

ARMONIZACION CONTABLE MUNDIAL: PRINCIPALES ORGANISMOS

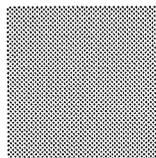
CARLOS JAVIER SANZ SANTOLARIA
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDAD Y FINANZAS
UNIVERSIDAD DE ZARAGOZA

Las diferencias nacionales y la diversidad de sistemas contables son auténticas barreras que dificultan la comprensión y análisis de los estados financieros cuando la información proviene de otro país. Dentro de los esfuerzos que se han llevado a cabo con objeto de paliar los problemas precedentes, cabe citar, de un lado, la actuación de las empresas multinacionales. De otro, los intentos a nivel institucional desarrollados por numerosas organizaciones para armonizar internacionalmente los criterios de elaboración y presentación de la información financiera.

Palabras clave:

Información.
Multinacional.
Normas.
Regulación.

Armonización contable mundial: principales organismos



Carlos Javier Sanz Santolaria

1. Armonización mundial de carácter público

Los únicos intentos mundiales de lograr un cierto grado de armonización contable de carácter público proceden tanto de la ONU como de la OCDE, organismos en los que, como es conocido, participan los correspondientes países por medio de sus respectivos gobiernos, razón por la que se califican a dichas manifestaciones de normalización pública.

Ambas instituciones se han ocupado inicialmente de la armonización de la Contabilidad Pública. Posteriormente, se abordó el ámbito empresarial, coincidiendo con el desarrollo de un fenómeno consustancial al capitalismo actual: la empresa multinacional.

De este modo, la regulación microcontable surgió, en ambos organismos, como subproducto de un intento normativo más amplio, que pretendía el control sobre la actuación de este tipo de empresas y una de cuyas principales manifestaciones es el establecimiento de normas comunes para la información contable, al objeto de favorecer la comparabilidad y de obligar de alguna manera a estas empresas a poner claramente de manifiesto sus datos, tanto financieros como no financieros.

1.1. La Organización de Naciones Unidas

La actividad de la Organización de Naciones Unidas se puede resumir de la forma siguiente:

El Consejo Económico y Social de la ONU creó, en julio de 1972, un grupo de expertos, llamados a estudiar el papel de las

empresas multinacionales y su impacto en el proceso de desarrollo económico mundial. Fruto de su trabajo fue la creación a finales de 1974, de la Comisión de Empresas Transnacionales.

Este grupo presentó en 1976 las conclusiones de su trabajo, poniendo en el mismo de manifiesto la necesidad de establecer un sistema internacional comparable de contabilidad y de presentación de informes contables, recomendando la creación de un grupo de expertos de normas internacionales de contabilidad, que sirviera de apoyo a la Comisión de Empresas Transnacionales.

A este Grupo de Expertos sobre Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes le fueron fijados amplios objetivos, entre los que se encuentran: a) Examinar la práctica existente en cuanto a la presentación de informes por parte de las empresas transnacionales y los requisitos en la materia en los distintos países. b) Identificar las lagunas existentes en la información que proporcionan las empresas en sus informes, examinando la viabilidad de diversas propuestas encaminadas a su mejor presentación. c) Recomendar una lista mínima de datos junto con sus definiciones, que deberían incluirse en las memorias de las empresas transnacionales y sus filiales, teniendo presentes las recomendaciones de otros grupos internacionales que se ocupan de la materia.

Este último grupo, en su informe relativo a 1977, contempla una lista mínima de datos, que deberían ser incluidos por las empresas multinacionales en sus informes periódicos. Para la confección de esta lista se tuvieron en cuenta las normas y pronunciamientos de otros organismos, tales como el IASC, la CEE (hoy UE) y la OCDE, de manera que puede decirse que la postura de la ONU es un compendio de las reglas dictadas por otras instituciones normalizadas.

Dentro del sistema de creación sucesiva de grupos, la Comisión de Empresas Transnacionales, con la aprobación del Consejo Económico y Social, decidió, en 1979, la creación del Grupo Especial de Trabajo Intergubernamental de Expertos en Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes, que tomando como punto de partida el informe de su antecesor, ya mencionado, correspondiente a 1977, ha elaborado un segundo informe, considerablemente amplio y mejorado.

1.2. La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico

La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico ha seguido una trayectoria muy similar a la correspondiente a la ONU, tanto en cuanto que sus primeros pasos en la normalización se centran en la contabilidad macroeconómica, como en su posterior atención en las empresas multinacionales. En este último ámbito, sus actuaciones se han llevado a cabo en las siguientes fases:

En 1975 se creó un Comité de Inversión Internacional y Empresas Multinacionales.

En el año siguiente, el Consejo de la OCDE aprobó la "Declaración sobre inversión internacional y empresas multinacionales", guía en cuyo marco habrían de situarse en lo sucesivo los trabajos de aquel Comité, así como cuantos otros grupos pudieran crearse al respecto.

Esta declaración que tiene el carácter de recomendación a los países miembros, se divide en dos partes. En la primera se traza un conjunto de líneas generales de actuación entre aquellos países, que incluye la necesaria colaboración internacional en relación con las empresas multinacionales, mientras que la segunda parte recoge un conjunto de recomendaciones dirigidas a las empresas de este tipo, relativas a principios generales de actuación, publicación de informaciones, competencia, financiación, fiscalidad, empleo y relaciones profesionales y ciencia y tecnología.

Posteriormente, el Comité de Inversión Internacional y Empresas Multinacionales creó en 1978 un grupo de trabajo sobre Normas Contables, cuyo principal cometido consistió en la recopilación de las prácticas seguidas en materia contable por los países miembros, subrayando la conveniencia de fomentar la cooperación internacional a este respecto, ante la diversidad de prácticas existentes.

El informe de este grupo fue sometido, a finales de 1979, al Comité de Inversión Internacional y Empresas Multinacionales, quién, a su vez, acordó la continuidad en sus trabajos del grupo sobre Normas Contables, fijando para el mismo el objetivo genérico de promover los trabajos comunes en el ámbito internacional y, como objetivo específico, la ampliación y clarificación de los términos técnicos contenidos en la Declaración sobre inversión internacional y empresas multinacionales. Fruto de este último mandato fue un trabajo en el que se definía un buen conjunto de conceptos contables.

Además, este grupo de trabajo sobre Normas Contables ha elaborado, hasta el momento, varios estudios comparativos sobre temas concretos: relaciones entre contabilidad y fiscalidad; el estado de origen y aplicación de fondos; gastos de investigación y desarrollo; prácticas de consolidación; etc.

2. Armonización contable mundial de carácter profesional: la IASC

La normalización de ámbito mundial y de carácter privado de la contabilidad y de la auditoría se lleva a cabo por dos organismos profesionales que trabajan en estrecha relación: la Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) y la Federación Internacional de Contadores (IFAC). La primera emite normas de contabilidad y la segunda se centra en el ámbito de la auditoría. Nos ocupamos a continuación de la IASB.

La IASB tiene su origen remoto en los Congresos Internacionales de Contabilidad, reuniones en las que comenzó a gestarse la idea de una organización internacional estable, de apoyo a la profesión, y que pudiera, asimismo, tener carácter armonizador. Con este propósito, en el X Congreso Internacional, celebrado en Sidney en 1972, se creó el Comité Internacional de Coordinación para la Profesión Contable (ICCP).

El ICCP organizó varios grupos de trabajo, entre los que figuraba el de Normas Internacionales de Contabilidad, que se desgajó del primero al otorgar, en 1973, su carta constitutiva, creándose así la IASB, que funcionó desde entonces con total independencia. Posteriormente, ante el normal funcionamiento de este grupo y la ulterior fundación de la IFAC, el ICCP se disolvió a partir de 1977.

La Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad tiene como objetivo fundamental la formulación y publicación, en interés público, de las normas a seguir en la presentación de los estados financieros sometidos a auditoría, promoviendo y asegurando su aceptación y aplicación a nivel mundial. Por ello se afirma en su carta constitutiva que son obligaciones en los organismos profesionales miembros de la IASB:

- Prestar su apoyo a las normas emitidas por el Comité.
- Hacer cuanto les sea posible para: a) Asegurarse de que las cuentas publicadas respetan los principios formulados en esas normas. b) Velar porque los auditores se aseguren de que los

estados financieros respetan tales normas. c) Asegurar que, tan pronto como sea posible, se tomen las medidas adecuadas con respecto a los auditores cuyos informes no respondan a las exigencias antes mencionadas.

- Velar por la similar consecución de la general aceptación y observancia de estas normas a nivel internacional.

La IASC está regida por un Consejo Rector, constituido por diecisiete vocales. Trece de éstos son nombrados por el Consejo de la IFAC, mientras que los cuatro restantes se designan por el Consejo de la IASC.

La elaboración de una norma contable internacional atraviesa un complejo proceso de búsqueda de consenso, que trata de implicar al mayor número posible de instituciones y entidades interesadas. Este proceso suele durar al menos dos o tres años. La IASC ha publicado hasta la fecha 31 Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), si bien a través de dos etapas claramente diferenciadas. La primera estuvo marcada por la emisión de un elevado número de Normas, caracterizadas por la elevada opcionalidad permitida en los diferentes aspectos regulados.

La IASC formuló sus propuestas con elevada flexibilidad, recomendando un conjunto de alternativas. De esta forma, la IASC proponía dos o más alternativas aceptables para casi todos los temas con el fin de evitar problemas que fácilmente aparecen por las distintas culturas y sistemas legales de los países, lo que ha facilitado su general aceptación.

Sin embargo, dicha flexibilidad ha sido causa de fuertes críticas hacia la IASC, existiendo un convencimiento generalizado de que la multiplicidad de opciones contempladas en las NIC es uno de los principales factores que han dificultado la consecución de un mayor grado de comparabilidad.

Tras esta etapa de difusión y aceptación generalizada de sus Normas, la IASC se planteó en 1988 llevar a cabo un proceso de revisión de éstas introduciendo una mayor rigidez en sus pronunciamientos, con objeto de mejorar la comparabilidad internacional de los estados contables.

Para adoptar este nuevo enfoque regulador la IASC aprobó en 1989 su "Marco Conceptual" en el que se concretan los objetivos y características cualitativas que debe reunir la información financiera y se establecen la definición y los criterios de reconocimiento y medición de los elementos contenidos en los estados contables.

En definitiva, el proceso de revisión de normas y el desarrollo de nuevos proyectos por parte de la IASC parecen apuntar un importante avance en la comparabilidad tan deseada de los estados contables.

3. Armonización mundial en el ámbito de la auditoría: la IFAC

La Federación Internacional de Contadores (IFAC, según las siglas de la expresión británica) se gestó, al igual que la IASC, por impulso del Comité Internacional de Coordinación para la Profesión Contable quien, en 1977, antes de su definitiva disolución, recomendó la creación de tal Federación, cuyo acuerdo de constitución se ratificó por sesenta países, en dicho año, con ocasión del XI Congreso Internacional de Contabilidad.

La IFAC nació con el propósito de ocuparse especialmente de la normalización de la auditoría, en la triple vertiente técnica, deontológica y de formación profesional. En la organización funcionan Comités de educación, ética, normas técnicas de auditoría, y Congresos internacionales, organizaciones regionales, planificación y contabilidad de gestión.

Los órganos rectores de la Federación son la Asamblea en la que están representadas las organizaciones miembros, y el Consejo, compuesto por quince personas.

Al objeto de asegurar la coordinación entre los dos organismos mundiales de carácter profesional, la IFAC y la IASC firmaron un acuerdo de compromisos recíprocos en 1982, entre cuyas cláusulas figuran como más importantes:

- A partir del compromiso, todos los miembros de la IFAC lo serán automáticamente de la IASC. Por otro lado, los miembros de la IASC que no lo eran de la IFAC dispusieron de un plazo de un año para solicitar su ingreso. Con ello prácticamente la totalidad de las instituciones de expertos contables en todo el mundo están afiliadas simultáneamente a ambos organismos.
- El Consejo de la IFAC nombrará trece de los diecisiete componentes del Consejo Rector de la IASC.
- El Consejo Rector de la IASC informará anualmente al de la IFAC de sus actividades y presupuestos, y esta contribuirá a sufragar en parte los gastos de aquella.

- Los Presidentes de los Consejos de cada uno de estos organismos están facultados para asistir a las reuniones que celebre el Consejo de la otra institución, con voz pero sin voto.
- La IFAC reconoce a la IASC como única corporación responsable y con capacidad para publicar en su propio nombre Normas Internacionales de Contabilidad, comprometiéndose a respaldarlas y a requerir de sus miembros que las publiquen y que procuren su máxima difusión y aceptación.

4. Armonización regional pública: la Unión Europea

La Unión Europea viene llevando a cabo desde su constitución un decidido, y decisivo, proceso de armonización, mediante la elaboración de normas comunes, aplicables a todo el territorio comunitario. Uno de los principales instrumentos jurídicos utilizados en la mecánica armonizadora es la directriz, en el mismo concurren dos características dignas de mención: su carácter de mínimo armonizador y su naturaleza de norma de compromiso.

Las normas contables de la UE y, por supuesto, el Derecho de Sociedades, constituye el más importante y logrado intento, no igualado ni remotamente por otras manifestaciones, de armonización regional de carácter público. Ello se debe principalmente a dos razones: a) De un lado, la técnica jurídica adoptada, basada en la directriz, que obliga a los Estados miembros a promover los instrumentos legislativos y reglamentarios necesarios para adecuar su ordenamiento a los mínimos impuestos por la norma comunitaria. b) De otro lado, puede decirse que todos los países del mundo y los restantes organismos armonizadores tienen puesta su atención en los logros comunitarios.

Del conjunto de directrices publicadas, han sido la IV y la VII las que han constituido el elemento clave en la armonización contable. Su objetivo no era obtener una normalización contable europea uniforme, sino establecer unas condiciones jurídicas mínimas equivalentes en cuanto al alcance de la información financiera a publicar y asegurar la comparabilidad y equivalencia de la misma. Así, las directivas establecen una obligación en cuanto a los objetivos a alcanzar, dejando a los gobiernos la competencia en cuanto a la forma y los medios.

Por ello puede afirmarse que la UE ha adoptado un modelo armonizador flexible, permitiendo a los países miembros elegir

entre diversas alternativas. De este modo, las directivas plantean una gran variedad de opciones en el tratamiento de la mayoría de los temas que, evidentemente, facilita su adaptación a los países miembros, si bien ello va en detrimento de la comparabilidad de la información contable.

Las últimas actividades de la UE se han centrado en la coordinación de esfuerzos con la IASC y en el estudio y debate de una serie de temas como: la problemática contable de las subvenciones oficiales; moneda extranjera; arrendamientos; contabilidad medioambiental; estado de flujos de tesorería y los principios de prudencia e independencia de ejercicios.

5. La armonización regional privada

En el ámbito regional y de orientación privada, se pueden citar los siguientes organismos normalizadores de carácter contable:

5.1. La Federación de Expertos Contables Europeos (FEE)

La FEE fue creada en Lausana, en octubre de 1986, como consecuencia de la fusión entre el Grupo de Estudios de Expertos Contables de la CEE y la Unión Europea de Expertos Contables, Económicos y Financieros (UEC) y con ocasión de las quintas jornadas de estudios de esta última.

Se trata de un organismo internacional de Derecho Privado, formado por treinta instituciones profesionales de auditoría y expertos contables de diecinueve países europeos, que establece su sede en Bruselas, que tiene por objetivos: a) Velar por el perfeccionamiento la armonización de la práctica de la profesión de experto contable en Europa. b) Impulsar la colaboración entre los diferentes organismos profesionales en Europa. c) Organizar periódicamente congresos y seminarios que permitan mantener informados a todos los miembros.

5.2 La Asociación Interamericana de Contabilidad (IAA)

Tiene en marcha un programa de armonización en el ámbito de la censura de cuentas mediante la emisión de Normas de Auditoría

generalmente aceptadas, que se presentan para su aprobación a las Conferencias Interamericanas, con el acuerdo expreso de que los países de la IAA hagan lo posible por aplicarlas a través de sus institutos profesionales. Según su documento fundacional, entre sus miembros puede estar incluido cualquier país del hemisferio occidental, si bien su composición se limita a países del continente americano, que se reúnen periódicamente en Conferencias Interamericanas.

5.3 La Conferencia de Contadores de Asia y del Pacífico (CAPA)

Constituida en 1976, con ocasión de celebrarse en Hong Kong la VIII Conferencia Asiática de Contabilidad, habiendo firmado su carta constitutiva dieciocho países del hemisferio oriental. Su principal cometido hasta el momento es la organización de reuniones periódicas, en un intento de realizar intercambios de ideas en áreas de problemas comunes.

5.4 La Asociación de Naciones del Sudeste Asiático (ANASE)

Fundada en 1977 por cinco países, Filipinas, Indonesia, Malasia, Singapur y Tailandia, entre los que se encuentran algunos de los integrados en la CAPA. Su propósito es emitir pronunciamientos de contabilidad y auditoría destinados a la armonización de principios y prácticas en su área de actuación.

5.5 El Consejo Africano de Contabilidad (OCAM)

Constituido en Argel en 1979, tiene por finalidad la creación de organismos de normalización y armonización contable en los países africanos.

En general todos estos organismos regionales están interesados en la problemática de la comparabilidad internacional de la información, como se desprende de las reuniones periódicas que dichas entidades celebran, donde los debates más recientes han tratado aspectos como: subvenciones y otras ayudas oficiales; nuevos instrumentos financieros y contabilidad medioambiental.

6. La influencia internacional de algunos organismos nacionales

No podemos concluir este trabajo, dedicado a los organismos de normalización contable internacional, sin dejar de señalar el influjo de determinadas instituciones nacionales en la práctica contable de otros países. El caso más importante es, sin duda, el poder que en todo el mundo ejerce la normativa contable estadounidense, concretada desde 1973 en la labor del *Financial Accounting Standards Board* (FASB), y con anterioridad en las opiniones del *Accounting Principles Board* (APB) o en las del *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) en sus *Accountings Research Bulletins* (ARB). A través de sus pronunciamientos, el FASB traza buena parte de las tendencias que los demás países seguirán después, o al menos abre la discusión o polémica sobre el tema escogido, cuya extensión es prácticamente mundial. En menor medida, la labor del *Conseil National de la Comptabilité* (CNC) francés ejerce indudable influencia, a través de su *Plan Comptable Général*, sobre varios países europeos entre los que se encuentra España, así como sobre algunos países americanos (Perú, por ejemplo) y africanos (los que constituyen la OCAM, por ejemplo).

Bibliografía

- ALVAREZ MELCON, S.: "*Las normas internacionales de contabilidad y la presentación de informes de las empresas transnacionales en las Naciones Unidas*". Incluido en el libro de lecturas Décimo Aniversario del Plan General de Contabilidad. Instituto de Planificación Contable. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid, 1984. Pp. 9-26.
- ASOCIACION ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACION DE EMPRESAS (A.E.C.A.): Documento nº 1 sobre Principios de Contabilidad en España. AECA. Madrid, 1980.
- CEA GARCIA, J.L.: Las cuentas anuales en la CEE. Monografía nº 1. AECA. Madrid, 1981.
- CHOI, F.D. y MUELLER, G.G.: International accounting. Prentice Hall. Englewood Cliffs (N.Y.), 1984.
- CULMANN, H.: Plan Comptable Revise de 1979. PUF. 1980.
- FITZGERALD, R.D.: "*International harmonization of accounting and reporting*". *International Journal of Accounting*, vol. 17, nº 1. Fall, 1981. Pp. 21-32.

- FOX, S. Y RUESCHHOFF, N.G.: Principles of international accounting. Austin Press. Austin, Texas, 1986.
- GONZALO, J.A. y TUA, J.: Introducción a la contabilidad internacional. Instituto de Planificación Contable. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid, 1988.
- MARIN MEDINA, J.: La armonización de la contabilidad y de la auditoría. Sus organismos internacionales. De. Instituto Censores Jurados de Cuentas de España. Madrid, 1982.
- MONTESINOS JULVE, V.: Organismos internacionales de contabilidad. Funciones y objetivos. Instituto de Planificación Contable. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid, 1983.
- MUELLER, G.G.; GERNON, H. Y MEEK, G.: Accounting. An international perspective. Irwin, Homewood (Illinois), 1987.
- WATT, G.C.; HAMMER, R.M. y BURGE, M.: Accounting for the multinational corporation. Financial Executives Research Foundation. New York, 1977.