



Contabilidad y Negocios

ISSN: 1992-1896

revistacontabilidadynegocios@puce.edu.
pe

Departamento Académico de Ciencias
Administrativas
Perú

Molina Llopis, Rafael; Díaz Becerra, Oscar Alfredo; Vásquez, José Carlos; Casinelli, Hernán
El proceso de convergencia con las Normas Internacionales de Información Financiera en España,
Perú y Argentina

Contabilidad y Negocios, vol. 9, núm. 18, 2014, pp. 5-26

Departamento Académico de Ciencias Administrativas
Lima, Perú

Disponible en: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=281636188002>

- 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

El proceso de convergencia con las Normas Internacionales de Información Financiera en España, Perú y Argentina*

Rafael Molina Llopis, Oscar Alfredo Díaz Becerra,
José Carlos Capuñay Vásquez y Hernán Casinelli

Universidad de Valencia
Departamento de Contabilidad

Pontificia Universidad Católica del Perú
Departamento de Ciencias Administrativas

Pontificia Universidad Católica del Perú
Departamento de Ciencias Administrativas

Consejo Emisor de Normas de Contabilidad y Auditoría de Argentina

La globalización económica ha llevado a la búsqueda de convergencia con estándares internacionales, al punto que las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) se han convertido en las últimas décadas en el modelo contable de mayor aplicación en todo el mundo, tal como es el caso de los países sobre los cuales se basa esta investigación, de carácter descriptivo. Este documento es el primer avance de una investigación cuyo objetivo principal es presentar la evolución y el estado actual de la adopción del modelo contable de las NIIF en los países de Iberoamérica, España y Portugal, como parte del proceso de convergencia contable que se ha presentado a nivel mundial.

Para tal efecto, este estudio se compone de cuatro partes. En la primera de ellas se describe, en forma general, el proceso de armonización contable internacional. Mientras, en los apartados siguientes, se presenta la descripción y evolución de la normatividad contable local de España, Perú y Argentina, hasta llegar al proceso de adopción de las NIIF o, en su caso, de adaptación de su normativa a estas disposiciones. Finalmente, en el análisis de la experiencia de cada país, se incluyen unas breves reflexiones finales sobre el proceso de convergencia hacia el modelo contable de las NIIF.

Palabras clave: normas contables, convergencia contable, NIIF, estados financieros

The convergence process of International Financial Reporting Standards in Spain, Peru and Argentina

Economic globalization has led to an international convergence of standards, to the extent that, in recent decades, the International Financial Reporting Standards (IFRS) have become the most used accounting model worldwide, as it has for countries on which this descriptive research is based. This document is the first stage of the research, which main objective is to show the evolution and current characteristics of the accounting model set by the IFRS in Latin America, Spain and Portugal. This is part of the convergence process of worldwide accounting.

* Este trabajo es parte del documento «Proceso de adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera en Iberoamérica, España y Portugal: Situación actual (2014)», elaborado por la Comisión de Normas Internacionales de Información Financiera de la Asociación Iberoamericana de Contabilidad de Gestión (AICOGestión), de la cual los autores forman parte.

To this end, this study consists of four parts. In the first one, the process of international accounting harmonization is described in general terms. Meanwhile, in the following paragraphs, this study shows the characteristics and evolution of local accounting standards in Spain, Peru and Argentina, until adopting IFRS or, if it was the case, adopting their standards to these provisions. Finally, in the analysis of each country, there are final thoughts on the process of convergence of the accounting model set by IFRS.

Keywords: Accounting standards, accounting convergence, IFRS, financial statements

O processo de convergência com as Normas Internacionais de Relatório Financeiro em Espanha, Peru e Argentina

A globalização econômica levou a procurar uma convergência internacional das normas, na medida em que, nas últimas décadas, as Normas Internacionais de Relatório Financeiro (IFRS) tornaram-se o modelo de contabilidade mais utilizado em todo o mundo, como é o para os países em que a presente pesquisa descritiva está baseada. Este documento é o primeiro estágio da pesquisa, cujo objetivo principal é apresentar a evolução e situação atual do modelo de contabilidade baseado no IFRS na América Latina, Espanha e Portugal, como parte do processo de convergência contábil em todo o mundo.

Para este fim, o estudo consiste em quatro partes. Na primeira, o processo de harmonização contábil em nível internacional é descrito em termos gerais. Enquanto isso, nos parágrafos seguintes, o estudo apresenta a descrição e evolução das normas contábeis em Espanha, Peru e Argentina, até o processo de adoção de IFRS, ou, a adoção de suas normas a estas disposições. Por fim, uma análise da experiência de cada país, e algumas considerações finais sobre o processo de convergência para o modelo de contabilidade, IFRS.

Palavras-chave: normas contábeis, convergência contábil, IFRS, demonstrações financeiras

Introducción

La Comisión de Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) de la Asociación Iberoamericana de Contabilidad de Gestión, AICOgestión, está elaborando un documento con el objetivo de describir la manera en que los países de Iberoamérica, España y Portugal han abordado el proceso de armonización contable internacional, desarrollado en las últimas dos décadas. En particular, se enfoca en las diferentes opciones utilizadas para la adopción de los preceptos contables contenidos en las NIIF y la situación actual del proceso.

Además de la enorme trascendencia económica del proceso y de su impacto en la profesión contable, la justificación de esta investigación radica en las evidentes discrepancias existentes entre las valoraciones oficiales publicadas, tanto por los organismos reguladores de los distintos países, como por el International Accounting Standards Board (IASB) —emisor de las NIIF—. Asimismo, responde a la situación real que sugieren las contradicciones observadas en los pronunciamientos locales, las conclusiones de los trabajos de campo de otras instituciones internacionales o la propia percepción de los profesionales de la contabilidad en cada uno de los países.

Según los datos presentados por el IASB (IFRS Foundation 2014) sobre 130 jurisdicciones analizadas, 105 requieren el uso de las NIIF para todas o la mayoría de las empresas que tienen *obligación pública de rendir cuentas* —básicamente, las compañías cotizadas y las entidades financieras—. Otras 14 permiten, en lugar de exigir; 3 las demandan para las instituciones

financieras; y 2 están en proceso de adopción total. En definitiva, de acuerdo con el organismo emisor, casi el 95% de las jurisdicciones revisadas exige o permite en algún grado la aplicación de las NIIF.

Si atendemos a los resultados del estudio realizado por Deloitte Global Services Limited (2014), de un total de 174 jurisdicciones, 93 requieren las NIIF para todas las empresas, 11 las exigen solo para algunas y 26 permiten su aplicación. Es decir, aunque el porcentaje total es inferior —algo menos del 75%—, las cifras absolutas son similares, dado que las 44 jurisdicciones adicionales de este trabajo se corresponden con economías muy cerradas o poco desarrolladas.

Ciertamente, ambos estudios contienen notas aclaratorias que matizan estos datos. Sin embargo, en algunos casos, como en lo relativo a los 31 estados pertenecientes al Espacio Económico Europeo (EEE) —Unión Europea (UE) más Islandia, Liechtenstein y Noruega—, la incorrección de esas aclaraciones puede generar serias confusiones en la interpretación de los resultados¹. Si a estos datos añadimos que el estudio de la IFRS Foundation (2014) señala que 63 de las 130 jurisdicciones requieren o permiten la aplicación de la NIIF para las pymes, dirigidas a empresas no cotizadas, sin profundizar en las cuestiones metodológicas que pudieran puntualizar los resultados, las cifras de ambos trabajos parecen —cuanto menos— voluntaristas.

En ese sentido, en Iberoamérica, encontramos algunas incoherencias normativas que arrojan serias dudas sobre la rigurosidad con la que se ha abordado este proceso de armonización. Países como Perú o República Dominicana, en los cuales años después de

¹ En el primer trabajo, se indica que las NIIF son obligatorias para todas las compañías de los estados miembros del EEE que cotizan en un mercado regulado. Sin embargo, la realidad es que el Reglamento (CE) N° 1606/2002 solo exige que dichas normas se apliquen en las cuentas consolidadas de las sociedades con cotización oficial.

sancionar la obligatoriedad de las NIIF se promulgan nuevos edictos con calendarios para la adopción o con indicaciones para la primera aplicación, son solo algunos ejemplos de estas contradicciones.

Además, las conclusiones de los Informes sobre Cumplimiento de Normas y Códigos —*ROSC*, por sus siglas en inglés—, realizados por el World Bank (2014) para los países de la región, aunque con algunos años de antigüedad, ponen de manifiesto serias carencias en la aplicación de los estándares internacionales en las áreas de la contabilidad y la auditoría. Entre las razones más mencionadas, se encuentran la escasa transparencia provocada por la falta de obligación de hacer públicos los estados financieros de las empresas no cotizadas, las frecuentes disputas gremiales e institucionales, y la deficiente formación de los profesionales de contabilidad. Como principales causas de este último problema, los informes citan la habitual inexistencia de requisitos previos de cualificación profesional para la inscripción como contador público autorizado (CPA), la no exigencia del cumplimiento de programas de formación continuada, y la lentitud de las universidades para incorporar las normas internacionales en sus programas curriculares.

Finalmente, la amplia experiencia docente en programas universitarios de grado y postgrado de los autores de este documento en distintos países permite una opinión fundamentada sobre el bajo nivel de conocimiento de las NIIF entre los profesionales de contabilidad y auditoría. Esta circunstancia aporta serias dudas sobre la efectividad práctica de las cifras presentadas en los dos estudios antes citados.

Con estos antecedentes, en este primer avance del documento, tras una breve reseña de los principales hitos del proceso de armonización contable a modo de introducción, se presenta la situación de España,

Perú y Argentina. En función de ello, se detalla el marco legal existente y el estado actual del proceso de adopción, incluyendo aquellos problemas que hayan podido detectarse y, en su caso, las soluciones planteadas. Finalmente, se culmina con algunas conclusiones y recomendaciones.

1. El proceso de armonización contable internacional

A pesar de la magnitud de sus consecuencias, el proceso de armonización contable internacional no es más que la traslación al ámbito económico de algo tan básico y humano como la necesidad de comunicarse. Hasta principios de la década de 1990, las restricciones legales a la migración de capitales junto con las limitaciones operativas inherentes a estas transacciones coartaban considerablemente los movimientos internacionales de dinero. Sin embargo, la incorporación de las nuevas tecnologías al ámbito financiero cambió radicalmente el escenario, y puso en evidencia los inconvenientes derivados de la falta de un lenguaje contable común, tanto para demandantes de fondos como para potenciales inversores.

En este contexto, a las presiones de las grandes corporaciones transnacionales que deseaban ampliar su ámbito de captación de recursos a mercados financieros de otros países se sumó la visión de futuro del International Accounting Standards Committee (IASC) —precursor del actual IASB constituido en 2001—, que veía cómo la excesiva flexibilidad y las carencias conceptuales de sus normas limitaban su influencia. La unión de estos dos factores logró convencer a las autoridades económicas de los principales países del mundo de la necesidad de emprender un proceso de armonización de la normativa contable a gran escala.

A continuación, se resume brevemente el largo y complicado camino recorrido en las últimas dos décadas, de los tres escenarios inicialmente plausibles: elaborar un

cuerpo normativo común totalmente nuevo, adoptar las normas del Financial Accounting Standards Board (FASB) o decantarse por la normativa del IASB. Las dificultades y costes inherentes al primero, el creciente peso económico de la Unión Europea y los escándalos contables que sacudieron Estados Unidos a principios del nuevo siglo fueron —junto con la actitud decidida del organismo emisor londinense— factores determinantes para inclinar la balanza a favor de las NIIF.

El convenio suscrito en 1995 por el IASC y la International Organization of Securities Commissions (Iosco) —que dio lugar al desarrollo por parte del primero del *Core Standards Work Program*—, y el *Acuerdo Norwalk* —firmado en 2002 por el FASB y el IASB, en el que se comprometen a desarrollar normas contables compatibles de alta calidad— constituyen dos de los hitos más relevantes de este proceso².

Así, actualmente no existen dudas de que, directa o indirectamente —mediante la convergencia de las normativas locales—, las NIIF acabarán siendo el idioma común para elaborar los estados financieros de las empresas en todo el mundo. Sin embargo, las reticencias de los reguladores estadounidenses a ceder a ese escenario siguen ralentizando un proceso que, a pesar de la continua insistencia de organismos internacionales como el G20, no termina de cerrar la hoja de ruta para su consumación.

Ciertamente, al menos eso dice el IASB, el proceso de adopción de las NIIF en el mundo avanza con paso firme. No obstante, no debemos olvidar que el mercado financiero más importante del mundo, el New York Stock Exchange (NYSE), está en Estados Unidos. Asimismo, tampoco se puede dejar de lado que fueron las dudas generadas en los inversores ame-

ricanos por las discrepancias entre los resultados que grandes compañías europeas —como Daimler Benz o Telefónica de España— presentaban de acuerdo con la normativa de su país de origen y los obtenidos una vez conciliados con los *Generally Accepted Accounting Principles* americanos (US GAAP) las que prendieron la chispa de este proceso de armonización. Así pues, parece evidente que sin el compromiso pleno de la U.S. Securities and Exchange Commission (SEC), el proceso no concluirá de forma satisfactoria.

En este contexto, la forma en que los diferentes países se han incorporado al movimiento armonizador de la Contabilidad ha sido dispar. Ello ha abarcado desde jurisdicciones en las que se han adoptado plenamente las NIIF —ya sea a partir de un momento determinado o por etapas—, hasta países que han optado por adaptar, total o parcialmente, su normativa local a los preceptos contenidos en las NIIF. En cuanto al ámbito de aplicación, la obligatoriedad puede alcanzar a todas las empresas, únicamente a determinados colectivos —cotizadas, sistema financiero, entidades reguladas, etc.—, o solo a estados financieros concretos como los consolidados. A continuación, se analiza el camino seguido por algunos de los países del área geográfica objeto de estudio.

2. España

La tradición contable española data de la época renacentista, en la que su hegemonía geopolítica tuvo un evidente reflejo en el dominio del comercio internacional, tanto como consecuencia del descubrimiento del Nuevo Mundo como por el dominio marítimo de la conocida como ruta de las especias con los países de Oriente.

² Para una mayor información sobre el proceso de armonización contable internacional, puede verse Molina (2013).

La necesidad de facilitar y, a la vez, controlar el creciente volumen de transacciones fomentó el desarrollo de las lonjas de contratación construidas en la etapa final de la Edad Media —precursoras de las actuales bolsas de valores—. Asimismo, implicó la adopción de prácticas mercantiles provenientes de las pujantes repúblicas transalpinas, como el método de la partida doble.

Tal como indica Donoso (1996), recientes investigaciones señalan a España como uno de los principales impulsores de este método, y como el primer país en exigir su aplicación por ley a comerciantes y banqueros a mediados del siglo XVI. De igual modo, fue el primero en utilizarlo para la llevanza de las cuentas centrales de la Real Hacienda y de otras instituciones públicas aisladas, a finales de la misma centuria.

2.1. La regulación contable en España

Con respecto a la regulación contable tal como la entendemos en la actualidad, los primeros antecedentes datan de mediados de la década de 1960, cuando el Ministerio de Hacienda —a través de una orden ministerial— creó la Comisión Central de Planificación Contable junto con una veintena de comisiones de trabajo de ámbito sectorial con el objetivo de elaborar planes de cuentas individuales para cada sector que pudieran desembocar en un plan común.

El fracaso de este primer intento de carácter inductivo dio lugar a la reestructuración de la Comisión Central en septiembre de 1971, que incorporó a académicos, profesionales y organizaciones gremiales. Los trabajos del nuevo comité, que esta vez aplicó una metodología deductiva, dieron lugar en poco más de un año al Plan General de Contabilidad —en adelante, PGC73— aprobado por el Decreto 530/1973 de 22 de febrero, cuya aplicación, de acuerdo con su artículo segundo, era de carácter voluntario para las empresas mientras el Gobierno no dispusiera lo contrario.

En su redacción, tal como se indica en la introducción, la Comisión optó por seguir las líneas generales de la planificación francesa, y prestó especial atención a los trabajos del Grupo de Estudios de Expertos Contables de la Comunidad Económica Europea (CEE). Esta normativa abrió el camino para la aprobación, quince meses después del Plan de Contabilidad para las Pequeñas y Medianas Empresas.

A pesar de su carácter voluntario, el PGC73 terminó gozando de gran aceptación entre las empresas. Ello respondió, por un lado, a que la posibilidad de acogerse a determinados incentivos fiscales conllevaba la exigencia de su aplicación. Por otro, se debía a que la estandarización a nivel de modelos de estados financieros y de códigos de cuentas, junto con la guía de registro contenida en la segunda parte —«Definiciones y relaciones contables»—, facilitaban considerablemente el trabajo de los profesionales, especialmente, con la incorporación de la informática a las tareas administrativas.

Un acontecimiento decisivo en la modernización contable española fue, sin duda, la creación del Instituto de Planificación Contable en 1976, primer organismo regulador propiamente dicho —precursor del actual Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC)—, que ponía de manifiesto la creciente importancia que el Gobierno atribuía a la disciplina contable en el ámbito de la economía. La norma que decretaba su constitución le asignaba la tarea de adaptar el PGC73 a distintos sectores de actividad —durante sus doce años de actividad, se aprobaron dieciocho adaptaciones sectoriales que se sumaron a la de Sociedades de Leasing, sancionada antes de su fundación—. Asimismo, le designó la responsabilidad de perfeccionar, actualizar y difundir la normativa contable en el ámbito de competencias atribuidas al Ministerio de Hacienda, del que orgánicamente dependía.

Sin embargo, el verdadero punto de inflexión en la modernización de la regulación contable española se produjo con la adhesión de España a la CEE en 1986. Ello provocó una revolución en la legislación mercantil del estado, como consecuencia de la exigencia de adaptación a la normativa comunitaria en materia de Derecho de Sociedades y, en particular, a la Cuarta y la Séptima Directivas.

La reforma se concretó, básicamente, en cuatro disposiciones: la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas, que además de regular dicha actividad creaba el ICAC como organismo autónomo con competencias propias en contabilidad; la Ley 19/1989 de Reforma Parcial y Adaptación de la Legislación Mercantil a las Directivas de la CEE en materia de Sociedades, que modificaba un amplio espectro de normas mercantiles vigentes hasta la fecha; el Real Decreto 1643/1990 por el que se aprobaba el texto del nuevo Plan General de Contabilidad —en adelante, PGC90— que sustituía al PGC73; y, finalmente, el Real Decreto 1815/1991 que dictaba las normas para la formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas³.

A nivel legislativo, la principal novedad que aportaba el Real Decreto 1643/1990 era la obligatoriedad del PGC90 para todas las empresas con independencia de su forma jurídica, individual o societaria. Entre las cuestiones estrictamente contables, además de la inclusión de una primera parte dedicada a los principios que debían regir la contabilidad de la empresa, el cambio más relevante —que culminaría cinco años después con la reforma del impuesto sobre sociedades— fue la clara apuesta del legislador por separar los ámbitos contable y fiscal. A partir de ello, se introdujo en la

nueva reglamentación el método del efecto impositivo para el registro del impuesto sobre beneficios.

Durante la vigencia del PGC90 hasta su derogación por el Real Decreto 1514/2007, que aprobó un nuevo Plan General de Contabilidad —en adelante, PGC07—, el ICAC publicó una docena de adaptaciones sectoriales y 16 resoluciones, que desarrollaban o modificaban preceptos contables contenidos en la norma.

La aprobación por el Parlamento Europeo y el Consejo de la UE del Reglamento (CE) N° 1606/2002 relativo a la aplicación de las NIIF, al disponer que las sociedades con cotización oficial elaboraran las cuentas anuales consolidadas conforme a estas normas a partir de 2005, provocó en la legislación mercantil española una situación similar —aunque de menor calado— a la derivada del ingreso en la CEE en 1986⁴. En esta ocasión, esencialmente, la reforma se llevó a cabo a través de cinco disposiciones: la Ley 62/2003 de medidas fiscales, administrativas y del orden social, que incorporó al ordenamiento español las NIIF al objeto de permitir que los grupos cotizados pudieran cumplir con el Reglamento 1606/2002; la Ley 16/2007 de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional sobre la base de la normativa de la Unión Europea, que modificaba la mayoría de las normas que regulaban la actividad mercantil, en particular, el Código de Comercio y la Ley de Sociedades Anónimas; el Real Decreto 1514/2007, que aprobó el PGC07, el Real Decreto 1515/2007 para sancionar el Plan General de Contabilidad para pymes —en adelante, PGCPYMES—; y el Real Decreto 1159/2010, que

³ *Cuentas Anuales* es el término utilizado por la legislación contable española para referirse al conjunto de estados financieros obligatorios.

⁴ Aunque el Reglamento utiliza la terminología *Normas Internacionales de Contabilidad* (NIC), en este documento, para evitar confusiones, se ha optado en todo momento por hacer referencia a las NIIF, siguiendo lo señalado en el párrafo 7 de la NIC 1.

dictaba las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y modificaba algunos aspectos del PGC07 y del PGCPYMES.

Desde la aprobación de estas dos últimas disposiciones, el ICAC ha publicado siete resoluciones, dos de las cuales se ocupan de sendas adaptaciones de la normativa a las entidades sin fines lucrativos.

2.2. La armonización contable en España: PGC07 vs. NIIF

La posición española ante el proceso de armonización contable internacional, dada su condición de Estado miembro, ha estado, lógicamente, ligada a la política común adoptada por la UE. Como ya se ha comentado, la génesis de este movimiento está muy vinculada a las presiones realizadas a finales del siglo pasado por algunas grandes corporaciones europeas —conocidas como *global-players* por su carácter transnacional—, con la pretensión inicial de obtener la autorización de sus gobiernos para emitir sus estados financieros de acuerdo con los US GAAP.

Sin embargo, las implicaciones políticas que se hubieran derivado de esa decisión —cesión— para una UE en plena expansión, que pugnaba por asumir un rol protagonista en el orden económico mundial, eran claramente inaceptables. Por ello, aprovechando la firma del acuerdo entre el IASC y la Iosco, la Comisión Europea optó por adherirse a la iniciativa de los reguladores bursátiles. Mediante un comunicado emitido en septiembre de 1995, propuso el uso de las NIIF para la elaboración de las cuentas consolidadas de las empresas cotizadas en mercados internacionales.

Tras el Consejo Europeo de Lisboa, en marzo de 2000 —en el que se aprobó un plan de acción con el objetivo de fomentar un mercado financiero único para 2005—, la Comisión emitió un nuevo

documento en el que incidía en la necesidad de armonizar la regulación contable. Asimismo, tras detallar todas las posibilidades consideradas, reafirmaba la elección de las NIIF como vehículo para conseguir dicho objetivo. No obstante, el carácter independiente del IASB hacía necesario realizar un análisis previo de la compatibilidad de sus normas con la regulación contable europea, así como el diseño de algún mecanismo de control que garantizara esa compatibilidad en las futuras emisiones.

El Reglamento (CE) 1606/2002, además de recoger la obligatoriedad de aplicación de las NIIF adoptadas por la UE en los estados consolidados de los grupos cotizados a partir de 2005, determinaba el procedimiento a seguir para esa adopción, que incluía la obligación de publicación previa en todas las lenguas oficiales de la Comunidad. De igual modo, establecía las diferentes opciones para las cuentas individuales de esas empresas y para el resto de sociedades. En concreto, el artículo 5 señalaba que los Estados miembros podrían permitir o exigir la aplicación de las NIIF tanto en el primer caso, como en las cuentas individuales, consolidadas o ambas de las empresas sin cotización oficial.

En este contexto, España adoptó una estrategia mixta, que respetaba la tradición de contar con una normativa propia de emisión pública; de este modo, le permitía cumplir con las exigencias comunitarias y no descolgarse del proceso de armonización contable internacional. Así, el legislador, de acuerdo con las recomendaciones del informe elaborado por la Comisión de Expertos creada para tal efecto, optó por que en las cuentas individuales de todas las compañías, cotizadas o no, se siguiera aplicando la normativa contable española —convenientemente reformada para lograr la adecuada homogeneidad con el nuevo marco legal europeo—. A partir de ello, dejó a criterio de los responsables empresariales la decisión de utilizar la

regulación española o las NIIF en los estados consolidados de los grupos no cotizados.

Fruto de esta decisión y siguiendo el mandato conferido por la Ley 16/2007, el Gobierno aprobó el PGC07 que debía aplicarse obligatoriamente en el primer ejercicio iniciado a partir del 1 de enero de 2008. Tal como se indica en la introducción del Real Decreto 1514/2007, aunque tiene una clara vocación de convergencia con las NIIF, la nueva normativa mantiene su carácter autónomo, por lo cual no puede derivar, en ningún caso, en una aplicación directa de la normativa del IASB. Así pues, a pesar de reconocer expresamente que las NIIF adoptadas por la UE deben considerarse como referente obligado para cualquier disposición futura, el legislador disipa en este último punto cualquier duda sobre el camino elegido para armonizar la normativa contable en España.

Entre las principales novedades del PGC07, cabe destacar la sustitución de los principios contables por un marco conceptual de la contabilidad, la incorporación del valor razonable como criterio de valoración para determinados instrumentos financieros y la agregación a las Cuentas Anuales de dos nuevos estados financieros, el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto y el Estado de Flujos de Efectivo.

En comparación con las NIIF, en su conjunto, el PGC07 es más restrictivo, dado que, en aquellos casos en que la normativa internacional contempla la posibilidad de elegir entre dos alternativas, la regulación española solo permite una de ellas, generalmente, la más conservadora. Además, a diferencia del planteamiento seguido por el IASB, el plan español —continuando

con la tradición iniciada con el PGC73— apuesta por la estandarización de los modelos de estados financieros y de los cuadros de cuentas, así como por la incorporación de una guía de registro para facilitar su aplicación práctica a los profesionales⁵.

Si atendemos a cuestiones concretas, las principales discrepancias con las NIIF radican en la valoración posterior del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias —no se permite la aplicación del valor razonable—, el reconocimiento de los gastos de investigación —se acepta su activación si se cumplen determinadas condiciones, con un plazo de amortización máximo de cinco años—, el registro de las subvenciones para la adquisición de activos —no se admite su contabilización como menor valor del activo— y la forma de cálculo del deterioro de determinadas inversiones.

2.3. Recapitulación y otros comentarios

España es un país con una larga tradición contable, históricamente, basada en un modelo de regulación pública. La aprobación del PGC73, que sigue el modelo francés de planificación contable, establece una pauta reguladora mantenida en las reformas posteriores. Desde ese momento, la legislación mercantil española ha experimentado dos grandes reformas. La primera provocada por la incorporación de España a la Comunidad Europea en 1986; y la segunda, como consecuencia de la adopción de las NIIF por la UE en 2002. En ambos casos, a nivel contable, el resultado ha sido el mismo: la emisión de nuevos planes de contabilidad en 1990 y 2007 que respetan, básicamente, el planteamiento del PGC73.

³ Aunque los movimientos incluidos en el apartado de definiciones y relaciones contables y los aspectos relativos a la codificación y nomenclatura de las cuentas no tienen carácter vinculante, su aplicación simplifica sustancialmente la operativa diaria y el cumplimiento de las obligaciones formales de las empresas, por lo que su uso es, prácticamente, generalizado.

Así pues, aún en el marco del proceso de armonización internacional, España ha optado por conservar su modelo normativo de regulación propia, en convergencia con las NIIF, pero ha mantenido ciertas diferencias que, en algunos casos, pueden considerarse relevantes. No obstante, salvo alguna excepción puntual —como la posibilidad de activar los gastos de investigación—, el PGC07 es, en su conjunto, consistente con la normativa internacional, aunque más restrictivo al no contemplar algunas de las alternativas contables previstas en las NIIF.

En consecuencia, las obligaciones actuales de las empresas españolas en relación con la normativa contable son las siguientes:

- Cuentas individuales. Todas las empresas, cotizadas o no, deben aplicar obligatoriamente el PGC07 —pueden optar por el PGCPYMES, si cumplen las condiciones previstas en la normativa—. Las NIIF no pueden ser aplicadas en ningún caso.
- Cuentas consolidadas. Los grupos cotizados deben aplicar obligatoriamente las NIIF adoptadas por la UE. Los grupos no cotizados pueden optar entre las normas españolas para la elaboración de las cuentas anuales consolidadas o las NIIF adoptadas por la UE.

Esta postura no ha estado, lógicamente, exenta de un duro debate. Un numeroso grupo de expertos abogó en su momento por la adopción directa de las NIIF. Sin embargo, el legislador se decantó por una opción continuista, menos arriesgada y que, probablemente, ha terminado por conseguir una convergencia mayor de los estados financieros de las empresas con las NIIF que la conseguida por países con una adopción plena.

La razón no estriba, en nuestra opinión, únicamente en el continuismo. El modelo normativo del IASB está enfocado en la elaboración de los estados financieros, y ha ignorado totalmente lo relativo a la operativa

contable diaria de la que, en realidad, se derivan dichos documentos. Así, salvo que entendamos las cuentas de las empresas como formularios *ad-hoc*, el cumplimiento de los preceptos contables vigentes por parte de los estados financieros está indisolublemente vinculado con la adecuada aplicación de las normas en el momento de registro y valoración de los hechos contables implicados.

En este sentido, el modelo de planificación seguido por la regulación española es mucho más operativo. El PGC07, además del marco conceptual, de las normas de valoración y de las normas para la elaboración de las Cuentas Anuales —en conjunto, equivalentes a la normativa del IASB—, estandariza los modelos de estados financieros e incorpora un cuadro de cuentas y una guía de registro.

La estandarización, ampliamente criticada por considerarse una limitación, en nuestra opinión, facilita la comparabilidad, elimina barreras operativas y reduce la discrecionalidad, lo cual mejora la comprensión de la información contable. Ciertamente, condiciona en parte la actuación profesional. Sin embargo, si se considera la historia reciente, podría discutirse si esa pequeña restricción es verdaderamente un problema.

3. Perú

En el Perú, al igual que en muchos países de Latinoamérica, las empresas que emiten instrumentos de deuda o cotizan en una bolsa de valores, presentan información financiera auditada de forma pública a los reguladores respectivos. Sin embargo, no ha transcurrido mucho tiempo desde que la preparación de esta información financiera deba cumplir con los criterios contenidos en las NIIF, al menos de manera obligatoria. Esta obligatoriedad no solo ha sido establecida para este tipo de empresas, sino que, en los

últimos tres años, ya ha alcanzado a un determinado grupo de compañías que no estaban supervisadas por un ente en particular.

Así como en otros países, existe una entidad encargada de regular las normas contables que deben ser aplicadas por el sector público y privado; sin embargo, en el caso peruano, no fue esta institución la que determinó la obligatoriedad de este cumplimiento. Además, como revisaremos más adelante, es importante indicar que diferentes entidades, a lo largo de la historia de la contabilidad en nuestro país, han observado el cumplimiento de las NIIF, incluso, mucho antes de que lo hiciera alguna de las entidades supervisoras que actualmente exigen dicho cumplimiento.

A continuación, revisaremos los hitos históricos más significativos en el orden contable peruano. Destacaremos aquellos en los cuales se debe desarrollar la contabilidad en el Perú, para, finalmente, comentar el estatus actual del proceso de adopción plena de las NIIF y las entidades que han permitido este acercamiento.

3.1. Regulando la contabilidad en el Perú

El actual Sistema Nacional de Contabilidad (SNC) fue creado por la ley 24680 del 3 de junio de 1987, la misma que fue modificada por la actual Ley 28708, Ley General del Sistema Nacional de Contabilidad, promulgada el 10 de abril de 2006. Uno de sus objetivos es crear un marco legal con normas y procedimientos que permitan la armonización de la información contable, tanto de las entidades públicas como privadas.

El SNC está conformado por la Dirección Nacional de Contabilidad Pública —que es el órgano rector del sistema—, por el Consejo Normativo de Contabilidad (CNC), por las oficinas de contabilidad para las perso-

nas jurídicas de derecho público y de las entidades del sector público, y por las oficinas de contabilidad para las personas naturales o jurídicas del sector privado. Entre ellas, solamente el CNC tiene la potestad de fijar las normas contables del sector privado. Por ello, el artículo 5 de la ley 28708, Ley General del Sistema Nacional de Contabilidad, le confiere las siguientes atribuciones:

- Estudiar, analizar y opinar sobre las propuestas de normas relativas a la contabilidad de los sectores públicos y privados
- Emitir resoluciones dictando y aprobando las normas de contabilidad para las entidades del sector privado
- Absolver consultas en materia de su competencia
- Asimismo, es importante indicar que el CNC está integrado por un representante de las siguientes entidades:
 - Banco Central de Reserva del Perú (BCRP)
 - Superintendencia de Mercado de Valores (SMV), antes denominada Comisión Nacional Supervisora de Empresas y Valores (Conasev)
 - Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones (SBS)
 - Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (Sunat)
 - Instituto Nacional de Estadística e Informática (INEI)
 - Dirección Nacional de Contabilidad Pública (DNCP)
 - Junta de Decanos de los Colegios de Contadores Públicos del Perú
 - Facultades de Ciencias Contables de las universidades del país a propuesta de la Asamblea Nacional de Rectores
 - Confederación Nacional de Instituciones Empresariales Privadas (Confiep)

A la luz de sus atribuciones, así como por la preocupación de cada uno de los profesionales que lo constituía, el CNC buscó sumarse a la tendencia mundial de lograr un proceso de armonización contable, que permita aplicar estándares internacionales que mejoren la comparabilidad y calidad de la información financiera. Motivado por este objetivo, con la promulgación de la resolución 005-94-EF/93.01 en el año 1994, decide oficializar en nuestro país, el grupo de normas adoptadas por los Congresos Nacionales de Contadores Públicos siguientes:

- X Congreso de Contadores Públicos del Perú del año 1986 en el cual se acuerda, mediante la resolución 39, la aplicación de la NIC 1 hasta la NIC 13.
- XI Congreso de Contadores Públicos del Perú del año 1988 en el cual se acuerda, a partir de la resolución 12, la aplicación de la NIC 14 hasta la NIC 23.
- XII Congreso de Contadores Públicos del Perú del año 1990 en el cual se acuerda, mediante la resolución 1, la aplicación de la NIC 24 hasta la NIC 29.

Asimismo, mediante la misma resolución, se precisó que los estados financieros deben ser preparados tomando en cuenta las normas establecidas por el CNC y por las NIC (hoy NIIF), en lo que le sean aplicables. En ese sentido, se puede apreciar claramente cómo es que, en uso de sus facultades, el CNC —órgano emisor en el Perú de las normas de contabilidad— aprueba a mediados de la década de 1990 el cumplimiento o la observación de las NIIF para todas las entidades que preparen y presenten estados financieros en el Perú.

Sin embargo, pese a las potestades que el SNC le confirió al CNC, fue recién con la entrada en vigencia de la Nueva Ley General de Sociedades (LGS), y según lo indicado en su artículo 223, que las NIC adquieren reconocimiento legal, al indicarse que los

estados financieros deben elaborarse de acuerdo con disposiciones legales sobre la materia y con principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA) en el país. Esta situación tuvo que ser aclarada con la resolución 013-98-EF/93.01 del 23 de julio de 1998 emitida por el CNC, para indicar que los PCGA a los que hace referencia la LGS comprenden, sustancialmente, a las NIC oficializadas mediante resoluciones del CNC y las normas establecidas por organismos de supervisión y control.

Si bien esto pareciera el lanzamiento obligatorio (de carácter legal) para el cumplimiento de las NIIF, las entidades en el Perú lo adoptaron como un marco de referencia para preparar sus estados financieros. Ello, definitivamente, involucró un cambio en relación con el marco contable anterior, el cual tenía gran influencia de los US GAAP (PCGA en Estados Unidos de América), o en otro marco normativo contable. Estos cambios no representaron el entendimiento y cumplimiento efectivo de las NIIF, sino que representaron los primeros pasos hacia un cambio total en la mente del profesional contable peruano.

3.2. Cambio de mentalidad

Desde el 1 de enero de 1974, en el Perú, existió un Plan de Cuentas oficial para las empresas del sector privado, el cual se empleaba para realizar los registros contables que posteriormente se condensarían en la preparación de los estados financieros. Sin embargo, este plan de cuentas solo estuvo vigente hasta 1984, año en el que la Conasev —a través de la resolución Conasev 006-84-EFC/94.10 del 15 de febrero de 1984— publicó el denominado *Plan Contable General Revisado*. Este estuvo vigente por casi dos décadas, a pesar de que no guardaba una clara relación con las NIIF, que en ese entonces comenzaban a tomar mayor vigencia en nuestro país.

Fue hasta el año 2008, casi diez años después desde la vigencia de la nueva LGS y de todos los aspectos contables oficializados, que se promulgó el *Plan Contable General Empresarial (PCGE)* (Consejo Normativo de Contabilidad, 2008). Este significó una adecuación de este instrumento a estándares internacionales, vale decir, al modelo de las NIIF; y que debió entrar en vigencia obligatoriamente a partir del año 2010.

Sin embargo, ante la presión de algunos gremios empresariales, la aplicación y vigencia obligatoria de este nuevo plan de cuentas quedó prorrogada hasta el año 2011, con la posibilidad de poder implementarlo a partir de 2010 de manera voluntaria. A partir de este acontecimiento, independientemente de que el sistema uniforme de plan de cuentas basado en NIIF fuese prorrogado —al igual que muchos proyectos de NIIF que hoy en día, a nivel internacional, pasan por esta situación—, aparecieron las primeras opiniones provenientes de gremios empresariales e instituciones financieras que sustentaban sus argumentos basados en las NIIF. De esta manera, se evidenciaba cómo es que los responsables de la información financiera no estaban aún preparados para comenzar a realizar su aplicación plena.

Es evidente que un sistema uniforme de plan de cuentas no asegura el cumplimiento a cabalidad de las NIIF; no obstante, para la profesión contable en el Perú, eso significó un gran paso hacia su aplicación. Incluso, es importante comentar que empezaron a establecerse jerarquías para la adopción de un criterio contable en particular, comentario que nos atrevemos hacer, sobre la base del texto introductorio que encontramos en las primeras páginas del PCGE: «Este es una herramienta del modelo contable que se ha adoptado en el Perú y como tal, si se presentase contradicciones entre el PCGE y las NIIF, deberá darse preferencia a lo que establecen estas últimas» (Consejo Normativo de Contabilidad, 2008).

El auge de cambios contables en el Perú no acabó ahí, puesto que dos años después el CNC oficializaría en el Perú las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para Pymes). Estas fueron emitidas por el International Accounting Standard Board (IASB), con vigencia internacional, con el objetivo de generar menores esfuerzos en la preparación de información financiera y ahorros en sus costos, para todas aquellas empresas clasificadas como tales.

El hecho curioso en este nuevo marco contable es que —independientemente de que el término *pymes* deba ser entendido conforme a su concepto internacional, sin distinción de montos (con excepción por lo señalado en la propia definición de *pymes* contenida en el párrafo 1.2 de las NIIF Pymes, actualmente vigente)—, en el Perú, el CNC excluyó de la aplicación de estas normas a las entidades bajo supervisión de la en ese entonces Conasev, así como a las entidades bajo la supervisión de la SBS. Incluso, estableció que solamente este marco contable debería ser aplicado por entidades que obtengan ingresos anuales por ventas de bienes y/o servicios o tengan activos totales, menores, en ambos casos, a tres mil unidades impositivas tributarias (UIT).

Los límites de aplicación en este marco normativo crearon un nuevo hito en la historia contable en el Perú, porque a partir de ese momento los contadores que se graduaban de las escuelas profesionales de contabilidad de las universidades debían tener claro que, dependiendo de los ingresos o activos de la empresa en que se labore, los estados financieros que se preparen de dicha entidad obedecerían a marcos contables diferentes (el de las NIIF o el de las NIIF para Pymes).

Adicionalmente, es fundamental mencionar que este nuevo paradigma contable en el Perú reveló la participación de otras entidades que, haciendo alusión a

normas contables específicas, en particular las NIIF, también empezarían a realizar pronunciamientos —de carácter legal— gracias a la autonomía que estas tendrían para la supervisión de determinadas empresas en el país y para la fiscalización de su información financiera. Ello se describirá en el siguiente acápite.

3.3. Supervisores y supervisados

Históricamente, como ya hemos venido comentado, las empresas peruanas constituidas al amparo de la LGS deben preparar obligatoriamente sus estados financieros de acuerdo con lo establecido en dicha ley (Congreso de la República del Perú, 2006), la cual —en síntesis— hace referencia al cumplimiento de las NIIF oficializadas por el CNC. Sin embargo, además de esta entidad emisora de normas contables, existen otros organismos como la SBS o la SMV que están facultados para dictar normas relativas a la presentación de los estados financieros de las empresas que se encuentran bajo su supervisión, como a continuación explicaremos.

En el caso de la SBS, las entidades que se encuentren bajo su supervisión, principalmente, aquellas que pertenezcan al sistema financiero, al de seguros y al sistema privado de pensiones, deberán ceñirse a lo descrito para ellas en el *Manual de Contabilidad para las Empresas del Sistema Financiero* (Superintendencia de Banca, Seguros y AFP, 1998) —en adelante, el Manual de la SBS—. Por esta razón, los estados financieros de entidades financieras deben elaborarse de acuerdo con este manual y a otras disposiciones que sobre la materia emita la SBS. Asimismo, en el propio Manual de la SBS, en su capítulo I, se señala que, en caso de existir situaciones no previstas en dichas disposiciones, se aplicará lo dispuesto en las NIIF oficializadas en el Perú por el CNC. Esto quiere decir que las políticas contables que debe aplicar una enti-

dad del sector financiero tienen un marco regulatorio claro establecido por la SBS y, de manera supletoria, las NIIF vigentes en el Perú.

Para el caso de la SMV, en primer lugar, habría que mencionar que aprobó un *Manual para la Preparación de la Información Financiera*. Este es aplicable para todas aquellas empresas que han emitido instrumentos de deuda o de inversión que se encuentran regulados en la Bolsa de Valores de Lima (BVL). A través de este manual, la SMV establece las normas para elaborar y presentar los estados financieros individuales y consolidados, de acuerdo con las normas contables vigentes en el Perú, como lo demanda una de las atribuciones que le confiere la ley. Además, regula el cumplimiento de estas normas. Para hacer esto último, en el artículo 30 de la Ley de Mercado de Valores, aprobada mediante el decreto legislativo 861 del 21 de octubre de 1996, solicita que la información financiera entregada por estas empresas sea auditada por sociedades de auditoría que guarden independencia respecto de las personas jurídicas o patrimonio auditado.

Con respecto a este punto, es importante mencionar que las atribuciones de la SMV no siempre tuvieron el mismo alcance. Anteriormente, hasta el año 2000, se encargaba de la supervisión de las personas jurídicas organizadas conforme con la LGS. Por lo tanto, les solicitaba la presentación anual de sus estados financieros auditados, de acuerdo con los niveles de ingresos brutos y activos totales, y con las normas establecidas por dicha institución, sin discriminar que se encuentren supervisadas por esta institución, a menos que estén supervisadas por la SBS.

A partir de la promulgación de la ley 27323, publicada el mismo año, se modificó sus atribuciones. Asimismo, bajo el argumento de que la presentación de información financiera constituía un sobre costo

para las empresas, estableció que solamente las que estaban bajo la supervisión de Conasev presentarían información financiera a este organismo, para lo cual utilizarían el *Manual de preparación de Información Financiera* publicado por esta institución, según resolución Conasev 103-99-EF/94.10 del 24 de noviembre de 1999. De este modo, se excluyó a un gran número de empresas de la obligación de presentar información financiera auditada o sin auditar.

Luego, en el año 2008, entró en vigencia el *Manual actualizado para la preparación de Información Financiera*, según lo establecido en la resolución de Gerencia General 010-2008-EF/94.01.2 del 3 de marzo de 2008. El mismo se encuentra concordado con las NIIF y reemplaza al manual que se venía aplicando. El objetivo de su actualización —de uso obligatorio para las personas jurídicas que se encuentran bajo el ámbito de supervisión de la SMV— es que contribuya con la aplicación de las NIIF en la presentación de los estados financieros, y que permita mejorar la cantidad y calidad de revelación de información sobre la base de estándares internacionales.

Hasta aquel momento, la SMV y la SBS (de forma parcial) estarían avanzando en una misma línea hacia la armonización de la información financiera, sobre la base de estándares internacionales oficializados por el CNC. Este último, desde el año 2008 hasta el año 2011, tendría una actividad muy productiva a través de sus constantes pronunciamientos respecto a la oficialización de las NIIF en el Perú. Sin embargo, habría, por lo menos, un año de desfase entre las NIIF vigentes internacionalmente emitidas por el IASB y las NIIF que oficializaba en el Perú. A pesar de ello, sin importar el letargo en la adopción de estos estándares internacionales, todo indicaba que el camino de la contabilidad en el país era el cumplimiento de las NIIF de forma plena.

3.4. Acercamiento a la aplicación plena de las NIIF

Según lo descrito en el párrafo anterior, es en el año 2011 que ocurrieron dos hitos importantes en la historia de la adopción de las NIIF en el Perú, que involucraría a todo el universo contable en relación con la preparación de la información financiera en nuestro país. En primer lugar, el 25 de junio de 2011, se emitió la ley 29720, Ley que promueve las emisiones de valores mobiliarios y fortalece el mercado de capitales, que exigiría a las empresas privadas cuyos activos totales o ingresos totales sean iguales o mayores a 3000 UIT preparar su información financiera mediante la aplicación de las NIIF emitidas por el IASB. Cabe anotar que esa información debe ser auditada y presentada a la SMV. Los parámetros para la presentación han sido modificados hasta en dos oportunidades, tal como se analizará en el siguiente punto.

Si bien no podríamos afirmar que esta es la primera referencia legal que nos indica la observancia plena de las NIIF, sí se entendió en ese momento, que era la primera vez que dicha información sería revisada por una entidad supervisora, como lo era la SMV. Sin embargo, no fue la primera ocasión en que la SMV había exigido la revisión de la información financiera de las empresas. En años anteriores, a través de la resolución 102-2010-EF/94.01 (Comisión Nacional Supervisora de Empresas y Valores, 2010), la SMV ya habría establecido, para todas las entidades emisoras de valores, que se preparen estados financieros con observancia plena de las NIIF, a partir del período 2011, en adelante.

Con estos acontecimientos, pareciera que el alcance de supervisión de la SMV volviera a incrementarse, casi como lo era hasta el año 2000. No obstante, en esta ocasión, se estaría estableciendo de manera obligatoria

(con carácter legal) que la preparación de la información financiera obedeciera los criterios establecidos en las NIIF para que sean de carácter públicos, y que —a su vez— sean presentados a un ente como la SMV.

En este contexto, las normas oficializadas por el CNC adoptaban un segundo plano, debido a su desfase anual de aprobación, con respecto a las normas vigentes internacionalmente, de acuerdo con el IASB. Sin embargo, en este punto de nuestra historia, ocurriría el segundo hito fundamental en el camino de la adopción de las NIIF. Un año después de la emisión de la ley 29720 —no reglamentada en ese momento— (Congreso de la República del Perú, 2011), el CNC emitiría la resolución 050-2012-EF/30 del 19 de marzo de 2012. De este modo, mostraría su oposición a la derogación emitida por el IASB del Método de Participación Patrimonial para la medición de las inversiones de una entidad cuando esta presenta sus estados financieros separados, de acuerdo con la NIC 27 Estados Financieros Separados y Consolidados (IFRS Foundation, 2013) —hoy NIC 27 Estados Financieros Separados—, que estuvo vigente en aquel entonces.

Con este último hecho, el CNC no solo habría permitido que se continúe aplicando el método mencionado, sino que exponía *implícitamente* que no estaría de acuerdo con «adoptar» las NIIF vigentes internacionalmente de forma plena. Cabe anotar que ello ocurrió a pesar de que habría ya otra institución, como la SMV, que exigía y exigiría la aplicación plena de las NIIF a todas aquellas empresas que superaran el límite establecido por la ley mencionada, independientemente que se encuentren supervisadas o no.

Este evento fue significativamente importante para los estudiosos de la doctrina contable, que comenza-

ron a aparecer dentro de esta coyuntura de aplicación de las NIIF; en especial, porque desde los congresos profesionales de contabilidad en el Perú, no se habría tomado una postura de tal nivel frente a un pronunciamiento internacional del IASB. Sin embargo, así como dicha posición tuvo sus seguidores, también tuvo detractores, quienes opinaban que las acciones tomadas por el CNC resultarían en la falta de uniformidad y comparabilidad que la misma entidad había luchado por impulsar durante mucho tiempo. A esto se agregó el hecho de que ya había otra entidad que exigía su cumplimiento, sin excepciones, como la establecida por el CNC.

3.5. Estado actual de la aplicación de las NIIF

Transcurridos dos años desde que la ley 29720 fuese reglamentada, se emitió la resolución SMV 11-2012-SMV/01 del 27 de abril de 2012, modificada por la resolución de Superintendencia Adjunta SMV 00159-2013-SMV/02 del 11 de diciembre de 2013. A partir de ello, ya podemos observar empresas que han presentado sus estados financieros auditados a la SMV con plena observancia de las NIIF, obedeciendo las oportunidades de su presentación, de acuerdo con lo presentado en la tabla 1.

Además, es relevante mencionar que todas las empresas (dentro del alcance mencionado en el cuadro precedente) han aplicado la NIIF 1 Adopción por Primera Vez de las NIIF (IFRS Foundation, 2013), a partir de lo cual han declarado el cumplimiento de estas normas, de forma explícita y sin reservas, a pesar de que muchas de ellas habían presentado sus estados financieros de años anteriores indicando que cumplían los PCGA vigentes en el Perú. Los últimos, como ya hemos comentado anteriormente, eran las NIIF que el CNC oficializaba localmente.

Tabla 1. Aplicación gradual de las NIIF

Concepto	Año 2012	Año 2013	Año 2014	Año 2015
Empresas con ingresos por ventas/ prestación de servicios o activos totales [>= 30.000 UIT antes del cierre]	NIIF oficializadas por el CNC o NIIF IASB	NIIF IASB	NIIF IASB	NIIF IASB
Subsidiarias de empresas que: -Coticen en Bolsa -Tengan ingresos por ventas/prestación de servicios o activos totales [>= 3000 UIT antes del cierre]	NIIF oficializadas por el CNC o NIIF IASB	NIIF IASB	NIIF IASB	NIIF IASB
Empresas con ingresos por ventas/ prestación de servicios o activos totales [>= 15.000 UIT antes del cierre]	No es obligatorio	NIIF oficializadas por el CNC o NIIF IASB	NIIF IASB	NIIF IASB
Empresas con ingresos por ventas/ prestación de servicios o activos totales [>= 3000 UIT antes del cierre]	No es obligatorio	No es obligatorio	NIIF oficializadas por el CNC o NIIF IASB	NIIF IASB
Empresas con ingresos por ventas/ prestación de servicios o activos totales [< 3000 UIT]	No es obligatorio	No es obligatorio	No es obligatorio	No es obligatorio

Fuente: SMV (2014). Elaboración propia.

El CNC, por su parte, luego del pronunciamiento emitido en oposición al IASB, comenzó a aprobar las versiones vigentes internacionalmente de las NIIF, sin excepciones. Así, convirtió las NIIF que este oficializaba en las mismas que el IASB emitía, al menos antes de que estas últimas entraran en vigencia. De esta manera, en un hecho afirmar que la mayoría de reguladores, en materia contable, dentro de sus jurisdicciones respectivas, hoy exigen el cumplimiento pleno de las NIIF, a menos que algún criterio de las NIIF que se quiere aplicar estuviera en contra de lo que dijera el regulador (como es el caso de las enti-

dades financieras, actualmente reguladas por la SBS). Sin embargo, en principio, se ve por fin, unanimidad en el establecimiento de normas contables que deben ser aplicadas y entendidas por los usuarios de la información financiera.

Este es el caso de los supervisores; no obstante, para el caso de los supervisados, en el camino hacia la adopción de las NIIF, aún hay quienes opinan que este cambio de paradigma contable ha sido un costo excesivo para las empresas. Incluso ha afectado a los mismos profesionales contables, cuyas escuelas de contabilidad en

donde estudiaron no estuvieron del todo preparadas para transmitir los conocimientos necesarios para formarlos para este camino. Esta podría ser una de las razones por las cuales, actualmente, existen más de quince especializaciones en el Perú orientadas a capacitar a los profesionales contables y financieros en el entendimiento y aplicación de las NIIF.

Finalmente, es importante mencionar que el auge de las NIIF no solo ha afectado a todos los profesionales contables que participan elaborando o revisando estados financieros, sino que poco a poco ha alcanzado a otra serie de especialistas. Tal es el caso de los financieros, tasadores, geólogos, e incluso agricultores, cuya participación en el proceso de la recopilación de la información necesaria para cumplir con determinados criterios de las NIIF ha generado un incremento en el alcance de su trabajo rutinario, para poder adaptarse a las exigencias de información motivadas por la propia gerencia de las empresas.

Evidentemente, entre este último grupo de afectados, se puede destacar la preocupación de algunos especialistas tributarios, que —al principio— se mostraron disconformes con esta adopción a NIIF. Fundamentalmente, esto se debe a que se temía por las contingencias tributarias que la adopción a este modelo contable podría implicar. Sin embargo, en la actualidad, estos especialistas tributarios han comenzado a acoger conceptos contables basados en NIIF para definir ciertos conceptos que se encontraban en la nebulosa tributaria. Es más, es importante destacar que incluso las principales instituciones vinculadas a materia tributaria —como los son en el Perú la Superintendencia de Aduanas y Administración Tributaria (Sunat) y el Tribunal Fiscal (TF)— han emitido pronunciamientos en lo que respecta a su materia, acogiendo las NIIF como base para su argumentación.

En conclusión, la adopción de las NIIF en el Perú ya es un hecho que estamos viviendo en la actualidad. Este proceso no solo se puede apreciar por los estados financieros auditados —a los cuales se puede acceder de forma pública—, sino también por el esfuerzo de los profesionales contables, así como de muchos agentes de regulación, que día a día estudian y se preparan para recibir y entender los cambios contables de forma anticipada, para estar listos ante una posible nueva adopción de las NIIF, al menos hasta que el paradigma contable en que vivimos perdure así.

3.6. Reflexiones finales

Al realizar una revisión de la evolución de la normatividad contable en el Perú, encontramos que no hay un marco normativo amplio y estructurado, puesto que, por lo general, las normas contables aplicadas en el Perú —como es el caso de los PCGA— han sido importadas y adoptadas de otras escuelas contables. Por este motivo, se ha carecido de un cuerpo de normas contables propio, ampliamente conocido y difundido.

El proceso de globalización económica y la búsqueda de convergencia contable a nivel mundial motivaron al gremio profesional en el Perú, y posteriormente a las entidades normativas locales, a incorporar el modelo de las NIIF en la preparación y presentación de la información financiera de las empresas peruanas. Ello le dio plena vigencia profesional y no dejó que su aplicación esté supedita, únicamente, a la obligatoriedad legal de presentación, de acuerdo con lo establecido en la ley 29720 y otras normas legales precedentes.

Las empresas peruanas, en particular las que se encuentran bajo la supervisión de la SMV, han venido declarando de forma explícita durante varios años (antes de la promulgación y vigencia de la ley 29720) que preparaban y presentaban sus estados financieros

según los PCGA vigentes en el país, y que estos correspondían a las NIIF. En ese sentido, y tomando en cuenta la presentación de estados financieros a la SMV luego de la vigencia de la ley 29720, encontramos que estas empresas realizan una declaración explícita de que están adoptando por primera vez las NIIF, cuando antes ya lo habían declarado.

Con respecto al cambio normativo constante, luego de un período de inactividad, este ha generado que las instituciones supervisoras y reguladoras —como son la SMV y la SBS— realicen cambios significativos en sus normas de presentación de la información financiera que afecten directamente a todas las empresas supervisadas o reguladas por ellos. Asimismo, implicó que, para lograr dicho objetivo, se modificaran las actuales jerarquías en la emisión de normas contables. Es recomendable revisar la normatividad legal vigente y unificar en una sola institución las facultades para normar y regular los aspectos contables de las empresas privadas, con lo cual se logrará un mayor clima de seguridad y transparencia.

Es importante mencionar que las diferencias que surgen entre el tratamiento de las normas contables y el tratamiento de las normas fiscales tienen su base principal en el hecho de que los objetivos de la contabilidad financiera suelen ser distintos a los objetivos fiscales. Por lo tanto, al momento de preparar la información financiera, en la práctica, se suele encontrar que el profesional contable hace prevalecer lo establecido en las normas fiscales, lo cual no es correcto y distorsiona la preparación de la información financiera.

Finalmente, habría que pensar, que independientemente de haberse aprobado el modelo de las NIIF para Pymes, su aplicación en este momento no es regulada ni supervisada por alguna institución pertinente. En esa medida, no queda evidencia para reconocer si están

siendo aplicadas por las entidades que les correspondería, según lo establecido en la normatividad legal correspondiente.

4. Argentina

4.1. Breve reseña histórica de la normalización contable en el país

La normalización contable en la República Argentina se caracteriza por la coexistencia de las siguientes normas:

- Normas contables legales: que son las que deben cumplir las entidades obligadas a presentar estados financieros. Estas proceden de los siguientes documentos:
 - Leyes emanadas del Poder Legislativo nacional
 - Los marcos de regulación que establecen los organismos de control
 - Los decretos del Poder Ejecutivo de la nación
- Normas contables profesionales: constituyen los marcos de referencia empleados por los contadores independientes al realizar tareas de auditoría sobre los estados financieros. Las mismas:
 - Son desarrolladas y aprobadas por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE); y
 - Propuestas por la FACPCE a los 24 Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (CPCE), correspondiente a cada una de las 24 jurisdicciones autónomas (23 estados provinciales más la Ciudad Autónoma de Buenos Aires).

Una vez que tales «propuestas de normas» son ratificadas por cada CPCE, son de aplicación obligatoria para los profesionales al cumplir con sus encargos de auditoría, aunque no necesariamente afectan a las entidades emisoras de los estados financieros.

Si bien las normas contables emanadas de la FACPCE y aprobadas por los respectivos CPCE son normas de carácter «profesional» (en la medida que afectan a los profesionales que actúan como auditores y no necesariamente a todas las entidades emisoras de estados financieros), un gran número de reguladores del país aceptan las normas aprobadas por los CPCE (de forma completa o con ciertas adaptaciones).

4.2. Proceso por el que se ha decidido adoptar las NIIF

Desde mediados de la década de 1990, las normas contables desarrolladas por la FACPCE comenzaron un proceso de armonización con las normas internacionales de contabilidad (en aquel entonces, desarrolladas por IASC).

A partir del año 2004-2005, convergieron intereses profesionales y regulatorios para la adopción de las NIIF como normas contables aplicables en el territorio nacional: la FACPCE, como organismo integrante de IFAC, debía dar cumplimiento al SMO 7; y por su parte, la Comisión Nacional de Valores (CNV) —organismo regulador de los mercados de capitales en Argentina— contaba con la recomendación de Iosco para que se adoptaran las NIIF en su ámbito de control, y consideraba cómo sus vecinos regionales comenzaban a transitar en esa dirección. Posteriormente, la firma de un protocolo a nivel Mercosur aceleró los tiempos; y, en 2007, finalmente, la CNV prestó conformidad a la aplicación de las NIIF en su ámbito de control. Para ello, le encomendó a la FACPCE las tareas tendientes a una adopción ordenada.

4.3. Uso de las NIIF en la Argentina

Fruto de estas actividades coordinadas por la FACPCE y en la que intervinieron activamente la Cámara de Sociedades Anónimas (CSA), la Bolsa de Comercio

de Buenos Aires (BCBA), el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CPCECABA) y la propia CNV, se definió lo siguiente:

- Que todas las entidades incluidas en la ley de mercados de capitales de la Argentina aplicaría las NIIF de forma obligatoria, con las siguientes excepciones:
 - Las entidades que aceptan criterios contables de otros organismos reguladores
 - Las sociedades *holding*, cuyas subsidiarias no estaban permitidas de aplicar las NIIF (por ejemplo, sociedades *holding* de bancos y entidades aseguradoras, puesto que ni el Banco Central de la República, BCRA, ni la Superintendencia de Seguros de la Nación, SSN, admiten su uso)
- Que el resto de las entidades:
 - Emplearían por defecto las normas contables profesionales argentinas
 - Tendrían disponible para emplear de forma optativa:
 - las NIIF
 - la *NIIF para las PYMES*, siempre que cumplieran la definición que se incluye en la sección 1 de tal norma.

En la tabla 2, se resume el uso de las NIIF en Argentina.

4.4. Otros comentarios sobre el uso de las NIIF en Argentina

La Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP, autoridad tributaria) dispuso que cualquier entidad que prepare sus estados financieros bajo las NIIF deberá conservar su contabilidad bajo PCGA ARG. Esto responde al propósito de que ese sea el punto de partida para calcular las bases imponibles de los diferentes tributos que deben pagar las empresas. Eso encarece la estructura administrativa de las entidades que aplican las NIIF.

Tabla 2. Uso de las NIIF en Argentina

	¿Son obligatorias?	¿Son permitidas?	¿Existe alguna variante con respecto a la versión emitida por el IASB?
NIIF	Solo para las entidades que hacen oferta pública de sus títulos valores en los mercados de capitales de Argentina, en la medida que no acepten criterios contables de otros reguladores distintos de la CNV, ni sean sociedades <i>holding</i> de organismos reguladores que no acepten el uso de las NIIF.	Son normas opcionales para el resto de las entidades. La capacidad práctica de hacer uso de esta opción depende de que el regulador que afecta a cada entidad le admita a la emisora de los estados financieros tal adopción voluntaria.	Los estados financieros separados de una sociedad que controla a otra u otras no siguen los lineamientos de medición de participaciones en otras entidades previstos por la NIC 27, sino que siguen bases de medición que garanticen la igualdad entre el resultado en tales estados y la parte del resultado del grupo atribuible a los accionistas de la controladora (en los estados financieros separados, no se declara cumplir NIIF, de acuerdo con la NIC 1, p. 16).
NIIF para las pymes	No	Se admite su uso para cualquier entidad que cumpla con la definición de «pyme» de la sección 1 de esta norma. La capacidad práctica de hacer uso de esta opción depende de que el regulador que afecta a cada entidad le admita a la emisora de los estados financieros tal adopción voluntaria	

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, el regulador jurisdiccional (Inspección General de Justicia, IGJ) solo admite el uso de las NIIF en la medida que la entidad demuestre que las adopta por una vinculación de control, control conjunto o influencia significativa (ascendente o descendente) con otra entidad obligada a aplicar las NIIF por disposiciones de la CNV. El uso voluntario de las NIIF completas es bajo, y el de la NIIF para las pymes es prácticamente nulo (se desconocen casos de entidades que hayan presentado estados financieros bajo las NIIF para las pymes a reguladores locales, aunque me consta que hay entidades que adoptaron para remitir sus estados financieros a inversores o prestamistas en el extranjero). En este contexto, el BCRA anunció que las entidades financieras aplicarán las NIIF para preparar sus estados financieros a partir del 1 de enero de 2018.

Referencias

Comisión Nacional Supervisora de Empresas y Valores (1984). *Resolución Conasev 006-84-EFC/94.10*. Lima, 15 de febrero.

Comisión Nacional Supervisora de Empresas y Valores (1999a). *Resolución Conasev 103-99-EF/94.10*. Lima, 24 de noviembre.

Comisión Nacional Supervisora de Empresas y Valores (1999b). *Resolución de Gerencia General 010-2008-EF/94.01*. Lima, 3 de marzo.

Comisión Nacional Supervisora de Empresas y Valores (2010). *Resolución Conasev 102-2010-EF/94.01*. Lima, 14 de octubre.

Comisión Nacional Supervisora de Empresas y Valores (2012). *Resolución SMV 11-2012-SMV/01*. Lima, 27 de abril.

Comisión Nacional Supervisora de Empresas y Valores (2013). *Resolución de Superintendencia Adjunta SMV 00159-2013-SMV/02*. Lima, 11 de diciembre.

- Congreso de la República del Perú (1987). *Ley 24680. Ley del Sistema Nacional de Contabilidad*. Lima, 3 de junio.
- Congreso de la República del Perú (1996). *Decreto Legislativo 861. Ley de Mercado de Valores*. Lima, 21 de octubre.
- Congreso de la República del Perú (2000). *Ley 27323. Ley que modifica el decreto Ley 26126, Ley Orgánica de Conasev*. Lima, 23 de julio.
- Congreso de la República del Perú (2006). *Ley 28708. Ley General del Sistema Nacional de Contabilidad*. Lima, 10 de abril.
- Congreso de la República del Perú (2011). *Ley 29720. Ley que promueve las emisiones de valores mobiliarios y fortalece el mercado de capitales*. Lima, 25 de junio.
- Consejo Normativo de Contabilidad (1994). *Resolución 5-94-EF/93.01 del Consejo Normativo de Contabilidad*. Lima, 18 de abril.
- Consejo Normativo de Contabilidad (1998). *Resolución 013-98-EF/93.01 del Consejo Normativo de Contabilidad*. Lima, 23 de julio.
- Consejo Normativo de Contabilidad (1998). *Resolución 050-2012-EF/30 del Consejo Normativo de Contabilidad*. Lima, 19 de marzo.
- Consejo Normativo de Contabilidad (2008). *Resolución 041-2008-EF/94 del Consejo Normativo de Contabilidad*. Lima, 25 de octubre.
- Deloitte Global Services Limited (2014). Use of IFRS by jurisdiction [en línea]. *IASPlus*. <http://www.iasplus.com/en/resources/ifrs-topics/use-of-ifrs>. Fecha de consulta: 9 setiembre de 2014.
- Donoso, R. (1996). *Una contribución a la historia de la Contabilidad: Análisis de las prácticas contables desarrolladas por la tesorería de la Casa de Contratación de las Indias de Sevilla (1503-1717)*. Sevilla: Universidad de Sevilla.
- IFRS Foundation (2013). *Normas Internacionales de Información Financiera*. Londres: IFRS Foundation.
- IFRS Foundation (2014). Jurisdiction Profiles [en línea]. *IFRS*. <http://www.ifrs.org/use-around-the-world/Pages/Jurisdiction-profiles.aspx>. Fecha de consulta: 9 setiembre de 2014.
- Molina, R. (2013). NIIF para las PYMES: ¿La solución al problema para la aplicación de la normativa internacional? *Contabilidad y Negocios*, 8 (16), 21-34.
- Superintendencia de Banca, Seguros y AFP (1998). *Manual de Contabilidad para las Empresas del Sistema Financiero. Resolución SBS 895-98*. Lima, 1 de setiembre de 1998.
- World Bank (2014). Reports of the Observance of Standards and Codes [en línea]. *ROSC*. http://www.worldbank.org/ifa/rosc_more.html. Fecha de consulta: 9 setiembre de 2014.
- Fecha de recepción: 09 de octubre de 2014
 Fecha de aceptación: 27 de noviembre de 2014
 Correspondencia: odiaz@pucp.edu.pe