



NORMAS DE CONTABILIDAD INTERNACIONALES

* DR. OCTAVIO GOMEZ HARO

Armonización - una nueva palabra en el vocabulario del contador profesional - describe el esfuerzo para desarrollar y mantener normas internacionales de contabilidad. Sin embargo, brotan puntos de vista que dudan que sean factible armonizar las normas internacionales de contabilidad.

La llamada armonización 'se centra alrededor del intento de desarrollar y de mantener normas contables de alcance internacional'. No necesariamente implica una estandarización completa ni una contabilidad uniforme. El término "armonización", en oposición al de "estandarización", implica una reconciliación de di-

ferentes puntos de vista. Representa un enfoque más práctico y conciliatorio que "estandarización", especialmente cuando estandarización significa que los procedimientos de un país deben ser adoptados por todos los otros países. Armonización se convier-

* Doctor en Ciencias Administrativas y Jefe de la sección de Graduados de la ESCA.

te en un asunto de mejor comunicación de información en una forma que puede ser interpretada y comprendida internacionalmente. Así, armonización permite que una información contable diferente sea comunicada - a varios usuarios, mientras que la estandarización implica la comunicación de la misma información a todos los usuarios. En un sentido amplio, hace posible contar con normas de reporte compatibles entre naciones, sin requerir que todos los países adopten las mismas normas.

El principal argumento para las normas contables internacionales se centra alrededor del hecho de que las empresas multinacionales operen sobre una base global y de que son necesarias normas contables globales para la evaluación y el control de esas empresas. Las multinacionales atraen capital de varios países, por lo cual alguna base común podría ayudar a los inversionistas y a los acreedores a evaluar oportunidades potenciales de inversión. Los que apoyan las normas internacionales sienten que estas normas pueden proporcionar tal base.

La armonización contable puede tener otros beneficios para los gerentes de las firmas multinacionales y para el ejecutivo que opera fuera del país.

Muchas empresas multinacionales actualmente se ven forzadas a conformarse con una variedad de diferentes normas externas de reporte, dependiendo ello del número de países en el que operan. El preparar múltiples registros contables puede representar una tarea costosa y sin provecho. Si la armonización contable reduce

esa carga, ventajas definitivas tendrán las multinacionales al simplificar sus sistemas de información contable. Este sería ciertamente el caso si las normas contables internacionales fuesen utilizadas en lugar de, pero no además de, diversas normas nacionales.

Otro argumento en favor de las normas internacionales se enfoca alrededor de las necesidades de los países en desarrollo. La profesión contable en muchos de estos países está en su infancia y las normas contables están apenas iniciando su desarrollo. Un amplio conjunto de normas internacionales podría servir como un ejemplo y una base para el desarrollo de normas contables razonables para esos países en vía de desarrollo. Podría ese conjunto ayudar al crecimiento y al desarrollo de economías nacionales, y ciertamente haría más fácil para las firmas multinacionales satisfacer los requerimientos de reporte en estos países.

No obstante lo anterior, sentimos nosotros que no es apropiado el desarrollar normas internacionales, ya que los estándares y los "principios" contables son una consecuencia, (un auto-crecimiento) de factores ambientales y económicos, y las diferencias en estos factores requieren, necesitan, normas contables diferentes.

Mientras existan sistemas económicos diferentes en varios niveles de crecimiento, creemos que sería sumamente inapropiado aplicar uniformemente normas contables internacionales a todos los países.

Aun si tales normas son conceptualmente apropiadas, su factibilidad puede ser cuestionada.

Estas normas son un reto a los derechos de las naciones para desarrollar sus propias normas contables. Ya sea que los principios contables se establezcan en el sector público o en el privado, los grupos responsables de establecer políticas nacionales, con toda seguridad dudarían en ceder sus derechos y establecer estas políticas.

No obstante todo lo anterior, es evidente que en la actualidad se están desarrollando normas contables internacionales. Un cambio en los principios de reporte externo debido a la armonización contable puede afectar las utilidades reportadas por una empresa y su posición financiera. Además, existen costos reales involucrados en el ajuste a nuevos requerimientos contables.

A la fecha, muchos grupos diferentes se han involucrado en el movimiento hacia la armonización contable. Por ejemplo, (1) la profesión contable en varios países, (2) cuerpos legislativos regionales y (3) empresas individuales. Debido a que cada uno de estos grupos ha tenido una intervención importante en el movimiento de armonización, es útil discutir este movimiento desde cada una de sus perspectivas.

Esfuerzos de la Profesión Contable hacia la Armonización.

El Congreso Internacional de Contadores ha sido hasta la fecha la fuerza principal detrás de la profesión contable en los intentos hacia la armonización. El primer Congreso fué celebrado en 1904 en San Luis Missouri, y excepto por una interrupción habida durante la segunda guerra mundial, tales congresos se han



venido realizando cada cinco años. Los propósitos de tales conferencias son incrementar el flujo de información entre cuerpos nacionales de contabilidad y los educadores de la disciplina contable. En el Décimo Congreso Internacional celebrado en Sidney, Australia, en 1972, se formó el Comité Internacional de Coordinación para la Profesión Contable (ICCAP), y uno de los objetivos del Comité fué proporcionar liderazgo y coordinación en los esfuerzos de armonización entre los Congresos y patrocinar el desarrollo de la profesión contable a nivel mundial con normas uniformes, y uno de los primeros logros del ICCAP fué el establecimiento en 1973 del Comité Internacional de Normas de Contabilidad (IASC), del cual forma parte, entre otros países, México:

Este Comité ha tenido tan sólo un efecto indirecto en las prácticas de reporte externo financiero de las multinacionales norteamericanas. El Instituto Americano de Contadores. (AICPA), como ejemplo, ha puesto sus mejores esfuerzos para ganar aceptación de las normas de IASC, pero no es, a la fecha, quien establece las normas contables en EEUU y ha logrado muy poco en la armonización de sus normas con las normas de IASC, ni ésta ha intentado armonizar sus pronunciamientos con el Consejo de Normas de Contabilidad Financiera de EEUU (FASB). Así, las empresas de EEUU están obligadas por las normas de la FASB, no por las del IASC, y no están a la fecha obligadas a revelar las diferencias que pudieran existir entre esos dos conjuntos de normas. El IASC que tiene mayor influencia con las instituciones financieras en otros países, como en el caso

de la Federación Mundial de Bolsas de Valores y la Bolsa de Londres, las cuales requieren de las empresas listadas cumplan con los estándares o normas del IASC.

El éxito definitivo del IASC y su eventual efecto sobre las empresas multinacionales depende principalmente del tipo de normas que emita. Para lograr el éxito, el Comité necesitará emitir. Para lograr el éxito, el Comité necesitará emitir pronunciamientos que desarrollen amplios principios de contabilidad que sean aceptables a la mayoría de países o que requieran revelaciones que hagan posible que los usuarios comparen con mayor facilidad las firmas multinacionales.

Véamos a continuación los estándares o normas contables internacionales del IASC, al 31 de diciembre de 1979:

- 1- Revelación de políticas contables.
- 2- Valuación y presentación de inventarios en el contexto del sistema de costos históricos.
- 3- Estados financieros consolidados.
- 4- Contabilidad de la depreciación
- 5- Información que debe ser revelada en los estados financieros.
- 6- Estado de cambios en la posición financiera.
- 7- Respuestas contables a los cambios en los precios.

8. El tratamiento en el estado da resultados de partidas no usuales o extraordinarias y de cambios en la contabilización de estimaciones y en políticas contables.

9- Contabilización de las actividades de investigación y desarrollo.

10- Contingencias y eventos que ocurran después de la fecha del balance general.

El éxito del IASC, consecuentemente, dependerá de que se preocupe más de la armonización que de la uniformidad. Los estándares o normas detallados están estrechamente relacionados con las prácticas de los negocios dentro de países específicos, y sería poco razonable esperar que puedan ser adoptados mundialmente.

Si examinamos las diez normas de IASC expuestas arriba, encontramos la indicación de que el IASC ha, en la mayoría de los casos, seguido sus intenciones. La mayoría de esos 10 pronunciamientos tratan con temas básicos, tales como estados financieros consolidados o con revelaciones tales como los principios 1 y 5 de dichas 10 normas.

Esfuerzos de Armonización por un Cuerpo Legislativo Regional.

La comunidad Económica Europea (EEC) intenta establecer normas regionales de contabilidad y ese intento es un ejemplo de armonización contable legisla-



tiva. Una de sus metas es el desarrollo de una política industrial común, y a este respecto el Consejo de Ministros del EEC requirió la "creación de un ambiente de negocios unificado involucrando la armonización de las leyes mercantiles y sobre impuestos y la creación de un mercado de capital comunitario". La armonización de la ley mercantil, la cual afecta políticas y procedimientos contables, se obtiene al través de directivas del ECC, "éstas no constituyen leyes en los estados miembros, pero dirigen a los estados hacia el resultado final por alcanzar; desde luego bastante libertad tienen los gobiernos de cada estado para decidir dentro del contexto de su propia legislación existente sobre la materia. Ahora bien, la preparación de esas directivas representa un proceso lento, el cual consume varios años. Por ejemplo, el primer borrador de la Cuarta Directiva fué emitida en noviembre de 1971, y después de varias revisiones fué normalmente adoptada hasta julio 1978. Este lento proceso no es de sorprender considerando la variedad de principios de contabilidad de cada uno de los países miembros de la EEC. Estas diferencias son evidentes, particularmente en la preferencia de Francia y Alemania por principios rígidos de contabilidad enfatizando una contabilidad "apropiada y regular", y la preferencia Inglesa por una vista "verdadera y razonable", la cual es similar a la idea de E.E.U.U. de "presentación razonable". La armonización de esta diferencia fundamental en los objetivos del reporte financiero externo es, necesariamente, un proceso laborioso.

La "Directiva Cuarta" es un buen ejemplo del resultado de los

intentos de armonización en el EEC. La intención de la directiva es lograr revelación financiera a un grado equivalente para todas las empresas de responsabilidad limitada dentro del EEC. Para alcanzar este objetivo, estableció un formato básico para estados financieros; principios de valuación y requerimientos de revelación. Después de mucho debate y compromisos, el punto de vista Anglo Sajón de estados financieros "verdaderos y razonables" fué adoptado en contra de los puntos de vista de Alemania. Esto fué un cambio importante de los borradores previos de esta directiva y fué parcialmente responsable del largo proceso de desarrollo de siete años.

Esfuerzos de Armonización por Empresas Individuales.

En años recientes, empresas multinacionales y firmas internacionales de contadores han tenido influencia en el desarrollo de normas internacionales de contabilidad.

Durante varios años empresas multinacionales se han visto confrontadas en preparar reportes financieros externos para públicos internacionales. Dado que han existido pocas normas internacionales que cumplir, las multinacionales han tenido que desarrollar sus propias normas internacionales de reporte, y han respondido a este problema en una variedad de formas. Posiblemente, el esfuerzo más prometedor ha sido la reexpresión de reportes financieros, y en este caso, los reportes son reexpresados a los princi-

pios contables correspondientes a los usuarios interesados. Por ejemplo, N.V. Phillips reexpresa parte de sus estados financieros a los principios de contabilidad de EEUU para la distribución de tales estados entre sus accionistas en EEUU. Un ejemplo de tal reexpresión es el estado que se anexa posteriormente.

También muchas importantes firmas de contadores reconocen los aspectos internacionales de sus clientes y como resultado han empezado a establecer organizaciones de alcance mundial en las que socios extranjeros se han convertido en socios importantes en sus contrapartes nacionales. En los dos últimos años se han reorganizado en firmas internacionales. Así vemos que Haskins and Sells se ha convertido en Deloitte Haskins and Sells, con oficinas centrales de carácter internacional en Europa, y Ernst and Ernst en Ernst and Whinney. Estas organizaciones representan algo más que simples cambios de nombre y son intentos para establecer organizaciones internacionales para tratar con clientes de carácter multinacional de gran tamaño. Tales acontecimientos pueden ayudar a estimular el crecimiento de normas de contabilidad y de auditoría de carácter internacional.

Conclusión.

En los años recientes una variedad de organizaciones internacionales de contabilidad han sido creadas. Varían de cuerpos regionales informales a organizaciones contables internacionales. Todos ellos han jugado un rol en el de-

sarrollo de normas de contabilidad, y esta tendencia se supone que continuará.

El beneficio esencial de la armonización contable a las empresas multinacionales depende del tipo de estándares que surjan eventualmente. Si estos estándares son amplios en su naturaleza y ayudan a estandarizar los requerimientos del reporte financiero externo, podrán simplificar los requerimientos contables de las firmas multinacionales. Sin embargo, si los estándares internacionales surgen como principios detallados que estén en conflicto con los requerimientos nacionales, tan sólo se convertirán en otra carga para las firmas multinacionales. Los actuales esfuerzos parece que están tomando el primer enfoque, y si así lo es, podrán servir como una fuerza integradora en el mundo de los negocios.

Sobre todo lo anterior surge una seria inquietud: ¿Qué es lo que al respecto está haciendo la profesión contable mexicana?

Estado de la Firma basado en principios de contabilidad acostumbrados en Estados Unidos de América.

N.V. Philips - Reporte Anual 1978.

En los E.E.U.U. la utilidad neta atribuible a las acciones ordinarias se determina acostumbradamente reduciendo de la utilidad neta la participación de utilidades a favor de los miembros del Consejo de Supervisión y de Empleados, de conformidad con los artículos de asociación relativos a la aplicación de utilidades.

Los principios de contabilidad aplicados por N.V. Philips Gloelampenfabrieken en el cálculo de las utilidades difieren en ciertos aspectos de los principios usualmente seguidos en los E. E. U. U.

Más adelante se hace un intento para estimar qué ajustes a la utilidad neta se requerirán si se aplicaran aquellos principios de contabilidad usualmente seguidos en E.E.U.U. y que difieren substancialmente de los de N.V. Philips, a saber:

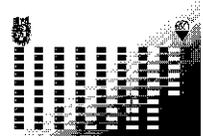
Depreciación sobre planta y equipo basada en el costo de los activos correspondientes.

Costo de ventas determinado aplicando el método primeras entradas - primeras salidas.

El efecto en impuestos de los anteriores principios han sido tomados en consideración.

El ajuste es como sigue:

	En millones de guilders	En millones de Dolares X
Utilidad neta por 1978, mostrada en el Estado Combinado de Resultados.	706.5	358.6
Menos: Participación de utilidades a favor de miembros del Consejo de Supervisión y de Empleados. *	-55.2	-28.0
Aumento a la utilidad neta aplicando los principios de contabilidad antes mencionados seguidos usualmente en E. E. U. U.	98.5	50.0
Utilidad neta ajustada	<u>749.8</u>	<u>380.6</u>



Cantidad de acciones ordinarias de 10 guilders de N.V. Philips, al 31 de diciembre de 1978.	170.971.541	
Por acción ordinaria de 10 guilders:		
Utilidad neta ajustada	14.39	\$ 2.23
Utilidad neta ajustada, incluyendo una utilidad de 29.4 guilders por operaciones que se van a discontinuar.	14.21	2.14
Dividiendo	1.80	0.91
Suponiendo conversión de todas las obligaciones en circulación convertibles, la utilidad neta ajustada por acción común u ordinaria sería 4.11 guilders (dls. 2.09)		
Si el método de costo histórico hubiese sido aplicado en el pasado, se estima que la partida Superavit por Revaluación y el relativo impuesto diferido, como se muestra en el Estado Combinado de Posición Financiera al 31 de diciembre de 1978, hubiera aparecido como sigue:		
	En Millones de guilders	En Millones de dólares americanos
Adición a utilidades retenidas	1.998.2	1.014.3
Deducción de la planta y equipo, inventarios y provisión para impuestos diferidos (neto)	1.041.4	528.6
	<u>3.039.6</u>	<u>1.452.9</u>

X - Convertidos a la tasa de 1.57 guilders por 1.00 dolar americano.

Information for the stockholders of E.E.U.U.