

Armonización contable internacional de carácter profesional: el IASB

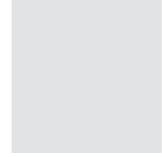
CARLOS JAVIER SANZ SANTOLARIA
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDAD Y FINANZAS
UNIVERSIDAD DE ZARAGOZA

El objetivo de la armonización contable internacional consiste en establecer unos criterios comunes que permitan el acercamiento de las normativas contables de los distintos países. En este contexto, el IASB pretende, entre otros fines, formular y difundir normas contables a observar en la presentación de los estados financieros y promover su aceptación y respeto en todos los países del mundo.

Palabras clave:

Armonización.
Normalización.
Globalización.

Armonización contable internacional de carácter profesional: el IASB



Carlos Javier Sanz
Santolaria

1. La corriente armonizadora internacional: justificación y obstáculos

Si a nivel nacional, la normalización trata de conseguir uniformidad en los métodos y prácticas contables, a nivel internacional, también resulta necesario establecer unos criterios comunes, que permitan el acercamiento de las normativas contables de los distintos países. Este es el objetivo básico de la armonización contable.

Las principales fuerzas que apoyan y justifican la armonización contable son las siguientes:

a) El ensanchamiento de mercados financieros. En el marco de la economía actual, con una tendencia generalizada hacia la globalización, destaca el papel desempeñado por los mercados financieros, que requieren informes contables elaborados con normativa diferente en cada país. La cotización de títulos en bolsas extranjeras exige una información contable comprensible para inversores de otros países. Así, empresas como Telefónica o Repsol, que cotizan en la Bolsa de Nueva York, deben presentar información contable adaptada a la normativa americana.

b) La ampliación de los mercados en el comercio internacional. El incremento de relaciones comerciales entre diferentes países exige el intercambio de información contable entre las empresas, que deben contar con estados contables

comparables. Asimismo, en operaciones como la adquisición de empresas extranjeras, contratos de asistencia técnica, etc., resulta necesario el intercambio de información contable.

c) Las empresas multinacionales. Las razones que justifican su interés por la armonización son que:

- precisan estados financieros de las empresas del grupo elaborados con criterios comunes para poder formar los estados financieros consolidados,
- necesitan establecer comparaciones entre sus estados financieros y los de otras entidades,
- deben proporcionar información a usuarios de diferentes países,
- acuden a mercados internacionales,
- deben trabajar con estados financieros de otras entidades situadas en los diferentes países hacia los que se dirige su actividad, y
- se encuentran con normativas jurídicas distintas, y tienen que entrar en contacto con profesionales contables de formación muy dispar.

El proceso de armonización contable es deseable, siempre y cuando la transformación sea gradual, asumiendo paulatinamente las dificultades inherentes al mismo. Las principales dificultades que suelen encontrarse son de carácter político, económico y jurídico, de forma que si no se cuenta con un marco común mínimo en estos niveles, cualquier iniciativa de armonización resultará inviable. El ejemplo más próximo que tenemos, en este sentido, es el esfuerzo que desde los estados miembros de la Unión Europea se ha llevado a cabo mediante las leyes de adaptación de la normativa mercantil de los respectivos países a las directivas comunitarias en materia de derecho de sociedades.

Otras dificultades para lograr la armonización contable provienen de diferencias terminológicas e inexistencia de un lenguaje contable internacional común, del sentimiento de defensa de algunos países de su patrimonio cultural –a nivel de sistemas, principios y normas contables-, y la propia resistencia al cambio.

2. Principales intentos de armonización contable: el IASB

A nivel internacional se están llevando a cabo diversas iniciativas de armonización contable, con diferente ámbito de actuación en función de que se trate de:

- organismos internacionales de alcance mundial, que intentan armonizar las normas contables de todos los países, y
- organismos internacionales de alcance regional, que intentan armonizar las normas contables de los países de un área concreta.

Entre los primeros, pueden destacarse los grupos de trabajo sobre normas contables, de la Organización de Naciones Unidas (ONU) y de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), en el ámbito público, y el IASB, en el ámbito profesional. Entre los organismos internacionales de alcance regional, destacan los grupos de trabajo de la UE, en el ámbito público, y la Federación Europea de Expertos Contables (FEE) y la Interamerican Accounting Association (IAA), en el ámbito profesional.

Por la influencia que ejerce en el ámbito de la regulación contable internacional, vamos a centrarnos en el IASB, como organismo representativo de alcance mundial.

El International Accounting Standard Board (IASB) fue creado en 1973, bajo la denominación de IASC, y está formado por organizaciones profesionales de distintos países. El Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España (IACJCE), es el miembro que representa a España en este organismo.

Los objetivos básicos del IASB son:

- formular y difundir normas contables a observar en la presentación de los estados financieros y promover su aceptación y respeto en todos los países del mundo, es decir, un papel normalizador, y
- trabajar por la mejora y armonización de las regulaciones, normas contables y procedimientos relacionados con la presentación de los estados financieros, es decir, un papel armonizador.

Los miembros del IASB tienen el compromiso de apoyar estos objetivos:

- publicando las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC)
- International Accounting Standards (IAS)- en los respectivos países,
- haciendo lo posible para que éstas se apliquen, aunque no son de obligado cumplimiento, y
- tratando de persuadir a los organismos reguladores de sus respectivos países para que las incorporen a la normativa de éstos.

El IASB cuenta con tres órganos que actúan colegiadamente:

- El Consejo, compuesto por 14 miembros, representantes de 13 países. Su función es la de dirigir el IASB y aprobar las normas.
- El Grupo Consultivo, formado por organizaciones internacionales que agrupan a elaboradores y usuarios de la información contable (analistas financieros, ejecutivos de finanzas, etc.). Su función es prestar apoyo y asesoramiento a los otros órganos.
- Los Grupos de Trabajo, integrados por un número que va de cuatro a seis personas, que se forman para estudiar un tema concreto, y tienen por misión elaborar la propuesta de Norma. Una vez elaborada, el Grupo de Trabajo se disuelve.

El modelo de armonización contable del IASB ha evolucionado desde su creación. Esta evolución puede resumirse en dos etapas:

- En una primera etapa, el entonces IASC se planteó la emisión de normas de elevada opcionalidad, recomendando varias alternativas en el tratamiento contable de determinadas operaciones. Con ello se evitaban los problemas generados por las distintas culturas y sistemas legales, facilitando su aprobación. Este sistema ha sido criticado, puesto que la diversidad de alternativas no ha permitido

alcanzar un grado elevado de armonización contable, aunque ha sido un paso importante hacia este proceso.

- Superada la primera etapa de difusión y aceptación de las NIC, el IASC se planteó en 1988 iniciar una nueva etapa tendente a mejorar la comparabilidad internacional de los estados financieros, reduciendo el número de alternativas aceptadas por las NIC en el tratamiento contable de las distintas operaciones. Para ello, se inició un proceso de revisión de las NIC publicadas hasta enero de 1989, así como la emisión de otras nuevas. Desde entonces, algunas de estas normas han vuelto a ser objeto de revisión.

A pesar del esfuerzo armonizador realizado por la Unión Europea, la globalización de las actividades económicas en las últimas décadas ha obligado a impulsar una mejora de la comparabilidad de la información contenida en las cuentas anuales y el informe de gestión. En esta línea, el Plan de Acción para mejorar el Mercado Unico servicios financieros de 1999 ha planteado la necesidad de corregir la Cuarta y Séptima Directivas de Derecho de Sociedades, para adaptarlas a las NIC, dado que estas tienen una amplia aceptación internacional y se elaboran de acuerdo a un proceso conceptualmente riguroso.

Más recientemente, en el año 2001, la Unión Europea ha introducido la obligación de que las compañías europeas que cotizan en bolsa preparen sus estados financieros utilizando las NIC no más tarde del año 2005. Para avanzar en este y otros aspectos de la armonización se ha creado el Grupo Consultivo sobre Información Financiera Europea (European Financial Reporting Advisory Group, EFRAG) de iniciativa privada, incluyendo a usuarios, sujetos contables, profesionales y reguladores nacionales.

El EFRAG se organiza a dos niveles: un Grupo de Técnicos Expertos altamente cualificados y un Organismo Supervisor encargado de garantizar la representación de todos los intereses europeos.

El Grupo de Expertos tiene asignadas como funciones básicas:

- contribución proactiva al trabajo del IASB,

- iniciar los cambios necesarios de las Directivas contables de la Unión Europea,
- asesoramiento técnico de las normas e interpretaciones del IASB, incluso rechazando la aplicación de normas para la UE, e
- introducir guías de aplicación de las normas del IASB.

En síntesis, la comparación de las NIC con el ordenamiento español ofrece, en líneas generales, el siguiente saldo:

- Diferencias de fondo, típicas de la armonización conceptual, en la medida en que nuestro sistema contable se oriente preferentemente a la protección patrimonial y a la regulación del reparto del resultado, mientras que las NIC persiguen decididamente el suministro de información útil para la toma de decisiones.
- Mayor nivel de información en el ordenamiento internacional que en el español.
- Un buen número de asuntos tratados por las NIC no están contemplados o se regulan con mucha menor profundidad en el ordenamiento español.
- Existen, además, discrepancias en el tratamiento de asuntos concretos

Así pues, las diferencias básicas entre nuestra normativa de carácter general y las NIC han sido recogidas en un informe elaborado por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) y que ha publicado en su Boletín Oficial, concretamente el número 41. En síntesis son:

- Se establece que los elementos patrimoniales de carácter financiero sean valorados según valor razonable.
- Se permite como opción el procedimiento de puesta en equivalencia para presentar las inversiones financieras en filiales, asociadas y coparticipadas en las cuentas individuales de una matriz.
- Las diferencias de cambio en moneda extranjera (distinta del euro en la actualidad desde la perspectiva europea) son ingreso o gasto del ejercicio.

- En el reconocimiento inicial de activos y pasivos en la contabilidad se reconoce el efecto impositivo que conlleva la operación.
- Respecto a los errores, se establece el tratamiento de referencia de imputarlos a reservas.
- Se califica el fondo de comercio negativo que contenga alguna relación con pérdidas o gastos futuros como un ingreso a distribuir en varios ejercicios.
- Respecto a los costes de reestructuración, el IASB exige tener un plan formal y detallado de la reestructuración a realizar, y una expectativa válida entre los afectados de la reestructuración.

Por último, existen ciertos aspectos regulados en determinadas normas del IASB que no tienen regulación en la normativa española como, por ejemplo: estados de flujos de tesorería, información sobre terceros vinculados, beneficios por acción, información en las cuentas anuales de los distintos segmentos, fusiones y escisiones de empresas y canje de acciones, etc.

De la aceptación del modelo contable del IASB, ya sea a los grupos que coticen o a otras empresas, si así se considera; surge la introducción y aplicación de un criterio de valoración contable que hasta ahora no tenía reflejo en nuestro sistema, como es el de recoger determinados elementos patrimoniales de carácter financiero según su valor razonable (actualmente recogidos por su precio de adquisición), lo que implica un gran cambio cualitativo y cuantitativo que todos debemos asimilar.

En nuestro país coexisten distintos órganos de regulación contable como consecuencia de las delegaciones efectuadas por el Ministerio de Economía, que son: además del ICAC las siguientes: Banco de España (entidades de crédito), Comisión Nacional del Mercado de Valores (sociedades y agencias de valores y entidades de inversión colectiva), Intervención General de la Administración del Estado (contabilidad pública), Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones (entidades de seguros y fondos de pensiones).

Por ello, y dada la intención de lograr un modelo contable armonizado internacionalmente cuyo objetivo inmediato es garantizar la comparabilidad de la información económica de nuestras empresas, debería tomarse conciencia de la situación descrita y tratar de garantizar así la comparabilidad interna.

Aunque en un principio las organizaciones profesionales tomaban como único criterio para la aceptación de un principio su habitualidad, en la actualidad el proceso de emisión de normas contables tiene otros puntos de referencia, que tratan de elaborar la norma a través de un proceso más científico y consensuado:

- Clarificar los objetivos de la Contabilidad. ¿Quiénes van a utilizar la información y qué necesidades de los usuarios pueden ser cubiertas por la Contabilidad?
- Participación de los diversos estamentos sociales en el proceso de emisión de normas, de manera que puedan ser tenidos en cuenta los intereses de todos los afectados por la información contable ya sean organizaciones contables como no contables.

De tal manera, los primeros pasos de armonización internacional de los países anglosajones han conducido finalmente a unas normas internacionales, las del IASB, que van a constituir el referente obligado para las empresas europeas cotizadas en la zona del euro. Por lo tanto, resulta evidente que el futuro de la normalización contable española ha de analizarse dentro del proceso armonizador europeo, que redundará en una información económico-financiera de mayor calidad y que tendrá mayor credibilidad y confianza por los usuarios nacionales e internacionales.

En resumen, el 1 de enero de 2005 debe estar en aplicación el nuevo conjunto de normas contables internacionales del IASB, con el fin de poder preparar las cuentas consolidadas para los grupos que coticen en bolsa, según ha sido requerido por la Unión Europea. Para poder conseguirlo y permitir la necesaria adaptación de nuestras empresas, estas deben conocer dicha normativa con un período de antelación suficiente, es decir, toda la normativa (ley y reglamento) deberán estar aprobada antes de mediados de 2004.

3. Referencia bibliográfica

CEA, J.L. (2000): *“La regulación contable española y el modelo normativo del IASC: un debate sobre su adaptación”*. Partida Doble, nº 116, noviembre, pp. 4-17.

GINER, B.; MORA, A. y ARCE, M. (1999): *Análisis comparado de la normativa contable de AECA y el IASC*. AECA, Madrid.

GINER, B. y MORA, A. (2001): *“El proceso de armonización contable en Europa: análisis de la relación entre la investigación contable y la evolución de la realidad económica”*. Incluido en *La Contabilidad en el Siglo XXI*, volumen extraordinario de Técnica Contable, pp. 457-470.

GONZALO, J.A. y TUA, J. (1988): *Introducción a la contabilidad internacional*. Instituto de Planificación Contable, Madrid.

LAINEZ, J.A. y CALLAO, S. (1999): *“Normas internacionales de contabilidad vs. normativa española”*. Partida Doble, nº 104, octubre, pp. 4-27.

LORCA, P. (2001): *“El nuevo IASC”*. Partida Doble, nº 120, marzo, pp. 12-23.

PULIDO, A. (2001): *“Armonización contable internacional: algunas reflexiones”*. Partida Doble, nº 120, marzo, pp. 6-11.

SOLDEVILLA, P. y OLIVERAS, E. (2001): *Manual de contabilidad general*. Ed. Gestión 2000, Barcelona.

TUA, J. (1998): *“El Tribunal Supremo consolida nuestro Derecho Contable”*. Boletín AECA, nº 45, noviembre 1997-febrero 1998, AECA, Madrid, pp. 82-87.

TUA, J. (1998): *“Cómo decíamos ayer ... Algunas reflexiones en torno al Derecho Contable, diez años después”*. Incluido en *Volumen Extraordinario de Técnica Contable*, Madrid, pp. 199-236.

ZORIO, A. y GARRIDO, P. (1999): *La información financiera en la unión europea monetaria: tendencia hacia una armonización internacional ante la globalización del mercado de capitales*. ICAC, Madrid