



Contabilidad y Negocios

ISSN: 1992-1896

revistacontabilidadynegocios@pucp.edu.pe

Departamento Académico de Ciencias

Administrativas

Perú

Lam Wong, Augusto

Convergencia y armonización de la normativa contable: hacia la contabilidad internacional

Contabilidad y Negocios, vol. 2, núm. 4, diciembre, 2007, pp. 7-15

Departamento Académico de Ciencias Administrativas

Lima, Perú

Disponible en: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=281621769002>

- Cómo citar el artículo
- Número completo
- Más información del artículo
- Página de la revista en redalyc.org

redalyc.org

Sistema de Información Científica

Red de Revistas Científicas de América Latina, el Caribe, España y Portugal

Proyecto académico sin fines de lucro, desarrollado bajo la iniciativa de acceso abierto



Contabilidad y Negocios

Revista del Departamento Académico
de Ciencias Administrativas

año 2, número 4
diciembre 2007

Convergencia y armonización de la normativa contable: hacia la contabilidad internacional

Augusto Lam Wong

Pontificia Universidad Católica del Perú
Departamento Académico de Ciencias Administrativas

Los profundos y veloces cambios ocurridos en el mundo durante los últimos años, tales como la integración económica —especialmente por medio del comercio y los flujos financieros— y la globalización, han impactado fuertemente en la contabilidad. En un principio se formuló la internacionalización de la contabilidad, hoy algunos estudiosos se refieren a la contabilidad internacional¹ a partir de la urgente necesidad de armonizar las prácticas contables, primero al interior de cada país y posteriormente a escala regional y mundial. Cada vez hay más empresas peruanas que obtienen fondos en el mercado financiero internacional, especialmente en el estadounidense, a la vez que aumenta la participación de capitales foráneos en el accionariado de las compañías de nuestro país. El mundo de la contabilidad no es ajeno a este fenómeno, dado que los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA),² conocidos

en los Estados Unidos de América como *United States Generally Accepted Accounting Principles* (US GAAP), conforman el sistema contable de la primera potencia económica mundial. Por un lado, este hecho implica que cualquier empresa que pretenda cotizar en la Bolsa de Valores de Nueva York o simplemente mantener una subsidiaria en aquel país, deberá utilizar los US GAAP en alguna fase del proceso de elaboración de sus informes. Del mismo modo, cualquier compañía estadounidense —al margen de que sus filiales estén situadas en cualquier parte del mundo y presenten sus cuentas locales basadas en las normas contables vigentes en el país que los acoge— deberá preparar el reporte interno y la versión de la información contable que se envíe a los Estados Unidos de América para su consolidación siguiendo la normativa US GAAP y realizando para ello los ajustes que sean necesarios.

¹ «La contabilidad internacional es un tópico sumamente extenso. A un nivel mínimo, se concentra en los problemas de contabilidad que son únicos para las corporaciones multinacionales. En el otro extremo, incluye el estudio de las diversas áreas funcionales de la contabilidad en todos los países del mundo, así como una comparación entre países» (Doupnik y Perera 2007: 18).

² La frase «principios de contabilidad generalmente aceptados», PCGA, surge en los años treinta del siglo pasado en los Estados Unidos de América, en la correspondencia entre la *Securities and Exchange Commission* (SEC) y el *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), para referirse a los pronunciamientos contables emitidos por este último. Sin embargo, en los dictámenes a los estados financieros de las entidades de aquellos tiempos, se hacía referencia a los PCGA como criterios básicos para juzgar su corrección; que estos incluían a las declaraciones o normas de contabilidad financiera emitidas por cuerpos profesionales como parte integrante de los mismos y que incluían, también, otros criterios derivados del pensamiento y de las prácticas contables seguidas en ese entonces en la presentación de información financiera de las entidades. Nikolai y Bazley (2001) señalan que «la información que se comunica a los usuarios externos en los reportes financieros se basa en normas que establecen los PCGA. Estos son los lineamientos, procedimientos y prácticas que requiere una empresa para usarlos en el registro y reporte de la información contable en sus estados financieros auditados. Los PCGA definen las prácticas de contabilidad aceptadas en un época particular y establecen las normas para el reporte de los resultados financieros».

Dada la importancia de la economía estadounidense, los US GAAP se consideran a menudo estándares internacionales, como sucede en nuestro país. Ante esta realidad surgió el compromiso de armonizar la normativa contable internacional con los US GAAP y en este contexto son numerosos los expertos que, en la práctica, identifican este proceso de convergencia con una adaptación gradual de dichas normas a las regulaciones que emanan del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB, por sus siglas en inglés)³ y que ejercen la vanguardia en la profesión contable mundial.

Por lo tanto, la preocupación de la contabilidad se concentra en definir una teoría contable que fundamente normas comunes o similares de alcance internacional, lo cual permite que la información contable financiera que circula entre países esté preparada sobre normas y principios conocidos y aceptados por todos los usuarios. Por ello, desde el 18 de septiembre de 2002, las dos organizaciones emisoras de normas contables, el *Financial Accounting Standards Board* (FASB)⁴ y el IASB, están trabajando conjuntamente para acelerar la convergencia de las normas contables a escala mundial con la celebración del Acuerdo Norwalk⁵ y puede afirmarse que han logrado su cometido exitosamente en algunas áreas. Asimismo, desde el 2005 en los países de la Unión Europea se están aplicando obligatoriamente —en las empresas que cotizan en los mercados de capitales— las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) - *International Financial Reporting Standards* (IFRS) del IASB.

La economía actual y los mercados de capitales

Actualmente la mayoría de los países tienen una economía de libre mercado; en ellas las decisiones de muchos compradores y vendedores influyen en la demanda y oferta de productos y servicios que ofrecen las empresas. Los individuos que actúan dentro de esta economía tienen recursos limitados de consumo o inversión, en tanto que las empresas suelen necesitar grandes cantidades de capital para sus operaciones. Las compañías pueden obtener estos recursos mediante la emisión de capital (acciones) y deuda (bonos), como también de otros préstamos o recursos generados por sus operaciones. El intercambio de capital de los inversionistas por las acciones y deudas de las empresas tiene lugar en los mercados de valores. Existen mercados de valores organizados, por ejemplo, el *New York Stock Exchange* (NYSE), la *American Stock Exchange* (AMEX), la *National Association of Securities Dealers Automated Quotation System* (NASDAQ) en los Estados Unidos de América; las bolsas de Tokio y Hong Kong en el mercado asiático, con sus índices NIKKEI 225 y HANG SENG, respectivamente; en Europa, las bolsas de Madrid (IBEX), Londres (FTSE 100) y Frankfurt (DAX); y en nuestro país, la Bolsa de Valores de Lima. En estos mercados todos los días se compran y venden acciones y deuda de diversas corporaciones. A los mercados se les conoce algunas veces como *mercados secundarios*, porque las ventas y compras se realizan entre los inversionistas; es decir, la entidad que emitió inicialmente las acciones o deudas no participa en ese intercambio.

³ IASB, *International Accounting Standards Board*, Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, inició operaciones en abril del 2001; antes IASC, *International Accounting Standards Committee*, Comité de Normas Internacionales de Contabilidad, que en enero del 2001 se disolvió para dar paso al IASB.

⁴ FASB, *Financial Accounting Standards Board*. Organización del sector privado de Estados Unidos de América que se formó en 1973 y que fue designada para establecer normas para la contabilidad y los informes financieros. La FASB es independiente de todas las demás organizaciones profesionales y de negocios. Aunque la *Securities Exchange Commission* (SEC) tiene la autoridad oficial para fijar las normas de contabilidad e informes financieros, las normas de la FASB son reconocidas oficialmente como autorizadas por la SEC y por el *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), Instituto Americano de Contadores Públicos.

⁵ El 18 de septiembre de 2002, el FASB y el IASB deciden trabajar conjuntamente para acelerar la convergencia de las normas contables a escala mundial y celebran el Acuerdo Norwalk, donde ambos establecen dos compromisos básicos: desarrollar normas de alta calidad que sean compatibles entre sí, y eliminar una variedad de diferencias sustantivas entre los IFRS y los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en los Estados Unidos de América, US GAAP, mediante la identificación de soluciones comunes.

Existen también los llamados *mercados primarios*, aquellos mercados de valores menos organizados, donde el intercambio se realiza directamente entre una corporación y los inversionistas. Las empresas pueden solicitar préstamos de las instituciones acreedoras o emitir nuevas acciones de capital o de deuda —bonos— ya sea mediante ofertas públicas o colocaciones privadas. Para todos estos inversionistas, la información contable es útil y necesaria para tomar decisiones en este proceso de asignación en los mercados de valores. Pero también es utilizada para otros fines.

Hoy en día, la globalización de los mercados de capitales y la internacionalización de los negocios demanda, por parte de los usuarios, la necesidad de contar con información contable relevante y comparable como base para la toma de decisiones gerenciales. Sir Bryan Carsberg, ex secretario general del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB, por sus siglas en inglés), enfatizó esta crítica demanda cuando hizo referencia a la diversidad contable y su efecto en los mercados de capital internacionales.

Algunas definiciones de la contabilidad

Francis Rouse (1992: 24) define a la contabilidad como un sistema de información organizado que permite el registro y la clasificación de los hechos, valorados o valorables, que caracterizan la vida de las entidades autónomas del mundo económico. Afirma además que la contabilidad es una técnica universal que se ha constituido a lo largo de los siglos en paralelo con el desarrollo de la economía y que sigue evolucionando para informar cada vez con más precisión y significado a un número siempre creciente de usuarios diversos.

La contabilidad supone:

- El uso de una terminología precisa para el registro y la clasificación de las transacciones en cuentas

- La organización de las cuentas de manera que responda a las exigencias internas del control de la gestión y a las necesidades de información
- La valoración de las cuentas en unidades monetarias comparables
- El agrupamiento de las cuentas para su publicación periódica en cuadros universalmente comprensibles
- El respeto de ciertos principios definidos que garantizan la veracidad de la información

Por último, afirma que la contabilidad es un tronco común a partir del cual los distintos agentes de la economía —empresas de las diferentes ramas de actividad, bancos, aseguradoras, administración pública, entre otros— construyen su propio sistema de gestión y de información.

Cuando se refiere al término *normalización contable*, designa un «sistema uniforme de organización concebido para el conjunto de contabilidades de las empresas productoras de una nación, o de un grupo de naciones, cualquiera que sea el sector al cual pertenecen» (Rouse 1992: 24-25). Por eso, la normalización contable se caracteriza por:

- La nomenclatura de cuentas
- La definición precisa del contenido de cada una de las cuentas
- Los modelos de estados periódicos de información contable

Además, la normalización contable se concibe en función de lo que caracteriza la economía del mundo moderno:

- La necesidad vital de información y comunicación
- La universalidad de las clasificaciones de flujos económicos
- La generalización del tratamiento electrónico de los datos

Donald Kieso y Jerry Weygandt (1999: 5) señalan que la contabilidad es una actividad de servicio,

una disciplina descriptiva y analítica, y además un sistema de información.

Como actividad de servicio, la contabilidad proporciona a las partes interesadas la información que les ayuda a tomar decisiones sobre el despliegue y uso de los recursos en entidades económicas. Como disciplina descriptiva y analítica, identifica la gran variedad de sucesos y transacciones características de la actividad económica y, mediante medición, clasificación y síntesis, reduce esta información a una cantidad relativamente pequeña pero muy significativa de partidas relacionadas que, cuando se presentan en forma ordenada, describen la situación financiera y los resultados de las operaciones de una entidad económica específica. Como sistema de información, recopila y comunica la información económica de una empresa comercial o de otro tipo a una amplia gama de personas cuyas decisiones y actos se relacionan con la actividad.

Cada una de estas tres descripciones —que pueden parecer diferentes— contiene las tres características esenciales de la contabilidad: identificación, medición y comunicación de información financiera sobre entidades económicas a personas interesadas. Estas características han sido peculiares de la contabilidad durante siglos. Sin embargo, durante los últimos sesenta años las entidades económicas han aumentado mucho en tamaño y complejidad, como también la cantidad y diversidad de personas interesadas, por lo que actualmente la responsabilidad que pesa sobre los profesionales de la contabilidad es mayor que nunca.

Nikolai y Bazley (2001: 2) describen a la contabilidad como el proceso que sirve para identificar, medir, registrar, transmitir y comunicar información económica que permita formar los juicios y tomar las decisiones a los usuarios de la información. También se le conoce como «el lenguaje de los negocios». Hoy en día, en todo el mundo, la mayor parte de la información contable publicada trata

de diferentes tipos de empresas, principalmente corporaciones. Estas participan en muchas transacciones y generan grandes cantidades de datos. Puesto que la gente puede absorber solo cantidades limitadas de información, los sistemas de contabilidad están diseñados para reportar esos datos en un formato conciso y comprensible. En este sentido, la contabilidad puede entenderse como el enlace entre las actividades económicas de una empresa y quienes toman las decisiones.

Por lo expuesto, cuando consideramos la contabilidad nos referimos a la contabilidad financiera internacional, aquella basada en políticas contables que se deben seguir en todo el mundo, que refleja los cambios que ocurren en los mercados de capitales del orbe, directamente relacionados con las innovaciones en tecnología y comunicaciones.

En relación con la presentación de estados financieros, la globalización está generando la necesidad de principios y reglas que sean comunes en materia de reconocimiento y medición de los elementos de estos informes, y en la presentación de la información contenida en ellos. Por este motivo se ha iniciado un proceso internacional para homogenizar la información empresarial; como consecuencia, desde enero del 2005 se han implantado en la Unión Europea las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). De la misma manera, en Estados Unidos de América se encuentran vigentes los Principios Contables Americanos, los US-GAAP.

Tal como señaló Julio Panez Meza en la conferencia «La Normatividad Contable Mundial como respuesta a la globalización económica» —evento realizado en junio del 2006 en el Colegio de Contadores Públicos de Lima—, la normatividad contable mundial surge como respuesta al entorno económico de la globalización de las economías de los países. Puede también decirse que la vigencia y desarrollo global de la normatividad contable se inspira en el pensamiento de Robert H.

Montgomery,⁶ quien en las primeras décadas del siglo veinte señalaba: «La Contabilidad es el lenguaje de las finanzas —un lenguaje universal— que no está relacionado con las verdades externas, pero sí con los principios que las mismas emanan». La reflexión aludida invita a estudiar e investigar el proceso de la normatividad contable; aportaremos algunos sintéticos comentarios más adelante.

En el Perú, los principios contables⁷ apenas han sido estudiados; nos falta una doctrina nacional sobre las muy variadas cuestiones que ellos presentan. Esta carencia doctrinal es la causa —en mi opinión— del escaso interés que asignamos en nuestro país a los principios contables. Hace falta una regulación que con fundamentos científicos, enumere y defina los principios contables, establezca su orden o jerarquía, determine su preferencia en caso de conflictos y clarifique de una vez hasta qué punto y en qué medida deben aplicarse los estándares o normas emanadas de organizaciones internacionales a las que pertenece nuestro país, sean estas gubernamentales o profesionales. Todo ello porque los principios contables no son meras formulaciones abstractas o simples conformaciones ornamentales de nuestra disciplina sino, por el contrario, auténticos pilares que sostienen la contabilidad.

Hoy en día, conforme al artículo 223 de la ley 26887, Ley General de Sociedades, es obligatorio elaborar y presentar los estados financieros de conformidad con las normas legales y los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, principios que de acuerdo con la resolución 013-98 del Consejo Normativo de Contabilidad de la Contaduría Pública de

la Nación —hoy Dirección Nacional de Contabilidad Pública— comprenden las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), las interpretaciones emitidas por el Comité Permanente de Interpretación (SIC, por sus siglas en inglés) del IASC, las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), las interpretaciones del Comité de Interpretaciones de Reportes Financieros Internacionales (IFRIC, por sus siglas en inglés) del IASB; y en forma supletoria los Principios de Contabilidad aplicados en los Estados Unidos de América, los US-GAAP, que incluyen una serie de pronunciamientos que emiten diversos organismos contables, los que más adelante se mencionarán. Cabe señalar que durante el X Congreso de Contadores Públicos realizado en Lima en 1986, se estableció la adopción de las NIC.

Por otro lado es necesario señalar que, tal como indica el prefacio del Marco Conceptual para la Preparación de los Estados Financieros, «muchas empresas en todo el mundo preparan y presentan estados financieros para usuarios externos. A pesar de que dichos estados financieros puedan parecer similares de un país a otro, existen diferencias que probablemente han sido causadas por una gran variedad de circunstancias de índole social económica y legal, y por las diferentes consideraciones que cada país ha dado a las necesidades de los distintos usuarios de los estados financieros, al establecer sus requerimientos nacionales. Estas diferentes circunstancias han conducido al uso de una variedad de definiciones de los elementos de los estados financieros; por ejemplo: activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos. Asimismo, han dado lugar al uso de criterios diversos para el reconocimiento de las partidas de los estados financieros y

⁶ Robert Montgomery (1872-1953). Uno de los socios fundadores de la firma de contadores públicos conocida ahora como Coopers & Lybrand. Fue presidente de la *American Association of Public Accountants* de 1912 a 1914 y del *American Institute of Accountants* de 1935 a 1937. En 1936 fue el arquitecto en jefe de la fusión de la *American Society of Certified Public Accountants* para dar origen a la *American Institute of Accountants*. Fue el autor de la obra *Auditing Theory and Practice* en 1912. En 1949, recibió la Medalla de Oro del *American Institute of Accountants*.

⁷ El Plan Contable General Revisado, aprobado mediante resolución CONASEV 006-84-EFC/94.10, reconoce que los principios fundamentales y básicos para el adecuado cumplimiento de los fines de la contabilidad son: equidad, partida doble, ente, bienes económicos, moneda común denominador, empresa en marcha, valuación al costo, periodo, devengado, objetividad, realización, prudencia, uniformidad, significación o importancia relativa, y exposición.

a una preferencia por diversas bases de medición. También se han visto afectados el alcance de los Estados Financieros y las revelaciones presentadas en los mismos».⁸

Acerca de los organismos que emiten pronunciamientos sobre Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)

El *International Accounting Standards Committee* (IASC) fue creado el 29 de junio de 1973, durante una convención de organizaciones profesionales de Australia, Canadá, Francia, Alemania, Japón, México, Holanda, Reino Unido, Irlanda y los Estados Unidos de América, con el propósito de emitir las NIC. Hasta enero del 2001, se han emitido en total 41 Normas, de las cuales 31 están vigentes. Igualmente, de las 33 Interpretaciones SIC emitidas, subsisten solo 11, en algunos casos como resultado de su incorporación al texto de las NIC de origen.

En marzo del 2000, el IASC se constituyó en Fundación IASC, con el objetivo de desarrollar, buscando el interés público, un único conjunto de normas contables de carácter mundial que cumplan las siguientes características: que sean de alta calidad, comprensibles y de obligado cumplimiento, y que permitan preparar información contable comparable, transparente y fidedigna. Asimismo, la Fundación debe promover el uso y aplicación de sus normas y, principalmente, la convergencia de las normas contables internacionales.

La Fundación IASC está administrada por 19 miembros de diversa procedencia: 6 de Norteamérica, 6 de Europa, 4 de la región Asia-Pacífico y 3 de otras

áreas. Cuenta con el apoyo financiero de las firmas de la profesión contable y de las instituciones financieras de la comunidad empresarial mundial.

En materia de publicaciones, el IASC como Fundación es propietario de los derechos de copia y traducción de las NIIF⁹ en todos los países y en todas las lenguas. Las publicaciones aprobadas de las NIIF están disponibles en más de treinta idiomas, entre ellos el español.

El *International Accounting Standards Board* (IASB) surgió como un organismo independiente con sede en Londres. Su Directorio está compuesto por 14 expertos nombrados por los administradores de la Fundación IASC; 2 de sus miembros trabajan a dedicación parcial, y 12, a dedicación exclusiva. De estos últimos, 5 con calidad de auditores, 3 contadores con experiencia en la elaboración de estados financieros, 3 expertos como usuarios de estados financieros y 1 con experiencia en el ámbito académico. De todos ellos, la mitad (7) deben estar vinculados a reguladores nacionales. Actualmente participan representantes de reguladores de Australia y Nueva Zelanda, Canadá, Estados Unidos de América, Reino Unido, Japón, Francia y Alemania.

El IASB, como institución privada y sin fines de lucro, e independiente de los países que forman parte de la Federación Internacional de Contadores (IFAC, por sus siglas en inglés), desde abril del 2001 tiene como compromiso continuar con el desarrollo de normas contables mundiales de elevada calidad, que sean cumplidas obligatoriamente, de tal forma que la información financiera que resulte de los sistemas contables en las empresas sirva para que los agentes económicos tomen decisiones financieras adecuadas. La autoridad del IASB para

⁸ Prefacio, Marco Conceptual para la Preparación de los Estados Financieros, *International Accounting Standards Board* (IASB).

⁹ Debe comprenderse entre las NIIF el conjunto de NIC y sus Interpretaciones, y las nuevas normas emitidas por el IASB, designadas como Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y sus Interpretaciones emitidas por el Comité de Interpretaciones de las NIIF (CINIIF). Al iniciar su trabajo, el IASB decidió que todas las normas e interpretaciones emitidas por el organismo predecesor (IASC), revisadas y vigentes al 1 de marzo de 2004, continuarían aplicándose a menos —y hasta el momento— que fueran retiradas.

emitir tales normas ha sido reconocida por el *Financial Accounting Standards Board* (FASB).

La primera norma del IASB, la NIIF 1, fue emitida en junio del 2003. Posteriormente se han emitido seis NIIF más, sumando siete NIIF en total; estas normas están vigentes en el Perú desde enero del 2006, con excepción de la NIIF 7, que entró en vigencia en enero del 2007.

El Comité de Interpretaciones de las NIIF (CINIIF) prepara interpretaciones de las NIIF para que sean aprobadas por el IASB dentro del Marco Conceptual, acerca de problemas de información financiera no contemplados en las NIIF.

El CINIIF sustituyó al Comité de Interpretaciones de las NIC en el 2002. En el estudio y elaboración de estas interpretaciones participa la profesión contable, los analistas financieros, la comunidad empresarial, las bolsas de valores y los organismos normativos y académicos. Sus reuniones son abiertas al público. Las interpretaciones se elaboran siguiendo un procedimiento de escala internacional.

Sobre la jerarquía de los PCGA aplicados en los Estados Unidos de América (Williams 1999: 17-18)

El significado de la expresión «principios contables generalmente aceptados» (PCGA) ha variado a lo largo del tiempo. Originalmente, se refería a las políticas y procedimientos contables que se usaban más ampliamente en la práctica. Conforme los organismos emisores de normas y las organizaciones profesionales se fueron involucrando cada vez más en el registro de prácticas y fueron recomendando prácticas preferentes, la expresión pasó a referirse en particular a los pronunciamientos que emitía cada organismo contable, como el Comité de Procedimientos Contables y la Junta de Principios Contables, ambos del Instituto Americano de Contadores Públicos (AICPA, por sus siglas en inglés), y más recientemente, el FASB. Hoy existe variada literatura de referencia, algunas siguen en vigor

pero ya no se publican, como las Opiniones de la APB (*Accounting Principles Board*) y los Boletines de Investigación sobre Contabilidad, *Accounting Research Bulletins* (ARB), del AICPA. Otras, como las Declaraciones e Interpretaciones de FASB, las siguen editando las organizaciones contables; una relación se presenta más adelante.

Para entender y clarificar qué significan los PCGA, la Declaración de Normas de Auditoría (*Statement on Auditing Standards*), SAS 69, explica el significado de la frase «presentación de total conformidad con los principios contables generalmente aceptados» en el informe del auditor independiente, y establece lo que se suele denominar la jerarquía de los PCGA. El propósito de la jerarquía es instruir a los técnicos preparadores de estados financieros, los auditores y usuarios de los estados financieros, acerca de la prioridad relativa de las diferentes fuentes de PCGA que utilizan los auditores para juzgar la imparcialidad en la presentación de los estados financieros. Aunque la jerarquía de los PCGA aparece en la literatura profesional sobre auditoría, su importancia va más allá de los auditores: los preparadores, los usuarios y demás personas interesadas en los estados financieros deben comprender las fuentes de los PCGA que subyacen bajo dichos estados.

La SAS 69 define la jerarquía de los PCGA delimitando cuatro categorías de principios contables establecidos. Dado que estas fuentes de principios contables han surgido a lo largo de casi seis décadas y los promulgaron distintos grupos, es posible que existan conflictos entre ellos. Las cuatro categorías de PCGA, tal y como establece la SAS 69, corresponden a la autoridad relativa de dichos principios. Las fuentes de principios contables de las categorías más altas tienen más peso y son las que se deben seguir cuando surjan conflictos. Cuando dos o más fuentes de PCGA dentro de un nivel dado de la jerarquía no están de acuerdo sobre la contabilidad de un tipo concreto de transacción, se seguirá el enfoque que se ajuste mejor a la esencia de dicha transacción.

Además de los cuatro niveles de principios contables establecidos, la jerarquía de los PCGA reconoce otros tipos de literatura contable que puede servir para resolver problemas con los informes financieros, cuando tales cuestiones no estén cubiertas en las fuentes establecidas de los PCGA.

Nivel A. Pronunciamientos de cuerpos autorizados, como FASB, APB, CAP, SEC

- FAS (*Financial Accounting Standards*), Normas de Contabilidad Financiera del FASB
- FIN (*FASB Interpretations*), Interpretaciones del FASB
- APB *Opinions* (*Accounting Principles Board Opinions*), Opiniones de la Junta de Principios Contables
- ARB (*Accounting Research Bulletins*) del *Committee on Accounting Procedure* (CAP) del AICPA, Boletines de Investigación sobre Contabilidad
- La *Regulation S-X* y los *Financial Reporting Releases* de la SEC, para aquellas compañías que se inscriben en ella

Nivel B. Pronunciamientos de cuerpos de contadores expertos que «exponen para comentario público»¹⁰

- FTB (*FASB Technical Bulletins*), Boletines Técnicos del FASB
- *Industry Audit and Accounting Guides*, Guías de Auditoría y Contabilidad Industrial del AICPA
- SOP (*AICPA Statements of Position*), Declaraciones de Postura del AICPA

Nivel C. Pronunciamientos de cuerpos de contadores expertos que no se han expuesto al comentario público

- *Consensus Positions* de la *Emerging Issues Task Force* del FASB, Posturas de Consenso del EITF (DECE, Destacamento Especial de Cuestiones Emergentes)
- PB, *Practice Bulletins* (Boletines Prácticos del AcSEC del AICPA)

Nivel D. Prácticas y pronunciamientos ampliamente aceptados, que representan la práctica prevalente en una industria particular o las aplicaciones a circunstancias específicas

- AIN, *Accounting Interpretations* (Interpretaciones Contables del AICPA)
- FIG (Guías de Implementación del FASB)
- Prácticas de las industrias ampliamente reconocidas y que prevalecen

Otros tipos de literatura contable

- FASB *Statements of Financial Accounting Concepts*, CON (Declaraciones de Concepto del FASB)
- *Statements* del APB, Declaraciones de la Junta de Principios Contables
- *Issue Papers*, Publicaciones sobre Cuestiones del AICPA
- Declaraciones del Comité Internacional de Normas Contables
- Declaraciones, Interpretaciones y Boletines Técnicos del GASB (*Governmental Accounting Standards Board*)
- Pronunciamientos de las demás asociaciones profesionales y organismos normativos
- *Technical Practice Aids* (Ayudas para la Práctica Técnica del AICPA)
- Libros de textos, manuales y artículos sobre contabilidad

¹⁰ «Exponer al comentario público» significa que los contadores y los usuarios externos (el público) tienen la oportunidad de hacer comentarios y/o sugerencias sobre los pronunciamientos propuestos. Además, los pronunciamientos de las categorías B y C también deben ser aprobados por un cuerpo autorizado de la categoría A.

Situación actual de la convergencia de las normas contables

FASB e IASB también mantienen vínculos con otros países que se han unido al proceso de convergencia en materia contable. Por ejemplo, FASB es miembro del Grupo AFTA (integrado además por México, Canadá y Chile), que tiene por objetivo la búsqueda de soluciones comunes en la práctica de la contabilidad. Por otro lado, los miembros del Consejo del IASB mantienen vinculaciones permanentes con ocho organismos contables líderes en Australia, Nueva Zelanda, Canadá, Reino Unido, Francia, Alemania, Japón y Estados Unidos de América.

Muchos países se han unido en favor de la armonización de sus normas contables con las emitidas por el IASB; la mayoría ya han establecido mecanismos formales para lograr esta convergencia. Los gobiernos de los países de la Unión Europea, Noruega, Rusia, Singapur y Taiwán han establecido estrategias concretas para converger. En otros países como México, Estados Unidos de América, Australia, India, Nueva Zelanda, Sudáfrica y Hong Kong, las instituciones del sector privado iniciaron un plan formal para lograr de forma gradual dicha convergencia. Por su parte, Brasil, Uruguay, Chile, Argentina y Venezuela han emitido principios nacionales influenciados por las NIC y NIIF.

Por último, otros países como Perú, Costa Rica, Honduras, República Dominicana, Panamá, Guatemala, Ecuador, El Salvador, Nicaragua y Haití han adoptado en forma tajante las normas emitidas por el IASB.

En conclusión, la visión de crear un lenguaje contable común se está materializando gracias a los esfuerzos de los organismos líderes. Sin embargo,

IASB y FASB reconocen que las diferencias entre ambos cuerpos normativos aún persisten y persistirán por unos años más. Por su parte, la *Securities and Exchange Commission* (SEC) anticipó que si el proceso de convergencia con IASB tiene éxito podrá aceptar la utilización de NIIF para las empresas extranjeras que coticen en sus mercados de capital. El crecimiento de los mercados de China e India, que a corto plazo serán potencias económicas, así como el auge de los mercados bursátiles del Asia, nos presenta un escenario donde las normas contables deberán converger con las aplicadas en esa dinámica región.¹¹

Bibliografía consultada

- DOUPNIK, Timothy y Héctor PERERA
2007 *Contabilidad internacional*. 1ª ed. México, D.F.: Mc Graw-Hill Interamericana.
- GÓMEZ SOTO, Denise
«Rumbo a la convergencia contable». *Ejecutivos de Finanzas*. Mayo del 2004, pp. 54-56.
- KIESO, Donald E. y Jerry J. WEYGANDT
1999 *Contabilidad intermedia*. 2ª ed. México, D.F.: Limusa.
- NIKOLAI, Loren A. y John D. BAZLEY
2001 *Contabilidad intermedia*. 8ª ed. México, D.F.: Thomson Learning.
- ROUSSE, Francis
1992 *Normalización contable. Principios y prácticas*. Luxemburgo: Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas.
- WILLIAMS, Jan R.
1999 *Guía Miller de PCGA 1998-1999*. Madrid: Harcourt Brace de España.

¹¹ Consúltense al respecto los alcances de Denise Gómez Soto, investigadora del CINIF, Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera.