación." (IMCP, 2016, p. 28)

Se considera como área de especialización a cualquiera de las disciplinas profesionales que se mencionan a continuación y forman parte de la contaduría pública, y el asociado se dedica principalmente a: contabilidad gubernamental, contabilidad, auditoría, costos, finanzas, fiscal y contabilidad y auditoría. Anualmente, la federada deberá enviar al IMCP el formato homologado donde debe señalar el cumplimiento de la NDPC de la totalidad de su membrecía. Para cumplir con la Norma de Desarrollo Profesional Continuo, cada socio tiene que reunir un mínimo de puntos cada año calendario, según el sector profesional en que se desempeñe.

4.8.4 Certificación Profesional de los Contadores Públicos

La certificación profesional (IMCP, 2016) "es la constancia de que un profesional cuenta con los conocimientos, habilidades y destrezas requeridos para ejercer eficientemente su profesión, y es, además, a partir del ejercicio fiscal de 2006, una condición para que los Contadores Públicos que dictaminan fiscalmente cumplan con su labor." (p. 31). Para obtener la citada certificación, los contadores públicos deberán presentar una solicitud correspondiente y cumplir con los requisitos establecidos en el reglamento respectivo, y presentar un Examen Uniforme de Certificación (EUC) elaborado por el IMCP, con la participación de destacados profesionales de la Contaduría Pública, en sus respectivos campos de especialización.

4.8.5 Certificación por Disciplinas

La certificación por disciplinas (IMCP, 2016, p. 32) consiste en otorgar a los profesionales que participan como especialistas en las áreas de: contabilidad, contabilidad gubernamental, contabilidad y auditoría gubernamental, finanzas, fiscal o costos, una constancia que detalle la necesidad de que sus conocimientos, habilidades y destrezas son suficientes para poder ofrecer a la sociedad, el servicio y la calidad

requeridos en alguna de esas disciplinas. Esta certificación profesional está abierta a todas las profesiones del país.

> "El órgano rector del proceso de certificación por disciplinas es el Consejo de Evaluación para la Certificación, que actúa como cuerpo rector de los exámenes de certificación por disciplinas, el cual definirá los principios y directrices que guían los contenidos y desarrollos de los exámenes de certificación por disciplinas, con el objeto de incorporarlos a los procesos de certificación profesional." (IMCP, 2016, p. 32)

El Consejo de Evaluación para la Certificación es presidido por el IMCP, y está conformado por: la Academia Mexicana de Costos y Gestión, A.C., la Auditoría Superior de la Federación, el Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera, A.C., la Facultad de Contaduría y Administración de la UNAM, el Instituto Mexicano de Ejecutivos de Finanzas, A.C., el Servicio de Administración Tributaria, la Secretaría de la Función Pública y la Unidad Responsable de Contabilidad Gubernamental de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

4.9 Conclusiones del capítulo

Se analiza en el presente capítulo la regulación contable en México, dado que históricamente desde la década del setenta ha promovido y estimulado el uso de las normas contables para la formulación de los estados financieros, al principio con los denominados principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA), y luego con el proceso de convergencia de las normas contables nacionales con las NIIF. En este proceso, México ha estado convirtiendo su estructura de principios (PCGA) a normas (NIIF), llevando conceptos que antes constituían la base de la teoría contable a postulados básicos, considerando de referencia a éstos últimos para la conciliación y modificación de criterios y reglas de revelación, presentación y valuación de los conceptos y registros contables. Se produce un cambio estructural significativo por la creación del Centro de Investigación y Desarrollo de las Normas de Información Financiera (CINIF) como un organismo especializado y autónomo del Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP).

En el año 1923, se fundó el IMCP con el objetivo de organizar a los miembros de la profesión contable y se conformó una federación de colegios de profesionales con representatividad en cada estado de la república de México. Desde entonces, un grupo

de colegas de la profesión en sus diferentes especialidades y campos de acción han producido ideas, realizado investigaciones y difundido nuevos conceptos. En la década del setenta, surge el antecedente de la normatividad contable en México, a partir de que el IMCP inició la emisión y observancia de los principios de contabilidad bajo la notable influencia de los principios de contabilidad de los Estados Unidos, produciendo la adopción de un modelo contable continental anglosajón con diferencias en el desarrollo entre países, y la adopción de diferentes aspectos y conceptos que no sean propios de la cultura del país en que se quieren aplicar.

Durante más de treinta años la Comisión de Principios de Contabilidad del IMCP fue la encargada de emitir la normatividad contable en México, bajo la denominación de PCGA. El 31 de mayo de 2004 constituye una fecha histórica porque la citada comisión transfirió su inventario de principios de contabilidad al CINIF, que asume la función y la responsabilidad de la emisión de la normatividad contable en México como organismo independiente. Hasta esa reforma, las normas de contabilidad financiera en México se realizaban mediante el encargo a la profesión contable de la emisión de un pronunciamiento normativo a través de métodos rigurosos de orden estricto que aseguren las acciones necesarias para obtener la adhesión social a sus declaraciones normativas, con la finalidad de generar un ambiente de conocimiento y aceptación de todos los interesados en la información financiera. El estado era el encargado de emitir las formalidades jurídicas que obligaban a las entidades a la observación y el seguimiento de las normas profesionales en la medida de su proyección social y puede tomarlas como normas propias.

El CINIF fue creado en el año 2002 como un organismo independiente en su patrimonio y operación, y lo integran entidades de los sectores públicos y privado, cuyo objetivo es desarrollar las NIIF que sean de utilidad tanto para emisores como para usuarios de la información financiera. Este organismo realizó procesos de investigación entre la comunidad financiera y de negocios, y otros sectores interesados, produciendo como resultado la emisión de documentos llamados NIF o, en su caso, “Interpretaciones de las Normas de Información Financiera” (INIF), las cuales son aclaraciones y guías de interpretación de las primeras.

El CINIF ha sustituido el nombre de PCGA por el de "Normas de Información Financiera" (NIF) para unirse a la tendencia internacional y otorgar una mayor claridad al carácter obligatorio de la normativa contable. Se define el término de NIF para denominar el conjunto de normas conceptuales y normas particulares emitidas por el CINIF, así como las transferidas por el IMCP. La filosofía de las normas de información financiera (NIF) es lograr la convergencia de las normas locales utilizadas por los diversos sectores de la economía con las NIIF emitidas por el *IASB.*

Mileti (2005, p. 198) considera que México es un ejemplo de lo que a nivel nacional debería plantearse para los organismos regulatorios de los países que están realizando la convergencia y armonización de las normas locales de contabilidad con las normas aceptadas a nivel mundial. La pregunta principal se debería hacer en la cuestión sobre la forma en que debe instrumentarse el sistema local de emisión de normas.

México ha dado lugar a las instituciones profesionales, inversionistas, instituciones financieras, instituciones educativas y el gobierno, donde todos son partes interesadas y deben actuar coordinadamente para lograr el interés público.

CAPITULO V

Regulación contable en la República Argentina

5.1 Introducción

Hasta el año 1945 los profesionales en ciencias económicas no estaban sujetos a norma alguna, sin existir control sobre el ejercicio de la profesión. Ese año la profesión cuenta con el primer estatuto, decreto- ley 5.103 de fecha 02/03/1945, ratificado por la ley 12.921 de fecha 31/12/1946, que reglamentó las profesiones de ciencias económicas en todo el país, y el 12 de marzo del mismo año, se creó el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal.

Incluso en el año 1973 las leyes no establecían claramente qué organismos tenían facultades para dictar normas contables profesionales, otorgándose el carácter de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) a las recomendaciones de la VII asamblea nacional de graduados en ciencias económicas celebrada en Avellaneda (1969), organizadas por los Colegios de Graduados con el auspicio de la Federación Argentina de Colegios de Graduados en Ciencias Económicas (FAGCE) mediante el dictamen Nº 1 del Instituto Técnico de Contadores Públicos (ITCP) (Fowler Newton, 1991, p. 398). También, cabe resaltar la VII conferencia interamericana de contabilidad celebrada en Mar del Plata (1965). El ITCP, funciona dentro de la FAGCE, emite informes, recomendaciones y dictámenes. Ese mismo año se sancionó la ley 20.476, que reglamentó el funcionamiento de los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (CPCE), y también la ley 20.488, que regula el ejercicio de los profesionales en ciencias económicas en el ámbito nacional. La regulación contable en la república Argentina se caracteriza fundamentalmente por:

-Preponderancia de los profesionales en la emisión de normas, si bien no lo hacen en forma exclusiva.

-La organización federal de la república Argentina determina que la normativa no esté unificada y que puedan existir diferencias entre las distintas jurisdicciones.

La república Argentina está organizada como una confederación de estados provinciales. Éstos retienen para sí todos los poderes que no han delegado expresamente a la nación, entre ellos las actividades de fiscalización sobre los entes domiciliados en sus jurisdicciones (Fowler Newton, 1991, p. 391). En cada jurisdicción provincial existe un CPCE o un organismo que cumple sus funciones. Éstos son entidades de derecho

público no estatales, es decir organismos paraestatales, creados para ejercer el control sobre el ejercicio profesional de los graduados en ciencias económicas. Asimismo están facultados para sancionar normas de auditoría y, por lo tanto para dictar las normas contables profesionales que sirven como punto de referencia para la emisión de dictámenes e informes. En relación con el proceso de elaboración de las normas contables es preciso tener en cuenta que los CPCE están a su vez agrupados en un organismo de segundo grado: la FACPCE.

La FACPCE no puede dictar normas profesionales dado que esto es atribución de los CPCE de cada una de las jurisdicciones. Es decir que las resoluciones de la FACPCE sólo podían considerarse como "propuestas de normas", y queda en manos de cada Consejo Profesional la decisión final respecto a adoptarla o no como norma obligatoria en su jurisdicción y esto es lo que da lugar a que no exista uniformidad en todo el país respecto a las normas contables vigentes. No obstante lo antedicho, el dictado de normas contables no es facultad exclusiva de los organismos profesionales. Existen paralelamente normas legales y también normas institucionales dictadas por diversos organismos de control.

5.2 Órganos intervinientes

Como introducción previa referida a los órganos intervinientes en el proceso de elaboración de la regulación contable, debe decirse que la ley 20.488 estableció que las normas contables y de auditoría profesional deben ser emitidas por los CPCE de cada jurisdicción, agrupados en la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE), que crearon el Centro de Estudios Científicos y Técnicos (CECyT) quien dictaba normas regulatorias.

En la actualidad el Consejo Elaborador de Normas de Contabilidad y Auditoría (CENCyA), es el organismo de técnico y científico de la citada federación, que elabora y difunde las normas técnicas. Con anterioridad existían regulaciones contables a través de los dictámenes emitidos desde 1971 por el ITCP que funciona dentro de la FAGCE, pero dichos pronunciamientos carecen del carácter de normas contables profesionales, atento las disposiciones establecidas en la citada ley 20.488 y las leyes provinciales reglamentarias en cada jurisdicción, razón por la cual los pronunciamientos del ITCP sólo contienen doctrina.

A partir de la ley 20.488 queda definido que los citados consejos son quienes tienen atribuciones, cada uno dentro de su jurisdicción, para sancionar normas contables profesionales y vigilar su funcionamiento (Fowler Newton, 1991, p. 399). Las normas legales sólo pueden ser dictadas por el gobierno de la Nación o de los estados provinciales, dentro de las facultades y con el alcance que le otorga el marco institucional, pudiendo sancionarlas mediante leyes, decretos, resoluciones y disposiciones de los organismos estatales de control que se encuentren facultados para legislar en la materia.

Participan en el dictado de las normas contables profesionales los CPCE, la FACPCE, y el CENCyA, que es el organismo de técnico y científico de la citada federación, que elabora y propone las normas técnicas.

5.3 Surgimiento de las normas profesionales

Todos los CPCE son instituciones públicas no estatales que cumplen una función derivada del estado, ya sea provincial o del gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CABA) fueron creados por ley, donde cada ley, a su vez, faculta a dictar normas para regular la profesión. Así, surgen las normas de contabilidad y de auditoría.

En el proceso de sanción de una norma profesional interviene el organismo técnico y científico de la FACPCE, el CENCYA, que elabora y propone las normas técnicas. Posteriormente, luego de un proceso de análisis y de control por parte de los consejos, terceros interesados, esas normas son enviadas a la junta de gobierno de la federación para su consideración y aprobación, quien luego las aprueba, y es entonces cuando técnicamente se dice que las normas están emitidas.

Sin embargo, recién van a entrar en vigencia en cada jurisdicción cuando cada CPCE las sanciona por los procedimientos que establezca la ley de cada jurisdicción o su estatuto. En algunos casos los consejos aprueban las normas simplemente, durante una reunión del órgano directivo; y en otros casos se tiene que convocar a asamblea, por lo cual legalmente cada CPCE puede establecer normas diferentes, pudiendo tener veinticuatro paquetes en el país. Pero en la práctica, los consejos actúan con responsabilidad y hacen acuerdos a nivel nacional.

Los profesionales en ciencias económicas son los únicos profesionales que pueden autorregularse, y los CPCE deben trabajar no sólo sobre la problemática profesional, sino también sobre la sociedad. En ese marco, se puede destacar el acuerdo regulatorio entre los CPCE, conocido como el "Acta de Catamarca", del 27 de septiembre de 2002, por medio del cual todos los consejos entonces adheridos a la FACPCE se comprometieron a tener normas uniformes. El CPCECABA se une con posterioridad, existiendo en líneas generales uniformidad de normas en el país.

Puede señalarse que la principal ventaja de la autorregulación profesional es la posibilidad de discutirse todo, poder analizarse, consensuar y aprobar en el marco de un estatuto, de la ley. Existen divergencias en la aprobación de las normas por parte de los organismos estatales, como el Banco Central de la República Argentina (BCRA), la Inspección General de Justicia (IGJ), la Superintendencia de Seguros de la Nación (SSN). Debe existir una conversación y conexión permanente entre los organismos de control por ser cuestiones de derecho público. En nuestro país se adoptan las normas internacionales de información financiera, pero no resultan aplicables a los efectos de las declaraciones juradas de impuestos ante la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), al emplearse normas nacionales porque es una potestad del estado.

5.4 Armonización

Existen algunos sectores que para mejorar la comparabilidad de los estados contables emitidos en diversas partes del mundo, buscan la armonización o convergencia de las normas contables locales para poder reducir las diferencias existentes, de modo tal que exista un juego de normas contables que puedan ser adaptados en los distintos países para el desarrollo de las respectivas normas locales, y los organismos de ese lugar estén dispuestos a aceptarlos (Fowler Newton, 2005, p. 604). En este sentido, una de las soluciones que se propugnan es la aplicación de las mismas normas contables por parte de todos los entes emisores de estados contables, independientemente de su domicilio, propósito, actividad o tamaño, sin importar el hecho de que coticen sus acciones, títulos de capital y de deuda, o no lo hagan. Se argumenta en este sentido que uno de los problemas que más preocupa a quienes intervienen en los mercados de capitales es la falta de comparabilidad entre los estados contables presentados por empresas que cotizan. (Fowler Newton, 2005, p. 605)

Los organismos promotores de la armonización son dos organizaciones privadas: la *International Federation of Accountants (IFAC,* Federación Internacional de Contadores), y la *International Accounting Standards Board (IASB,* Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad); y una intergubernamental: la *International Organization of Securities Commissions (IOSCO,* Organización Internacional de Comisiones de Valores).

5.4.1 Grupo Latinoamericano de Información Financiera Emisora Normas-GLENIF

El Grupo Latinoamericano de Información Financiera Emisora Normas – GLENIF (*Group of Latin American Accounting Standard Setters* – GLASS), se creó el 28 de Junio del año 2011 en una asamblea realizada en Buenos Aires, con la participación de doce países (Argentina, Bolivia, Brasil, Chile, Colombia, Ecuador, México, Panamá, Perú, Paraguay, Uruguay y Venezuela).

El objetivo de este grupo es interactuar con el *IASB* en temas técnicos, respetando la soberanía de los países participantes, con la finalidad de hacer contribuciones técnicas regionales a los documentos normativos que emite el *IASB* (papeles para discusión, interpretaciones, etcétera), y propuestas de cambio que sean de interés en la región.

La intención es que, además de las aportaciones técnicas de los emisores de normas de cada país, la voz de la región latinoamericana sea escuchada por el *IASB* y atendidas sus sugerencias de modificación o mejora de las *International Financial Reporting Standards* (*IFRS,* Norma internacional de información financiera). La iniciativa de su creación fue la de hacer escuchar la opinión de todos los países de América Latina, que no tenían casi influencia en el pensamiento del *IASB* y en la participación para la emisión de las NIIF.

5.5 Regulación contable

En nuestro país, la ley 20.488 regula en el ámbito nacional el ejercicio de las profesiones en ciencias económicas, entendiéndose por tales a las de licenciado en economía, contador público, licenciado en administración, actuario y sus equivalentes.

De esta norma se desprende que los CPCE son los organismos facultados para sancionar normas de auditoría y para dictar las normas contables profesionales. Esta facultad está contemplada en las leyes de cada jurisdicción que regulan el funcionamiento de cada CPCE.

A partir de esta ley queda definido que los citados consejos son quienes tienen atribuciones, cada uno dentro de su jurisdicción, para sancionar normas contables profesionales y vigilar su funcionamiento. Se encuentran autorizados a intervenir en el dictado de las citadas normas a los CPCE, la FACPCE, y el CENCyA.

5.5.1 Normas contables

Para Fowler Newton (2005, p. 34) "las normas contables son reglas para la preparación de información contable", y se ocupan de cuestiones de reconocimiento, de medición y exposición contable pero no requieren regular la parte mecánica del procesamiento de datos.

a) Razones que justifican su existencia

Fowler Newton (1991, p. 347) considera que la existencia de normas es necesaria para el funcionamiento adecuado de cualquier sistema, siendo el contable un sistema, porque se relaciona con la necesidad de que el público obtenga información confiable y creíble, siendo la presencia de un interés público motivo suficiente para que existan, a los fines que ningún emisor pueda distribuir estados engañosos que induzcan a ciertos usuarios a tomar determinadas decisiones; u obtener algún otro tipo de ventaja.

A la vista de limitar esta problemática, resulta útil que los estados contables sean revisados por profesionales independientes del ente emisor, y expongan las conclusiones de sus exámenes a informes que los emisores de los estados contables presentan. Dentro de estos exámenes de estados contables se destaca la auditoría. En la Argentina se las denomina normas contables profesionales y en otros países PCGA. El origen de las normas contables profesionales se encuentra en la existencia de servicios de auditoría de estados contables.

b) Clases de normas

Fowler Newton (2005, p. 534) clasifica a las normas contables, sobre la base de los temas regulados y su alcance; según los temas regulados existen normas:

> "a) De reconocimiento, que determinan los momentos en que la contabilidad debe registrar (reconocer), o dar de baja los activos o pasivos.
> b) De medición, que establecen como asignar medidas monetarias a los elementos de los informes contables (activos, pasivos, patrimonio, etc).
> c) De exposición, que establecen el contenido y la forma de los estados contables.
> Es usual que se use la expresión normas de medición o la menos preferida normas de valuación para agrupar a las enunciadas en a) y b), que deben incluir definiciones sobre: a) los criterios de reconocimiento y medición contable; b) el patrimonio neto a mantener (el físico o el financiero); c) la unidad de medida a utilizar para aplicar los criterios de medición." (Fowler Newton, 2005, p. 534)

Este autor considera, que esta clasificación no es totalmente rigurosa, pues algunas normas contables tienen que ver tanto con la medición del patrimonio como con el contenido y la forma de los estados contables, opinando que la clasificación más adecuada es:

-Normas generales, referidas a los requisitos que deben satisfacer la información contable, la unidad de medida a emplear, el ente emisor y la aplicación del concepto de significación.

-Normas de reconocimiento y medición contable, vinculados a los criterios de reconocimiento y medición.

- Normas de exposición.

El criterio de clasificación según su alcance (Fowler Newton (2005, p. 535), habla "de normas contables profesiones, legales y propias de cada ente". Las normas contables legales son las que aplican obligatoriamente los emisores de los estados contables; y las normas contables profesionales son el punto de referencia para los informes de auditoría de los estados contables y obligan sólo a los profesionales; lo cual no obsta que una norma contable profesional también tenga el carácter de norma contable legal.

5.5.2 Normas contables profesionales

Fowler Newton (2005, p. 535) explica que las normas contables profesionales, sirven de punto de referencia para los informes de auditoría de estados contables, y constituyen un apéndice de las reglas que regulan esta actividad profesional. Esta clase de normas alcanzan a los contadores públicos que actúan como auditores, pero no son obligatorias para los emisores de estados contables, ya que podrían apartarse de estas normas contables profesionales, recibiendo como único castigo que el auditor incluya en su informe una salvedad.

Fowler Newton (1991, p. 350) critica la referencia a PGCA que utilizan algunos países, como los Estados Unidos, sosteniendo que es inadecuada porque el principio no es un sinónimo de norma. Asimismo, afirma Fowler Newton (2005, p. 536) que la vigencia de las normas contables profesionales no se apoya en una supuesta aceptación generalizada, sino en las facultades otorgadas a los organismos que las emiten. En nuestro país, están facultades emergen de la ley 20.476 y de numerosas leyes provinciales, y le corresponden a los consejos profesionales de ciencias económicas. A los fines de "remplazar a la expresión generalmente aceptados, lo mejor sería identificar claramente la fuente emisora de las NC aplicadas, con los aditamentos que fueren necesarios para que los lectores de informes de auditoría puedan identificar claramente las NC a que éstos se refieren." (Fowler Newton, 2005, p. 536)

Fowler Newton (2005, p. 673) explica que para poder comprender la problemática de la sanción de las normas contables profesionales y normas contables legales en nuestro país, hay que tener presente que:

> "a) La Nación Argentina es una confederación de estados provinciales.
>
> b) Hay en ella:
>
> 1)Veintitrés provincias, que retienen para sí, todos los poderes que no hayan sido expresamente delegados a la Nación.
>
> 2) Una Capital Federal (la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, CABA), que tiene un régimen de gobierno autónomo, con facultades propias de legislación y jurisdicción.
>
> c) Entre los poderes delegados a la Nación figura la sanción de los códigos civil y de comercio (a los que han agregado ciertas leyes complementarias) sin que tales códigos alteren las jurisdicciones locales.

d) Las provincias no han delegado a la Nación las actividades de fiscalización sobre los entes domiciliados en sus jurisdicciones.

(…) Por lo tanto, la emisión de las NCP y NCL argentinas se efectúa en el orden local." (Fowler Newton, 2005, p. 673)

5.5.3 Normas contables legales

Como se mencionó precedentemente, las normas contables legales obligatoriamente deben aplicarlas los emisores de los estados contables. Fowler Newton (2005) detalla que algunas "NCL alcanzan a numerosos entes emisores de estados contables. Otras solo obligan a los que tienen determinada forma jurídica, domicilio o actividad principal o cotizan públicamente sus acciones o títulos de deuda." (p. 535)

Pueden emitir normas contables legales la Comisión Nacional de Valores (CNV), IGJ, BCRA, Bolsa de Comercio de Buenos Aires (BCBA), Ente Nacional Regulador del Gas (ENARGAS), Instituto Nacional de Asociativismo y Economía Social (INAES), el Ministerio de Trabajo, Empleo y Formación de Recursos Humanos, la SSN, la Superintendencia de Riesgos del Trabajo (SRT), la Superintendencia de Servicios de Salud (SSS) y la Secretaría de Seguridad Social.

Por su naturaleza, y para tener efecto, las normas contables legales deben ser publicadas en boletines oficiales. El control de la aplicación de éstas está normalmente a cargo de los organismos estatales de fiscalización. Las normas contables legales únicamente pueden ser dictadas por el gobierno de la nación o de los estados provinciales, dentro de las facultades y con el alcance que les dé el marco correspondiente, pudiendo sancionárselas mediante leyes, decretos, y disposiciones de organismos estatales de control que hayan sido facultados para legislar en la materia.

Parte de la doctrina de las normas contables se puede encontrar en las emitidas por la *IASB*; la FACPCE, atento que el contenido de las resoluciones técnicas y de otros pronunciamientos técnicos se incorporan a las normas contables profesionales, y en algunos casos a las normas contables legales, vigentes en la mayor parte de la república Argentina; el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CPCECABA), y la *Financial Accounting Standards Board* (*FASB*, Junta de Normas de Contabilidad Financiera).

5.5.4 Estados financieros del sector privado

Las normas contables legales son las que obligatoriamente deben aplicar los emisores de los estados contables, y en algunos casos alcanzan a numerosos entes emisores de estados contables. En otros casos obligan sólo a los que tienen una determinada forma jurídica, o por el hecho de cotizar sus acciones o títulos de deuda en bolsa o mercados de valores; y por lo general, la sanción de esta clase de normas contables tiende a proteger el interés de los usuarios de estados contables por obtener información confiable para la toma de sus decisiones.

Fowler Newton (2011, p. 583) detalla que resultan ejemplos de normas legales para los estados financieros del sector privado las dictadas por la Nación, mediante leyes, decretos, resoluciones y otras normas de los organismos de regulación, control y supervisión.

5.5.5 Código Civil y Comercial de la Nación.

El nuevo Código Civil y Comercial de la Nación sancionado mediante la ley 26.994, vigente a partir del 01 de Agosto de 2015, establece la normativa vigente en la materia con las correspondientes consecuencias que pueden tener en la disciplina de la contabilidad. Este código se basa en el anteproyecto impulsado por el Poder Ejecutivo Nacional mediante el decreto 191 del 23 de febrero de 2011, que creó la comisión para la elaboración del proyecto de ley de reforma, actualización y unificación de los Códigos Civil y Comercial de la Nación (Alvarez Lancellotti, 2015, p. 2). Dicha comisión fue integrada por el doctor Ricardo Lorenzetti, como presidente, y las doctoras Elena Highton de Nolasco y Aida Kemelmajer de Carlucci, quienes en cumplimiento de los objetivos y plazos señalados por el citado decreto, y contando con la participación de ciento once especialistas que produjeron aportes específicos y también de la comunidad, enriquecido por numerosos trabajos críticos de doctrina y decisiones jurisprudenciales.

La sección séptima de los fundamentos del anteproyecto del Código Civil y Comercial de la Nación está dedicada a la contabilidad y estados contables (Alvarez Lancellotti, 2015, p. 2). La comisión tomó como base el proyecto de 1998 y otros

anteriores considerando adecuado optimizar y actualizar el tema. Los contenidos básicos son los siguientes. (Alvarez Lancellotti, 2015, p. 3)

Se extiende la obligación del llevado de contabilidad a todas las personas, sean humanas o jurídicas, que desarrollen una actividad económica o sean titulares de empresas. Se exceptúa de tal obligación a las personas físicas a las que el llevado de libros pudiera resultar gravoso, tales como agricultores y profesionales no organizados en forma de empresa. Asimismo, se faculta a las jurisdicciones locales a exceptuar también a aquellas actividades cuyo volumen de giro no justifiquen el llevado de libros. Se introduce, en favor de todas las personas, la posibilidad de llevar contabilidad legal en forma voluntaria –si así lo deciden- en un pie de igualdad respecto de los sujetos obligados.

En cuanto al llevado de la contabilidad, se hace hincapié en la verosimilitud de las registraciones, las que deben reflejar los hechos, instrumentos y documentos que les dan origen, sobre bases y criterios uniformes -a fin de evitar distorsiones originadas en las variaciones de los mismos- y con carácter eminentemente inclusivo de todos los actos que pudieren tener efecto sobre el patrimonio del obligado y el resultado de sus operaciones. Se imponen como libros obligatorios mínimos el “diario”, a fin de la anotación de las operaciones en orden cronológico, y el de “inventarios y balances”, para la anotación en forma detallada de los activos, pasivos y patrimonio neto, al comienzo de las actividades y al cierre de cada ejercicio, así como para la trascripción de los estados contables anuales. Se agrega, también con carácter de obligatorio, todo otro libro o registro que resulte necesario en función de la dimensión y características de la actividad del obligado o los que en forma especial impongan el código u otras leyes.

Se prevé la posibilidad, previa autorización, del llevado de libros, registros y del archivo de la documentación de respaldo por medios alternativos hoy existentes (electrónicos, magnéticos, ópticos, etc.) u otros que puedan crearse en el futuro. Se exceptúa de tal posibilidad al de libro de inventarios y balances, donde deben quedar registradas las características de los medios alternativos solicitados, así como las autorizaciones que se confieran, debiendo los referidos medios garantizar la inalterabilidad, inviolabilidad, verosimilitud y completitud de los registros.

Se ha dejado a cargo de los registros públicos de cada jurisdicción la identificación de los libros obligatorios, así como el otorgamiento de autorizaciones para su llevado por medios alternativos. En cuanto a la forma del llevado de los libros, se mantienen las normas de seguridad que hacen a la fe de sus registraciones. Se imponen en forma expresa para los libros y registros, el idioma y la moneda nacional, lo que excluye otras lenguas o unidades de medida técnicas o foráneas. Se fija expresamente el lugar en que han de permanecer los libros y registros contables, lo que aventará controversias al respecto. A la vez, ese mismo lugar se constituye en aquel en que se deben llevar a cabo –en su caso- las diligencias probatorias sobre los libros y registros del obligado. (Alvarez Lancellotti, 2015, p. 4)

Se dispone que los registros han de permitir determinar al cierre de cada ejercicio la determinación del patrimonio, de su evolución y de sus resultados, estableciéndose el contenido mínimo de los estados contables anuales. En cuanto a la conservación de los libros y registros se establece el plazo de diez años, el que se computará: desde el último asiento en el caso de los libros; desde la última anotación efectuada en el caso de los demás registros y desde la fecha de su emisión, en el caso de los instrumentos o documentos respaldatorios. Se establecen reglas concretas acerca de la eficacia probatoria de la contabilidad, incluyéndose todas las posibilidades, tanto entre obligados a llevar contabilidad y quienes decidan hacerlo en forma voluntaria, como entre éstos y los no obligados.

Se sostiene el criterio general de confidencialidad, prohibiéndose las pesquisas genéricas a fin de determinar si las personas llevan o no contabilidad legal. Se establece concretamente el lugar en que ha de ser llevada a cabo la prueba sobre los libros, registros y documentación respaldatoria, aun cuando se encuentre en diversa jurisdicción a la del juez que la ordene, lo que evitará controversias al respecto. En resguardo de la confidencialidad, se limita el examen probatorio a las cuestiones estrictamente en debate, sin perjuicio del examen genérico del sistema contable a fin de establecer si éste es llevado de acuerdo a las prescripciones legales. El articulado correspondiente es el siguiente:

Artículo 320 - Obligados. Excepciones.

Artículo 321 - Modo de llevar la contabilidad.

Artículo 322 - Registros indispensables.

Artículo 323 - Libros.

Artículo 324 – Prohibiciones.

Artículo 325 - Forma de llevar los registros.

Artículo 326 - Estados contables.

Artículo 327 – Diario.

Artículo 328 – Conservación.

Artículo 329 - Actos sujetos a autorización.

Artículo 330 - Eficacia probatoria.

Artículo 331 – Investigaciones.

Gran parte de la doctrina contable considera que las normas que contengan disposiciones referidas a los estados y registros contables deben ser claras, precisas y concordantes, a los fines de evitar términos ambiguos que pudieran dar lugar a varias interpretaciones o no se encuentren contempladas dentro de las normas que las rigen; en busca de proteger la confiabilidad y trasparencia. (Alvarez Lancellotti, 2015, p. 16)

Al derogar el código la obligación que tanto los registros contables como los estados contables se expresen con verdad, veracidad, y evidencia, se pierden algunos de los requisitos esenciales que deben tener la información contable, pudiendo esto evitar la sanción que debería aplicarse a quienes realizaran algunos de los delitos tipificados en legislación vigente. No se incluyó al libro “mayor” como libro obligatorio (ver art. 322), y nada se dispone sobre la posibilidad de acceder a los libros de “terceros” como prueba ni su valor (art. 330).

Tampoco se contempla el detalle que deben contener los inventarios, mencionado como libro en el art. 322 inc. b, pero no reglamentado por ninguna otra norma, instalando un criterio dimensional por “volumen de giro de actividades” que delega en una ignota “jurisdicción local” (art. 320 in fine), pero además con la disvaliosa consecuencia de eximir lisa y llanamente de llevar contabilidad y no de reducir las exigencias por volumen. Se pueden mencionarse como oportunidades perdidas las siguientes (Alvarez Lancellotti, 2015, p. 16):

- Mantiene la obligación de registros contables como “carga” y no como ‘obligación’.

- No prevé sanciones específicas por infracciones contables.

- No reconoce el rol fundamental de la información contable para la apertura, investigación y evaluación en los procesos concursales.

- Omite reconocer a las normas contables profesionales como fuente normativa luego de la ley y de las normas de las autoridades de contralor.

- Prescinde exigir que cada empresa o ente contable designe un contador público como responsable.

- Ignora requerir que todos los estados contables, sin importar la forma jurídica del ente del que provienen, deban ser auditados, salvo el criterio dimensional.

- Omite obligar que la contabilidad informática sea debidamente perfilada en sus exigencias técnicas de fondo y que, en forma expresa, no pueda ser llevada en la nube ("*cloud compution*") sino en ordenadores ubicados en el país y debidamente individualizados de modo de permitir su incautación en la quiebra.

Uno de los aspectos positivos es el de intentar tratar de universalizar la obligación de llevar y mantener registros contables, evitando incorporar aspectos específicos o de detalle referidos a la información que deben contener los estados contables, favoreciendo la flexibilidad necesaria para adaptarse rápidamente a las modificaciones e innovaciones que se produzcan a través de la evolución de la disciplina. La ley general de sociedades 19.550, denominación sustituida por el anexo II de la ley 26.994, contiene reglas referidas a cuestiones generales en los arts. 62 a 65, 151, 202, 230 y 274, entre otros.

5.5.6 Organismos de regulación y fiscalización

En cuanto a los organismos de regulación y fiscalización, han dictado resoluciones y otras clases de normas:

- La BCBA, para las entidades que cotizan títulos valores en su mercado.

- La CNV, para las entidades que cotizan públicamente títulos valores, excepto las que deben normas contables legales de otros organismos de control (como bancos y compañías aseguradoras).

- El ENARGAS, para las licenciatarias del servicio de transporte y distribución de gas.

- La IGJ, para las sociedades por acciones (excepto las controladas por la CNV), sucursales y representaciones de sociedades extranjeras, asociaciones civiles y fundaciones que tengan domicilio en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

- El INAES, para las cooperativas.

- La Superintendencia de Entidades Financieras y Cambiarias (SEFyC) del BCRA, para las entidades financieras.

- La SSN, para entes con actividad aseguradora.

- La SSS; para las obras sociales y otros agentes del seguro de salud.

5.5.7 Estados financieros del sector estatal

Luego Fowler Newton (2011, p. 586) señala que la ley 24.156, administración financiera y de los sistemas de control del sector público nacional, establece y regula las cuestiones relativas a la administración financiera de todo el sector público nacional, que se encuentra integrado, según el art.8º por:

- Administración nacional, conformada por la administración central y los organismos descentralizados, comprendiendo en estos últimos a las instituciones de seguridad social.

- Empresas y sociedades del estado que abarca a las empresas del estado, las sociedades del estado, las sociedades anónimas con participación estatal mayoritaria, las sociedades de economía mixta y todas aquellas otras organizaciones empresariales donde el estado nacional tenga participación mayoritaria en el capital o en la formación de las decisiones societarias.

- Entes públicos excluidos expresamente de la administración nacional, que abarca a cualquier organización estatal no empresarial, con autarquía financiera, personalidad jurídica y patrimonio propio, donde el estado nacional tenga el control mayoritario del patrimonio o de la formación de las decisiones, incluyendo aquellas entidades públicas no estatales donde el estado nacional tenga el control de las decisiones.

- Fondos fiduciarios integrados total o mayoritariamente con bienes y/o fondos del Estado nacional.

Para éstos estados financieros del sector estatal de todo el sector público nacional, el dictado de las normas contables está a cargo de la Contaduría General de la Nación (CGN), según lo establece los artículos 88 y 91, inciso a) de la ley 24.156, al ser el órgano rector del sistema de contabilidad gubernamental, y como tal responsable de prescribir y poner en funcionamiento y mantener dicho sistema, teniendo competencia para dictar las normas de contabilidad gubernamental para todo el sector público nacional.

La fuerza de las normas contables no depende de su aceptación sino de las facultades legales que poseen los órganos que las emiten. Fowler Newton (2011, p. 587) critica que la ley 24.156 se haya referido a principios y normas de contabilidad de aceptación general, aplicables al sector público, en vez de normas contables para el sector público o normas contables gubernamentales.

5.5.8 Problemática y armonizaciones

Para Fowler Newton (2011) "puede haber diferencias entre: a) NCL emitidas por los organismos de regulación o fiscalización con jurisdicción concurrente sobre un mismo emisor de estados financieros; b) las NCL que debe aplicar un emisor determinado de estados financieros y las NCP que debe considerar su auditor; c) las NCP vigentes en distintas jurisdicciones (la CABA y las 23 provincias). También está la cuestión de la armonización entre las NC argentinas y las NIIF." (Fowler Newton, 2011, p. 588)

En el caso de los conflictos entre normas legales, los mismos se solucionan por lo general mediante la aceptación de un organismo, de los estados contables financieros preparados con las normas contables de otro. El caso más importante se presenta en las

entidades financieras y aseguradoras con cotización donde la CNV (Fowler Newton, 2011, p. 589), acepta los estados contables financieros presentados conforme a las normas contables del BCRA y la SSN.

También puede presentarse conflictos con las normas contables legales que debe aplicar el emisor de los estados contables financieros y las normas contables profesionales que debe aplicar el auditor.

Una posible solución para alcanzar la armonización en este caso es que los organismos de control respalden a las normas contables profesionales; utilizar sus facultades legales de emitir normas contables propias para prohibir el empleo de alguna alternativa que no le satisfaga o cuando alguna cuestión no estuviese contemplada. Fowler Newton (2011) opina que:

> "los organismos de control no deberían crear diferencias con las NCP mediante la sanción de NCL sin sustento técnico, con los propósitos de a) engañar a los usuarios de estados financieros, ya fuere: 1) para encubrir los efectos de medidas gubernamentales; o 2) por razones políticas; o 3) por cualquier otro motivo; o b) impedir el cumplimiento de normas legales (como es el caso del decreto 664/03); o c) castigar determinadas conductas; o d) demostrar, simplemente, que los titulares del organismo estatal pueden manejarse con omnipotencia e impunidad." (Fowler Newton, 2011, p. 590)

La armonización de las normas contables legales, con las normas contables profesionales fue favorecida por la participación en las reuniones de la CENCyA, en carácter de observadores, además de representantes de la CNV, BCRA, BCBA, CGN y la SSN. De esta manera se permite a los representantes de esas entidades, sin comprometerlas, tomar contacto con los proyectos de pronunciamientos de la FACPCE para aportar sus puntos de vista y conocer otros.

Cabe agregar el caso de conflictos entre las normas contables profesionales vigentes en distintas jurisdicciones (CABA y las veintitrés provincias), que podrían solucionarse mediante el cumplimiento de los compromisos asumidos con la firma del acta de Catamarca. Por último, se menciona el caso de la armonización entre las normas contables argentinas y las NIIF.

5.5.9 Normas contables propias de cada ente

Fowler Newton (2005) define a las normas propias de cada ente como aquellas "que cada ente puede adoptar para la preparación de los ICI (informes contables internos). También puede utilizar su criterio para elegir: a) las NCL o NCP a aplicar cuando éstas admiten alternativas; b) los métodos que seguirá para aplicar las NCL o las NCP, cuando exista más de uno." (p. 537). Agrega el citado autor que:

> "cada ente puede definir reglas propias para el funcionamiento de su sistema contable. La definición de las NC implica la selección de: a) reglas entre las alternativas consideradas aceptables por las NCL, y las NCP aplicables al caso; b) métodos concretos para aplicar dichas reglas. (…) En los entes bien organizados, las NC propias se vuelcan a manuales de cuentas o manuales de procedimientos contables." (Fowler Newton, 1991, p. 351)

Asimismo, señala como sujetos afectados (Fowler Newton, 2005, p. 538) según los temas que regulan las normas contables a los emisores de estados contables, porque tienen que aplicar las normas contables legales por obligación; y las normas contables profesionales para evitar informes de auditoría con salvedades. También afectan a los contadores públicos que auditan los estados contables, y emiten una opinión que haga referencia a la aplicación de las normas contables profesionales, y de las normas contables legales, cuando así lo requieran. Se encuentra presente en los códigos de ética la obligación profesional de la capacitación permanente, educación continua de los contadores públicos.

5.5.10 Emisión de las normas contables profesionales

Se consideran los aspectos relacionados con la emisión de normas contables que se vinculan con la naturaleza y características de los entes que deberían estar a cargo de su emisión; el procedimiento que debería seguirse; y las medidas complementarias. Fowler Newton (2011, p. 399) indica que las normas contables son reglas para la preparación de información contable, diferenciando entre normas contables legales y normas contables profesionales. A los fines de emitir o modificar las normas contables se deberían tener en cuenta los intereses prioritarios, la calidad, la armonización, la cualidad de comparabilidad y los costos de aplicación de las normas.

En lo referente a los intereses prioritarios, "los estados financieros deben contener información que puedan emplear para la toma de decisiones" (Fowler Newton (2011, p. 399), siendo imposible que considerasen todas las necesidades de sus posibles usuarios. Algunos emisores de normas contables consideran como uno de sus objetivos que su elaboración sea de alta calidad, como la *IFRS Foundation* (Fundación *IFRS*), como así también el grupo de los veinte (G20) (Fowler Newton (2011, p. 400). Es necesario elaborar un marco conceptual de las citadas normas, que contengan a los usuarios típicos de los estados financieros, sus necesidades y las condiciones que deberían satisfacer la información presentada, donde las normas contables deberían respetar las premisas contenidas en su marco conceptual, y ser aplicables sin dificultades. Se presenta el problema del "cabildeo" (*lobbying*), donde Fowler Newton (1991) opina:

> "que no es raro que algunos grupos de emisores de estados contables busquen que se sancionen las normas contables que les convengan y que no se emitan las que no lo hagan. Lo que generalmente se busca con esto es: a) reducir o evitar el aumento de los costos de preparación y auditoría de la información contable; u b) obtener consecuencias económicas favorables (o evitar las desfavorables). Algunos emisores tratan de lograr que las NC les permitan difundir información que no brinde aproximaciones razonables a la realidad de su patrimonio, sus resultados o evolución financiera, para así inducir a los usuarios a tomar decisiones (de acción u omisión) distintas a las que adoptarían sobre la base de estados contables más representativos. Quienes así actúan apelan a veces a la muletilla de que cuando se sancionan NC deberían tenerse en cuenta sus consecuencias económicas" (Fowler Newton, 1991, p. 366)

La *Securities and Exchange Commission* (*SEC*) consideran que son de alta calidad cuando contienen principios neutrales con información coherente, comparable, relevante y fiable, útil para sus usuarios. Fowler Newton (2011, p. 401) no conoce ningún juego de normas contables de alta calidad según los conceptos vertidos precedentemente, y en cuanto a la armonización de las mismas con las NIIF, considera que puede resentir la calidad de las normas contables.

5.6 Consejos Profesionales

Dada la organización federal del país, en cada jurisdicción existe un CPCE. La creación de los consejos comenzó en la década del cuarenta, y su funcionamiento está regido en la CABA, por la ley 20.476, y en cada provincia, por la legislación local.

Cabe destacar, que en Tucumán las funciones de consejo son cumplidas por el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas local. Las funciones de los CPCE incluyen normalmente las de:

- Dar cumplimiento a las disposiciones de la legislación de fondo (ley 20.488, que regula el ejercicio de las profesiones en ciencias económicas en el país).

- Mantener las matrículas profesionales, concediendo, negando y cancelando las inscripciones en ellas.

- Autenticar las firmas de los profesionales cuando así le fuera requerido.

- Ejercer la potestad disciplinaria, facultad que implica la de dictar los pertinentes Códigos de Ética.

- Dictar normas relativas al ejercicio de las profesiones en ciencias económicas.

- Combatir su ejercicio ilegal.

Tanto el funcionamiento de los CPCE como las sanciones por faltas éticas aparecen también en el titulo II de la ley 20.488. La naturaleza jurídica de los consejos profesionales es sui generis. Son organismos que ejecutan funciones que el estado les ha delegado, pero sus directivos son elegidos por el voto de los matriculados, configurando así entes de autorregulación profesional. En la provincia de Buenos Aires, la ley caracteriza al CPCE como una entidad de derecho público no estatal con independencia funcional de los poderes del estado.

En relación con el tema de las normas contables profesionales, el art. 13 de la ley 20.488 establece que en la emisión de dictámenes, los contadores públicos deberán aplicar las normas de auditoría aprobadas por los organismos profesionales cuando ello sea pertinente. La misma facultad figura en las leyes locales que regulan el funcionamiento de los CPCE art. 8º, inc. f) de la ley 20.476 faculta al CPCECABA a ordenar, dentro de sus facultades, el ejercicio profesional de Ciencias Económicas y regular y delimitar dicho ejercicio en sus relaciones con otras profesiones. Los consejos son quienes tienen el poder para sancionar las normas contables profesionales y vigilar su cumplimiento, en ambos casos dentro de su correspondiente jurisdicción territorial.

5.6.1 Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires - CPCECABA

El CPCECABA es una entidad de derecho público, no estatal, con independencia de los poderes del Estado, que nuclea actualmente a más de 70,000 matriculados y que, en virtud de lo establecido en la legislación nacional y en la ley de la legislatura de la CABA, reglamenta y ordena el ejercicio de las profesiones de ciencias económicas, habilitando las matrículas de contador público, licenciado en administración, licenciado en economía y actuario en nuestra jurisdicción (CPCECABA, 2017b). Juntamente con la misión principal de la matriculación, el consejo vela por el cumplimiento de los principios de ética que rigen el ejercicio profesional de las ciencias económicas.

Las primeras normas que dieron origen a su funcionamiento se dictaron en el año 1945. Actualmente, cada provincia cuenta con un consejo, que, como el de la CABA, mantiene una plena independencia de funcionamiento. Su conducción está a cargo de un consejo directivo, integrado por profesionales de las distintas carreras, que se renueva periódicamente a través de elecciones ampliamente participativas y democráticas con la representación, desde el año 2001, de la mayoría y la minoría. Además del consejo directivo, existe una comisión fiscalizadora, con funciones de control, que también es elegida libremente por los profesionales. De esa misma forma se eligen los integrantes del Tribunal de Ética Profesional, independiente del consejo directivo, cuya misión es juzgar la conducta de los profesionales que hayan cometido faltas en su desempeño como tales. (CPCECABA, 2017b)

En su misión, se integraron actividades de servicio a la comunidad y a sus integrantes, orientadas a satisfacer las exigencias propias de una sociedad en permanente y renovado cambio, para promover el desarrollo y perfeccionamiento de la labor profesional, y estimula la solidaridad y el bienestar de sus miembros (CPCECABA, 2017b). Dentro de su ámbito, más de cincuenta comisiones de asesoramiento y estudio; académicas, profesionales, institucionales y operativas, integradas por matriculados, desarrollan tareas de investigación que se plasman en presentaciones en congresos y trabajos científicos y técnicos que tienen cabida en publicaciones especializadas.

También se debate y dictamina sobre nuevas técnicas, brindando apoyo intelectual y académico al profesional y a los sectores público y privado que consultan sobre la problemática económica. Además preparan informes para su publicación, organizan reuniones de divulgación y cursos de capacitación (CPCECABA, 2017b). Entre las actividades dirigidas al matriculado, el consejo dicta normas técnicas para el ejercicio profesional; organiza cursos de capacitación; desarrolla programas de especialización en tributación, administración y economía y finanzas en la dirección académica y del conocimiento; realiza congresos, conferencias, ciclos de actualización profesional y programas de orientación laboral. También brinda para sus matriculados asesoramiento técnico gratuito sobre temas jurídicos, contables, societarios, previsionales, entre otros; dispone de un fondo editorial y de un centro de información bibliográfica; promueve servicios sociales, entre ellos un sistema médico, turismo y subsidios, así como acciones culturales y deportivas.

Tiene como visión lograr el reconocimiento de las profesiones y del profesional en ciencias económicas, en su ámbito de actuación como en la sociedad toda, y en el exterior, por su idoneidad y capacidad, respaldado por una institución consolidada como referente obligado en la opinión pública, que lo enorgullezca y represente por su compromiso académico y social (CPCECABA, 2017b). Se señala como misión jerarquizar nuestras profesiones en un marco ético y técnico, desarrollando y cumpliendo con las previsiones legales y técnicas que regulan nuestro accionar, y garantizando una mejora continua en todas las áreas de desarrollo profesional y personal, aportando al bienestar de la sociedad. Entre sus valores pueden mencionarse:

-Integridad y objetividad.
-Rigor científico y académico.
-Comportamiento Ético.
-Búsqueda de la Excelencia.
-Compromiso Social.

5.6.2 Ley 466 (GCBA) y sus modificaciones - Consejo Profesional

La ley 466 sancionada con fecha 3 de agosto de 2000 por la Legislatura de la CABA establece en su art. 1º que el CPCECABA es una entidad de derecho público no estatal, con independencia funcional de los poderes del estado, creado para la

consecución de los objetivos que se especifican en la citada ley y en la legislación nacional que reglamenta el ejercicio profesional de los graduados en ciencias económicas. Tiene jurisdicción en la CABA, con domicilio en el lugar que designe el consejo directivo. Asimismo el art. 2º de la ley 466 dispone que le corresponde al CPCE:

> "a) Cumplir y aplicar las prescripciones de la presente ley y otras relacionadas con el ejercicio profesional y sus respectivas reglamentaciones. Proponer a los poderes públicos sus reformas cuando se estime necesario y conveniente.
>
> b) Reglamentar y ordenar el ejercicio de las profesiones de Ciencias Económicas y regular y delimitar dicho ejercicio en sus relaciones con otras profesiones.
>
> c) Honrar el ejercicio de las profesiones de ciencias económicas, afirmando las normas de espectabilidad y decoro propias de una carrera universitaria, estimular la solidaridad y el bienestar entre sus miembros.
>
> d) Crear y llevar las matrículas correspondientes de ciencias económicas y un registro actualizado con los antecedentes respectivos de los profesionales matriculados. Conceder, denegar, suspender, cancelar y rehabilitar la inscripción en las matrículas mediante resolución fundada, conforme a las reglamentaciones vigentes.
>
> e) Velar porque sus miembros actúen con un cabal concepto de lealtad hacia la Patria, cumpliendo con la Constitución Nacional, la Constitución de la Ciudad de Buenos Aires y las leyes. Cuidar que se cumplan los principios de Ética que rigen el ejercicio profesional de Ciencias Económicas. Aplicar las correcciones y sanciones disciplinarias por su transgresión.
>
> f) Dictar las medidas y disposiciones de todo orden que estime necesarias o convenientes para el mejor ejercicio de las profesiones cuya matrícula controla.
>
> g) Perseguir y combatir, por los medios legales a su alcance, el ejercicio ilegal de la profesión.
>
> Acusar y querellar judicialmente en dichos casos y por la expedición de títulos, diplomas o certificados en infracción a las disposiciones legales. Actuar en juicio cuando sea parte o así lo requiera una obligación legal.
>
> h) Secundar a los Poderes Públicos en el cumplimiento de las disposiciones que se relacionen con la profesión. Evacuar y suministrar los informes que soliciten las entidades públicas, mixtas o privadas, que no impliquen la realización de una tarea profesional.

i) Ejercer las funciones necesarias que tiendan a jerarquizar, estimular y velar por el libre ejercicio de la profesión y amparar la dignidad profesional, evitando que sea vulnerada tanto en lo colectivo como en lo individual.

j) Certificar y legalizar, a solicitud de los interesados, las firmas de los profesionales matriculados que suscriban dictámenes, informes y trabajos profesionales en general." (Art. 2º de la ley 466)

Entre sus atribuciones y responsabilidades dispone el Art. 3º de la ley 466, que para el cumplimiento de sus fines, el CPCE tendrá las siguientes atribuciones y responsabilidades:

"a) Formar parte, mediante representantes, de organismos permanentes o transitorios de carácter regional, nacional o internacional, que agrupen a profesionales en general o de Ciencias Económicas en particular. Resolver sobre la incorporación del Consejo Profesional a entidades de segundo grado.

b) Emitir opinión sobre los proyectos de leyes de aranceles que regulen el ejercicio de las profesiones de Ciencias Económicas.

c) Dictaminar sobre honorarios profesionales cuando así lo solicite cualquier entidad pública o privada, así como también en las cuestiones que sobre honorarios se susciten entre el profesional y quien hubiera solicitado sus servicios cuando las partes así lo requieran de común acuerdo.

d) Solicitar al Poder Judicial la adopción de medidas que faciliten la labor de los profesionales en Ciencias Económicas cuando actúen como auxiliares de la justicia, proponiendo un sistema de honorarios que regule montos mínimos.

e) Estudiar, fundar y emitir opinión en asuntos de interés público, de carácter técnico -científico, que se consideren convenientes o que sean sometidos a su estudio y consideración.

f) Formar y promover el desarrollo de bibliotecas especializadas a fin de brindar servicios de información bibliográfica, disposiciones legales, doctrina y jurisprudencia actualizada por las vías más adecuadas.

g) Fijar, con el voto de los dos tercios de la totalidad de los miembros de la Comisión Directiva, el monto de los aranceles por pago de derechos y servicios prestados y los eventuales recargos, todo ello de acuerdo a las necesidades de recursos que surjan del presupuesto de gastos de cada ejercicio.

h) Recaudar y administrar todos los recursos que ingresen a su patrimonio. Adquirir, gravar y enajenar bienes muebles e inmuebles; contraer deudas por préstamos con garantía o sin ella; facilitar créditos; recibir y efectuar donaciones con o sin cargo; alquilar bienes propios o ajenos; recibir o dar en comodato, realizar todo otro acto jurídico que no le esté expresamente prohibido y toda gestión de orden económico - patrimonial, con excepción de actividades que persigan fines de lucro.

i) Realizar toda otra actividad que no esté expresamente prohibida, con la excepción de las que persigan fines de lucro." (Art. 3º de la ley 466)

En caso de allanamiento o registro del profesional, la autoridad competente que hubiere dispuesto la medida deberá dar aviso de ella al consejo al realizarla y el profesional podrá solicitar la presencia de un miembro del consejo directivo durante el procedimiento, sin que ello implique suspenderlo. En lo referente a las autoridades se establece que son organismos del CPCE, con carácter honorario y obligatorio:

- El Consejo Directivo.
- El Tribunal de Ética Profesional.
- La Comisión Fiscalizadora.

5.7 Otros organismos profesionales argentinos

5.7.1 Colegios de Graduados

Fowler Newton (1991, p. 394) manifiesta que los primeros organismos profesionales constituidos en nuestro fueron de carácter gremial, estaban destinados a defender los intereses de los profesionales adheridos. El primero de ellos fue el Colegio de Graduados de Ciencias Económicas (CGCE), fundado en 1891. Actualmente, éstos entes se denominan colegios (o asociaciones) y tienen la característica de carecer de fines de lucro (asociaciones civiles); y es voluntaria su asociación, por lo cual no se requiere su inscripción para el ejercicio de las profesiones en ciencias económicas, salvo en el caso del Colegio de Graduados de la provincia de Tucumán. Lo más adecuado sería, según Fowler Newton (2005, p. 678), consignar que las posibles actividades de los colegios es la defensa de los intereses de los profesionales, ya que no intervienen en ningún tipo de negociación colectiva, y en la práctica por la normativa aplicable es también ejercida por los CPCE.

5.7.2 Federación de Graduados

La anteriormente denominada Federación Argentina de Colegios de Graduados en Ciencias Económicas es una asociación civil de segundo grado fundada en 1926, que posteriormente, cambió su nombre por Federación Argentina de Graduados en Ciencias Económicas (FAGCE), sin perder por ello su carácter de federación de colegios (Fowler Newton, 1991, p. 394). Sólo pueden ser miembros las asociaciones civiles con personería jurídica que representen a los graduados en ciencias económicas, con títulos universitarios legislados por la ley 20.488. Uno de sus fines es el de contribuir al mejoramiento profesional de los graduados en ciencias económicas. (Fowler Newton, 2005, p. 678)

5.7.3 Instituto Técnico de Contadores Públicos

Dentro de la FAGCE funcionan varios institutos de investigación, entre ellos el ITCP, cuyo estatuto le asigna la función de servir a la profesión en todas las cuestiones técnico-científicas vinculadas con su ejercicio (Fowler Newton, 1991, p. 395). Las materias objeto de su actividad incluyen (Fowler Newton, 2005, p. 678):

- Los principios de contabilidad.
- Las normas para la confección de estados contables.
- Las normas y procedimientos de auditoría.
- Las normas sobre los dictámenes del contador público.

El ITCP informa su opinión mediante recomendaciones, dictámenes e informes. Durante muchos años, la FAGCE intento que los pronunciamientos del ITCP tuvieran carácter de normas contables profesionales, pero era incompatible con las disposiciones de la ley 20.488 y leyes provinciales (Fowler Newton, 2005, p. 678). En el año 1985 la FACPCE y la FAGCE firmaron un acta compromiso, por la cual ésta aceptó formalmente que la sanción y puesta en vigencia de normas técnicas profesionales es efectuada por los consejos. En su origen, la FACPCE estableció, entre sus objetivos, el de dictar normas técnico-profesionales de aplicación obligatoria para aquellos graduados que deban utilizar en el ejercicio de su profesión pautas definidas.

5.8 Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas - FACPCE

La FACPCE agrupa a los veinticuatro CPCE de todo el país, en representación de más de 120,000 matriculados de las carreras de contador público, licenciatura en administración, licenciatura en economía y actuarios (FACPCE, 2017c). Durante aproximadamente veinte años, los CPCE se reunieron en convenciones nacionales bianuales. En la V convención nacional, realizada en 1959, surgió la idea de construir la FACPCE. Posteriormente, en Córdoba, se formó la comisión coordinadora de CPCE, como paso previo a la creación definitiva de la entidad, decisión ratificada en la VIII convención de CPCE, realizada en San Juan, en el año 1966 (FACPCE, 2017c). Esta comisión fue la encargada de organizar las convenciones bianuales y llevar a la práctica las resoluciones recomendatorias más importantes.

La comisión coordinadora en la XI convención realizada en Resistencia, Chaco, en octubre de 1972, bajo el lema "Nuevos Horizontes de la Profesión", concretó la iniciativa, marcando hitos históricos para su fundación (FACPCE, 2017c). Una comisión especial compuesta por los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas de Buenos Aires, Córdoba, Chaco, Santa Fe y Tucumán tuvo a su cargo la elaboración del anteproyecto del estatuto, que fue sometido a proceso de consulta por parte de todos los consejos del país. Finalmente, el estatuto fue aprobado en la ciudad de Córdoba, los días 30 de junio y 28 de julio de 1973 (FACPCE, 2017c). La federación quedó definitivamente constituida, con todos los CPCE existentes a esa fecha, el 10 de agosto de 1973, en la ciudad de La Plata.

La federación es un organismo surgido en el seno de los CPCE a quienes representa (FACPCE, 2017d). Desde su origen le ha dado primacía a las instituciones y no a las personas, es por ello que los asuntos de interés común se resuelven conjuntamente, sin cercenar autonomías ni facultades. Esta filosofía estimuló el espíritu para crear una entidad vigorosa, ejecutiva, con autoridad y jerarquía, con los medios humanos y materiales necesarios para dar una respuesta eficaz a la cada vez más compleja y cambiante problemática profesional. Con variaciones significativas por el avance técnico-científico, el contexto socio-económico y el juego de intereses sectoriales, la federación según la información brindada en su página web, lucha

permanentemente por la defensa gremial y la jerarquización de la profesión a través de la constante vinculación con el sector profesional y el intercambio de experiencias entre sus integrantes, lo que permite a la institución fortalecer sus competencias, superando limitaciones y combatiendo la mediocridad (FACPCE, 2017d). El federalismo, la integración y la solidaridad son las bases del accionar de FACPCE.

5.8.1 Estatuto de la Federación Argentina de Consejos Profesionales

El art. 1 dispone que se constituye una asociación civil con los CPCE del país, bajo la denominación de FACPCE (FACPCE, 2017e). Para ser miembro de la federación, los consejos deberán reunir los siguientes requisitos, según el art. 2º del estatuto:

- Ejercer el gobierno de la matrícula en su ámbito territorial por creación y atribuciones dispuestas por leyes nacionales o provinciales.

- Decisión de adherirse a la federación, adoptada por la asamblea o por el órgano con facultades para ello, del consejo respectivo.

- Solicitud escrita elevada a la federación acompañada de los elementos demostrativos de las condiciones referidas en los puntos anteriores.

En cuanto a la calidad de miembros de la federación no altera el carácter de entidad autónoma que inviste el consejo adherido ni crea restricciones en el ejercicio de sus derechos y obligaciones. Sobre la duración de la federación será por tiempo ilimitado y sólo podrá ser disuelta por voluntad expresa de sus integrantes en la forma prevista en este estatuto. La federación tiene domicilio legal en CABA de la República Argentina. La federación tiene por objeto, según el art. 6º:

> "a) Propender a coordinar la acción de las entidades integrantes, en el orden nacional e internacional, destinada a ejercer la representación de los graduados en Ciencias Económicas de la República Argentina, sobre bases y principios adecuados que posibiliten esos propósitos.
>
> b)Fijar las bases de una política profesional adecuada al momento histórico y a la realidad socioeconómica de la República.

c) Representar gremialmente a los Consejos adheridos tanto en el orden nacional como internacional.

d) Integrar confederaciones de organismos profesionales dentro del ámbito nacional e internacional.

e) Coordinar con las entidades adheridas la uniformidad de la legislación en las distintas jurisdicciones, siempre que ello resultare compatible con las características individuales y propias de cada región.

f) Dictar normas técnico-profesionales de aplicación general en el ejercicio de la profesión.

g) Realizar estudios e investigaciones sobre aspectos técnicos y científicos de la profesión, de interés para los graduados en la disciplina, de los poderes públicos o de las entidades vinculadas y de la sociedad en general.

h) Estudiar y emitir opinión relativa al análisis de problemas vinculados con el campo específico profesional y sobre cualquier asunto de interés público que no sea de contenido político-partidista, racial o religioso.

i) Realizar publicaciones sobre política profesional, técnico-científicas u otras que se consideren convenientes para la consecución de sus fines.

j) Auspiciar y realizar reuniones, conferencias, cursos y congresos provinciales, regionales, nacionales e internacionales, conducentes al más amplio desarrollo técnico-científico, cultural y social en consonancia con las finalidades específicas de la profesión.

k) Apoyar la labor de los Consejos Profesionales, cuando éstos lo soliciten.

l) Mantener vinculaciones con instituciones universitarias y otros organismos relacionados con el área de la educación.

m) Mantener vinculaciones con los poderes públicos y con instituciones privadas, relacionadas o que sean de interés para los profesionales en Ciencias Económicas.

n) Participar activa y permanentemente en todo lo relacionado con la formación e incumbencias profesionales de los graduados en Ciencias Económicas.

o) Propender a la participación previa y directa en la gestación de normas que se relacionen con la profesión de Ciencias Económicas.

p) Ejercer la defensa de las incumbencias profesionales de los graduados en Ciencias Económicas.

q) Promover la realización de actividades sociales, culturales, recreativas y deportivas.

r) Fomentar el principio de solidaridad, promoviendo y desarrollando sistemas de seguridad social orientados a los graduados en Ciencias Económicas, como así también a los graduados universitarios en otras profesiones". (Art.6º Estatuto FACPCE)

El art. 7º del estatuto establece que los órganos de gobierno son la asamblea; la junta de gobierno y la mesa directiva; y los órganos de fiscalización la comisión fiscalizadora.

La asamblea constituye el órgano máximo de la federación y está integrada por los presidentes o sustitutos legales de los consejos federados, o por los representantes que a tal efecto designen dichos organismos. Es presidida por el presidente de la junta de gobierno.

5.8.2 Consejo Elaborador de Normas de Contabilidad y de Auditoría – CENCyA. Reglamento

El reglamento vigente aprobado por resolución de la junta de gobierno nº 484/15 establece en su capítulo I su estructura y funcionamiento. El art. 1º establece que los integrantes para cumplir con la elaboración, emisión y sanción de las normas profesionales son:

- El Consejo Elaborador de Normas de Contabilidad y de Auditoría (CENCyA).
- La mesa directiva de la FACPCE.
- La junta de gobierno de la FACPCE.
- Los CPCE de todo el país.

El Comité de Nominaciones participa indirectamente de este proceso, fijando el orden de mérito para la designación de los integrantes del CENCyA.

El art. 2º dispone que el CENCyA tiene como misión, la de ser el organismo encargado de elaborar, en el interés público, y difundir, las normas de contabilidad y auditoría a emitir por la FACPCE, para su posterior sanción por los CPCE. Depende de la junta de gobierno e informa su gestión a través de la mesa directiva.

Según el art. 3º el CENCyA tiene la función de elaborar y proponer los proyectos de normas profesionales para su análisis y aprobación en la junta de gobierno y, colaborar en su posterior difusión, uso y aplicación. El CENCyA tiene los siguientes objetivos:

> "a) Contribuir a lograr el mayor consenso posible de la profesión y de la comunidad en general respecto de las propuestas de las normas profesionales contenidas en los proyectos de resoluciones técnicas y recomendaciones, antes de su aprobación;
>
> b) Promover la coherencia entre las normas propuestas por la FACPCE y las efectivamente puestas en vigencia por los Consejos Profesionales;
>
> c) Contribuir a una mayor homogeneidad en la interpretación de las normas vigentes por parte de los distintos Consejos Profesionales;
>
> d) Contribuir a una mejor comunicación de las normas a los organismos de control y a la comunidad en general, cuando la Junta de Gobierno lo solicite.
>
> e) Articular con los otros Comités a fin de evitar superposiciones de incumbencias." (Art.3º - Res. JG Nº 484/15)

Todos los plazos fijados en el reglamento son computables como días hábiles, salvo que se indique lo contrario. En todos los casos en que no se especifique el plazo, el mismo será de cinco días hábiles.

El CENCyA se compone de treinta y cinco miembros titulares, con derecho a voz y voto: diecisiete miembros conforman el comité de contabilidad; diecisiete miembros conforman el comité de auditoría; y el director general preside cada comité.

Participan de las reuniones del CENCYA un miembro de la mesa directiva que actuará como enlace entre ambas, con voz pero sin voto. La mesa directiva actuará como nexo entre CENCyA y la junta de gobierno. Los miembros titulares de CENCyA representan a empresas y usuarios, estudios profesionales, académicos, CPCE y a la FACPCE, según el siguiente detalle:

Miembros	**Comité de Contabilidad**	**Comité de Auditoría**
Representantes de:		
empresas y usuarios	3	3

estudios profesionales	3	3
académicos	2	2
Consejos Profesionales de Ciencias Económicas	8	8
FACPCE (a propuesta de Mesa Directiva)	1	1
Total	17	17

Fuente: Res. JG Nº 484/15 - Reglamento CENCYA.

Pueden designarse miembros de CENCyA en carácter de invitados, los que participan de las deliberaciones con voz, pero sin voto.

La elección del director general de CENCyA es realizada por la junta de gobierno, a partir de una terna propuesta por el comité de nominaciones. La propuesta debe confeccionarse analizando los antecedentes de los postulantes que se presenten en el correspondiente llamado a concurso.

En caso de acefalía del director general, la junta de gobierno en su primera reunión posterior al hecho, designará a uno de los miembros de CENCyA, a propuesta de la mesa directiva, como director interino hasta que la junta de gobierno designe un nuevo director general, con el procedimiento indicado en el párrafo anterior.

Las propuestas de nominaciones para la elección de los miembros titulares de los comités de CENCYA deben cumplir con las siguientes condiciones:

> "a. Sólo pueden realizarlas los Consejos Profesionales, para los ocho (8) representantes de cada Comité; la Mesa Directiva, para el representante de FACPCE; los Organismos participantes en CENCyA para los representantes de empresas, usuarios y estudios profesionales; y las Facultades de Ciencias Económicas para los representantes académicos. Para éste último caso, la Mesa Directiva deberá cursar invitaciones a las Facultades de Ciencias Económicas de Universidades del país con que se tenga convenio firmado, a fin de que las mismas envíen sus propuestas. En el caso de los representantes de los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, se garantizará un representante por zona, en la medida que cumpla con los requerimientos mínimos del reglamento de nominaciones

b. El Comité de Nominaciones nomina a los miembros del CENCyA considerando pautas que busquen mantener un equilibrio en la representación, en función de sectores y tamaños de los entes, y privilegiando el principio de buscar el mejor candidato disponible en cada caso. Estas pautas serán elaboradas por el Comité de Nominaciones al comenzar su funcionamiento, las que serán incluidas en el Anexo II." (Art.10º Res. JG Nº 484/15)

Los organismos participantes son las organizaciones públicas y privadas, con interés en las normas profesionales, que manifiesten su voluntad de participar en CENCYA, y que se comprometan a asumir el costo de la participación de los miembros del comité de nominaciones y/o de CENCYA que hayan postulado y resulten designados. La aceptación como organismo participante está a cargo de la junta de gobierno, a propuesta de la mesa directiva. La designación de los miembros titulares de CENCyA la realiza la junta de gobierno, en base a las nominaciones propuestas por el comité de nominaciones. Serán designados por la mesa directiva a propuesta del director general de CENCYA los miembros invitados, quien deberá fundamentar la misma, exponiendo las razones que justifican y hacen necesario o conveniente su designación.

La duración de la designación del cargo en cada comité y del director general del CENCyA es de tres años con posibilidad de dos reelecciones sucesivas o de varias reelecciones alternadas. Cada dieciocho meses vencerá el mandato de la mitad de sus integrantes. Las funciones de todos los miembros serán ad-honorem.

Los miembros de CENCyA deben cumplir con un mínimo de asistencia a las reuniones y cumplimentar las actividades que corresponden a sus funciones. El detalle de estas obligaciones son definidas por CENCyA en su reglamento interno, el cual es puesto a disposición de la mesa directiva para su aprobación. Son funciones y obligaciones del director general:

"a. Concurrir a las reuniones de la Junta de Gobierno y de la Mesa Directiva de la FACPCE e informar sobre el avance de los planes de trabajo establecidos, siendo esta función indelegable, salvo razones de fuerza mayor que lo justifiquen y con conocimiento previo y aprobación de la Mesa Directiva; b.Preparar y elevar a la Mesa Directiva los requerimientos presupuestarios de gastos de funcionamiento; c.Presidir CENCyA y cada Comité, y desarrollar el proceso de análisis y elaboración de las normas profesionales; y d.Las previstas en otros artículos de este reglamento." (Art.13º Res. JG Nº 484/15)

El comité de nominaciones está formado por el presidente de la FACPCE –presidente del comité-, que tendrá doble voto en caso de empate; un representante de la junta de gobierno; dos miembros propuestos por los organismos que participan en la postulación de miembros a CENCyA, y dos miembros propuestos por los consejos profesionales.

El comité de nominaciones puede tener hasta una cantidad de tres miembros suplentes: un suplente del representante de junta, un suplente por los consejos profesionales y un suplente por el resto de los miembros. Cada suplente sólo puede reemplazar al titular que represente al mismo grupo. Los miembros suplentes pueden ser designados como miembros titulares, sólo cuando hay vacancia (ej.: renuncia, pedido de licencia, etc.) del miembro titular.

La duración de la designación de los miembros del comité de nominaciones es de tres años con posibilidad de dos reelecciones sucesivas o de varias reelecciones alternadas. La renovación del comité se realiza mediante un orden de mérito que se propone a la junta de gobierno, confeccionado por un comité especial, previo estudio de los antecedentes de los postulantes. El comité especial está formado por tres integrantes de la junta de gobierno y el presidente de la FACPCE, que presidirá éste comité especial y tendrá doble voto en caso de empate.

Cada comité elabora su plan de trabajo anual, el que se analiza y aprueba en reunión plenaria de los dos comités. Luego se eleva a la mesa directiva para su tratamiento, sometiéndose a través de la misma, a consideración de la junta de gobierno quien podrá hacer nuevas propuestas y una vez aprobado por esta se comienza a ejecutar. El programa anual será modificado cada vez que sea necesario. La propuesta de modificación se aprueba con el mismo procedimiento anterior y la presenta el director general a la junta de gobierno, a través de la mesa directiva, para su análisis y aprobación.

Los pronunciamientos técnicos de cada comité se aprueban por mayoría absoluta de sus miembros –según su reglamento interno-, y conforman el borrador del proyecto y en caso de empate, resuelve el director general con su voto. Éste se envía a los miembros de los dos comités para que, en un plazo de diez días, presenten sus comentarios. El director general de CENCyA debe someter el borrador del proyecto a la

discusión en una reunión plenaria de los dos comités. El comité de origen analiza los comentarios y las opiniones surgidas en las reuniones plenarias y considera la aprobación del proyecto de norma para presentarlo a la junta de gobierno, previa elevación a la mesa directiva.

La aprobación de las normas profesionales se realiza de acuerdo con el siguiente procedimiento:

> "1. El Comité correspondiente del CENCyA elabora y aprueba el Proyecto de Norma Profesional -según los arts. 16 y 17 y su Reglamento Interno-, y el Director General del CENCyA lo eleva a la Junta de Gobierno, a través de la Mesa Directiva, con una anticipación de treinta (30) días corridos a la fecha de la reunión de la Junta de Gobierno.
>
> Una vez que sea aprobado por la Junta de Gobierno se autorizará la publicación en la Web y el comienzo de su período de consulta y/o discusión. Simultáneamente se enviará a todos los Consejos Profesionales y demás organismos interesados.
>
> 2. En la Junta de Gobierno que se lleva a cabo durante el período de consulta, se recibe, por escrito, la opinión de cada Consejo y se realiza el debate correspondiente. Se labra un acta donde constan las opiniones recibidas y analizadas, indicando el grado de adhesión que cada una ha tenido en la reunión.
>
> 3. La Mesa Directiva recibirá por escrito y hasta el plazo establecido para el período de consulta, todas las observaciones que los proyectos reciban, debiendo circularizarlas a los Consejos Profesionales y al CENCYA para su conocimiento y análisis, previo a la Junta de Gobierno en que se proyectó su tratamiento.
>
> 4. El Comité de origen del proyecto, durante el período de consulta, recibe y estudia las opiniones y comentarios –tomando en cuenta los lineamientos consensuados por la Junta de Gobierno.
>
> 5. El Comité de origen del proyecto, terminado el período de consulta, elabora dos documentos:
>
> 5.1. Documento con las opiniones recibidas en el período de consulta; el tratamiento propuesto por el CENCYA para cada una de ellas con sus fundamentos; y
>
> 5.2. Borrador del Proyecto de Norma.
>
> 6. El Director General de CENCyA, treinta (30) días corridos antes de la realización de la Junta de Gobierno, los envía a la Mesa Directiva, la cual una vez verificado el cumplimiento de los lineamientos de Junta de Gobierno, los envía a los Consejos Profesionales para su análisis técnico.
>
> 7. La Junta de Gobierno verifica si se cumplió el debido proceso para la aprobación de una norma profesional establecido en este Reglamento; y aprueba o rechaza la propuesta de norma.
>
> En caso de rechazo, la Junta de Gobierno indicará las razones que lo motivaron. No se considera rechazo las modificaciones de forma o no sustanciales.

8. Si por las mayorías especiales requeridas por el Estatuto de la Federación, la propuesta de norma no resulta aprobada, ni rechazada, se aplica el siguiente procedimiento:

8.1. Se establece un nuevo período de consulta entre los Consejos, presentando un breve resumen de los argumentos expuestos para su aprobación o para su rechazo.

8.2. Al vencer éste período de consulta, se somete a su aprobación o rechazo, en la siguiente reunión de la Junta de Gobierno, con la previa intervención de la Mesa Directiva.

8.3. Si no se logran las mayorías requeridas para su aprobación o rechazo, se repite lo indicado en 8.1. y 8.2. de este acápite.

8.4. Si nuevamente no se logran las mayorías requeridas para su aprobación o rechazo, se considera rechazado el proyecto; pudiendo la Junta de Gobierno decidir sobre el futuro tratamiento del tema en cuestión." (Art.18º Res. JG Nº 484/15)

Los proyectos, recomendaciones y normas profesionales incluidas en el reglamento son:

"a. Proyecto de Interpretación de Normas Profesionales.

Estos proyectos incluyen propuestas de interpretaciones obligatorias de las normas profesionales. Tienen un plazo de consulta que no podrá ser inferior a dos meses desde la fecha de su publicación.

b. Proyecto de Resolución Técnica.

Estos proyectos incluyen propuestas de normas profesionales. Tienen un plazo de consulta que no podrá ser inferior a cuatro meses desde la fecha de su publicación.

c. Proyecto de Recomendación Técnica del Sector Público.

Estos proyectos incluyen propuestas de recomendaciones relacionadas con la información contable del sector público. Tienen un plazo de consulta que no podrá ser inferior a cuatro meses desde la fecha de su publicación.

d. Interpretación de Normas Profesionales.

Es una norma profesional de aplicación obligatoria, una vez que ha sido aprobada por los Consejos Profesionales.

e. Resolución Técnica.

Es una norma profesional de aplicación obligatoria, una vez que ha sido aprobada por los Consejos Profesionales.

f. Recomendación Técnica del Sector Público.

Es una norma profesional de recomendación al sector público para que sus normas contables estén adecuadas a la misma, una vez que ha sido aprobada por los Consejos Profesionales.

g.Circulares de Adopción de las NIIF y Circulares de Adopción de pronunciamientos emitidos por el IAASB y el IESBA de la IFAC.

Las circulares de adopción de las NIIF se emiten para poner en vigencia, como norma contable profesional, a las nuevas Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) e Interpretaciones –CINIIF- o a modificaciones a las NIIF e Interpretaciones-CINIIF- existentes, por parte del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB).

Las Circulares de Adopción de pronunciamientos del Consejo de Normas Internacionales de Auditoria y Aseguramiento (IAASB) y el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (IESBA) de la IFAC se emiten para poner en vigencia, como norma profesional, los nuevos pronunciamientos o cambios a pronunciamientos existentes de Normas Internacionales de Auditoría (NIA), Notas Internacionales de Prácticas de Auditoría (NIPA), Normas Internacionales de Encargos de Revisión (NIER), Notas Internacionales de Prácticas de Encargos de Revisión (NIPER), Normas Internacionales de Encargos de Aseguramiento (NIEA), Notas Internacionales de Prácticas de Encargos de Aseguramiento (NIPEA), Normas Internacionales Servicios Relacionados (NISR), Notas Internacionales de Prácticas de Servicios Relacionados (NIPSR), Normas Internacionales de Control de Calidad (NICC) y los aspectos relacionados con el concepto de independencia del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad.

La emisión de una circular de adopción tiene el siguiente proceso:

1. En cuanto se tome conocimiento de la nueva norma o pronunciamiento o del cambio a las existentes, el Director General de CENCyA comunica a la Mesa Directiva y al CENCyA esta situación.
2. El Director General eleva un documento resumen de la norma o pronunciamiento, y un anexo con la norma en español, a consulta de los Consejos Profesionales y de la profesión, durante un plazo de 30 días, pudiendo asignar un plazo menor, por excepción y razones fundadas; con la aclaración, que los comentarios y observaciones que serán considerados, se referirán solamente a cuestiones de su aplicación en el contexto argentino (por ejemplo, cuestiones de controversias posibles con aspectos legales).
3. Vencido el período de consulta, el Director General incluye su tratamiento, como punto del orden del día en la primera reunión del CENCyA que se realice; presentando la opinión previa emitida por la comisión que realizó el estudio del borrador de norma, propuesto oportunamente por el IASB o por el IAASB o el IESBA de la IFAC y los comentarios recibidos.
4. De resultar aprobada por el CENCyA, se procede a:
   4.1. Redactar la circular de adopción.
   4.2. Asignar un número correlativo a cada tipo de Circular de Adopción.
   4.3. Consignar un título representativo de lo que se pone en vigencia, indicando la fecha de aplicación obligatoria y si tiene la opción de aplicación anticipada; y
   4.4. Anexar el texto de la norma del IASB, o del IAASB o el IESBA de la IFAC en español.

El Director General presenta la Circular en la primera reunión de Mesa Directiva posterior a su aprobación por CENCYA para su tratamiento.

En caso de resultar aprobada por la Mesa Directiva se remite a los Consejos Profesionales para su aprobación en su jurisdicción, a la Comisión Nacional de Valores y otros organismos de control interesados para su tratamiento e incorporación a sus normas.

h. Informes.

Es un pronunciamiento que no constituye una norma profesional de aplicación obligatoria, que no requiere aprobación por los Consejos Profesionales y su finalidad es aportar una fuente de consulta sobre prácticas aceptadas y doctrina contable.

i. Resoluciones coyunturales de emergencia.

Estas resoluciones deben obedecer a razones de emergencia, que impidan la realización del proceso establecido por este Reglamento y deben ser aprobadas previamente por CENCyA, quien la pondrá a disposición de la Mesa Directiva, la que queda facultada para emitir una resolución ad referéndum de la primera Junta de Gobierno que se lleve a cabo con posterioridad de la fecha de dicha resolución.

Período de Consulta.

La Junta de Gobierno puede decidir la reducción de los plazos indicados debido a razones de urgencia." (Art.19º Res. JG Nº 484/15)

En el proceso de emisión de las normas profesionales, la mesa directiva de la FACPCE debe contemplar la realización de acciones que aseguren su transparencia, mediante la publicidad del proceso, como publicar en el sitio de internet los comentarios recibidos en los procesos de consulta; y un resumen de lo tratado en las reuniones de cada comité del CENCyA.

Le corresponde a cada CPCE, la sanción de las normas técnicas profesionales emitidas por la junta de gobierno de FACPCE, acorde a los pactos vigentes. En cuanto al financiamiento del CENCyA, el presupuesto de su funcionamiento se elabora y propone por el mismo, a través de su director general. El mismo se analiza y aprueba por la mesa directiva, quien luego lo eleva a la junta de gobierno para su aprobación definitiva, incluido en el presupuesto general de FACPCE, que soportará la totalidad de los gastos que ocasione el funcionamiento del CENCyA. La interpretación de los aspectos dudosos o no considerados por el reglamento está a cargo de la junta de gobierno o de la mesa directiva, ad-referéndum de aquélla.

5.8.3 Centro de Estudios Científicos y Técnicos (CECyT). Reglamento

El CECyT es el organismo de investigación y de consulta técnica de la FACPCE. Depende de la junta de gobierno e informa su gestión a través de la mesa directiva. El CECyT tiene las siguientes funciones según el art. 2º del reglamento del CECYT - resolución JG Nº 483/15:

> "a. Realizar estudios y elaborar trabajos vinculados directa o indirectamente con los campos que abarca la actividad de los profesionales en ciencias económicas.
> b. Participar en la organización de los congresos, jornadas y otras reuniones que realizare la FACPCE, en lo atinente a las cuestiones científicas y técnicas a ser desarrolladas en ellos.
> c. Asesorar a la Mesa Directiva, en los aspectos que esta estime necesario.
> d. Elaborar opiniones sobre los proyectos de normas profesionales elaborados por el CENCyA (Consejo elaborador de normas de contabilidad y auditoría).
> e.Participar en el análisis de las solicitudes de incorporación de carreras con títulos no tradicionales de Ciencias Económicas, aplicando los procedimientos previstos a este fin y elevando opinión fundada al respecto a la MD de la FACPCE a efectos de su posterior tratamiento en la próxima reunión de la Junta de Gobierno." (Art. 2º- Resolución JG Nº 483/15)

Los integrantes del CECyT son:

- Un director general.
- El consejo asesor.
- Los directores de áreas.
- Los investigadores y jóvenes investigadores.
- Los investigadores adscriptos.
- Las comisiones de trabajo permanentes.

Las funciones de todos los miembros del CECyT son de carácter honorario "no rentado". Los integrantes del CECyT deberán estar matriculados en al menos uno de los consejos adheridos a la FACPCE, salvo cuando se realicen trabajos de índole interdisciplinaria, en cuyo caso podrán designarse como investigadores o investigadores adscriptos a graduados de otras disciplinas. Los jóvenes investigadores deben cumplir con las condiciones generales establecidas por la federación para estar categorizados como "jóvenes profesionales" al momento de su designación. Los miembros del CECyT son designados por la junta de gobierno de la FACPCE, sobre las siguientes bases según el art.5º del reglamento del CECYT - resolución JG Nº 483/15:

> "a. El Director General, los Directores de Áreas, los Investigadores y los Jóvenes Investigadores: previo concurso de antecedentes sustanciado de acuerdo con el procedimiento enunciado en el reglamento respectivo.
> b. Miembros del Consejo Asesor: a propuesta de los Consejos que integran la FACPCE, debiendo proponerse los postulantes con la presentación del currículum vitae resumido correspondiente.

Los Investigadores adscriptos y los miembros de las Comisiones de trabajo son designados por la Mesa Directiva, Ad referéndum de la Junta de Gobierno, a propuesta del Director General. Todas las postulaciones y presentación de antecedentes se realizarán a través del Consejo Profesional donde se encuentre matriculado el postulante." (Art. 5º - Resolución JG Nº 483/15)

La duración de las designaciones son de dos años, excepto en los casos de:

- Investigadores adscriptos: un año o el lapso que demande la realización del trabajo o investigación comprometido.
- Miembros de las comisiones especiales: la que se establezca en el momento de su creación o la que requiera la tarea encomendada.

Las designaciones pueden renovarse a su vencimiento. En caso de acefalía del director general, la junta de gobierno en su primera reunión posterior al hecho, designará a uno de los directores de área, o a un miembro del consejo asesor como director interino hasta que la junta de gobierno designe un nuevo director. El CECyT funciona en la sede de la FACPCE. Las comisiones se reunirán en la sede de la FACPCE. La mesa directiva podrá, por excepción, fijar otro lugar.

En el art. 8º del reglamento del CECYT - Res. JG Nº 483/15- se establecen las siguientes áreas de estudio:

"a. Contabilidad.
b. Auditoría.
c. Contabilidad de gestión.
d. Actuación judicial y resolución de conflictos.
e. Administración.
f. Economía.
g. Educación.
h. Tributaria y previsional.
i. Sector público.
j. Estadísticas y actuarial.
k. Laboral.
l. Valores profesionales.
m. Organizaciones sociales.
n. Responsabilidad y Balance Social." (Art.8º - Res. JG 483/15)

La junta de gobierno podrá eliminar o agregar nuevas áreas, según lo aconseje el dinamismo de la actividad profesional en ciencias económicas.

El CECyT será conducido por un director general, quien responde, a través de la mesa directiva, ante la junta de gobierno por la ejecución del plan de trabajo. Las funciones y obligaciones del director general según art. 9º del reglamento del CECYT - res. JG Nº 483/15 - son:

> "a. Actuar en los concursos que corresponda.
> b.Participar en la organización de los eventos organizados por la Federación, en cuanto al cumplimiento de sus objetivos científicos y técnicos.
> c. Efectuar la coordinación general de las tareas del CECyT.
> d. Aprobar los métodos a seguir en la realización de cada trabajo y verificar periódicamente su aplicación; e. concurrir a las asambleas ordinarias y a las reuniones de la Junta de Gobierno y de la Mesa Directiva de la FACPCE.
> e.Informar sobre el avance de los planes de trabajo establecidos, siendo esta función indelegable, salvo razones de fuerza mayor que lo justifiquen y con conocimiento previo y aprobación de la Mesa Directiva.
> f.Preparar y elevar a la Mesa Directiva los requerimientos presupuestarios de gastos de funcionamiento y de los trabajos especiales del CECyT.
> g.Participar en la supervisión de cualquier publicación de trabajos del CECyT.
> h.Las previstas en otros artículos de este reglamento.
> i. Preparar el plan de trabajo anual, el que será elevado a la Mesa Directiva y su posterior presentación a la Junta de Gobierno para el tratamiento y su aprobación." (Art.10º - Res. JG Nº 483/15)

El director general tendrá autoridad sobre los directores de área, los investigadores y las comisiones que no dependan de un director de área. El consejo asesor está integrado por:

- El director general.

- Los ex directores generales que hayan permanecido en sus funciones por lo menos dos tercios del período por el que fueron designados, siempre que expresen su voluntad de formar parte del consejo asesor, mediante nota presentada en el consejo profesional –adherido a la federación– donde se encuentren matriculados, y fuere aprobada su designación por la junta de gobierno.

- Por cada una de las áreas de estudio, un profesional de destacada actuación en la docencia, en la investigación, en instituciones profesionales o en la actividad profesional.

Las funciones del consejo asesor según el art. 13º del reglamento del CECYT- Res. JG Nº 483/15 son:

> "a. Actuar en los concursos que corresponda.
>
> b. Opinar y aconsejar a la Junta de Gobierno, a través de la Mesa Directiva sobre el plan anual de trabajos de las áreas de investigación.
>
> c. Preparar y proponer a la Mesa Directiva las normas complementarias al reglamento.
>
> d. Evaluar el avance del plan de trabajos aprobado.
>
> e. Dictar y aplicar su reglamento interno." (Art.14º de la Res. JG Nº 483/15)

Las funciones de cada director de área según el art. 14º del reglamento del CECYT- Res. JG Nº 483/15 son:

> "a. Proponer al Director General la realización de trabajos relacionados con su área.
>
> b. Coordinar, realizar o controlar los trabajos cuya realización haya sido aprobada.
>
> c. Presidir las reuniones de las comisiones de trabajo cuando la realización de trabajos estuviera directamente a su cargo.
>
> d. Dar su opinión, cuando le sea requerida, a la Mesa Directiva, en relación a temas de su especialidad.
>
> e. Elaborar documentos técnicos, sobre temas de su especialidad, para lograr una fundamentada y oportuna opinión por parte de la Federación, sobre temas de actualidad nacional o provincial.
>
> f. Participar en eventos técnicos que organice el Consejo a través del cual presentó su postulación al cargo, e informar a la conducción del mismo sobre su actuación en el CECyT.
>
> g. Actuar como evaluadores y coordinadores –cuando se lo requieran– en los Congresos Nacionales." (Art. 14º - Res. Res. JG Nº 483/15)

Para la mejor ejecución del plan de trabajo, pueden constituirse comisiones de trabajos permanentes o especiales. Las comisiones permanentes funcionan en las áreas de estudio creadas. Las comisiones especiales pueden funcionar en áreas de estudio específicas o depender directamente del director general y se disolverán una vez cumplidos sus cometidos. Las comisiones deben ejecutar las tareas que les asignen los directores de área o el director general. Los investigadores y los jóvenes investigadores desarrollan los trabajos que les sean encomendados o, en su caso, participarán en las comisiones constituidas para su tratamiento. Dan su opinión, cuando le sea requerida, a la mesa directiva, y elaborarán documentos técnicos en relación con temas de su especialidad, para lograr una fundamentada y oportuna opinión por parte de la federación, sobre temas de actualidad nacional o provincial. Participan en eventos técnicos que organice el consejo a través del cual presentó su postulación al cargo, e

informarán a la conducción del mismo sobre su actuación en el CECyT. Actuarán como evaluadores –cuando se lo requieran– en los congresos nacionales.

El programa anual de trabajos es preparado por el director general y lo elevará a la junta de gobierno, a través de la mesa directiva y previo tratamiento con ésta, con opinión del consejo asesor. En lo relativo a cuestiones de contabilidad y auditoría, se consultará previamente al CENCyA. El programa consta de un capítulo por cada área de estudio. El programa enuncia el objetivo de cada uno de los trabajos que lo integran. El programa anual es modificado cada vez que sea necesario. La propuesta de modificación puede ser realizada por el director general del CECyT y se eleva a la junta de gobierno con opinión del consejo asesor.

El CECyT prepara informes de investigación o aplicación práctica de normas profesionales. Los "informes" se refieren a cuestiones vinculadas con el campo de actuación de los profesionales en ciencias económicas y contienen los resultados de estudios o investigaciones; opiniones y comentarios de sus autores, que la FACPCE podrá compartir o no, y aplicaciones prácticas sobre las normas profesionales vigentes.

La emisión de un informe requiere el cumplimiento de los siguientes pasos según el art. 21º del reglamento del CECYT- res. JG Nº 483/15 son:

> "a) La tarea será asignada a un investigador o una comisión de trabajo.
>
> b) El Director General, sugerirá las cuestiones claves a ser consideradas, sin fijar su posición sobre ellas.
>
> c) Una vez preparado, el trabajo será revisado por el Director de Área y se elevará al Director General.
>
> d) Los comentarios resultantes serán considerados por los autores del trabajo, pudiendo esto dar lugar a la preparación de una nueva versión, a ser examinada del mismo modo que la anterior.
>
> e) La versión que resulte de los pasos anteriores será elevada al Director General, quien a su vez la someterá a consideración del Consejo Asesor, junto con los comentarios no receptados por los autores.
>
> f) Los miembros del Consejo Asesor, analizarán el trabajo recibido, prepararán su opinión sobre él y sobre su publicación y los elevarán al Director General.
>
> g) El Director General presentará a la MD y con la opinión de ésta a la Junta de Gobierno:
>
> 1. El trabajo original o revisado.
> 2. La recomendación del Consejo Asesor, en cuanto a su publicación o no.

3. Las opiniones de cada uno de los miembros del Consejo Asesor, con respecto a cada una de las cuestiones controvertidas.

4. Su recomendación de que la FACPCE adopte como propias las opiniones vertidas en el informe o no lo haga o no se pronuncie sobre el punto.

h) Dentro de los noventa días de la elevación de los elementos mencionados en el inciso anterior, la Junta de Gobierno de la FACPCE decidirá sobre el Informe.

i) Si la FACPCE aprueba la difusión del informe, se le asignará un número y se lo publicará identificando el nombre del autor, con mención explícita, en su caso, respecto a si las ideas expuestas son compartidas por la institución." (Art.21º de la Res. JG Nº 483/15)

Los gastos del CECyT son atendidos con el presupuesto de la FACPCE.

El director general instrumenta el mecanismo con el fin de informar sobre la evaluación de los investigadores y directores de área. Dicha información deberá efectuarse al 30/06 de cada año y ser presentada con treinta días de anticipación a la tercera junta de gobierno de cada año calendario. La evaluación se basa en el cumplimiento de los objetivos, funciones y tareas asignadas a cada miembro dentro de la estructura del CECyT, atendiendo a las responsabilidades inherentes a cada una de ellas. Basado en la evaluación de cada miembro del CECyT, que se resume en "satisfactoria" o "no satisfactoria", la junta de gobierno decide la emisión de un certificado o diploma donde conste la participación de cada miembro en la estructura del CECyT o el reemplazo del mismo. El desempeño del director general y de los miembros del consejo asesor es evaluado por la junta de gobierno. La interpretación de los aspectos dudosos o no considerados por el reglamento del CECYT está a cargo de la junta de gobierno o de la mesa directiva, ad-referéndum de aquélla.

Los órganos de la federación que oficiarán de jurado y de tribunal de apelación en el concurso de antecedentes para cada cargo se explicitan en el esquema siguiente:

CARGO	**JURADO**	**TRIBUNAL DE APELACIÓN**
Miembro del Consejo Asesor	Junta de Gobierno Comisión evaluadora	-------
Director General	Mesa Directiva integrará la Comisión evaluadora	Junta de Gobierno
Director de Área	Mesa Directiva con el	Junta de Gobierno

	Consejo del Director General y también del Consejo Asesor, en cada área específica	
Investigador y Joven Investigador	Director General con el Director del Área correspondiente	1ª. Inst.: Consejo Asesor 2ª. Inst.: Mesa Directiva
Investigador Adscrito	Director General con el Director del Área respectiva y la Mesa Directiva	-------

Fuente: Anexo 1 Res .JG Nº 483/15 – Reglamento CECYT.

5.8.4 Secretaría Técnica de la FACPCE

En 1977, cuatro años después de la fundación de la FACPCE, la junta de gobierno creó la secretaría técnica, con el propósito de facilitar la coordinación de las funciones técnicas de los consejos profesionales adheridos, como así también la organización de cursos de capacitación y perfeccionamiento profesional. Las funciones y objetivos de la secretaría han ido modificándose a lo largo de los años en función del desarrollo institucional y sus necesidades. La secretaría técnica depende en forma directa de la mesa directiva. Es conducida por un secretario técnico que cuenta con la colaboración de coordinadores técnicos. En todos los casos las tareas son ad-honorem (FACPCE, 2017b). Las funciones de la secretaría se delinean sobre cuatro ejes principales según la res. 22/86 - reglamentación de las funciones del secretario técnico: Asesoramiento a la mesa directiva; asesoramiento y apoyo a los consejos profesionales; trabajo conjunto con los secretarios técnicos de los consejos profesionales; y liderazgo y/o participación en proyectos especiales de la FACPCE.

La secretaría técnica asesora sobre temas de su competencia a la mesa directiva: técnico-normativos y de capacitación; en la resolución de dificultades observadas en el ejercicio profesional de los matriculados de los consejos profesionales; en la emisión de respuestas a oficios judiciales sobre temas técnicos (trabajo conjunto con el asesor legal); y existe una relación fluida y bidireccional (FACPCE, 2017b). El secretario

técnico participa en las reuniones de mesa directiva, cuando es requerido, y, a su vez, un miembro de mesa directiva actúa como referente primario para el secretario técnico en la definición o convalidación de temas.

En lo referido al asesoramiento y apoyo a los consejos profesionales, la secretaría técnica recepciona las consultas técnicas enviadas por los mismos sobre contabilidad, auditoría y otros temas relativos al ejercicio profesional o a la responsabilidad de los profesionales en relación con sus funciones normativas u originadas ante cambios importantes en el contexto profesional (FACPCE, 2017b). Las consultas recibidas son analizadas por el secretario técnico quien elabora, a veces con la colaboración de los secretarios técnicos de los consejos profesionales, y/o de los coordinadores técnicos, una respuesta que generalmente se formaliza en un memorando.

Los memorandos de la secretaría técnica son emitidos por la FACPCE y enviados a los consejos profesionales para su difusión entre la matriculada. Si bien no forman parte de las normas de aplicación obligatoria, pueden ser utilizados por los profesionales como ayuda para el tratamiento de temas de contabilidad, auditoría u otros. Los memorandos se califican en las siguientes series, según su temática:

A: Auditoría y Sindicatura.
C: Contabilidad.
I: Impuestos que no sean de naturaleza técnica impositiva.
O: Otros temas.

El grupo de secretarios técnicos está conformado por el secretario técnico de la FACPCE, quien actúa como coordinador, los coordinadores técnicos de la secretaría técnica y los secretarios técnicos de todos los consejos profesionales. Este grupo es un motor fundamental de la secretaría técnica ya que constituye un ámbito de intercambio y trabajo sobre los temas que preocupan a los consejos profesionales y a la matrícula, siendo también el punto de partida para gran parte de los trabajos que lleva adelante la secretaría técnica. Formalmente se realizan tres reuniones anuales del grupo de secretarios técnicos, con una duración de dos días, en las cuales participa también el miembro de la Mesa Directiva designado como enlace. Entre los temas tratados en estas reuniones se encuentran (FACPCE, 2017b):

- Dificultades o necesidades técnicas que enfrentan los profesionales en cada jurisdicción en el ejercicio de sus actividades, y cómo los consejos profesionales y la FACPCE pueden solucionarlas o satisfacerlas.

- Problemas que se observan para la aplicación o interpretación de normas vigentes.

- Intercambio de ideas para mejorar la calidad de servicio al profesional en los consejos profesionales.

- Cómo hacer más eficientes y eficaces los procesos internos.

-Temas encomendados por la mesa directiva o la junta de gobierno para su análisis y posterior presentación de las conclusiones o propuestas consensuadas.

Cuando la complejidad o dimensión de los temas lo requieren, se organizan, dentro del grupo de secretarios técnicos, comisiones especiales para su análisis. El objetivo de estas comisiones es efectuar un primer estudio del tema y presentar, para su debate, las conclusiones en la reunión de secretarios técnicos. El secretario técnico de FACPCE, como coordinador del grupo, es responsable de la supervisión del avance del trabajo de estas comisiones especiales. No obstante la existencia de las reuniones periódicas y de las comisiones especiales, el grupo de secretarios técnicos está en permanente contacto por vía electrónica, lo que permite un intercambio de información ágil y fructífero ante inquietudes o consultas planteadas por cualquiera de sus miembros.

5. 9 Emisión de normas contables profesionales. Evolución

5.9.1 Hasta 1969

Fowler Newton (2011) explica que: "las leyes no definían claramente que organismos tenían facultades para dictar NCP; la FACPCE, CENCYA, CECYT y el ITCP no habían nacido. En este contexto, pacíficamente se otorgaba el carácter de NCP (por entonces denominados principios de contabilidad generalmente aceptados, PCGA) a las surgidas de las Asambleas Nacionales de Graduados en Ciencias Económicas que desde 1941 eran organizadas por los Colegios de Graduados en Ciencias Económicas con el auspicio de la Federación Argentina de Colegios de Graduados en Ciencias Económicas (FACGCE, la actual FAGCE." (Fowler Newton, 2011, p. 593)

De todos estos pronunciamientos, tuvieron especial trascendencia dos que pretendieron suministrar a la profesión cuerpos presuntamente completos de PCGA (Fowler Newton, 2011, p. 593). Son los aprobados en las Asambleas VI (1962) y VII (Avellaneda, 1969). Este último, titulado principios y normas técnico-contables generalmente aceptados para la preparación de estados financieros es una reproducción casi literal del trabajo que aprobó la VII conferencia interamericana de contabilidad (Mar del Plata, 1965) y mantuvo su vigencia en capital federal hasta 1985. Este autor agrega que:

> "Las NC propuestas por la Séptima Asamblea no se derivaron razonadamente de los objetivos de la contabilidad y de los requisitos de la información que deberían contener los estados financieros. Más bien, recogieron las prácticas vigentes al momento de su elaboración. Esto es, se utilizó un proceso inductivo en lugar de deductivo o, dicho de otra manera, se definió lo ideal en lugar de lo real." (Fowler Newton, 2011, p. 594)

En razón de lo expuesto precedentemente, para Fowler Newton (2011, p. 595) la aceptación de las normas sancionadas se debió a la falta hasta el año 1969 de otros mecanismos de sanción de normas contables; la falta de calidad de las mismas por la armonización con las normas contables propuestas por la séptima conferencia interamericana; y el escaso desarrollo hasta ese momento de la doctrina contable argentina.

5.9.2 Período 1969 - 1973

Fowler Newton (1991, p. 397) detalla que existían las deficiencias del sistema de sancionar normas contables profesionales por medio de recomendaciones de las asambleas de graduados advertidas por la FAGCE, y en el año 1966 resolvió la creación de un instituto técnico- profesional. Constituyéndose en el año 1969 el ITCP, como ente destinado a constituir la fuente de las normas profesionales. El ITCP comenzó a emitir tres tipos de pronunciamientos, basándose en sus propios estatutos:

- Recomendaciones.
- Dictámenes.
- Informes.

Como consecuencia de la creación del ITCP, la VII asamblea resolvió que a partir del año 1969 lo generalmente aceptado incluiría a las normas contenidas en los dictámenes del ITCP aprobados siguiendo el reglamento pertinente; y las resoluciones de esa asamblea y de toda otra celebrada en el futuro con los alcances y carácter que se establezcan. Por lo tanto, según Fowler Newton (1991, p. 399), durante este período la FAGCE continuó siendo de facto, el ente emisor de normas contables profesionales y normas de auditoría, no reservado por la legislación nacional a ningún organismo en particular. La creación del ITCP fue un importante avance al introducir la posibilidad de que el público opinare sobre borradores de normas, permitió la elaboración de normas más rigurosas y meditadas que las anteriores; y emitió dictámenes que fueron tenidos en cuenta por la FACPCE para emitir resoluciones técnicas. No pudo resolverse el problema sobre la FAGCE, en cuanto a que se consideraba facultado para dictar normas profesionales, sin estarlo legalmente para vigilar su cumplimiento, ya que esto les correspondía a los CPCE.

5.9.3 Período 1973 - 1984

En el año 1973 se sanciona la ley 20.488 de cuyo art. 13 surge, que la emisión de normas de auditoría y las normas contables profesionales es facultad de los consejos (Fowler Newton, 1991, p. 399). En principio la mayoría de los CPCE optaba por encarar la tarea de sancionar normas profesionales en conjunto, mediante la creación de algún ente coordinador, constituyendo la FACPCE, y a su vez creó el CECyT. Entre los años 1973 y 1984 sólo se sancionaron resoluciones técnicas sobre cuestiones de exposición contable, otra sobre los ajustes contables por inflación y otra sobre normas de auditoría. El CPCECABA continuó con la política de adoptar normas técnicas basadas en dictámenes del ITCP o en elaboraciones propias. Existían por lo tanto, para Fowler Newton (2011), “a) NCP distintas en las diversas jurisdicciones; b) en algunas provincias: 1) NCP diferenciales en función del tipo de ente o de su tamaño presunto; o 2) ausencia de NCP explícitas sobre cuestiones de reconocimiento y medición contable.” (p. 597). A esta situación, hay que sumarle las escasas normas contables legales existentes que afectaba la comparabilidad de la información contable.

4.9.4 Período 1984 - 2000

En el año 1983 (Fowler Newton, 2011, p. 598), la ley 22.903 modificó la ley 19.550 incorporando en su art.62 sendos párrafos que establecen que los estados contables de las sociedades deben estar expresados en moneda constante, y que las sociedades controlantes de acuerdo al art. 33, inc.1 deben presentar como información complementaria, estados anuales consolidados, confeccionados con arreglo a los PCGA. Dada la importancia de estas normas, y el peligro que fueran reglamentadas inadecuadamente por el estado, y frente a la conveniencia de armonizar las normas contables profesionales vigentes en cada jurisdicción, la FACPCE constituyó, una Comisión Especial para la Unificación de Normas Técnicas (CEUNT), integrada por profesionales de primer nivel, que trabajaron ad-honorem. La CEUNT preparó los informes del CECYT que sirvieron de base para la preparación de las resoluciones técnicas 4 a 10, para luego disolverse. Las resoluciones técnicas posteriores se basaron en proyectos de investigadores del CECYT o miembros del CENCYA.

5.9.5 Período 2000 - 2005

En el año 1997 (Fowler Newton, 2011, p. 584), la FACPCE comenzó a instrumentar un plan de convergencia con las NIC, instrumentado en 1998, y a partir de 2000 la emisión de las resoluciones técnicas 16 en adelante. En el 2001, el CPCECABA inició una política de dictar normas contables propias, diferencias de las propuestas de la FACPCE. Algunos CPCE del interior se apartaron de las propuestas contenidas en las resoluciones técnicas, lo cual obligó a la FACPCE a realizar esfuerzos para la armonización de las normas contables dentro del país, y el 27 de septiembre de 2002 firmaron un acta de Catamarca mediante la cual veintitrés consejos profesionales adheridos se comprometieron, principalmente a participar activamente en la discusión previa, difusión y elaboración de las normas contables, de auditoría y otras, y sancionar sin modificaciones las normas técnicas profesionales que apruebe la junta de gobierno de la FACPCE. Posteriormente el CPCECABA, adhirió a esa acta acuerdo de Catamarca, por resolución del consejo directivo Nº 123/2007, completándose de esta manera las veinticuatro jurisdicciones que componen la FACPCE e integran la totalidad del país.

5.10 Consideraciones y propuestas para la armonización de las normas contables y legales

Como problemas para la armonización de las normas contables y legales, Fowler Newton (2011) opina que "a) las NC dictadas en Argentina no son de alta calidad, debido: 1) a cuestiones vinculadas con su emisión; y 2) al intento de armonizar algunas reglas contenidas en las NC con componentes de las NIIF que tampoco son de alta calidad" (p. 603). Agrega que los CPCE:

> "a) actúan más como organismos que representan a los contadores públicos que como entidades a las que el Estado les ha encomendado tareas vinculadas con la protección del interés público, lo cual conlleva un claro conflicto de intereses; b) no parecen muy interesados en las necesidades informativas de los usuarios de los estados financieros" (Fowler Newton, 2011, p. 604)

El autor considera que la FACPCE sigue para la emisión de sus pronunciamientos técnicos, procedimientos que no son transparentes, y suele esquivar la aplicación de esos procedimientos mediante la emisión de resoluciones generales "comunes", que permite proponer normas contables profesionales sin someterlas a consulta pública. Critica los procedimientos de emisión de normas contables profesionales adoptados por el CPCECABA desde el año 2000, hasta su reincorporación en la FACPCE, afirmando que son peores a los que aplicó ésta última. Asimismo, afirma que existen problemas de armonización entre las normas contables profesionales vigentes a lo largo del país y también entre ellas y las normas contables legales.

En las propuestas, para Fowler Newton (2011, p. 605) según el actual estado de las cuestiones contables, hay que pensar en algún esquema distinto que resulte más satisfactorio para los intereses de todos los sujetos intervinientes. Esta problemática merece un debate amplio en el que deberían participar los diversos sectores interesados en la calidad de los estados financieros. Sugiere el citado autor, las siguientes medidas tentativas para ser aplicables en la emisión de normas contables para emisores de estados financieros del sector privado:

> "a) Prohibir que los CPCE y los organismos de control dicten NC, librándolos así de los conflictos de intereses que hoy existen.
>
> b) Crear una fundación que:
>
> 1) Tenga funciones similares a la Fundación IFRS.

2) Esté integrada por representantes de emisores y usuarios de estados financieros (incluyendo el Gobierno), de organizaciones de graduados en ciencias económicas (o de la FAGCE) y de los CPCE (o de la FACPCE) y también por académicos.

3) Sea financiada por el Estado o por aportes de los emisores de estados financieros (o de sus emisores y usuarios), mediante algún mecanismo a establecer.

c) Crear un organismo emisor de NC que:

1) Dependa de la fundación.

2) Sea financiado por ella.

3) Dicte NC de aplicación general, incluyendo las referidas a actividades especializadas, como la financiera, la aseguradora, y otras.

4) Opine sobre los proyectos técnicos elaborados por el IASB; (…)

6) Aplique procedimientos que brinden transparencia al proceso de emisión de Normas Contables.

7) Atienda consultas referidas a su aplicación.

d) Por medio de una ley se debería:

1) Restablecer los requisitos que debe cumplir la información contenida en los estados financieros de cualquier entidad; (…)

2) Requerir la aplicación obligatoria de las NC aprobadas por el organismo referido (las que él elabore y las que adopte), siempre que:

- Las elaboradas respeten los requisitos de la información establecidos; y
- Las adoptadas hayan sido emitidas por el IASB (esto, debido a la visión que el mundo tiene acerca de las ventajas de armonizar NC universales tomando como base a las NIIF, aunque la calidad de éstas no nos satisfaga)

3) Derogar las NCL preexistentes (las contenidas en la LSC y otras).

4) Adecuar, en cuanto fuere necesario, las disposiciones legales que toman como punto de referencia a las cifras mostradas por los estados financieros." (Fowler Newton, 2011, p. 605)

En las propuestas para una transición, Fowler Newton (2011) sostiene que la junta de gobierno de la FACPCE debería:

"a) Integrar el Comité de Nominaciones previsto por el nuevo reglamento del CENCyA de modo que no quede bajo el control de los CPCE.

b) Delegar por completo la emisión de las RT y de sus interpretaciones en el nuevo CENCyA.

c) Lograr los recursos necesarios para el funcionamiento de este Consejo, remunerando de una manera razonable a sus integrantes.

d) Abstenerse de dar instrucciones al CENCyA o de intentar influir sobre sus decisiones aduciendo razones políticas o de conveniencia; (…)

f) Requerir que los miembros del CENCyA voten sobre la base exclusiva de sus convicciones, sin actuar en representación de ninguna organización o sector y sin recibir instrucciones de ninguna persona física o jurídica.

g) Encargar al Comité de Nominaciones que evalúe periódicamente si los miembros de la CENCyA:

1) Actúan con independencia de criterio; y

2) Respetan el procedimiento establecido para la emisión de NC.

h) Eliminar la figura de resoluciones coyunturales o de emergencia, ya que cualquier situación urgente puede ser tratada en una Resolución Técnica o una interpretación.

La implementación de estas medidas no nos parece muy trabajosa.

La delegación completa referida en el inciso a) 1) implica:

a) Que las RT y las interpretaciones aprobadas por el CENCyA no necesiten ser ratificadas por ningún órgano de gobierno de la FACPCE.

b) Que ninguno de ellos pueda posteriormente modificar o abrogar esos pronunciamientos técnicos.

También debería revisarse el Acta de Catamarca para dejar en claro que los CPCE firmantes:

a) Sólo se obligan a la adopción de los pronunciamientos técnicos de la FACPCE que hayan sido emitidos respetando plenamente los procedimientos establecidos.

b)Pueden sufrir la suspensión o la cancelación de su membresía a la FACPCE debido a sus incumplimientos en la ejecución de los compromisos asumidos." (Fowler Newton (2011, p. 606)

En las propuestas para lo inmediato, para Fowler Newton (2011) la FACPCE debería:

"a) Reforzar los controles de calidad sobre los pronunciamientos técnicos aprobados;

b) mejorar su política comunicacional.

c) Cancelar el proyecto de "norma contable nacional" por tener un origen corporativo y por ser contrario al interés público.

d) Organizar un amplio debate público en el que consideren las posibles ventajas y desventajas de discontinuar el dictado de NC de elaboración propia" (Fowler Newton (2011, p. 607)

En virtud de lo expuesto precedentemente, el citado autor considera que para alcanzar la armonización entre las normas contables legales y las normas contables profesionales los órganos emisores de las primeras deben respaldar a las segundas (Fowler Newton, 2011, p. 610). También deberían utilizar sus facultades legales de emisión de normas contables para impedir la utilización de alguna norma alternativa que no satisfaga o no estuviese contemplada en las normas contables profesionales. Agrega que la FACPCE y los CPCE tendrían que dar su opinión sobre sus proyectos de normas contables propias; y pedir a la FACPCE la consideración y solución de los problemas de interpretación que pudieran presentarse en la práctica de las normas contables profesionales propuestas por ella. La armonización está beneficiada por la participación

en las reuniones de la CENCyA (en carácter de observadores); de representantes de la CNV, BCRA, BCBA, CGN y la SSN.

5.11 Conclusiones del capítulo

En este capítulo se estudia la regulación contable en la república Argentina. La primera regulación de los profesionales en ciencias económicas se produce en el año 1945, mediante el primer estatuto, decreto- ley 5.103/1945, ratificado por la ley 12.921, que creó el CPCE de la capital federal. Antes de esa fecha, los mencionados profesionales que ejercían el oficio no estaban sujetos a norma alguna, sin existir control sobre el ejercicio de la profesión. Con anterioridad a la creación del citado consejo, los primeros organismos profesionales constituidos en nuestro país fueron de carácter gremial, y estaban destinados a defender los intereses de los profesionales adheridos. El primero fue el CGCE, fundado en el año 1891.

Hasta el año 1973 las leyes no establecían claramente qué organismos tenían facultades para dictar normas contables profesionales, existiendo deficiencias en el sistema de sancionar normas contables profesionales, y en el año 1966 se resolvió la creación de un instituto técnico- profesional. Finalmente se crea en el año 1969 el ITCP, como ente destinado a constituir la fuente de las normas profesionales. La creación del ITCP, que funciona dentro de la FAGCE, fue un importante avance al introducir la posibilidad de que el público opinara sobre borradores de normas, permitió la elaboración de normas más rigurosas y meditadas que las anteriores, y emitió dictámenes que fueron tenidos en cuenta por la FACPCE para emitir resoluciones técnicas.

En el año 1973 se sanciona la ley 20.488 de cuyo art.13 surge que la emisión de las normas de auditoría y de las normas contables profesionales es facultad de los CPCE de cada una de las jurisdicciones. A partir de entonces queda definido que los citados consejos son quienes tienen atribuciones, cada uno dentro de su jurisdicción, para sancionar normas contables profesionales y vigilar su funcionamiento. La ley 20.476 reglamentó el funcionamiento de los consejos. La ley 20.488 regula el ejercicio de los profesionales en ciencias económicas en el ámbito nacional, caracterizándose fundamentalmente la regulación contable en Argentina por la preponderancia de los profesionales en la emisión de normas, si bien no lo hacen en forma exclusiva, y la

organización federal de la república Argentina determina que la normativa no esté unificada y que puedan existir diferencias entre las distintas jurisdicciones.

En el año 1998, la FACPCE comenzó a instrumentar un plan de convergencia con las normas internacionales de contabilidad (NIC), lo cual originó a partir del año 2000 la emisión de las resoluciones técnicas 16 en adelante. En el año 2001, el CPCECABA inició una política de dictar normas contables propias, diferencias de las propuestas de la FACPCE.

Algunos CPCE del interior se apartaron de las propuestas contenidas en las resoluciones técnicas, lo cual obligó a la FACPCE a realizar esfuerzos para la armonización de las normas contables dentro del país, y el 27 de septiembre de 2002 firmaron un acta de Catamarca mediante la cual veintitrés consejos profesionales adheridos se comprometieron, principalmente a participar activamente en la discusión previa, difusión y elaboración de las normas contables, de auditoría y otras, y sancionar sin modificaciones las normas técnicas profesionales que apruebe la junta de gobierno de la FACPCE. Posteriormente el CPCECABA, adhirió a esa acta acuerdo de Catamarca, por resolución de consejo directivo Nº 123/2007, completándose de esta manera las veinticuatro jurisdicciones que componen la FACPCE e integran la totalidad del país.

En cada jurisdicción provincial existe un CPCE o un organismo que cumple sus funciones. En relación con el proceso de elaboración de las normas contables es preciso tener en cuenta que los CPCE están a su vez agrupados en un organismo de segundo grado: la FACPCE. Este organismo no puede dictar normas profesionales dado que esto es atribución de los CPCE. No obstante lo antedicho, el dictado de normas contables no es facultad exclusiva de los organismos profesionales. Existen paralelamente normas legales y también normas institucionales dictadas por diversos organismos de control.

En la actualidad el CENCyA, es el organismo de técnico y científico de la citada federación, que elabora y propone las normas técnicas. Participan en el proceso de sanción de las normas contables profesionales los CPCE, la FACPCE, y el citado CENCyA. Posteriormente, luego de un proceso de análisis y de control por parte de los consejos, terceros interesados, esas normas son enviadas a la junta de gobierno de la federación para su consideración y aprobación, quien luego las aprueba, y es entonces

cuando técnicamente se dice que las normas están emitidas. Sin embargo, recién van a entrar en vigencia en cada jurisdicción cuando cada CPCE las sanciona por los procedimientos que establezca la ley de cada jurisdicción o su estatuto. En algunos casos los consejos aprueban las normas simplemente, durante una reunión del órgano directivo; y en otros casos se tiene que convocar a asamblea, por lo cual legalmente cada CPCE puede establecer normas diferentes, pudiendo tener veinticuatro conjuntos en el país.

La armonización de las normas contables legales, con las normas contables profesionales fue favorecida por la participación en las reuniones de la CENCyA, en carácter de observadores, además de representantes de la CNV, BCRA, BCBA, CGN y la SSN. De esta manera se permite a los representantes de esas entidades, sin comprometerlas, tomar contacto con los proyectos de pronunciamientos de la FACPCE para aportar sus puntos de vista y conocer otros.

Cabe agregar el caso de conflictos entre las normas contables profesionales vigentes en distintas jurisdicciones (CABA y las veintitrés provincias), que podrían solucionarse mediante el cumplimiento de los compromisos asumidos con la firma del acta de Catamarca.

Sobre las consideraciones y propuestas para la armonización de las normas contables y legales del autor Fowler Newton (2011, p. 603), desarrolla como problemas para la misma, que las normas contables no son de alta calidad por cuestiones de emisión, y por pretender armonizar reglas con componentes de las NIIF que tampoco lo son. El autor considera que la FACPCE sigue para la emisión de sus pronunciamientos técnicos, procedimientos que no son transparentes, y a veces no aplica esos procedimientos mediante la emisión de resoluciones generales “comunes”, que permite proponer normas contables profesionales sin someterlas a consulta pública.

En las propuestas del citado autor, coincidimos en que hay que pensar en algún esquema distinto que resulte más satisfactorio para los intereses de todos los sujetos intervinientes, y se realice un debate amplio en el que deberían participar los diversos sectores interesados en la calidad de los estados financieros. No estamos de acuerdo en las medidas referidas a la prohibición de los CPCE para dictar normas contables y la creación de una fundación similar a la *IFRS* por todas las críticas realizadas

oportunamente a la misma, como así tampoco la medida de derogar las normas contables legales preexistentes. Acerca de las propuestas para una transición, sólo coincidimos en eliminar la figura de resoluciones coyunturales o de emergencia, porque cualquier situación urgente puede ser tratada en una resolución técnica o una interpretación. Finalmente, sobre las propuestas para lo inmediato concordamos en que la FACPCE debería reforzar los controles de calidad sobre los pronunciamientos técnicos aprobados, y organizar un amplio debate público en el que consideren las posibles ventajas y desventajas del proceso de dictado de las normas contables.

CONCLUSIONES FINALES Y PROPUESTA

Conclusiones Finales

El presente trabajo reflexiona de forma crítica sobre posibles soluciones a los aspectos contables de la problemática de las fuentes de la regulación de los informes contables financieros en Argentina, efectuando su comparación con las fuentes de la regulación contable de diferentes contextos geográficos tomando como antecedentes algunos casos seleccionados europeos -España, Alemania y Francia-, el caso de Estados Unidos, el caso mexicano y el caso de las normas contables internacionales; y en particular efectuando el análisis de la situación existente en el proceso de armonización y convergencia de las normas contables argentinas para el caso de los estados contables presentados por empresas que cotizan en la bolsa de valores del mercado de capitales.

Estudiamos la obra de Sanders-Hatfield y Moore (1938) porque representa uno de los primeros antecedentes de importancia sobre la regulación contable de los estados contables financieros destinados a terceros ajenos al ente, y la consecuente elaboración de una serie de principios. Concluimos que se prioriza la distinción entre capital e ingreso con un fundamento economicista y énfasis en el conservadurismo o criterio de prudencia para beneficio de los acreedor. No existen estados contables exactos, porque depende de los criterios o puntos de vista propios del evaluador. También descartamos la presentación de estados contables de forma única, en virtud del tipo de actividad que impide aplicar una uniformidad completa, siendo esta cuestión fundamental ya que reconoce las distintas actividades, tamaños y demás características de las diversas clases de ente. Así, remarcamos que los distintos tipos de ente al tener características propias y diferentes no deberían ser equiparados en su tratamiento contable. Consideramos que la profesión contable debe tomar en cuenta que los usuarios, sean acreedores-accionistas minoritarios, financistas u otros como la comunidad en general, desean en alguna medida pronosticar sobre el futuro y los estados contables habitualmente se elaboran con datos del pasado y del presente. Se enumera el carácter histórico del estado de situación; y la vinculación del mismo a las condiciones financieras. En los activos se detalla a los activos corrientes y su valuación, que importan para determinar el "capital de trabajo".

Cuando analizamos el estudio básico denominado *"The Accounting Establishment"* realizado por el comité de operaciones gubernamentales del senado de

Estados Unidos en el año 1976; observamos que es coherente con lo que se propuso en 1938 por Sanders, Hatfield y Moore, y en 2010 por la Comisión Europea. Asimismo, señalamos que tendrían que establecer objetivos contables sobre los informes contables financieros basados en los estudios de investigación contable; regular la actividad de las auditorías, y lograr aprobación estatal de las normas de auditoría, para evitar la existencia de monopolios u oligopolios de esta actividad. Los objetivos citados deberían tener como meta la uniformidad; consistencia; claridad; precisión; simplicidad; presentación significativa; y equidad en su aplicación.

Del citado trabajo de 1976 observamos que en Estados Unidos, y en casi todos los países del mundo globalizado las ocho grandes firmas contables de ese momento -que en la actualidad son cuatro- dominaban la actividad contable, ya que cabildean a los fines de influenciar en algunas agencias federales, en especial la SEC. Afirmamos la importancia de la regulación de las prácticas contables, pues su objetivo es informar al congreso nacional de los Estados Unidos y al público en general, sobre los participantes incluidos en su desarrollo y aplicación, ya que afectan significativamente las políticas gubernamentales en procura del bien común.

Planteamos la exigencia de una actitud moral, como normas de conducta de los auditores revisores para tener una confianza o fe de los usuarios de los informes contables financieros en los mercados de valores, que comprende la independencia real, la competencia y la necesidad de su regulación. Reflexionamos que es necesario que los ciudadanos en general también se ocupen de estas cuestiones, a los fines de prevenir eventuales abusos que pudieran ocurrir en el futuro.

Destacamos que en la regulación contable en España hasta el año 1973 prevaleció la normatividad fiscal; la falta de principios contables obligatorios para las empresas, donde la citada normativa pasó a tener gran influencia sobre la contabilidad. Ese año se aprueba el primer Plan General de Contabilidad (PGC), el cual permitió que la información contable sea comparable a nivel nacional. En el año 1989 se incorpora por primera vez en España los principios contables a una norma con rango de ley, se desarrolla a partir de ese momento una regulación contable autónoma, e introduce la figura de la imagen fiel (aproximación a la realidad en Argentina).

El PGC del año 2007 tiene como objetivo la armonización con la contabilidad europea; el registro contable de las operaciones se debe atender no sólo a su forma jurídica, sino también a su realidad económica; se incorpora con mayor fuerza el modelo contable de los flujos de caja, al agregar el estado de flujos de efectivo; además del costo histórico aparece como criterio de valoración el valor razonable; y se introduce por primera vez una norma de registro y valoración sobre operaciones entre empresas del grupo.

Se resalta como novedad del proceso de adaptación de la normativa contable española a las NIIF los nuevos documentos que forman parte de las cuentas anuales (estado de cambios en el patrimonio neto y estado de flujos de efectivos); la definición de los elementos patrimoniales incluidos en las cuentas anuales: activo, pasivo, ingresos y gastos; el principio de prudencia pierde su carácter "preferente" y se sitúa en plano de igualdad al resto de principios; y el fondo de comercio deja de amortizarse y debe someterse anualmente a un test de deterioro.

En relación al citado proceso de convergencia en España nos preguntamos si el mismo ha sido apropiado, si permite que la contabilidad refleje de una forma más adecuada la aproximación a la realidad del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, o si por el contrario se ha realizado un excesivo énfasis en la proyección futura de la empresa, y el valor de los activos en un momento determinado incorporando un cierto factor de incertidumbre. Explicamos que en España la intervención del estado mediante la regulación pública lo privó, y sigue haciéndolo, de flexibilidad al sistema porque dirigió el contenido de la información contable; y en muchas situaciones se requiere la opinión de los privados, emisores y usuarios. La intervención estatal es necesaria en función del orden social, pero no debe extralimitarse para reducir las diferencias que se pueden generar entre la legislación y la realidad de las organizaciones. La estrategia inicial de Europa fue la de armonizar las normativas contables locales mediante la convergencia de los respectivos requisitos nacionales.

Al estudiar la situación en Alemania, encontramos importantes diferencias entre los estados financieros preparados de acuerdo a las normas internacionales y los confeccionados con arreglo a los PCGA alemanes. Estos principios alemanes previo a la convergencia estaban orientados para atender a las necesidades de los acreedores, y

prevalecía el principio de prudencia analizado igualmente que en los Estados Unidos, pero como caso emblemático ocurrió que los beneficios de la empresa multinacional Daimler Chrysler (que anteriormente cotizaba como Daimler Benz AG) se redujeron en 1,300 millones de dólares al aplicar los PCGA estadounidenses, resultando difícil explicar las causas de las diferencias en las cuentas anuales. Desde el punto de vista del inversor internacional, los PCGA alemanes, que asignaban una gran importancia al principio de prudencia, eran incompatibles con una presentación de información financiera más orientada hacia el valor.

Analizamos la normalización contable en Francia que se inició en el año 1996 en un proceso de convergencia de las normas contables de ese país con las NIIF. Se resaltan como principales características del PGC en relación a las NIIF la ausencia de un marco conceptual, la enumeración del objeto y principios contables, y la convergencia progresiva. Se pueden citar como temas importantes que no fueron objeto de convergencia: el reconocimiento de ingresos; los contratos de arrendamiento; la contabilización del impuesto; los instrumentos financieros; los efectos de las variaciones de moneda extranjera; las inversiones inmobiliarias, y la presentación de los estados financieros. Concluimos que el camino de convergencia parcial es un proceso lento y difícil, que colisiona con dos inconvenientes principales: la conexión entre la contabilidad y la fiscalidad, que promueve mantener las opciones en los tratamientos contables y a realizar inscripciones en los libros con un fin puramente contable e incompatible con las NIIF, y la ausencia de autonomía de la contabilidad en relación al derecho mercantil y al derecho de sociedades (distribución de dividendos, normativa de quiebra, entre otros). Francia tiene una amplia tradición legalista, incluso más antigua que España.

En aquellos países donde la regulación es privada la iniciativa surgió de la unión que realizaron los profesionales contables – tales los casos de Estados Unidos, Argentina, México-; mientras que en aquellos otros donde la inquietud comenzó en el Estado, se dictaron leyes apropiadas, en países con fuerte injerencia estatal – así los ejemplos de España, Francia, Alemania. Tanto en el caso de regulaciones de origen privado como en las que surgen por iniciativas estatales consideramos imprescindible vincular la regulación contable con la teoría contable: La doctrina elaborada por los autores contables debería ser tenida en cuenta por los organismos responsables, y el

Estado también debería intervenir en favor de la defensa de sus ciudadanos evitando los fraudes y estafas.

La aplicación de las NIIF para la preparación de los estados financieros consolidados de las sociedades cotizadas en bolsas europeas se concretó por un mecanismo de aceptación o adopción, denominado *endorsement* mediante la sanción del reglamento (CE) 1606/2002 del parlamento europeo y del consejo de ministros. El proceso de adopción de las NIIF en la UE se produjo en el período 2004-2005, y los primeros estados financieros consolidados a los que las sociedades cotizadas debieron aplicar dichas normas internacionales fueron los correspondientes al ejercicio 2005.

Cañibano Calvo (2011) recalca que existían varias diferencias entre las normas contables locales y las NIIF antes de la implantación obligatoria de estas últimas; las cuales afectaban a un total de ciento once elementos, de las cuales tan sólo treinta y cinco eran las existentes en países como Reino Unido e Irlanda, mientras que en España, Portugal, Grecia y Austria eran setenta y cuatro. Agrega el citado autor que no se han encontrado demostraciones de que haya mejorado la calidad de los resultados de la información financiera, lo cual puede estar relacionado con la existencia de diferentes medidas del mecanismo de refuerzo y control del cumplimiento de las normas de elaboración y divulgación de información financiera denominado *enforcement* según los estados miembros.

Observamos que los sistemas contables evolucionan, influenciados por los factores culturales y los cambios en los valores sociales, que generan un incremento en la demanda de la información, agregado a la globalización como gran promovedora del intercambio y el comercio internacional, con el ingreso de las compañías multinacionales en los países que influyen en las prácticas contables obligando en muchos casos a los países a adaptarse en ciertas prácticas contables específicas.

En los últimos años, los proyectos conjuntos desarrollados entre el *FASB* y el *IASB*, con el fin de establecer unas bases conceptuales y unas normas comunes para la contabilidad, han posibilitado alcanzar un alto grado de convergencia en dichas áreas. Por lo anteriormente expuesto, el investigador y analista actual y futuro de la contabilidad, necesita tener un sentido del presente y del futuro de la normalización contable internacional.

Explicamos que en Estados Unidos se ha tomado la decisión para que la estructura del sistema contable se apoye en un método basado en principios como las NIIF; luego que el método basado en reglas fue severamente criticado después de los escándalos financieros en los Estados Unidos, principalmente después del caso Enron (finales del año 2001). El método basado en principios confía más en una serie de principios y en el uso del juicio profesional, buscando las mejores soluciones. Las normas estadounidenses tienden a generar muchas interpretaciones, y desviarse más del marco conceptual. Ambos métodos tienen ventajas y desventajas, y el método basado en principios fue adoptado por el IASB y la Unión Europea. Los problemas en los Estados Unidos no parecen ser similares a los de varios países, además de las diferencias en Europa entre cada uno de los integrantes de la UE.

Las normas contables por sí mismas pueden no alcanzar el objetivo principal de la información financiera, donde las reglas pueden ser inadecuadas, estén o no basadas en principios, al existir diferencias fundamentales entre los agentes del mundo regulatorio.

La fase A del proyecto de convergencia de los marcos conceptuales conjuntos, titulado "Objetivos y características cualitativas" completada en el año 2010 incluyó como objetivo de la contabilidad financiera el fundamento del marco conceptual, y suministrar información que satisfaga las necesidades de los usuarios cuando toman decisiones. Enumera como características cualitativas fundamentales la relevancia y representación fiel, donde la información debe ser completa, neutral y libre de error. Incluye como características cualitativas de mejora la comparabilidad, verificabilidad, oportunidad y comprensibilidad.

De la estructura de los *US GAAP*, apreciamos que las normas contables estadounidenses presentan una serie de complicaciones producidas por la falta de unicidad de un ente emisor, las sucesivas modificaciones a regulaciones existentes, y por las normas de diferentes niveles. Por lo tanto, resulta fundamental conocer los organismos emisores de normas contables, su aplicación y orden de prelación.

Destacamos la afirmación de Mattessich (2002, p. IX) sobre la importancia de la conciencia de la validez temporal y localizada de las doctrinas contables, opiniones académicas y tecnicismos; y clarificar conceptos contables para la aplicación de

métodos analíticos en un sentido más estricto. Varias de las hipótesis empíricas utilizadas en la contabilidad (Mattessich, 2002, p. 10) no se encuentran debidamente verificadas para su validación y revisión consecuente, existiendo la necesidad de una interpretación analítico- funcional. Por lo general, la teoría contable tradicional casi no utiliza el término "hipótesis", mientras que el término "regla" es un vocabulario frecuentemente utilizado, y puede atribuírselo a la falta de imaginación para identificar una regla contable con una hipótesis pragmática. Diversas hipótesis se encuentran vagamente enunciadas y requieren una formulación rigurosa. Opinamos que se requeriría una exposición concisa de las reglas contables en Estados Unidos con una destacada fuente de referencia que permite determinar los límites dentro de los cuales las hipótesis contables básicas deben ser formuladas.

Resaltamos como críticas más importantes de la situación actual de la contabilidad tradicional que la práctica contable no proporciona una escala objetiva de valuación que pueda ser utilizada para la toma de decisiones óptimas. La Teoría Contable ha desarrollado un cuerpo de conocimientos que tiene un carácter dogmático más que hipotético-científico. En los aspectos pedagógicos, la enseñanza contable hace demasiado énfasis en los aspectos técnicos y no se preocupa por relacionar los nuevos logros científicos con el cuerpo establecido de conocimientos contables.

Coincidimos con la posición crítico moderada en relación a la contabilidad de Mattessich por el interés que plantea el autor por considerar las cuestiones filosóficas que influyen en el desarrollo de la contabilidad y por lo que la enseñanza de la contabilidad no se debe limitar a la teneduría de libros y debe darse prioridad al problema de la ética y la recuperación de la confianza.

El investigador y analista actual y futuro de la contabilidad necesita tener un sentido del presente y del futuro de la normalización contable internacional. Una cuestión fundamental en la filosofía contable es que el objetivo último de la contabilidad no es siempre el mismo. Permanentemente deberían plantearse cuestiones referentes a mejorar los conceptos teóricos fundamentales que se utilizan para construir la base científica de la contabilidad, ya que su ámbito de conocimiento comprende un lenguaje dinámico, que se encuentra sujeto a cambios originados en las necesidades del contexto económico.

La globalización se caracterizó por una fuerte segmentación sectorial, geográfica, de los ámbitos de cooperación financiera, con una escasa eficacia en la supervisión y la reglamentación de las instituciones de mercado que operan a nivel global sobre una pluralidad de productores financieros.

Señalamos que los objetivos de la Fundación *IFRS*, se refieren a la necesidad de aclarar el sentido de "interés público". En lo referente a los inversores, nos planteamos si puede ayudarse simultáneamente a éstos, a otros participantes de los mercados de capitales a nivel mundial, y a otros usuarios que toman decisiones económicas. La cantidad de veintidós individuos que integran el directorio nos parece excesiva y arbitraria. No coincidimos con la preponderancia de ciertos estados y regiones en el nombramiento y representación de sus directivos, que atenta contra la convergencia o unificación de normas contables; y observamos el vínculo formal entre los directores y las autoridades públicas en la junta de monitoreo, y el carácter parcial de la misma.

En lo relativo al *International Accounting Standards Board* (*IASB*, Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad), no parece ser la más adecuada la división de los dieciséis miembros en base a la geografía en términos de continentes: Los problemas en los Estados Unidos no serían similares a los de varios países de América, además de las diferencias en Europa entre cada uno de los integrantes de la Unión Europea. El *IASB* se enfrenta con los problemas derivados de la aplicación de las normas internacionales o sus adaptaciones a cada país, y con cuestiones referidas al contenido de sus normas en virtud de las diversas realidades mundiales.

Explica Zeff (2012, p. 158), que el *IASB* debería manejar y equilibrar los diversos aportes de los grupos regionales emisores de normas en Asia-Oceanía y Latinoamérica, además del asesoramiento que ya recibe de Europa y Estados Unidos. También considera que el *IASB* tendría que inspirar el mejoramiento del desempeño de los reguladores del mercado de valores; dado que existe una gran variabilidad en la efectividad del desempeño de los reguladores aún dentro de la misma UE; sin mencionar entre un país y otro en el resto del mundo, y principalmente en las economías emergentes y los países en desarrollo. El compromiso de un país para que sus compañías cotizantes se les requieran el uso de NIIF carece de credibilidad si no existe un organismo regulador de control y activo, ya sea del sector público o privado. La

IOSCO sólo puede intentar convencer a los reguladores nacionales para ser más activos en los casos que encuentren presentaciones deficientes de estados financieros, pero no tiene autoridad alguna más allá de esa persuasión.

Asimismo Zeff (2012, p. 160) plantea como desafío bajo el control del *IASB*, que debe tomarse en cuenta el conocimiento adecuado para el desarrollo de normas e interpretaciones sobre las diferencias de la forma en que se realizan los negocios en diferentes países. Insistir en la utilización de un único método contable en una norma en todos los países podría, en algunos casos, incrementar las diferencias existentes, y no promover la comparabilidad mundial genuina. Lograr ésta no es lo mismo que alcanzarla en un mismo ambiente nacional, donde pueden existir incentivos tributarios y aduanas comunes. El *IASB* debe tomar sus decisiones de manera tal que permitan promover la mencionada comparabilidad en forma indiscutible, lo que significaría proporcionar enfoques adicionales adaptados para expresar circunstancias nacionales específicas. El citado autor agrega que existen obstáculos porque algunos países han realizado exenciones, excepciones o toleraron retrasos en la aceptación del conjunto completo de normas del *IASB*, donde algunos países han realizado el proceso de conversión con las NIIF sólo hasta cierto punto.

La propuesta de nuevo marco conceptual del *IASB* del año 2015 considera que el mismo representa la manera de pensar que da sentido a los estados financieros de las empresas. Explica el porqué, para qué y cómo se presenta la información financiera. Enumera como elementos de los estados financieros en el marco conceptual al activo, pasivo, patrimonio neto, ingresos y gastos. Examina la definición de usuarios, el concepto y funcionamiento del "otro resultado integral", la introducción de la idea de entidad contable y la vuelta al reconocimiento de la prudencia como característica de la información financiera. El ejercicio de la prudencia podía dar como resultado unos menores activos o ingresos, y también unos mayores pasivos o gastos. Las NIIF tienen este sesgo. En la revisión del marco conceptual del 2010 se suprimió el principio de prudencia y se sustituyó por el de neutralidad, para evitar inducir a los usuarios a tomar decisiones en un determinado sentido. El concepto definido en el proyecto del año 2015 puede confundir la neutralidad con la prudencia, introduciendo el concepto erróneamente en el marco conceptual, y en ambos conceptos puede existir un conflicto.

No parecía ser la más adecuada la estructura de una organización para la emisión de normas profesionales equivalentes para todos los mercados, ya que cada país tiene sus propias características, principios, a los que no pueden renunciar. El proceso de convergencia y armonización sería conveniente sólo cuando se realice por país o por región, para que la emisión de las normas profesionales sea concordante con la realidad internacional, en función del contexto regional de cada país.

En la regulación contable en México analizamos que desde la década del setenta ha promovido y estimulado el uso de las normas contables para la formulación de los estados financieros, al inicio con los denominados PCGA, y luego con el proceso de convergencia de las normas contables nacionales con las NIIF. Este proceso, ha estado convirtiendo su estructura de principios (PCGA) a normas (NIIF), llevando conceptos que antes constituían la base de la teoría contable a postulados básicos. Considerando de referencia a éstos últimos para la conciliación y modificación de criterios y reglas de revelación, presentación y valuación de los conceptos y registros contables. En el año 2004 se produce un cambio estructural significativo por la creación del Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera (CINIF), como un organismo especializado y autónomo del Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP). Se ha sustituido el nombre de PCGA por el de "Normas de Información Financiera" (NIF) para unirse a la tendencia internacional.

Coincidimos con la doctora Mileti (2005, p. 198) en que México es un ejemplo de lo que a nivel nacional debería plantearse para los organismos regulatorios de los países que están llevando a cabo el proceso de convergencia y armonización de las normas locales de contabilidad con las normas aceptadas a nivel mundial. La pregunta principal se debería hacer sobre la forma en que debe instrumentarse el sistema local de emisión de normas. El objetivo de los distintos entes reguladores que proveen las normas contables debe ser una información financiera transparente, objetiva y confiable, sin que se pierdan las características individuales de cada país. Afirmamos que se requiere la participación responsable de todos los interesados además de la profesión contable para lograr que las normas cumplan con tales objetivos. El sistema mexicano de emisión de normas determinó la intervención de las instituciones profesionales, el estado, los inversionistas, instituciones financieras y educativas, al entender que todos ellos son parte interesadas y deben actuar coordinadamente para lograr el interés público

a favor del bien común, pudiendo considerarse uno de los primeros casos de la aplicación de la convergencia.

Explicamos el origen de la regulación contable en la república Argentina con la sanción del decreto- ley 5.103/1945, que facultó a los consejos profesionales a dictar las normas contables técnicas, su evolución, sus órganos intervinientes (Consejo Profesional de Ciencias Económicas-CPCE, Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas-FACPCE, Consejo Emisor de Normas de Contabilidad y Auditoría-CENCyA y Centro de Estudios Científicos y Técnicos-CECyT). También se analizan los órganos de regulación y fiscalización y el proceso de emisión de normas contables profesionales.

Desarrollamos la ley 20.488, donde queda definido que los consejos profesionales de ciencias económicas son quienes tienen atribuciones, cada uno dentro de su jurisdicción, para sancionar normas contables profesionales pero no es facultad exclusiva de los organismos profesionales. Las normas legales sólo pueden ser dictadas por el gobierno de la Nación o de los estados provinciales, dentro de las facultades y con el alcance que le otorga el marco institucional. Participan en el dictado de las normas contables profesionales los CPCE, la FACPCE, y el CENCyA, como es el organismo de técnico y científico de la citada federación, que elabora y propone las normas técnicas. Las normas contables son reglas para la preparación de información contable, y se ocupan de cuestiones de reconocimiento, de medición y exposición contable. Se clasifica a las mismas, sobre la base de los temas regulados y su alcance en normas generales, referidas a los requisitos que deben satisfacer la información contable, la unidad de medida a emplear, el ente emisor y la aplicación del concepto de significación. Otra clase son las normas de reconocimiento y medición contable, vinculados a los criterios de los conceptos citados. Además existen las normas de exposición que establecen el contenido y la forma de los estados contables. Las normas contables entran en vigencia en cada jurisdicción cuando cada CPCE las sanciona por los procedimientos que establezca la ley de cada jurisdicción o su estatuto.

Los aspectos relacionados con la emisión de normas contables se vinculan con la naturaleza y características de los entes que deberían estar a cargo de su emisión, y el procedimiento que debería seguirse. A los fines de emitir o modificar las normas

contables tendrían que tener en cuenta los intereses prioritarios, la calidad, la armonización, la cualidad de comparabilidad y los costos de aplicación de las normas. Los estados financieros deben contener información que puedan emplear para la toma de decisiones, resultando difícil que considerasen todas las necesidades de sus posibles usuarios.

Expusimos que el código civil y comercial de la nación hace hincapié en la verosimilitud de las registraciones, para poder reflejar los hechos, instrumentos y documentos que les dan origen, sobre bases y criterios uniformes. Establece que se deben incluir todos los actos que pudieren tener efecto sobre el patrimonio del obligado y el resultado de sus operaciones. Mantiene como libros obligatorios mínimos el "diario", y el de "inventarios y balances", donde se deben realizar una anotación en forma detallada de los activos, pasivos y patrimonio neto. Como oportunidad perdida se señala la omisión de reconocer a las normas contables profesionales como fuente normativa luego de la ley y de las normas de las autoridades de contralor.

Detallamos que existen diferencias sobre la problemática y armonizaciones entre las denominadas normas contables legales emitidas por los organismos de regulación o fiscalización con jurisdicción concurrente sobre un mismo emisor de estados financieros; las cuales pueden solucionarse mediante la aceptación de un organismo de los estados contables financieros preparados con las normas contables de otro. También puede presentarse conflictos entre las normas contables legales que debe aplicar un emisor determinado de estados financieros y las normas contables profesionales que debe considerar su auditor; alcanzando una solución si los organismos de control respaldan a las normas contables profesionales. Se agrega la situación de conflictos entre las normas contables profesionales vigentes en distintas jurisdicciones, que podrían solucionarse mediante el cumplimiento de los compromisos asumidos con la firma del acta de Catamarca en el año 2007. Además se menciona el caso de la armonización entre las normas contables argentinas y las NIIF.

En lo concerniente a las consideraciones y propuestas para la armonización de las normas contables y legales de Fowler Newton (2011, p. 603), acordamos con la existencia de problemas para la armonización de las mismas, por cuestiones calidad por cuestiones de calidad de emisión. No coincidimos con las críticas hacia la FACPCE

referidas a la emisión de sus pronunciamientos técnicos, afirmando que los procedimientos no son transparentes, y en ocasiones evita la aplicación de los mismos mediante la emisión de resoluciones generales "comunes". Estamos de acuerdo con las observaciones a los procedimientos de emisión de normas contables profesionales adoptadas por el CPCE de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires desde el año 2001, hasta su reincorporación en la FACPCE, porque generaron una falta de uniformidad en las normas profesionales hasta la adhesión del citado consejo al acta acuerdo de Catamarca por resolución del consejo directivo en el año 2007.

Sobre las propuestas del citado autor, coincidimos en que hay que pensar en algún esquema distinto que resulte más satisfactorio para los intereses de todos los sujetos intervinientes, y se merece un debate amplio en el que deberían participar los diversos sectores interesados en la calidad de los estados financieros. No acordamos en las demás medidas referidas a la prohibición de los CPCE para dictar normas contables y la creación de una fundación similar a la IFRS por todas las críticas realizadas oportunamente a la misma, como así tampoco la medida de derogar las normas contables legales preexistentes. En lo referido a las propuestas para una transición que efectúa Fowler Newton, sólo coincidimos en eliminar la figura de resoluciones coyunturales o de emergencia, porque cualquier situación urgente puede ser tratada en una resolución técnica o una interpretación. Y sobre las propuestas para lo inmediato concordamos en que la FACPCE debería reforzar los controles de calidad sobre los pronunciamientos técnicos aprobados, y organizar un amplio debate público en el que consideren las posibles ventajas y desventajas del proceso de dictado de las normas contables.

Como resultado del trabajo de investigación realizado en esta tesis, no coincidimos con las soluciones que se propugnan para mejorar la comparabilidad de los estados contables emitidos en diversas partes del mundo, referidos a la armonización o convergencia de las normas contables locales para reducir las divergencias existentes, que implicarían la aplicación de las mismas normas contables por parte de todos los entes emisores de estados contables.

Uno de los principales problemas que afectan a los sistemas contables en la actualidad es la proliferación de la regulación contable y la pérdida de certeza, originada por la inseguridad acerca de cuál es la normativa en vigor aplicable al caso concreto.

La Argentina no es una excepción en este tema. La regulación contable se ha ido tornando cada vez más compleja; las normas se han multiplicado y su sucesión temporal convierte en más difícil su conocimiento, para quienes deben cumplirlas y para aquellos que deben hacerlas cumplir, dificultando la determinación de aquellas que rigen en un caso determinado.

Habría que reconocer como principales factores del aumento excesivo de la regulación contable, al crecimiento cada vez mayor de los objetivos del estado, especialmente situado en la segunda posguerra y que no cesa aún. En la Argentina, la situación legislativa es cuantitativamente menor que las de otros países, pero igualmente significativa.

Uno de los modos de combatir esta realidad de inflación legislativa que ocasiona problemas a los sistemas de regulación modernos, podría ser a través de la revisión permanente y del consecuente ordenamiento de la legislación contable, a efectos de determinar cuál es la normativa contable efectivamente vigente. La posible solución se presentaría como un trabajo de revisión, recopilación, ordenamiento y análisis, que permita agrupar y ordenar lo vigente; detallar las colisiones, y señalar la validez y complejidades de la regulación contable; y cotejar la vigente con los conceptos elaborados por la doctrina.

Propuesta

A partir de este estudio sobre los diversos sistemas regulatorios existentes a nivel mundial, y en nuestro país, estimamos que existen suficientes evidencias para plantear un cambio en el sistema de regulación contable de la república Argentina, que explicitaremos en nuestra propuesta y desarrollaremos a continuación.

Coincidimos con la tesis doctoral titulada “Análisis crítico del proceso de la regulación de las normas contables en Argentina”, y la propuesta de la doctora Mileti, sobre la necesidad de creación de un organismo independiente en el contexto argentino

para la emisión de normas de los estados contables financieros, a los fines de poder elaborar propuestas, pero organizado como una asociación civil sin fines de lucro, a diferencia de su propuesta de una organización no gubernamental (ONG).

En la actualidad, existe una necesidad social y estatal de poseer una mejor información contable de los estados financieros, con el objetivo de que los usuarios puedan tomar sus decisiones, y se cuide el bien común de toda la población. Cabe consignar que, uno de los fundamentos de esta obra está sustentado en la certeza de que es absolutamente necesario brindar información lo más precisa posible acerca de los alcances del contenido de los informes contables financieros, y dar cuenta de sus implicancias y efectos.

El premio nobel de economía del año 2001, George Akerlof (1970), describe en su "teoría de las asimetrías de la información", que cuando la información es asimétrica y unos tienen más y mejor información que otros, los mercados no funcionan como en los modelos tradicionales y se requieren incentivos, señales e instrumentos adicionales tales como normas, garantías, contratos, regulaciones, información pública, buena intermediación, para que los actores se encuentren en igualdad de circunstancias. La información contable desigual puede llevar a una selección adversa, situación que se agrava en un mundo de mercados globales y con una economía cada más centrada en el conocimiento.

El análisis comparado a nivel internacional permitió estudiar los orígenes de la regulación contable en los Estados Unidos en 1935 cuando la Fundación Haskin y Sells le pide al doctor Sanders la elaboración de un cuerpo de los llamados "principios contables", y el posterior trabajo de Sanders-Hatfield y Moore publicado en 1938. Al respecto, se observó la coherencia del estudio básico denominado *"The Accounting Establishment",* preparado por el subcomité de informes, contabilidad y administración del comité de operaciones gubernamentales del senado de Estados Unidos (1976) con la propuesta de 1938 y del 2010 de la Comisión Europea; a los fines de aportar elementos teóricos que se utilizan en la elaboración de las formas más convenientes para llevar a cabo el proceso de regulación de los informes contables financieros. En ese sentido se analizó la regulación contable en los países europeos de España, Alemania y Francia, como principales actores en el proceso de convergencia de las NIIF en la Unión

Europea. Asimismo, se estudió la regulación contable en los Estados Unidos, como el más importante referente a nivel mundial del estado actual de convergencia de los conceptos y principios contables, y del alcance que deberían tener las normas internacionales.

Se le debe otorgar una vital importancia al domicilio, propósito, actividad o tamaño de cada uno de los entes emisores de la información financiera, afectando el hecho de que coticen sus acciones, títulos de capital y de deuda.

Pensamos que resulta de interés realizar un aporte en esta área del conocimiento, para poder desarrollar sistemas de información contables que incorporen los aspectos y cuestiones más favorables de los procedimientos de emisión de la regulación contable a nivel mundial en nuestro país, sin adoptar íntegramente el proceso de armonización y convergencia que pueda perjudicar los intereses de la república Argentina.

Corresponde mejorar nuestra regulación contable, donde además de tener en cuenta la ética, se tendría que modificar la intervención que tienen los sujetos en el sistema regulador por parte del estado nacional, usuarios y profesionales, y además se deberían tomar en cuenta los avances de la Teoría Contable.

Se debería crear un organismo independiente bajo la figura jurídica de una asociación civil prevista en los art. 168 a 186 del Código Civil y Comercial de la Nación aprobado por la ley 26.994, sustentándolo asimismo en el derecho a la asociación consagrado en el art. 14 de la constitución nacional; y en la resolución general 7/2015 de la Inspección General de Justicia- art. 373 sobre el interés general y bien común, y concordantes. Para tales fines podría considerarse como ejemplo el sistema mexicano de emisión de normas que ha dado lugar a las instituciones profesionales, inversionistas, instituciones financieras, instituciones educativas y el gobierno, donde todos son partes interesadas y actúan coordinadamente para lograr el interés público y el bien común. Cuestión que se fundamentaría en la idea de intentar alejar a los contables de su tradicional concepción defectuosa como comerciantes e intentar ubicarlos como conocedores de una disciplina; ya que aunque cobren lo importante no es su actividad mercantil sino el ejercicio de una disciplina con status científico.

Por lo tanto, las partes que deberían intervenir en el proceso de elaboración, emisión y sanción de normas profesionales en nuestro país son los emisores, usuarios, organismos profesionales (CPCE de todo el país, FACPCE, Colegios de Graduados de Ciencias Económicas de todo el país, Federación Argentina de Graduados en Ciencias Económicas, ITCP), investigadores -académicos y los representantes gubernamentales. Podría afirmarse que el contenido de las normas profesionales, no debería quedar a criterio único de los emisores de los estados contables, ya que en varias situaciones pueden representar intereses contrapuestos con los del público.

Una de las tareas fundamentales de este nuevo organismo propuesto es investigar las razones de orden económico, orden social y políticas, como las define Mileti (2005, p. 59), que justifican la necesidad de las normas profesionales y vincularlas con la sociedad por los efectos que producen, ya que no son neutrales y afectan el bienestar de los individuos. En consecuencia hay que continuar investigando las soluciones que se desarrollan en cada país sobre la problemática abordada.

Tal cual sucede en el caso de la regulación contable en México con el CINIF, que es un organismo especializado y autónomo del IMCP, la nueva asociación debería contar en su estructura organizativa con un Consejo Directivo, cuya principal función sería la de obtener los fondos necesarios para financiar sus operaciones y cumplir con sus objetivos entre otras cuestiones, donde el estado nacional tendría que ayudar en su financiación por las razones de interés general y bien común descriptas previamente. Asimismo, tendría que colaborar con la difusión de los trabajos realizados a todas las partes, como ser emisores, usuarios, organismos profesionales, estado nacional, universidades.

También debería constituirse un Comité de Vigilancia, responsable de controlar el cumplimiento de la misión, estatutos y objetivos de la asociación, rendir cuentas periódicamente y presentar informes sobre la información presentada por el Consejo Directivo. Esta nueva estructura se integraría con los representantes de las partes citadas precedentemente que intervendrían en el proceso de elaboración, emisión y sanción de normas profesionales.

Un Comité Técnico Consultivo debería asesorar y efectuar recomendaciones a un Centro de Investigación de Normas Profesionales en sus tareas, y elaborar los

perfiles técnicos para la selección de sus integrantes e investigadores. El Centro de Investigación de Normas Profesionales sería el encargado de elaborar los proyectos de normas profesionales con aéreas especializadas de trabajo en cada materia de la disciplina contable, conformado por investigadores-académicos con dedicación exclusiva. Todos ellos deben poseer conocimientos y experiencias reconocidos como autoridad técnica, intelectual, académica y profesional en la materia en los temas de contabilidad, y establecer los marcos de seguridad necesarios.

Es fundamental el proceso de consulta, al cual deben sujetarse los proyectos de normas profesionales elaborados, del cual participarían todos los integrantes del nuevo organismo, a los fines de probar la transparencia, seguridad y credulidad en la elaboración de los citados proyectos. Se deberán fijar los plazos de los períodos de consulta, para recibir los comentarios y observaciones que se pudieran realizar, los cuales serán públicos.

Los investigadores, en su carácter de integrantes de las diferentes aéreas especializadas de trabajo, deliberarán sobre las observaciones propuestas y finalmente se deberá sujetar a votación, donde cada investigador tendrá derecho a un voto y se requerirá mayoría simple. Deberán modificarse la ley 20.488 referente al ejercicio de las profesiones en ciencias económicas, y la ley 20.476 para ajustarse a las modificaciones propuestas, por lo cual se tendrá que iniciar un proceso de negociación para tratar estos proyectos en el congreso nacional.

BIBLIOGRAFÍA

AKERLOF, G. (1970). *The Market for Lemons: Quality Uncertainty and the Market Mechanism. The Quarterly Journal of Economics, Oxford University Press. England.* Disponible en http://www.econ.yale.edu/~dirkb/teach/pdf/akerlof/themarketforlemons.pdf

ALVAREZ GONZÁLEZ, A. (2006). Gestión Contable bajo US GAAP. Guía práctica. Alfaomega Grupo Editor S.A. México.

ALVAREZ LANCELLOTTI, J. I. (2015). Implicancias y análisis del Código Civil y Comercial en la profesión contable. Presentado en XXVII jornadas de actuación judicial. Colegio de Graduados de Ciencias Económicas. Bs.As.

ALVAREZ LANCELLOTTI, J. I. (2014). Aprovechamiento del Enfoque de la Contabilidad de Sanders, Hatfield y Moore para la Teoría General Contable, dentro del Proyecto de Investigación UBACyT E010, Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable, Cuarto Informe de Avance. FCE, UBA Bs.As.

ALVAREZ LANCELLOTTI, J. I. (2013). Estudio del Proyecto Código Civil y Comercial unificado y sus consecuencias contables. Presentado en XXV asamblea nacional de graduados. Colegio de Graduados de Ciencias Económicas. Bs.As.

BELKAOUI, A.R. (1996). *"Accounting, a multiparadigmatic science". Quorum Books, London.*

BARBE, O, DIDEROT, L. Y GARCÍA-OLMEDO GARRIDO B. (2012). El impacto de las NIIF en la normalización contable francesa. Revista Partida Doble nº 239. España. Disponible en http://pdfs.wke.es/1/9/4/5/pd0000071945.pdf

BERETTA, S. (2009). Los modelos de regulación de los mercados financieros. Revista Cultura Económica, edición especial caritas in veritate, el desarrollo en la era de la globalización. Editó Centro de Estudios de Economía y Cultura. Universidad Católica Argentina. Bs. As. Argentina.

BIONDI, M. (1995). Aportes para mejorar la utilidad de la información que suministran los estados contables. Medios para lograrlo. Un sustancial cambio del paradigma que orienta a la contabilidad. Revista Contabilidad y Auditoría Nº 1, Año 1, Instituto de Investigaciones Contables Prof. Juan Alberto Arévalo. FCE, UBA.

BIONDI, M. (2005). Contabilidad financiera. Bs.As. Errepar.

CALAFELL CASTELLÓ, A. (1970). Apuntes de Introducción a la Contabilidad. Universidad Autónoma de Madrid, Facultad de Ciencias Económicas. Madrid.

CAÑIBANO CALVO, L. (2011). Convergencia normativa, una visión desde Europa. Entrevista en Cinco Días el 30/03/2011. Disponible en http://cincodias.com/cincodias/2011/03/30/economia/1301597748_850215.html

CAÑIBANO CALVO, L. (2010). Cuestiones sobre las NIIF. Entrevista en revista Enfoque Contabilidad y Auditoría Nº 9. Bs. As. Editorial La Ley. Disponible en http://aeca.es/old/faif/articulos/enfoques.pdf

CAÑIBANO CALVO, L. Y CEA GARCIA J. L. (1997). La regulación de la información contable financiera en España. Universidad Autónoma de Madrid, Facultad de Ciencias Económicas, Madrid.

CENCYA. (2017). Reglamento vigente aprobado por resolución JG Nº 484/15. Disponible en https://www.facpce.org.ar/files/cencya/reglamento_cencya1.pdf

CECYT. (2017). Reglamento vigente aprobado por resolución JG Nº 483/15. Disponible en https://www.facpce.org.ar/files/cecyt/reglamento_cecyt1.pdf

CHAMBERS M.J. (1995). *An Accounting Theasaurus- 500 years of Accounting", Oxford, Pergamon, UK, Elsevier Science.*

CHAPMAN, W. L. (1982). El consumidor como beneficiario social de la actividad empresaria. Anales de la Academia Nacional de Ciencias Económicas, Vol. XXVII, pp.39-64.

CNV. (2017). http://www.cnv.gob.ar/web/secciones/internacionales.aspx

CINIF. (2011). Reporte. Disponible en http://www.cinif.org.mx/imagenes/anuncios/CINIF_REPORTE2011.pdf

CPCECABA. (2017a). http://www.consejo.org.ar

CPCECABA. (2017b). http://www.consejo.org.ar/institucional/institucional.html

DECRETO–LEY 5103/1945.

DECRETO 191/2011. Disponible en http://www.infoleg.gob.ar/

DE LA ROSA LEAL, M. E. (2012). Análisis y aplicación de las Normas de Información Financiera: un enfoque nacional e internacional. México. Universidad de Sonora. Disponible en https:// www.researchgate.net/publication/267776786_Analisis_y_aplicacion_de_las_ Normas_de_Informacion_Financiera_un_enfoque_nacional_e_internacional

ERNST & YOUNG. (2006). *Observations on the Implementation of IFRS. London, U.K.: EYGM Limited.*

FACPCE. Resoluciones Técnicas.

FACPCE. (2017a). https://www.facpce.org.ar

FACPCE. (2017b). https://www.facpce.org.ar/queeslast.php

FACPCE. (2017c). https://www.facpce.org.ar/institucional.php

FACPCE. (2017d). https://www.facpce.org.ar/institucional-filosofia.php

FACPCE. (2017e). https://www.facpce.org.ar/institucional-estatuto.php

FITZGERALD, A.A. (1988). *A reprinted of Principles of Accounting. The Accounting Historians Journal, Vol. 15, No. 1, pp. 125-134. The Academy of Accounting Historians. USA.*

FOWLER NEWTON, E. (2014). Contabilidad Superior. Bs. As. Editorial La Ley.

FOWLER NEWTON, E. (2005 y 2011). Cuestiones Contables Fundamentales. Bs. As. Editorial La Ley.

FOWLER NEWTON, E. (2006). Normas Contables Profesionales de la FACPCE, el CPCECABA, la CNV y la IGJ. Bs. As. Editorial La Ley.

FOWLER NEWTON, E. (1991). Cuestiones Contables Fundamentales. Bs. As. Editorial Macchi.

FUNDACIÓN IFRS- IASB. (2016). Quiénes somos y qué hacemos. Disponible en http://www.ifrs.org/ About-us/Documents/Who-We-Are-Spanish-2016.pdf

FUNDAMENTOS DEL ANTEPROYECTO DEL CODIGO CIVIL Y COMERCIAL DE LA NACION. Disponible en http://www.nuevocodigocivil.com/wp-content/uploads/2015/02/5-Fundamentos-del-Proyecto.pdf

GARCÍA CASELLA, C. L. (2011). Un homenaje al doctor Antonio Lopes de Sá: Introducción al análisis de: *The Accounting Establishment.* Revista Contabilidad y Auditoría Investigaciones en Teoría Contable Nº 33, año 17. Bs. As. FCE, UBA. Disponible en http://bibliotecadigital.econ.uba.ar/download/cya/cya_v17_n33_02.pdf

GARCÍA CASELLA, C. L. (2010). Análisis de la IASC *Foundation*. Revista Contabilidad y Auditoría Investigaciones en Teoría Contable Nº 32, año 16. Bs. As. FCE, UBA. Disponible en http://bibliotecadigital.econ.uba.ar/download/cya/cya_v17_n33_02.pdf

GARCÍA CASELLA, C. L. (2007). Componentes de los sistemas contables microsociales. Centro de Modelos Contables de la Facultad de Ciencias Económicas. FCE, UBA.

GARCÍA CASELLA, C. L. (2005). El concepto científico de contabilidad y su influencia en la contabilidad social. Ediciones Cooperativas.

GARCÍA CASELLA, C. L. (2005). El dominio del discurso contable en la contabilidad social. Proyecto UBACyT EO24, 2004 a 2007. Ediciones Cooperativas.

GARCÍA CASELLA, C. L. (2004). Modelos contables con método científico. Proyecto UBACyT EO 16. 2001-2004. Ediciones Cooperativas.

GARCÍA CASELLA, C. L. (2002). Hacia un incremento de la modelización contable. Ediciones Cooperativas.

GARCÍA CASELLA, C. L., RODRÍGUEZ DE RAMÍREZ, M. C. (2001). Elementos para una Teoría General de la Contabilidad. Bs. As. Editorial La Ley.

GARCÍA CASELLA, C. L. (2000). Curso Universitario de Introducción a la Teoría Contable. Parte Primera y Segunda. Editorial Economizarte.

GARCÍA CASELLA, C. L. (2000). Posibles hipótesis y leyes contables. Editorial Economizarte.

GARCÍA CASELLA, C. L. (1997). Enfoque multiparadigmático de la Contabilidad: Modelos, Sistemas y Prácticas deducibles para diversos contextos. Buenos Aires. CONICET (2 tomos) Edición Limitada.

GARCÍA CASELLA, C. L. (1995). El Enfoque Inductivo Positivista de la Contabilidad a través de Sanders, Hatfield y Moore. Revista Contabilidad y Auditoría Nº 1, Año 1. Instituto de Investigaciones Contables Prof. Juan Alberto Arévalo. FCE, UBA. Disponible en http://bibliotecadigital.econ.uba.ar/download/cya/cya_v1_n1_03.pdf

GOLDBERG, L. (1988). *"A. A. Fitzgerald on the Principles of Accounting". The Accounting Historians Journal, Vol. 15, No. 1, pp. 119-134. The Academy of Accounting Historians., USA.*

GONZALO ANGULO, J. A. Y GARVEY, A.M. (2015). El nuevo Marco Conceptual del IASB (propuesta de 2015): entre la filosofía y la componenda. Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas-AECA Nº 111, XVIII Congreso AECA. Disponible en http://aeca.es/old/faif/articulos/rev111/jag.pdf

GONZALO ANGULO, J. A., TENANT, K., ALVARADO RIQUELME, M. Y MURO ROYANO L. (2013). El camino hacia la convergencia. Comparación y análisis crítico entre la normativa contable internacional (NIC/NIIF) y la estadounidense. Edisofer, S.L. Madrid España.

GONZALO ANGULO, J. A. Y TUA PEREDA, J. (1988). Introducción a la Contabilidad Internacional. Instituto de Planificación Contable. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid, España.

GRAY, R. (2000). *Current developments and trends in social and environmental auditing, reporting & attestation: a personal perspective (Draft 2B). University of Glasgow. United Kingdom.*

GRAY, R. (2002). *Of messiness, systems and sustainability: towards a more social and environmental finance and accounting. University of Glasgow. Working Papers Series.*

IASB. (2017). www.iasb.org

IASC *FOUNDATION*. (2010). *CONSTITUTION Effective 1 March 2010. IASC Foundation Publications Department 1st Flour 30 Cannon Street London EC4M 6XH. United Kingdom.*

ICAC. (2017). http://www.icac.meh.es/ICAC/QuienesSomos/Quienes_Somos.aspx.

ICAC. (2002). Informe sobre la situación actual de la contabilidad en España y líneas básicas para abordar su reforma - Libro Blanco para la reforma de la contabilidad en España. España. Disponible en https://inza.files.wordpress.com/2013/09/icac-libro-blanco-contabilidad.pdf

IMCP. (2017). http://imcp.org.mx/Normatividad>Normas de Auditoría>Normas de Información Financiera 2010.

IMCP. (2016). Guía de Operación para Colegios Federados. Ciudad de México, D.F. Disponible en http://imcp.org.mx/wp-content/themes/IMCP2016/images/guia_operaciones_colegios.pdf

GINER INCHAUSTI, B. Y ROIG COTANDA J. (1992). La regulación de la información contable. Revista Hacienda Pública Española nº 122. Instituto Estudios Fiscales del Ministerio de Economía y Hacienda de España.

LAÍNEZ GADEA, J. A. (1993). Comparabilidad Internacional de la Información Financiera. Análisis y posición de la normativa española. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Ministerio de Economía y Hacienda, España.

LANDE, E., SCHEID, J. C. (1999). La regulación de la Información Financiera en Francia. McLeay, Stuart. Londres, Inglaterra.

LANDE, E., SCHEID, J. C. (1999). *Accounting Regulation in Europe*. McLeay, Stuart. Londres, Inglaterra.

LEY 12.921.

LEY 19.550. Disponible en http://www.infoleg.gob.ar/

LEY 20.476.

LEY 20.488. Disponible en http://www.infoleg.gob.ar/

LEY 24.156. Disponible en http://www.infoleg.gob.ar/

LEY 26.994. Disponible en http://www.infoleg.gob.ar/

LOPES DE SÁ, A. (1999). *Recursos naturais e empresa", Jornal de Contabilidade.* Lisboa. Enero, Nº262, p.2.

LOPES DE SÁ, A. (1998). *"Historia Geral e das Doutrinas da Contabilidade".* Vislis editores. Lisboa, Portugal.

MALLO RODRÍGUEZ, C. (1991). Contabilidad Analítica. 4ª Edición. Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas, Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid, España.

MARTINEZ- PINA GARCIA, A. M. (2014). La Normalización Contable Española desde sus inicios. Trabajo presentado en I Jornada AECA. Madrid, España. Disponible en http://aeca.es/old/temporales2014/conferencia_presidenta_icac.pdf

MATTESSICH, R. (2006). Discurso del nuevo Doctor Honoris Causa D. Richard Mattessich. Universidad de Málaga, España. Disponible en http://www.uma.es/media/files/disc_mattesich_honoris.pdf

MATTESSICH, R. (2002). Contabilidad y Métodos Analíticos. Medición y proyección del ingreso y la riqueza en la microeconomía y macroeconomía. Traducción al español por García Casella y Rodríguez de Ramírez. Bs. As. Ed. La Ley.

MATTESSICH, R. (1972). *Location of value Judgements and Instrumental Hipothesis, Working Paper. Num.51, Faculty of Commerce and Business Administration. University of British Columbia, Canada.*

MILETI, M., BERRI, A. M., GASTALDI, J., ILUNDAIN, L., JUDAIS, A., MARCOLINI, S. Y VERÓN, C. (2003). La regulación contable: fundamentos teóricos, sistemas contables y desarrollos en distintos países. Trabajo presentado en octavas jornadas investigaciones en la Facultad de Ciencias Económicas y Estadística. Universidad Nacional de Rosario. Disponible en http://www.fcecon.unr.edu.ar/web/sites/default/files/u16/Decimocuartas/Mileti, Berri,Gastaldi,Marcolini,Veron_la%20regulacion%20contable.pdf

MILETI, M., BERRI, A. M., GASTALDI, J., ILUNDAIN, L., JUDAIS, A., MARCOLINI, S. Y VERÓN, C. (2002). Sistemas de regulación contable: análisis comparativo de los sistemas argentino, mexicano, español, británico y alemán. Trabajo presentado en sextas jornadas investigaciones en la Facultad de Ciencias Económicas y Estadística. Universidad Nacional de Rosario. Disponible en http://www.fcecon.unr.edu.ar/web/sites/default/files/u16/Decimocuartas/Mileti, Berri,Marcolini,Veron_sistema%20de%20regulacion%20contable.pdf

MILETI, M., BERRI, A. M., GASTALDI, J., ILUNDAIN, L., JUDAIS, A., MARCOLINI, S. Y VERÓN, C. (2001). Evolución histórica de la contabilidad y su relación con la investigación y regulación contable en Estados Unidos, Sur de Europa y Argentina. Trabajo presentado en sextas jornadas investigaciones en la Facultad de Ciencias Económicas y Estadística. Universidad Nacional de Rosario. Disponible en http://fcecon.unr.edu.ar/web/sites/default/files/u16/Decimocuartas/Mileti,Berri,Gastaldi_evolucion%20historica%20de%20la%20contabilidad.pdf

MORA ROA, G., MONTES SALAZAR C. A. Y MEJIA SOTO E. (2005). Efectos de la regulación contable internacional. Universidad del Quindío, Armenia Colombia.

MONTESINOS JULVE, V. (1976). Neutralidad de la ciencia contable. Revista Técnica Contable.

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. (2017). http://dle.rae.es/?id=UVD3hKe

RODRÍGUEZ DE RAMÍREZ, M. C. (2000). La contabilidad financiera; un enfoque crítico, el planteo de nuevos rumbos. Economizarte.

SANDERS, T.H., HATFIELD H.R. Y MOORE U. (1938). *A statement of Accounting Principles. American Institute of Accountants.* Reimpreso por la *American Accounting Association* 1985.

SUBCOMITÉ DE INFORMES, CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DEL COMITÉ DE OPERACIONES GUBERNAMENTALES DEL SENADO DE ESTADOS UNIDOS. (1976). *The Accounting Establisment" US Government Printing Office Washington. December. Original from University of Minnesota.*

TELLO ORDUÑA, M., VILLARREAL SANCHEZ, V. Y GARCIA R. (2015). La normativa contable en México y su desarrollo hacia la convergencia con las normas internacionales de información financiera. Trabajo presentado en XIX congreso internacional de investigación en ciencias administrativas, gestión de las organizaciones rumbo al 3er milenio de la regionalización a la globalización. Universidad Autónoma de Coahuila, México. Disponible en http://acacia.org.mx/busqueda/pdf/LA_NORMATIVA_CONTABLE_EN_MEX

ICO_Y_SU_DESARROLLO_HACIA_LA_CONVERGENCIA_CON_LAS_NIIF.pdf

TUA PEREDA, J. (1983). Principios y Normas de Contabilidad. Historia, Metodología y Entorno de la Regulación Contable. Instituto de Planificación Contable, Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid.

CONFERENCIA DE LAS NACIONES UNIDAS SOBRE COMERCIO Y DESARROLLO, UNCTAD. (2006). Examen de cuestiones relativas a la aplicación práctica de las normas internacionales de información financiera. Estudio monográfico de Alemania. Naciones Unidas. Disponible en http://unctad.org/es/Docs/c2isard33a2_sp.pdf

YAMEY, B. S. (2004). *Pacioli's De Scripturis in the Context of the Spread of Double Entry Bookkeeping*. De Computis. Revista Española de Historia de la Contabilidad.

ZEFF, S. (2012). La evolución del *IASC* al *IASB*, y los retos que enfrenta. Contaduría Universidad de Antioquía nº 60, Colombia. Traducción al español Madrid Ortega. Disponible en https://aprendeenlinea.udea.edu.co/revistas/index.php/cont/article/view/14687/12840

Tesis doctorales publicadas por la FCE-UBA.

CANETTI, M. M. (2007). Contabilidad y control, fundamentos teóricos para la mejora de la confiabilidad de la información contable.

DEL PUERTO, N. E. (1989). Acerca de la posibilidad de otro discurso de las ciencias económicas.

GARCÍA FRONTI, I. M. (2005). Fundamentos teórica de la contabilidad social, con énfasis en las cuestiones micro.

GONZÁLEZ BRAVO, L. E. (1984). Conceptos epistemológicos en contabilidad.

MAZA, A. (1989). Paradigmas, ciencia moral y revoluciones en la doctrina contable.

RODRÍGUEZ DE RAMÍREZ, M. D. C. (2003). La contabilidad en crisis.

SCAVONE, G. (2003). Comportamiento de las variables que influyen en la percepción y comprensión de la información contable.

SUÁREZ KIMURA, E. B. (2006). Posibles mejoras teórico tecnológicas aportadas por la contabilidad en los sistemas de información de los entes.

WIRTH, M. C. (1999). Acerca de la ubicación de la contabilidad en el campo del conocimiento.

Tesis doctorales publicadas por la Facultad de Ciencias Económicas y Estadística-Universidad Nacional de Rosario.

MILETI, M. (2005). Análisis crítico del proceso de la regulación de las normas contables en Argentina.