

Tua, J. (1987). Los principios contables y la normalización internacional de la contabilidad. Contaduría Universidad de Antioquia, 11, 193-255.

LOS PRINCIPIOS CONTABLES Y LA NORMALIZACION INTERNACIONAL DE LA CONTABILIDAD

Jorge Túa Pereda
Profesor del Departamento de
Teoría de la Contabilidad de la
Universidad Autónoma de Madrid.

Resumen

El trabajo que ahora someto a la consideración de los lectores de esta revista tiene por finalidad repasar, en apretada síntesis, las principales realizaciones, tanto teóricas como prácticas de la armonización internacional. Tres son, en consecuencia, sus objetivos:

- delimitar el concepto y significado del término “principio contable”, estableciendo su relación con la normalización de la contabilidad.
- esbozar los elementos conceptuales que podrían integrarse en una “Teoría de la normalización contable”.
- describir la situación actual de la normalización internacional, sintetizando la estructura, funciones y pronunciamientos de los organismos emisores de principios en este ámbito, con especial referencia a las instituciones de carácter mundial y europeo.

1. INTRODUCCION

La posibilidad de tener acceso a la Revista "Contaduría" de la Universidad de Antioquia representa un doble honor para quien esto escribe. De un lado, por el amplio grado de difusión y alto nivel técnico que la misma ha alcanzado en los pocos años transcurridos desde la aparición de aquel memorable número "cero". De otro lado, por la acogida, siempre amable y generosa, que se me ha dispensado, no solamente desde la revista, sino también, desde el claustro de profesores del Departamento de Contaduría de esa querida y bella Universidad. Vaya, por tanto, como ineludible preámbulo de este trabajo, mi agradecimiento a la Universidad y a su Revista de Contaduría.

El trabajo que ahora someto a la consideración de los lectores de esta última tiene por finalidad repasar, en apretada síntesis, las principales realizaciones, tanto teóricas como prácticas de la armonización internacional. Tres son, en consecuencia, sus objetivos:

- delimitar el concepto y significado del término "principio contable", estableciendo su relación con la normalización de la contabilidad
- esbozar los elementos conceptuales que podrían integrarse en una "Teoría de la normalización contable"
- describir la situación actual de la normalización internacional, sintetizando la estructura, funciones y pronunciamientos de los organismos emisores de principios en este ámbito, con especial referencia a las instituciones de carácter mundial y europeo.

Con ello pretendemos ofrecer una síntesis de nuestro pensamiento al respecto, plasmado en obras anteriores¹, en la confianza de que estas cuestiones puedan resultar de interés para los profesionales y universitarios colombianos vinculados con la disciplina contable.

2. DELIMITACION DEL CONCEPTO "PRINCIPIO CONTABLE"

2.1. Regulación profesional versus Epistemología contable

El concepto de "principio" surge, sin ninguna duda, en la regulación contable, en donde aparecen sus primeras manifestaciones y en donde comienza a utilizarse por primera vez este término². Posteriormente, ha sido estudiado por la doctrina desde un punto de vista epistemológico.

Este hecho origina el que, en la definición del concepto que nos ocupa, confluyan dos ópticas o vertientes que lo configuran desde dos puntos de vista que, si bien no son enteramente dispares, tampoco son totalmente coincidentes:

- el que tiene su origen en la regulación contable de índole profesional y, por tanto, en los organismos encargados de la misma
- el que se asienta en la epistemología contable, es decir, en la teoría del conocimiento de la ciencia de la Contabilidad.

Nos ocuparemos seguidamente de estas dos ópticas a partir de las que puede abordarse el concepto de principio contable, al objeto de intentar la delimitación del mismo.

1. En especial, TUA (1983c, 1983d, 1984a y 1984c), GONZALO y TUA (1984) y TUA y LOPEZ COMBARROS (1983).

2. Puede verse, por ejemplo, ZEFF (1971), así como los dos primeros capítulos de TUA (1983d) y la bibliografía allí citada.

2.2. Los principios contables en la regulación profesional

Como ya hemos indicado, el nacimiento de los principios contables se produce en íntima vinculación con la regulación profesional ya que, desde el momento en que comienzan a emitirse normas destinadas a orientar la práctica y a homogenizar sus actuaciones, estas normas reciben el calificativo de "principios". Más tarde³ junto a reglas concretas, se emiten también declaraciones de carácter más omnicomprensivo y teórico, que tratan de explicar los fundamentos de aquella práctica, normalmente como formalizaciones semánticas⁴ del sistema contable empresarial y de su información financiera. También estas últimas declaraciones suelen englobarse en el concepto de "principios contables", por lo que este término, con frecuencia, y en ocasiones, con notable falta de precisión, hace alusión a uno u otro contenido, de manera indistinta e indiscriminada. Por ello, el concepto de principio generalmente aceptado puede aplicarse tanto a las reglas básicas como a otros términos que con frecuencia aparecen en las declaraciones de organismos reguladores, tales como requisitos y características de la información contable.

De este modo, entendido en un sentido amplio, el concepto de "principio generalmente aceptado" incluye

- tanto los fundamentos básicos de nuestra disciplina, cualquiera que sea su naturaleza conceptual,
- como las reglas concretas, incluso las más particulares aplicables a situaciones o hechos específicos.

En cualquier caso hay que señalar que, para la regulación contable, el concepto "principio" se apoya en los mecanismos que constituyen la llamada aceptación generalizada. Con esta óptica, los principios contables son reglas (ya sean normas concretas y detalladas, ya se trate de conceptos explicativos de los fundamentos de nuestra disciplina) emitidas por instituciones con autoridad reconocida al respecto, derivadas de la práctica más frecuente y, por tanto, más recomendable. Dicho de otro modo, de acuerdo con su origen histórico, un principio generalmente

3. Especialmente, en el caso estadounidense, desde que se creara la División de Investigación del AICPA, inaugurándose con ello la etapa que hemos denominado lógica (TUA 1983c y 1983d, cap. XI) en la emisión de principios contables.

4. Semánticas en cuanto no utilizan simbología matemática. Vid. al respecto los últimos epígrafes del cap. XVII de TUA (1983c).

aceptado es una regla o noción fundamental, con origen en la propia práctica, avalada por su habitualidad y con el respaldo de un organismo armonizador, que la hace de obligado cumplimiento en atención bien a su amplio grado de difusión, bien al hecho de ser la más recomendable⁵.

En síntesis, de acuerdo con esta definición histórica, un principio de contabilidad generalmente aceptado presenta dos importantes aspectos⁶:

- en primer lugar, hace referencia a la norma o noción habitual, la más practicada o la más extendida con carácter general que, de este modo, sirve para determinar cuál es la mejor conducta a seguir
- en segundo lugar, la aprobación por el organismo competente le confiere el carácter de autorizado, de manera que es la institución reguladora la que determina si un principio tiene o no la condición de generalmente aceptado.

Es necesario dejar bien sentado que esta definición hace hincapié en el origen histórico del término, en un momento en que los organismos armonizadores solían escoger las reglas en función de su grado de habitualidad, aunque, como es lógico, también se tuvieran en cuenta otros criterios, tal como la adecuación e idoneidad de la norma en cuestión. Con el paso del tiempo, en la medida en que se ha abandonado la metodología descriptiva en favor de la normativa, el segundo criterio ha sustituido progresivamente al primero hasta que, en la actualidad, puede decirse que lo ha desplazado totalmente.

Sin embargo, estas consideraciones sirven para justificar el porqué de la pervivencia del calificativo "generalmente aceptado", aún mucho tiempo después de que esta forma de proceder haya resultado ya claramente superada. En efecto, abandonada la inducción, es decir, el criterio de la habilidad como fundamento determinante para la emisión de principios, la expresión "generalmente aceptado" resulta inadecuada⁷ y debe-

5. Cfr. TUA (1983c y 1983d).

6. Idem.

7. MATTESSICH (1970 p. 48) no es ajeno a este parecer, tal como ponen de manifiesto las siguientes frases: "No hace mucho tiempo, los contadores públicos firmaban sin reparos sus informes, asegurando que éste o aquél estado financiero reflejaba correctamente la posición financiera de una empresa. Incluso aún cuando hoy en día esa frase se completa añadiendo la conformidad con estándares aceptados, tengo más serias dudas de si la conciencia del contador que pone su firma bajo tal sentencia permanece hoy tan tranquila como hace veinte años...".

ría ser sustituida por otra que exprese que los principios utilizados son los más idóneos en relación con la situación concreta que se pretende describir, así como con los objetivos, características y requisitos de la información contable. Nos volveremos a ocupar de estos extremos cuando analicemos el término principio contable desde un punto de vista epistemológico.

En cualquier caso y aunque dedicaremos un epígrafe a comentar la utilidad de la normalización y de los principios contables, cabe subrayar aquí el papel que los mismos desempeñan en la regulación, como elementos aglutinantes y homogeneizadores de la práctica profesional. En este sentido, las declaraciones de principios, cuando adoptan la modalidad de explicación de los fundamentos de la práctica de nuestra disciplina, constituyen auténticas constituciones contables, en el sentido más jurídico y sociológico del término, en la medida en que establecen un marco de referencia en el que ha de moverse no sólo la propia práctica, sino también la totalidad de las normas que puedan emitirse posteriormente. No en vano todos los organismos reguladores, como primer paso de su tarea, suelen emitir una declaración de este tipo⁸.

De no menor relevancia es el papel de los principios como importantes instrumentos de control de calidad para la aceptación o rechazo de los estados financieros o de una parte de ellos. Baste recordar el papel de la Comisión del Mercado de Valores en Estados Unidos.

Por último, queremos insistir en algo ya indicado: el término principio tiene su origen en la regulación contable y, más concretamente, en la regulación profesional, de manera que puede decirse que los principios contables son el conjunto de reglas y guías para la práctica producidas por aquella regulación de carácter profesional.

La precisión resulta importante ya que suele aludirse a dos tipos de regulación: pública o gubernamental y privada o profesional, a los que tendremos ocasión de volver a referirnos en este tra-

8. Vid, p.e., INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS (1973), THE JAPANESE INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (1974), ASOCIACION ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (1980), así como los pronunciamientos de este tipo habidos en Estados Unidos (MOONITZ 1961, SPROUSE y MOONITZ 1963 y AICPA 1971 y 1973) y en la normalización internacional (IASB, 1974).

bajo; al margen de otras características diferenciadoras, conviene destacar, a los propósitos que aquí perseguimos, que:

- la normalización pública suele tender a la confección de extensas guías contables, que prestan atención a la denominación y ordenación de las cuentas y a los formatos de los estados financieros conteniendo además, como es lógico criterios de fondo sobre la naturaleza y valoración de los hechos contables. Surge así el Plan de Cuentas, típico de los países de regulación pública, como máximo documento armonizador, de vocación omnicomprensiva y que, en consecuencia, compendia en un sólo cuerpo normativo un amplio conjunto de reglas para la práctica
- por el contrario, la regulación privada suele tender a pronunciamientos más puntuales, no omnicomprensivos, sobre temas concretos y que, por lo general, prestan mayor atención a aspectos y criterios sustanciales sobre naturaleza y valoración de hechos contables, relegando a un segundo término las cuestiones de ordenación, terminología y denominaciones de cuentas.

Aunque el término "principio" bien pudiera ser aplicado a los productos de ambos tipos de regulación, lo normal es que se refiera sólo a las reglas y fundamentos emanados de la armonización profesional. La cuestión es tan sólo de matiz, que suponemos percibirá el lector, pero tiene entidad suficiente como para que pueda afirmarse que un Plan de Cuentas no es, en sí, un principio contable, si bien se inspira en ellos, se mueve en su marco de referencia y, a lo largo de su texto, se encuentran abundantes alusiones, expresas o tácitas, a tales principios. Buena prueba de estas afirmaciones es que nuestro Plan General de Contabilidad, en su próxima versión modificada, con la que se pretende su adecuación a las Directrices de la CEE, contendrá en su texto, como uno de sus primeros capítulos, una declaración expresa de principios, con definiciones para los mismos³.

2.3. Los principios contables en la Epistemología de la Contabilidad

En este epígrafe trataremos de poner de manifiesto el lugar que ocupan los principios contables en la epistemología de la ciencia contable. Para ello, estableceremos, en primer lugar, la distinción entre teoría general y sistemas contables para, posteriormente, describir el proceso o itinerario lógico más adecuado pa-

3. Puede verse al respecto TUA (1984b).

ra construir reglas para la práctica. Con ello estaremos en condiciones de determinar el lugar que corresponde a los principios contables en el entramado epistemológico descrito.

2.3.1. Teoría general y sus aplicaciones

Todos los sistemas contables, desde la contabilidad pública hasta la empresarial, desde la contabilidad nacional hasta la relativa a las unidades familiares o de consumo, aun cuando presenten reglas o manifestaciones relativamente diferentes, tienen rasgos similares que permiten englobarlos bajo un denominador común, posibilitando así su calificación de contables.

Por ello, en la epistemología de nuestra disciplina es posible distinguir¹⁰:

- un conjunto amplio y variado de sistemas contables, para los que pueden existir reglas diferentes o, al menos, no totalmente coincidentes, en función de los objetivos que pretenda cada uno de ellos
- una teoría general, que analiza los rasgos esenciales y comunes de todos los sistemas contables, formalizando y generalizando las características de la ciencia contable y describiendo de este modo las especificaciones que permiten otorgar a un sistema la calificación de contable.

2.3.2. Vertientes cognoscitiva y deóntica de la epistemología contable.

Esta distinción entre teoría general y sus aplicaciones hace que en la epistemología contable existan dos vertientes claramente diferenciadas:

- la cognoscitiva, que se ocupa de generalizar y formalizar el conocimiento contable, describiendo los rasgos comunes de todos los sistemas contables. En esta vertiente es donde se asienta la construcción de una teoría general contable
- la teleológica o normativa que, a partir de la teoría

10. Seguimos aquí, al igual que en otros trabajos en los que nos hemos ocupado de este mismo tema, los planteamientos de RICHARD MATTESSICH que defiende, en especial, en sus obras de 1964, 1972, 1973 y 1980.

general, trata de construir sistemas contables concretos, a la luz de objetivos predeterminados.

Con esta distinción, resulta obvio que la regulación se asienta en la segunda de las vertientes señaladas, en la que diseña uno o varios sistemas contables mediante el establecimiento tanto de sus características y requisitos como de sus reglas concretas de actuación.

2.3.3. El itinerario lógico para construir un sistema contable

Con una metodología semántica y deductiva, la construcción de un sistema contable ha de recorrer un itinerario lógico en el que, a partir de unos postulados genéricos, se infieran las sucesivas etapas del proceso de deducción, cuyo último escalón son las reglas aplicables a casos y situaciones concretas.

Este itinerario lógico-deductivo debe contemplar, al menos, las siguientes etapas¹¹:

- descripción de los rasgos o características esenciales del entorno en que ha de operar el sistema contable.
- descripción de los rasgos o características esenciales del propio sistema, incluidos sus objetivos
- derivación de reglas congruentes con los anteriores puntos.

En la primera etapa se sientan las bases para la orientación del sistema contable. En este punto hay que tener en cuenta que la Contabilidad y, por tanto, un sistema contable, no tiene sentido ni justificación alguna si no es al servicio de un entorno económico concreto. Por ello, esta primera etapa consiste en la enumeración de un conjunto de rasgos básicos, característicos del sistema económico en el que ha de desenvolverse el sistema contable. Esta fase inicial es la auténticamente postulacional del esquema deductivo, ya que, mediante ella, se introducen en el razonamiento un conjunto de términos primitivos, que se asumen sin demostración¹².

11. Que describimos en mayor detalle en TUA (1983d, cap. XVII).

12. Pero en la epistemología contable, estos postulados descriptivos del entorno no son, como en la lógica aristotélico-euclidiana, autoevidentes, tautológicos o indemostrables sino que, por el contrario, son verdades empíricas: cuya validez descansa en su aptitud para describir el entorno económico. Cfr. TUA (1983d, p. 632).

La segunda etapa en la construcción de un sistema contable es la definición de los rasgos básicos del mismo. Esta fase ha de tener, al menos, tres partes fundamentales, cada una de las cuales tiene como base de apoyo las proposiciones de los puntos secuenciales anteriores y, en especial, los postulados o características del entorno asumidas en la primera etapa:

- establecimiento de los objetivos del sistema contable
- determinación de las características de la información contable
- especificación de los requisitos de la misma.

El entramado así definido responde a las especificaciones del sistema contable y debe constituir el marco de referencia en el que se apoya la tercera y última etapa del itinerario lógico: la elaboración de reglas concretas. Las macrorreglas básicas, como guías para la práctica, congruentes con las asunciones y conclusiones de las primeras etapas, constituyen los principios contables del sistema.

2.3.4. Implicaciones del itinerario lógico

Este itinerario lógico que acabamos de describir tiene importantes implicaciones para los principios y reglas contables:

- la incardinación del sistema contable con el entorno económico que le rodea y a cuyo servicio opera, otorga carácter mutable al sistema y a sus reglas, ya que uno y otras pueden alterarse, en la medida en que evolucione aquel entorno
- los principios y reglas del sistema dependen de los postulados del entorno que se tomen como punto de partida en el razonamiento deductivo y, a la vez, de los rasgos básicos del sistema, entre los que se incluyen sus objetivos. En consecuencia, en la medida en que unos y otros sean diferentes, pueden construirse reglas también distintas.

Este último punto puede ilustrarse con algunos ejemplos, en los que se pone de manifiesto que según se

tome una u otra definición del entorno, es decir, en la medida en que se parta de conjuntos alternativos de postulados, se puede llegar a reglas distintas, apoyadas cada una en las definiciones que previamente hayan sido escogidas y, por tanto, igualmente válidas y justificables:

- según se adopte una u otra de las posibles definiciones del concepto de empresa, pueden encontrarse reglas diferentes para un buen número de cuestiones básicas de nuestra disciplina, desde la colocación de las partidas hasta los conceptos que pueden integrarse en el beneficio, pasando por los criterios de valoración o los procedimientos de corrección de la inflación¹³.
- según sean las definiciones de valor, renta, riqueza, etc., manejadas, pueden también encontrarse reglas de contabilización diferentes o, al menos, no absolutamente coincidentes¹⁴.

De análoga manera, los rasgos básicos del sistema contable, determinados en la segunda etapa del itinerario lógico que venimos manejando, también pueden dar lugar a reglas distintas, tal como ponen de manifiesto los siguientes ejemplos:

- en cuanto a los objetivos, un sistema contable puede orientarse, por ejemplo, al cumplimiento de ciertos requisitos de índole fiscal, a la información al accionista en un mercado eficiente o a la consideración de determinados efectos económicos. En cada uno de estos casos también pueden encontrarse enfoques diferentes o, al menos, matizaciones de cierta importancia en las reglas construidas como respuesta a estas orientaciones
- por lo que respecta a las características y requisitos de la información contable, ésta puede verse afectada según se otorgue preeminencia a uno u otro de

13. Puede encontrarse una ampliación de estos extremos en TUA (1981). También se ha ocupado de este tema LEE (1980).

14. Ya que no sólo la valoración puede interpretarse teleológicamente, sino que también los conceptos de gastos, ingresos, beneficio... pueden considerarse interpretaciones, MATTESICH (1972, p. 471).

los criterios que normalmente se manejan al respecto: objetividad, relevancia, uniformidad, verificabilidad, etc.

2.3.5. El concepto de principio contable en la epistemología de nuestra disciplina.

Una vez descrito el itinerario lógico a seguir cabe preguntarse ¿qué son los principios contables para la epistemología de nuestra disciplina? Caben, a nuestro modo de ver, dos respuestas a este interrogante:

- en un sentido amplio y utilizando el término “principio” como sinónimo de “fundamento”, puede afirmarse que constituyen principios contables todos los conceptos manejados en el itinerario lógico, en cuanto se refieren al sistema contable y no a su entorno: características, objetivos, requisitos de la información contable y macrorreglas básicas serían bajo esta óptica los principios (es decir, los fundamentos) del sistema contable.
- con una visión más restrictiva cabría atribuir el término “principio” sólo a un escalón de los que constituyen el itinerario lógico descrito: el de las macrorreglas básicas obtenidas como consecuencia de los restantes elementos del proceso deductivo¹⁵. Con esta óptica, los principios contables estarían en la tercera etapa de las mencionadas: la derivación de reglas congruentes con los escalones precedentes.

Como ya he indicado en otros trabajos, me inclino por esta última acepción, en cuanto es mucho más selectiva y, en consecuencia, aumenta la precisión de la terminología utilizada. De acuerdo con ella, la especificación de un sistema contable seguiría el siguiente proceso deductivo:

- postulados del entorno
- objetivos

15. Así ocurre, por ejemplo, en la declaración de la AECA (1980) en la que, tras enunciarse postulados del entorno, características y requisitos de la información contable, se definen los siguientes principios: empresa en funcionamiento, uniformidad, importancia relativa, afectación de la transacción, registro, correlación de ingresos y gastos, devengo, prudencia valorativa y precio de adquisición. Puede verse un análisis del significado y funcionamiento conceptual de los principios contables referido a esta declaración de AECA, en TUA PEREDA (1994d).

- características
- requisitos
- principios (reglas fundamentales o básicas)
- reglas detalladas.

Esta delimitación del término principio, que identifica este concepto con un escalón concreto del itinerario lógico-deductivo necesario para construir un sistema contable, permite, además acuñar una definición bastante precisa del término principio contable¹⁶: macrorregla general, vinculada a un propósito u objetivo concreto, derivada de la aplicación de la teoría general a un supuesto específico y cuya validez descansa en:

- su orientación al cumplimiento de la finalidad prevista para el sistema contable con el que se vincula
- su congruencia tanto con el entorno en que se desenvuelve dicho sistema como con sus propósitos¹⁷.
- su sustento en un itinerario lógico, que parte de los rasgos del entorno y que incluye, además, las notas básicas del sistema contable al que pertenece, determinadas por sus objetivos y por los requisitos y características de la información contable.

Nótese que el concepto que manejo de principio contable se refiere tan sólo a las macrorreglas básicas del sistema y no a las reglas detalladas, si bien tengo que admitir que el término también se aplica normalmente a estas últimas, especialmente en la regulación contable. No hay excesivas razones para oponerse a ello, como no sean las basadas en la necesaria precisión terminológica, que aconseja que el contenido de un término sea homogéneo y no excesivamente extenso.

2.4. **Recapitulación final en torno al contenido del término principio contable. Su relación con la normalización**

De todo lo indicado hasta aquí se deduce que existen, al menos, dos posibles versiones para el término principio contable:

- de un lado, una concepción amplia, basada especialmente en

16. Que ya hemos utilizado en TUA (1983c, p. 380).

17. Ello da lugar al interesante tema de la validación en nuestra disciplina. Puede verse al respecto TUA (1983d, cap. XVIII y, en especial, MATTESSICH (1968).

la regulación contable, que identifica "principio" tanto con fundamento o noción básica como con cualquier tipo de regla, sea esta general y básica, o concreta y detallada

- de otro lado, una visión más estricta, sustentada en la epistemología de nuestra disciplina, que atribuye la denominación de principio sólo a las macrorreglas básicas de un sistema contable.

Sin duda, la primera de estas visiones es la más comúnmente utilizada a causa, probablemente, de su vinculación con la regulación contable. Así, es frecuente que se entienda por principio cualquier norma, guía o directriz emitida por un organismo con autoridad reconocida. Bajo esta óptica, asentada en la regulación contable y en la aceptación generalizada, los principios contables son el conjunto de reglas y guías para la práctica producidas por la normalización. Dicho de otro modo, los principios contables no son sino el producto final de la normalización contable.

3. TEORIA DE LA NORMALIZACION CONTABLE

3.1. Elementos que la integran

La normalización de la contabilidad cuenta, a lo sumo, con poco más de medio siglo de existencia y su nacimiento surge sin duda, cuando la contabilidad deja de ser únicamente una técnica de registro de datos para convertirse en una ciencia ocupada del suministro de información económica a terceros. En cualquier caso, el tiempo transcurrido desde sus orígenes, la importancia de esta materia y el interés que le ha prestado la doctrina, justifican sobradamente el que se pueda aludir a la teoría de la normalización contable como parte integrante de nuestra disciplina y en la que, al menos, deberían tenerse en cuenta los siguientes elementos:

- concepto
- razón de ser y utilidad
- tipos
- epistemología contable aplicada a la normalización
- la norma contable y el mercado de valores
- efectos económicos de la norma
- posición de la empresa ante la norma
- obstáculos con que se enfrenta la normalización
- aspectos peculiares de la normalización internacional.

Evidentemente, la extensión de este trabajo no permite abordar estas cuestiones con la profundidad que merecen, por lo que nos limitaremos a presentar una breve síntesis de cada una de ellas.

3.2. Concepto

Por normalización contable cabe entender aquella actividad reglada y organizada que, mediante la elaboración y emisión de normas contables, tiende a la consecución de comportamientos homogéneos en la confección de la información financiera suministrando, al mismo tiempo, a sus usuarios, un marco de referencia de los criterios a partir de los que ha sido elaborada y, a los expertos que han de auditarla, un catálogo de las prácticas más recomendables en cada situación¹⁸.

3.3. Razón de ser y utilidad

La razón de ser de la normalización contable y, con ella, de los principios de contabilidad, es obvia si se tiene en cuenta que la contabilidad es un proceso de información, que pone en comunicación al emisor de los estados financieros con sus usuarios y que requiere, como paso intermedio de este proceso, que la información sea adecuadamente verificada, en defensa de los intereses de aquellos usuarios. Con estos elementos, hay que defender, como es lógico, la necesidad de que, entre emisor, usuario y auditor, se emplee un lenguaje común, cuya consecución es el objetivo primordial de la normalización contable.

En consecuencia, con la normalización y, por tanto, con los principios contables, se consigue¹⁹:

- orientar a los expertos contables, facilitándoles un compendio de las normas aplicables en la confección de la información financiera
- guiar al auditor en su tarea de revisión de los estados financieros, facilitándoles un importante punto de referencia con el cual contrastar la fiabilidad de *aquellas cuentas anuales*
- de igual modo, suministrar al usuario o destinatario de la información financiera una guía de los criterios con lo que se *ha confeccionado la información que recibe*.

18. Esta definición es la que incluimos en GONZALO y TUA (1984, p. 34).

19. Como hemos afirmado en TUA (1984c).

3.4. Tipos de regulación

La regulación contable puede clasificarse de diferentes modos, según sea el criterio utilizado. De acuerdo con su origen, es decir, en atención a los organismos encargados de la emisión de normas, es frecuente distinguir dos tipos de regulación: privada y pública. Nos referiremos por separado a ambas si bien, como tendremos ocasión de poner de manifiesto, ambos sistemas rara vez aparecen claramente delimitados, por lo que normalmente en la realidad de cada país suele existir predominio de una u otra manifestación, más que regulación estrictamente pública o privada, en estado puro.

La armonización privada es la llevada a cabo por instituciones profesionales, al margen de cualquier vinculación o dependencia gubernamental o legislativa. Son las organizaciones de expertos contables las que establecen su propia disciplina corporativa y los mecanismos sancionadores en caso de incumplimiento de dicha disciplina. En este marco se inserta la emisión de normas para la práctica, cuya coercitividad no es jurídica, sino que se apoya en la aceptación que les deparan los profesionales, en el prestigio de la entidad emisora de la norma y en las garantías que ofrece la disciplina corporativa.

A pesar de que aparentemente la coercitividad de este sistema puede parecer endeble, la normalización privada ha obtenido importantes realizaciones, tanto a nivel nacional como internacional. Así, esta forma de proceder es típica de países anglosajones, cuyo Derecho, menos dado a regulaciones prolíficas y a normas detalladas, ha sido un campo abonado para el desarrollo de organizaciones profesionales que, desde temprana época acometieron la actividad normalizadora²⁰, cubriendo así las áreas a las que, dadas las peculiaridades de su sistema jurídico, no alcanzaba la legislación mercantil reguladora de la Contabilidad.

La armonización pública encuentra su origen en el Derecho y en los instrumentos jurídicos con que el ordenamiento rige la actividad social: leyes decretos, órdenes ministeriales, etc. Así, en este caso la regulación contable surge bien del Parlamento, bien de un organismo público, con lo que es la Administración del

20. En Estados Unidos, la American Association of Public Accountants, antecedente del actual AICPA, fue creada en 1886. En el Reino Unido, The Institute of Chartered Accountants of England and Wales recibió su carta constitutiva en 1880. Puede verse al respecto INSTITUTO DE CENSORES JURADOS DE CUENTAS DE ESPAÑA (1950) y ZEFF (1972).

Estado, a través del poder legislativo o del poder ejecutivo, la que toma las riendas de la armonización contable.

La primera y más importante manifestación de la regulación pública es la contenida en la legislación —en sentido estricto— mercantil. Evidentemente, esta organización de la actividad contable está presente en todos los sistemas jurídicos, si bien, como ya hemos indicado, su actividad reguladora es menos detallada en los países del área anglosajona —Gran Bretaña y Estados Unidos principalmente— mientras que suele ser más prolífica y extensa en los sistemas jurídicos continentales.

Así pues, la calificación de un sistema como público o privado ha de buscarse no en la ausencia de legislación contable, sino en la manera en que se complementa esa legislación mercantil. Los sistemas de regulación encuentran su complemento en organizaciones profesionales, mientras que la regulación de carácter público encomienda esta tarea a un organismo estatal, dependiente normalmente del poder ejecutivo.

Este último caso es, por ejemplo, el de países como España y Francia, en los que, junto a la legislación mercantil, existe una Institución Pública, de la que surge la regulación más técnica y detallada. Nos estamos refiriendo, para nuestro país, al Instituto de Planificación Contable, dependiente del Ministerio de Economía y Hacienda.

La dicotomía regulación pública-regulación privada suele presentar otra característica diferenciadora, que tiene su origen en las peculiaridades del sistema jurídico e incluso social en el que se inserta. Así, la normalización pública suele tender a la confección de extensas guías contables, que prestan atención a la denominación y ordenación de las cuentas y a los formatos de estados financieros, conteniendo además, como es lógico, criterios de fondo sobre la naturaleza y valoración de los hechos contables. Surge así el Plan de Cuentas, típico de los países de regulación pública, como máximo documento armonizador, de vocación omnicomprendiva y que, en consecuencia, en un sólo cuerpo compendia un amplio conjunto de reglas para la práctica.

Por el contrario, la regulación privada suele tender a pronunciamientos más puntuales, no omnicomprendivos, sobre temas concretos²¹ y que, por lo general, prestan mayor atención a as-

21. Las diferencias entre, por ejemplo, la cuarta Directriz de la CEE y el Plan de Cuentas español, por un lado (armonización pública) y cualquiera de las normas del IASC o del FASB (armonización privada), ilustran sobradamente, a nuestro modo de ver, estas dispares concepciones de la regulación contable.

pectos y criterios sustanciales sobre naturaleza y valoración de hechos contables relegando a un segundo plano las cuestiones de ordenación, terminología y denominaciones de cuentas.

En síntesis, las características de la regulación privada son las siguientes:

- escaso nivel de detalle de la legislación mercantil, en el marco de un sistema jurídico flexible que tiende más al establecimiento de objetivos que a la regulación prolífica.
- actividad reguladora encomendada a asociaciones profesionales, cuya coercitividad descansa en el prestigio de la profesión
- pronunciamientos numerosos, sobre temas concretos, con predominio de aspectos sustanciales de la práctica contable
- típica de países anglosajones.

Mientras que la regulación pública se caracteriza por:

- legislación mercantil más proclive a ordenamientos detallados
- actividad reguladora encomendada a instituciones gubernamentales
- cuerpos reguladores omnicomprensivos, en forma de planes de cuentas, con más atención a cuestiones de forma y ordenación contable
- típica de países del área continental europea.

Pero, como ya hemos indicado, los dos sistemas mencionados no suelen aparecer puros en la realidad. Así, la armonización norteamericana²², típicamente profesional, es "vigilada" por la SEC, comisión para el mercado de valores, dependiente en última instancia del Congreso estadounidense. Por otro lado, un sistema típicamente gubernamental, como es el español, se apoya de continuo en la profesión contable, ya que la redacción del Plan y de sus documentos complementarios está a cargo de comisiones en las que, junto a funcionarios públicos, están presentes expertos contables vinculados al sector privado. Por otro lado, junto a la planificación contable de esta índole,

22. Como hemos afirmado en TUA PEREDA y LOPEZ COMBARROS (1983).

existe un incipiente pero fecundo inicio de normalización privada o profesional, en continuo contacto con el Instituto de Planificación Contable. Nos estamos refiriendo a la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas que, como veremos más adelante, emite pronunciamientos, de carácter privado, sobre principios y normas de Contabilidad.

3.5 Epistemología Contable Aplicada y la Normalización

Nos referimos en este epígrafe al instrumental lógico más adecuado a la normalización contable y, con ello, a la elaboración de principios, como complemento a lo indicado en el punto 2.3. de este mismo trabajo.

A pesar de la variedad de modalidades y, aún a sabiendas de que la simplificación puede resultar artificiosa, este instrumental lógico puede dividirse en dos grandes formas de actuar:

- inducción, mediante la que se extraen conclusiones generales de observaciones y mediciones detalladas, de manera que partiendo de un colectivo de casos, se pretende llegar a una conclusión con carácter de ley o principio general
- deducción, en la que se infieren conclusiones más concretas desde proposiciones generales²³

La inducción ha sido, probablemente, el primer procedimiento utilizado por la regulación para la emisión de normas contables y, sin duda alguna, ha sido el empleado con más frecuencia, no sólo en la etapa de la aceptación generalizada, sino también, en la etapa lógica e, incluso, en la teleológica, períodos en los que algunos organismos reguladores incluyen este método entre sus procedimientos de trabajo (Cfr. estas etapas en Tua 1983c).

En su aplicación a la regulación contable, la inducción consiste en la observación de las prácticas habituales, al objeto de codificar las más normales y extendidas, obteniendo además reglas generales a partir de la manera en que actúan los contables y los hombres de negocios. Como fácilmente puede apreciarse, esta modalidad para la emisión de normas contables aparece íntimamente vinculada con los fundamentos conceptuales de la aceptación generalizada, por lo que puede decirse que en esta etapa predominan los instrumentos lógicos de carácter inductivo.

23. Puede encontrarse una amplia discusión de las posibilidades de aplicación a nuestra disciplina de ambos métodos en TUA PEREDA (1984d, cap. 17).

No obstante, la inducción no resulta el procedimiento más adecuado a la naturaleza científica de nuestra disciplina, ya que aquel método es más propio de la observación de los fenómenos naturales, mientras que ésta es eminentemente social. Al mismo tiempo, la inducción no parece ser el camino más idóneo para renovar, actualizar y mejorar las prácticas contables, ya que, como indica Chambers²⁴, si el investigador limita su estudio a los métodos practicados, toda la investigación quedará restringida innecesariamente por ello; porque si los métodos de organización en una época y en un lugar están limitados por factores tradicionales, jurídicos o accidentales, también estará limitado por los mismos factores la regla construída.

Por éstas y por otras razones similares, la doctrina actual aboga por la utilización de procedimientos deductivos para la elaboración de principios contables, de manera que la construcción de un sistema contable ha de recorrer, como ya hemos indicado en epígrafes anteriores, un itinerario lógico-deductivo, en el que, a partir de unos postulados genéricos, se infieran las sucesivas etapas del proceso de deducción, cuyo último escalón son las reglas o principios aplicados a casos y situaciones concretas.

La posible introducción de juicios de valor y, en consecuencia, la obtención de normas contables a partir de los objetivos alternativos que puedan establecerse para los sistemas contables origina, tanto en el razonamiento deductivo como en el inductivo, otras dos formas posibles de actuación: normativismo y positivismo²⁵:

- las concepciones normativas introducen juicios de valor en el discurso lógico, por lo que tratan de obtener las reglas más adecuadas, a partir de objetivos preestablecidos para los sistemas contables. La construcción de reglas, en estos casos, se apoya en la lógica deóntica con lo que, bajo esta óptica, los principios y normas contables constituyen hipótesis instrumentales, vinculadas a propósitos concretos. Las construcciones normativas tratan de poner de manifiesto lo que la contabilidad debe de ser y, para ello, utilizan la contrastación deóntica o instrumental, en función de la utilidad de cada norma o regla para conseguir la finalidad pretendida

24. CHAMBERS (1963). Versión castellana en BUCKLEY (1970).

25. También nos hemos ocupado de estos extremos en el capítulo XVII de TUA PEREDA (1984d).

- Por el contrario, las construcciones positivas o descriptivas tratan de evitar la existencia de juicios de valor en el entramado conceptual; por lo que utilizan la contrastación empírica, validando sus proposiciones en relación con la realidad circundante, tal como hace, por ejemplo, la inducción positiva y, en consecuencia, la aceptación generalizada. Se trata, en este caso, de poner de manifiesto lo que la contabilidad es.

Si bien cada uno de estos instrumentos, deducción e inducción, en sus modalidades normativa o positiva, pueden tener utilidad en ámbitos específicos de nuestra disciplina, en la actualidad se acepta por la doctrina con carácter prácticamente unánime la utilización, para la elaboración de principios, de metodologías deductivas y normativas, lo cual aboca a la construcción de itinerarios lógicos similares al que he descrito en el punto 2.3 de este artículo.

3.6. La norma contable y el mercado de valores

El estudio de los efectos de la norma contable en el mercado de valores²⁶ pone de manifiesto el carácter normativo de la regulación contable, que ha de elegir sus propios objetivos, entre las alternativas posibles de acción. Una de estas alternativas consiste en poner la norma al servicio de la inversión bursátil, de manera que, dado que cualquier práctica contable puede tener incidencia en los precios de las acciones, el método más adecuado para presentar la información financiera será aquel que produzca un efecto más relevante y menos sesgado en aquellos precios. Con ello, de adoptar esta postura, el comportamiento del mercado es el indicador más adecuado para seleccionar entre procedimientos contables alternativos.

Los estudios empíricos de este tipo parten de la asunción de eficiencia del mercado, es decir, de su capacidad de reacción rápida y no sesgada ante la información que se vierte al mismo. De este modo, en un mercado eficiente el papel de los estados financieros consiste en facilitar el establecimiento de un conjunto de precios que determinen la existencia de una adecuada colocación de recursos entre las diferentes empresas concurrentes, así como una distribución idónea de acciones entre los inversores²⁷. Al mismo tiempo, la información contable ayuda a los

26. Reproducimos aquí el epígrafe que bajo este mismo título se incluye en TUA PEREDA (1984a). También puede verse nuestro trabajo TUA PEREDA (1984d, p. 896 y ss.).

27. BEAVER (1972).

individuos en la selección de sus inversiones, en búsqueda de una cartera también óptima²⁸.

Al margen de las aportaciones que se ocupan de estudiar, con carácter general, la eficiencia del mercado, sus condiciones y sus implicaciones para la información financiera y para la regulación contable²⁹, existe un buen número de trabajos empíricos que intentan establecer relaciones entre información contable y precios de mercado, tratando de evaluar la incidencia de aquélla en éstos.

Las investigaciones de este tipo pueden dividirse en dos grandes grupos, según pretendan:

- analizar la incidencia de determinada información en los precios de las acciones
- estudiar la reacción del mercado ante los cambios de métodos contables introducidos en la información financiera.

Los estudios de eficiencia del mercado permiten establecer importantes conclusiones para la regulación contable. Si ésta adopta un objetivo de servicio a la inversión bursátil, habrá de afirmarse que:

- los incrementos de información, una vez reflejados en los precios, coadyuvan a que la cotización bursátil se aproxime u oscile en torno al valor intrínseco de los títulos, lo cual contribuye a la asignación óptima de recursos
- si se suministra la información suficiente para realizar la transformación, el mercado no acusa las alteraciones debidas exclusivamente a cambios contables
- no obstante, los cambios que implican información adicional, no suministrada anteriormente, afectan el precio de las acciones.

Por estas razones, algún autor afirma que muchas de las nor-

28. DYCKMAN; DOWNES y MAGEE (1975).

29. Las aportaciones en este sentido son francamente numerosas. Entre todas ellas merecen especial mención las siguientes: BEAVER (1972); DYCKMAN; DOWNES y MAGEE (1975); EIJGENHUIJSEN y KLAASSE (1978); GRINNELL y NORGAARD (1980); HARIED y SMITH (1977); INGRAM y CHWNING (1983); KEANE (1980 y 1983) y MAYFR-SOMMER (1979).

mas establecidas por los organismos reguladores son triviales, por lo que las instituciones emisoras deberían dedicar sus esfuerzos y recursos, más que a buscar el mejor método contable, a aumentar los niveles informativos de los estados financieros³⁰. En esta misma línea, Beaver³¹ indica que en un mercado eficiente, quien elabora los estados financieros puede ser responsable de la insuficiencia de la información, pero no de la utilización de un método inadecuado, en la medida en que ponga de manifiesto los datos necesarios para el ajuste.

La eficiencia del mercado y su incidencia sobre la regulación plantea para ésta un interrogante: ¿Debe la norma ponerse al servicio del mercado de valores o, por el contrario, ha de prestar mayor atención a otros usuarios menos tecnificados o a otros efectos económicos que puedan producirse en otros sectores o instituciones? Nuestro propósito en el presente trabajo no es tomar partido en relación con estas cuestiones, que en última instancia dependen de los objetivos que pueda fijarse la propia normalización contable, en congruencia con las características y circunstancias del entorno al que se dirige.

3.7. Efectos económicos de la norma contable

La incidencia de la norma en el mercado de valores no es el único efecto económico de la regulación, aunque haya sido el más estudiado hasta el momento, a causa especialmente de la orientación hacia la inversión bursátil de la regulación norteamericana, país donde se ha llevado a cabo el mayor número de investigaciones empíricas de este tipo.

En efecto, es posible distinguir dos grandes grupos de efectos, además del mencionado³²:

- la incidencia en usuarios diferentes al inversor bursátil,
- los producidos por la norma en la propia empresa emisora de los estados financieros.

En cuanto al primero de estos grupos, cabe pensar, al menos, en tres tipos de efectos:

30. HAGERMAN; KELLER y PETERSEN (1973).

31. BEAVER (1981).

32. Seguimos también en este punto el contenido del epígrafe dedicado a los efectos económicos de la norma en TUA PEREDA (1984a).

- los efectos directos, que afectan de manera rápida y clara a las transferencias de recursos entre los individuos. El ejemplo más característico es el efecto fiscal, cuando las cifras contables se toman como punto de partida para el cálculo de la base imponible
- los efectos indirectos microeconómicos, originados como consecuencia de la diferente percepción de una entidad, suscitada por la información elaborada de acuerdo con una nueva norma, y que puede hacer variar la imagen acerca del inversor bursátil, con la consiguiente incidencia en el equilibrio de los precios y en la redistribución de los recursos económicos; pero también tienen relación con la información financiera las decisiones de contratar laboralmente con la entidad (fuerza de trabajo), de llevar a cabo una presión reivindicativa (sindicatos), de comprar o vender (clientes y proveedores), de conceder un préstamo (intermediarios financieros) o de establecer una regulación concreta (intervención estatal)
- los efectos indirectos macroeconómicos, de índole similar, pero producidos como consecuencia de que las cifras empresariales y los efectos suscitados en terceros forman parte de los agregados informativos que confecciona la colectividad y que se encuentran a disposición de los usuarios.

El segundo gran grupo de efectos está constituido por dos tipos de hechos posibles, cuyo denominador común consiste en que se producen en la entidad que confecciona y publica la información financiera. Son los siguientes:

- efectos en feed back, producidos porque la empresa emisora recibe información de la actividad desarrollada por terceros y se ve influenciada por su actitud, extremos que condicionan su proceso de planificación y decisión. Se trata del reflejo en la unidad económica de las acciones reales que se producen en el entorno que la rodea como consecuencia de una nueva norma, de la forma de presentar los estados financieros o de la información contenida en ellos
- efectos inducidos en la acción del manager, que puede anticiparse al uso que presumiblemente harán terceros de la información emitida y tratar de corregir las posibles consecuencias de su uso e impacto en los usuarios, alterando bien la información, bien su comportamiento o sus objetivos. En

este caso no nos encontramos, como en el anterior, ante un proceso en feed back, en el que el manager actúa porque recibe información del comportamiento de terceros; se trata, por el contrario, de una conducta autónoma del gerente empresarial, que obra en la creencia de que una información adicional o confeccionada de diferente forma va a alterar percepciones y conductas, suscitando reacciones que trata de evitar, cambiando sus procesos de planificación y decisión. Este mecanismo es conocido con la denominación de inductancia.

Como puede apreciarse, ambos tipos de efectos son similares y no siempre fácilmente diferenciables; la distinción es más teórica que práctica: en ambos casos se trata de reacciones gerenciales que aparecen bien ante una conducta cierta y percibida del usuario (efectos en feed back), bien ante una conducta del usuario esperada por el manager, independientemente de que ésta se produzca o no (inductancia)³³

La cuestión de los efectos económicos de la norma contable otorga a la regulación una importante e inusitada dimensión: su condición de instrumento al servicio de objetivos macrosociales y macroeconómicos. Sin embargo, esta nueva faceta de la normalización plantea no pocos interrogantes: ¿Cómo determinar aquellos objetivos? ¿Corresponde la fijación a la propia contabilidad? ¿Qué vinculación existe entre ellos y la normalización contable? ¿En qué medida los intereses de los usuarios de la información financiera pueden y, en su caso, deben supeditarse a intereses públicos? ¿Es la regulación contable responsable directamente de la maximización del bienestar social o, por el contrario, su responsabilidad es más restringida y se limita a aumentar la calidad de la información disponible? ¿Deben las instituciones armonizadoras elegir deliberadamente un método que consideren de inferior nivel técnico, en orden a conseguir objetivos de política económica?³⁴.

3.8. La posición de la empresa ante la norma contable

La unidad económica obtiene evidentes ventajas de la armonización contable, ya que la información financiera es un indudable

33. En TUA PEREDA (1984a y 1984d) pueden encontrarse ejemplos sobre estos tipos de efectos económicos, así como una amplia bibliografía relativa a esta materia.

34. Vid. un conjunto de interrogantes similares en STAUBUS (1979).

canal de comunicación entre la empresa y aquellos que se relacionan con la misma, aportando factores de producción o medios financieros, adquiriendo sus productos o diseñando el marco institucional en el que opera. Al mismo tiempo, la homogeneización permite conocer a la empresa su situación relativa, al hacer posible la comparación de sus cifras con las de otras entidades.

Sin embargo y a pesar de estas ventajas, la empresa puede reaccionar favorable o desfavorablemente frente a la regulación, tomando postura en relación con una norma concreta y, en definitiva, adoptándola, rechazándola o utilizándola a su conveniencia.

Aunque la regulación contable no parece haber prestado excesiva atención a esta cuestión, la doctrina ha elaborado diversas teorías para explicar las posibles actitudes de la empresa ante la norma. En anteriores trabajos hemos clasificado estos estudios en cuatro grupos o teorías diferentes, cuyos planteamientos pueden estudiarse con mayor amplitud en Tua (1983d, cap. XXXIII). Se trata de las siguientes:

- teoría de la difusión de la innovación
- teoría de la personalidad contable
- teoría de la alteración del beneficio o del beneficio equilibrado
- teoría del propio interés del estamento gerencial.

Los dos primeros grupos de teorías tratan de establecer las peculiaridades y rasgos de la norma contable o de la empresa que la adopta, que favorecen su implantación o rechazo. Paulatinamente, entre los autores que han tratado estos temas se abre paso, cada vez con más fuerza, la creencia de que es la actitud del manager y la concordancia de la norma con sus objetivos lo que en última instancia determina la postura de la empresa, surgiendo de este modo los dos últimos grupos de teorías indicados³⁵.

A pesar de sus evidentes dificultades de contrastación empírica, no cabe duda de que todas las teorías mencionadas tienen notables puntos de interés, de manera que la postura más adecuada puede ser la que opte por una concepción ecléctica que reúna las hipótesis más verosímiles de todas ellas. No cabe duda

35. Según afirmamos en TUA PEREDA (1984a).

de que los atributos de la norma pueden condicionar su aceptación o rechazo, pero entre esos atributos nos parecen de capital importancia los que se refieren a la concordancia del método *propuesto con los objetivos del manager*. La teoría de la personalidad de la empresa también aporta elementos importantes de reflexión, pero parece aquí que han de ser las condiciones de control en que se desenvuelve la gerencia las que determinen sus posibilidades de actuación en la elección de alternativas contables. Por ello, el establecimiento de una teoría positiva en torno a la actitud de la empresa frente a la regulación debe de partir de la incidencia, positiva o negativa, de la norma en los objetivos de la gerencia y, en consecuencia, en los mecanismos homeostáticos con que cuenta esta última para reestablecer el equilibrio alterado por la norma³⁶.

Por estas razones, como síntesis de nuestro pensamiento al respecto, hemos afirmado que no hay razón para pensar que el manager sea, a priori, favorable a la norma contable. La regulación determina la actitud gerencial, en función de los atributos de la norma y en relación con las características y rasgos de personalidad de la empresa. Tanto en uno como en otro caso ocupan un papel primordial los objetivos del estamento dirigente, causantes de una intervención tanto más activa a favor o en contra del estándar cuanto mayor sea la concordancia o disonancia entre los objetivos de la empresa y los de la regulación; a la vez puede esperarse que el manager ponga la norma al servicio de sus objetivos, sean estos coincidentes o no con los de los accionistas y con los de la regulación contable³⁷.

3.9. Obstáculos a la normalización contable

Del contenido de los epígrafes anteriores, puede deducirse que la normalización contable, a pesar de ser necesaria y querida por los diversos estamentos implicados en la información financiera, se enfrenta también con algunos obstáculos, que en ocasiones la dificultan o que hacen que no resulte tan fácil alcanzar el grado de homogeneidad deseado.

En anteriores trabajos hemos manejado el siguiente conjunto de obstáculos que se oponen a la normalización contable, cuyos mecanismos y significado han quedado brevemente puestos de manifiesto en las páginas anteriores:

36. Cf. TUA PEREDA (1984a).

37. Según afirmamos en TUA PEREDA (1984d), pp. 974 y 975.

- la posición de la empresa, que no tiene por qué aceptar a priori la norma contable sino que, de acuerdo con la concordancia de esta última con sus objetivos, puede llegar a presionar sobre la regulación, a utilizar la norma contable que más convenga a sus propósitos o a cambiar sus estrategias o el curso de su acción gerencial
- los efectos económicos de la norma, que pueden dar lugar a opiniones encontradas en torno a la misma, suscitando intereses contrapuestos
- la propia epistemología de la Contabilidad que, como disciplina normativa, incluye en sus construcciones juicios de valor que no tienen por qué ser coincidentes entre las personas y grupos concurrentes³⁸
- la diversidad de sistemas contables en presencia, cuyo diseño puede realizarse partiendo de premisas diferentes y con objetivos dispares, circunstancia que aboca a la existencia de reglas distintas.

3.10. Aspectos peculiares de la normalización internacional

3.10.1 Consideraciones generales

Al compás de la internacionalización de la actividad económica, la información financiera ha ido aumentando progresivamente el círculo de sus usuarios, insertándose también en un ámbito de carácter internacional, con lo que esta evolución, a su vez, ha dado lugar al nacimiento de la actividad reguladora de carácter internacional, que experimenta un decidido impulso en la década de los setenta³⁹.

38. La regulación contable sólo tiene cabida en la vertiente teleológica de la contabilidad, donde su cometido principal es el desarrollo de normas para la práctica, establecidas de acuerdo con un itinerario conceptual lógico, en el que los objetivos de la información financiera tienen un importante peso específico en la determinación de la regla; ocurre así que ante objetivos distintos, pueden construirse reglas también diferentes. De este modo, la normalización se enfrenta, expresa o tácitamente, con alternativas dispares y con finalidades diversas. En cada una de sus manifestaciones, ha de elegir, a través de los adecuados juicios de valor, entre un buen número de posibilidades, todas ellas igualmente válidas, al menos a priori, aún en la conciencia de que ninguna de ellas será plenamente satisfactoria para la totalidad de los expectativas e intereses en presencia. Este argumento justifica sobradamente la existencia de un cierto grado de desacuerdo en torno a la regulación contable, así como la oposición o resistencia a una norma concreta, cuando ésta no se adecúa a los juicios de valor manejados por cada uno de los grupos interesados. TUA PEREDA (1984d), p. 1069.

39. La cronología de su desarrollo puede verse en BENSON (1976) y RENSHELL (1983).

Existen, en consecuencia⁴⁰, fuerzas que promueven la armonización internacional: el fenómeno de la empresa multinacional; el aumento de la movilidad social, que facilita el comercio y la inversión internacionales; el crecimiento de la importancia de los mercados de capital y la entrada en las bolsas de inversores y de entidades emisoras extranjeros; la comunicación frecuente entre instituciones profesionales y docentes; la multinacionalización de las empresas de auditoría y la existencia de una intermediación financiera también multinacional son sólo algunas de las causas que contribuyen a la creación de un estado de opinión favorable a que las cuentas anuales se confeccionen siguiendo bases comunes que las hagan mínimamente inteligibles para cualquier usuario de cualquier país. El concepto de usuario es aquí tan amplio e incluso coincidente con las figuras que aparecen en el ámbito nacional y las ventajas aducidas para la normalización son también coincidentes: accionistas, bolsas, deudores y acreedores comerciales, gobiernos, fuerzas de trabajo, grupos de presión, etc., son los beneficiarios de la estandarización internacional, que favorece tanto a usuarios como a empresas emisoras⁴¹.

Cabe señalar, asimismo, que el fenómeno de la internacionalización de la información financiera y de su regulación ha dado lugar al nacimiento de una nueva rama en nuestra disciplina, a la que se alude cada vez con mayor frecuencia. Nos estamos refiriendo a la Contabilidad internacional, que comienza a incluirse en los planes de estudios de algunas universidades y programas de especialización y que incluye áreas de conocimiento y análisis tales como las siguientes⁴²:

- estudio comparado de los sistemas contables y de su evolución
- análisis de los rasgos básicos de los sistemas contables en diferentes países
- teoría e instituciones de la normalización internacional en el ámbito externo
- problemática contable de la empresa multinacional

40. Como indicamos en TUA PEREDA (1984d, pp. 1030 y 1031).

41. Pueden ampliarse estas consideraciones en ZEFF (1981).

42. Vid. al respecto GONZALO y TUA (1984).

- normalización internacional de la contabilidad interna
- armonización de la auditoría.

3.10.2. Los dilemas de la armonización internacional

A pesar de sus indudables realizaciones, la normalización internacional se enfrenta con evidentes problemas, algunos de los cuales no son sino reflejo en este ámbito de los comentados en el epígrafe 3.9 con carácter general. Junto a estos problemas es preciso tener en cuenta los dilemas con que se enfrenta la normalización internacional⁴³, entre los que pueden citarse:

- enfoque descriptivo versus enfoque positivo
- rigidez en el sistema de aplicación de la norma versus flexibilidad, es decir, imagen fiel frente a claridad y exactitud o, lo que es lo mismo, Derecho británico versus derecho continental
- armonización pública versus armonización privada
- normas internacionales versus normas supranacionales
- flexibilidad versus comparabilidad
- armonización de normas versus armonización de conductas.

Este último punto me parece digno de ser comentado ya que, como he afirmado en otro lugar⁴⁴, la normalización puede ser más aparente que real, en cuanto los criterios generales, aún armonizados, se sigan aplicando con peculiaridades propias. Tras la norma y tras los rasgos característicos de un sistema contable, subyacen motivaciones socioculturales, económicas y jurídicas, en correspondencia biunívoca con las prácticas utilizadas; el grado de relación entre entorno y reglas contables, variable y dependiente de factores diversos, propios o ajenos a la contabilidad, es el mayor obstáculo para la normalización internacional. La obtención de estándares comunes, dada la influencia de la norma en su entorno, es un paso importante, pero no implica necesariamente, al menos en un primer estadio, comportamientos similares. Esta última alternativa, más utópica, requiere de un largo proceso de raíz sociológica, con mecanis-

43. Que pueden encontrarse comentados con mayor amplitud en TUA 11983d, pp. 1056 y ss.).

44. TUA 11983d, p. 1062l.

mos que actúen no sólo sobre la norma, sino también sobre su entorno. Dicho de otro modo, uniformar la práctica contable por completo obligaría a borrar las diferencias socioculturales, económicas y jurídicas existentes.

3.10.3 La clasificación de los sistemas contables

No puede faltar, en un estudio relativo a la normalización internacional, una referencia, aunque sea breve, a este tema, ya que en los últimos años la literatura contable ha dado lugar a un buen número de estudios que tratan de analizar y justificar las diferencias entre los posibles sistemas contables, como primer paso para conseguir un mayor nivel de homogeneidad internacional y que, a la vez, establecen clasificaciones de estos sistemas por grupos homogéneos⁴⁵ con similar finalidad.

Prácticamente la totalidad de los autores que se han ocupado de la clasificación de los sistemas contables ha utilizado la "orientación" del sistema, su propósito básico o, al menos, predominantemente, su función principal en el entorno en el que se desenvuelve, como criterio fundamental en la clasificación.

Así, la clasificación de Nobes y Parker, probablemente la más conocida⁴⁶, utiliza una sistematización que distingue clases, subclases, familias y especies. En el primer escalón se diferencian dos tipos de sistemas, según que su orientación sea micro o macroeconómica. Las especificaciones de estos dos grupos son las siguientes:

Factor	Orientación micro	Orientación macro
1. Fiscalidad	Menores efectos	Determinación más detallada de reglas de medición y valoración
2. Conservadurismo	Prudencia, matizada por el principio de imagen fiel	Mayor efecto en la determinación del beneficio y en las reglas de valoración

45. El repertorio bibliográfico al respecto comienza a ser amplio. Por sólo mencionar los trabajos más significativos remitimos al lector a las aportaciones de ALVAREZ MELCON (1981); AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION (1977); DACOSTA, BOURGEOIS y LAWSON (1978); FRANK (1979); GAMBLING (1981); MUELLER (1967); NAIR y FRANK (1980); NOBES y MATATKO (1980); PARKER (1971) y SEIDLER (1967), a los que hay que añadir la clasificación de Nobes y Parker que comentamos a continuación en el texto.

46. NOBES y PARKER (1981, pp. 211 y ss.).

3. Criterios reguladores de la Contabilidad	Imagen fiel	Corrección y legalidad
4. Propósito respecto a los usuarios	Orientación a accionistas e inversores	Regulación del reparto de beneficios, protección de acreedores

El grupo de sistemas con finalidad microeconómica se subdivide, según Nobes y Parker, de la siguiente manera:

- países con orientación hacia la actividad mercantil y la economía, con predominio de soluciones teóricas y flexibles: Holanda
- países con orientación hacia el mundo de los negocios, en un marco de preocupación por la información a suministrar al usuario. En este punto los autores distinguen dos grupos que delimitan respectivamente las áreas de influencia de Gran Bretaña y Estados Unidos.

De no menor interés es la subdivisión de los sistemas de carácter macrouniforme:

- en un primer grupo se encuentran los países de orientación gubernamental, con predominio de la incidencia de la regulación económica en la Contabilidad, como Suecia
- en un segundo grupo aparecen los sistemas de orientación legalista, caracterizados por la regulación administrativa de la actividad mercantil. En este último punto es posible distinguir entre países con predominio de la legislación mercantil, con sistemas preocupados por la distribución del beneficio y la protección de acreedores o países con mayor incidencia de la regulación fiscal. Alemania puede encuadrarse entre los primeros, mientras que Italia, Bélgica, España o Francia son ejemplos típicos de los segundos.

Por nuestra parte⁴⁷, en un intento simplificador que, como tal, puede resultar trivial, hemos distinguido dos grandes grupos de sistemas, según se orienten a:

- la regulación de la distribución de información a accionistas, acreedores y otros usuarios: Holanda, Reino Unido, Irlanda

47. TUA PEREDA (1983b).

- la regulación de la distribución del beneficio a los accionistas, bien bajo influencia fiscal, bien bajo el predominio de la preocupación mercantil por la protección de acreedores. Con matizaciones derivadas del mayor o menor peso específico de estos propósitos, pueden incluirse en este grupo los sistemas de Alemania, Bélgica, Dinamarca, Francia e Italia.

Ante la realidad de la existencia de diversos sistemas contables en presencia, la armonización internacional encuentra dificultades en la consecución de sus objetivos, de manera que con frecuencia no resulta fácil sobrepasar un determinado punto de homogeneización, por encima del cual aparecen, como importantes barreras, las peculiaridades económicas, jurídicas e, incluso, políticas, de cada país.

Parece evidente, por tanto, que un primer requisito para la armonización es el entendimiento de las razones que justifican las diferencias entre los sistemas contables en presencia, por lo que cualquier intento de lograr absoluta uniformidad entre las prácticas de naciones diversas, sin tener en cuenta las causas de aquellas diferencias, puede llegar incluso a ocasionar la reducción de la calidad de la información⁴⁸.

Tampoco es extraño que cada país tenga una orientación concreta en sus sistemas contables, como consecuencia de las concepciones socioeconómicas imperantes en el mismo e, incluso, por razones de política económica, al pretender primar o salvaguardar determinadas instituciones o modelos organizativos sobre los que se apoya el sistema. Así, no es ninguna casualidad⁴⁹ que la regulación contable norteamericana se oriente decididamente hacia la protección del mercado de capitales, dado el papel que las Bolsas y el tráfico de títulos juegan en la economía de este país. De igual manera, el sistema alemán, con predominio de la intermediación financiera, se preocupa en mayor grado por la protección del prestamista y; en consecuencia, por la solvencia y garantías patrimoniales de la unidad económica. Análogamente, otro tipo de países con sistemas económicos menos mediatizados por situaciones similares, como es el caso de Francia, han desarrollado esquemas contables con predominio de los conceptos basados en la teoría de los propietarios, en congruencia con un desarrollo económico sustentado en la empresa y en el empresario. En cualquier ca-

48. En afirmación de McCOMB (1979).

49. TUA PEREDA (1983), p. 1036).

so, es lógico añadir que se trata de predominios y no de concepciones absolutistas y excluyentes, pues el papel de los mercados de valores de los intermediarios financieros o del concepto socio-jurídico de la propiedad privada es comúnmente aceptado.

Aunque ya se ha mencionado entre los obstáculos de carácter general, hay que afirmar aquí que la existencia de diversos sistemas contables en presencia es, sin duda, la piedra angular con que se enfrenta el proceso armonizador en sus intentos a nivel internacional.

En efecto, el itinerario lógico a seguir para la construcción de un sistema contable atraviesa por etapas tales como la definición del concepto de empresa, las definiciones de beneficio, valor y demás variables económicas o el establecimiento de los objetivos y características de la información financiera. La postura adoptada ante estas etapas puede estar y, de hecho, está condicionada por un cúmulo de factores de diferente naturaleza, que operan en íntima relación e independencia entre sí: las concepciones sociales, económicas, legales e, incluso, políticas de los distintos países o grupos de ellos inciden en sus manifestaciones contables⁵⁰, formando un conjunto peculiar y difícilmente repetible, que si bien puede presentar puntos comunes con los sistemas de otras áreas o países, también tiene con ellos divergencias sustanciales. La incidencia se produce en un triple ámbito: reglas de medida, normas de presentación y organización estructural, tanto de la práctica contable como de los mecanismos de emisión de normas.

Por esta razón, hemos aludido en alguna ocasión⁵¹ a la existencia de una "personalidad contable" de cada país, que justificaría no sólo la aplicación de procedimientos diferentes, sino también la adopción de soluciones no enteramente coincidentes frente a problemas similares. Sin duda, la armonización contable internacional encuentra en este hecho uno de sus principales obstáculos.

4. MANIFESTACIONES INTERNACIONALES DE LA CONTABILIDAD Y DE LA AUDITORIA

4.1. Introducción

En esta última parte del trabajo, me referiré brevemente a las

50 Como hemos indicado en TUA FEREDA (1984d, p. 1034).

51 TUA PEREDA (1983b, p. 16).

principales manifestaciones de la normalización contable internacional⁵², dividiendo este estudio en las áreas siguientes:

- armonización mundial de carácter público: ONU y OCDE
- armonización mundial privada: IASC e IFAC
- armonización regional de carácter pública: CEE
- armonización regional privada: UEC y otras manifestaciones.

Los criterios de distinción entre armonización pública y privada nos son ya conocidos, por cuanto coinciden con los mencionados en este mismo trabajo: la uniformidad profesional nace del acuerdo entre diversas organizaciones de expertos contables, teniendo por tanto, un carácter predominantemente indicativo, cuya obligatoriedad sólo se consigue a través de la aceptabilidad que sus miembros otorgan al estándar producido, al amparo de la disciplina corporativa. Por otro lado, la normalización supranacional pública tiene su origen en el Derecho Internacional y su fuerza de obligar procede de la potestad vinculante, de índole jurídica, de la fuente que la produce.

Junto a este criterio de clasificación, que nos parece el más importante por los efectos que produce, puede utilizarse también el correspondiente al ámbito que abarca la normalización, que origina dos tipos diferentes, según que el proceso sea mundial o restringido a una determinada área. Profundizando en este criterio, puede distinguirse entre áreas geográficas o regionales, caracterizadas por aglutinar países sin un excesivo nexo en cuanto a sistemas contables, y áreas culturales, en las que se integran países pertenecientes a un bloque de influencia común, aunque no sean geográficamente próximos. Los intentos profesionales de armonización son más frecuentes que los que tienen su origen en mecanismos legales. Dentro de los primeros, también es lógico pensar que las manifestaciones por áreas culturales hayan sido más tempranas que las regionales. Por otro lado, la normalización legislativa se presenta todavía en sus primeras manifestaciones, debido, como ocurre generalmente en los intentos supranacionales de carácter público, a la dificultad de encontrar los mecanismos coercitivos adecuados para las normas establecidas. La excepción más relevante a este problema es, sin duda, la normalización lograda por la Comunidad Económica Europea.

52. La normalización española puede estudiarse en TJA y GONZALO (1981), TUA (1983d) y TUA y LOPEZ COMBARROS (1983), así como en las fuentes citadas en la recopilación bibliográfica que acompaña a este último trabajo.

4.2. Armonización mundial de carácter público (I). ONU

Los únicos intentos de conseguir un cierto grado de armonización contable de carácter público proceden tanto de la ONU como de la OCDE, si bien hay que señalar que su coercitividad y grado de aceptación se encuentran con las dificultades inherentes a la problemática del Derecho Internacional de ámbito mundial, que todavía se debate en búsqueda de soluciones más operativas que las alcanzadas hasta el momento.

La Organización de Naciones Unidas se ocupó en primer lugar de la armonización de la Contabilidad Nacional, no entrando en el ámbito empresarial en tanto no se vio impulsada por el desarrollo de un fenómeno consustancial al capitalismo actual: la empresa multinacional. Por tanto, la armonización pública a nivel microeconómico, tanto en la ONU como en la OCDE, tiene como objetivo primordial el control sobre la actividad de las entidades de este tipo, a través, entre otros extremos, del establecimiento de normas comunes que favorezcan la comparabilidad y que obliguen de alguna manera a estas empresas a poner claramente de manifiesto sus datos, tanto financieros como no financieros.

En esta línea, las actividades de la Organización de Naciones Unidas son las siguientes:

- El Consejo Económico y Social de la ONU creó, en julio de 1972, un grupo de expertos, llamado a estudiar el papel de las empresas multinacionales y su impacto en el proceso de desarrollo económico mundial. Fruto de su trabajo fue la creación, a finales de 1974, de la Comisión de Empresas Transnacionales.
- Este grupo presentó en 1976 las conclusiones de su trabajo, poniendo en el mismo de manifiesto la necesidad de establecer un sistema internacional comparable de contabilidad y de presentación de informes contables, recomendando la creación de un grupo de expertos de normas internacionales de contabilidad, que sirviera de apoyo a la Comisión de Empresas Transnacionales⁵³.
- A este Grupo de Expertos sobre Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes le fueron fijados

53. Cfr. MONTESINOS JULVE (1983, p. 47).

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

- Este último grupo, en su informe relativo a 1977⁵⁴, contempla una lista mínima de datos, que deberían ser incluidos por las empresas multinacionales en sus informes periódicos. Para la confección de esta lista se tuvieron en cuenta las normas y pronunciamientos de otros organismos, tales como el IASC, la CEE y la OCDE, de manera que puede decirse que la postura de la ONU es un compendio de las reglas dictadas por otras instituciones normalizadoras⁵⁵.
- Dentro del sistema de creación sucesiva de grupos, la Comisión de Empresas Transnacionales, con la aprobación del Consejo Económico y Social, decidió en 1979 la creación del Grupo Especial de Trabajo Intergubernamental de Expertos en Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes, que ha tomado como punto de partida el informe de su antecesor, ya mencionado, correspondiente a 1977, cuyo contenido trata de ampliar y mejorar, en el marco del Código de Conducta y del Sistema de Información de Empresas Transnacionales de la ONU⁵⁶.

4.3. Armonización mundial del carácter público (II): OCDE

La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico

54. ONU (1977).

55. Esta lista mínima se ocupa tanto de la información financiera, como de la que no tiene este carácter (datos sobre empleo, medidas para control del medio ambiente, etc.). Puede verse un amplio comentario a este pronunciamiento de la ONU en MONTESINOS JULE (1983) y en TUA PEREDA (1983d, p. 269 y ss.).

56. Sobre la armonización llevada a cabo por la Organización de Naciones Unidas pueden verse los documentos publicados al respecto por dicha organización y también FELD (1980) y JANE SOLA (1978).

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

- En 1975 se creó un Comité de Inversión Internacional y Empresas Multinacionales.
- En el año siguiente, el Consejo de la OCDE aprobó la "Declaración sobre inversión internacional y empresas multinacionales", guía en cuyo marco habrían de situarse en lo sucesivo los trabajos de aquel Comité, así como cuantos otros grupos pudieran crearse al respecto.
- Esta declaración, que tiene el carácter de recomendación a los países miembros, se divide en dos partes. En la primera se traza un conjunto de líneas generales de actuación entre aquellos países, que incluye la necesaria colaboración a nivel internacional en relación con las empresas multinacionales, mientras que la segunda parte recoge un conjunto de recomendaciones dirigidas a las empresas de este tipo, relativas a principios generales de actuación, publicación de informaciones, competencia, financiación, fiscalidad, empleo y relaciones profesionales y ciencia y tecnología.
- Posteriormente, el Comité de Inversión Internacional y Empresas Multinacionales creó en 1978 un Grupo de Trabajo sobre Normas Contables, cuyo principal cometido consistió en la recopilación de las prácticas seguidas en materia contable por los países miembros, subrayando la conveniencia de fomentar la cooperación internacional a este respecto, ante la diversidad de prácticas en presencia.
- El informe de este grupo fue sometido, a finales de 1979, al Comité de Inversión Internacional y Empresas Multinacionales, quien, a su vez, acordó la continuidad en sus trabajos del grupo sobre Normas Contables, fijando para el mismo el objetivo genérico de promover los trabajos comunes en el ámbito internacional y, como objetivo específico, la ampliación y clarificación de los términos técnicos contenidos en la Declaración sobre inversión internacional y empresas multinacionales. Fruto de este último mandato

fue un trabajo en el que se definía un buen conjunto de conceptos contables⁵⁷.

4.4. Armonización mundial privada (I): IASC

La normalización de ámbito mundial y de carácter privado se lleva a cabo hasta el momento por dos organizaciones: el Comité Internacional de Normas de Contabilidad (IASC) y la Federación Internacional de Contadores (IFAC). La primera emite normas de contabilidad y la segunda se centra en el ámbito de la auditoría. Nos ocuparemos en este epígrafe y en el siguiente de estas dos manifestaciones de la armonización mundial.

El Comité Internacional de Normas Contables tiene como objetivo fundamental la formulación y publicación, en interés público de las normas a seguir en la presentación de los estados financieros sometidos a auditoría, promoviendo y asegurando su aceptación y aplicación a nivel mundial⁵⁸. Por ello se afirma en su carta constitutiva que son obligaciones de los organismos profesionales miembros del IASC:

- a) Prestar su apoyo a las normas emitidas por el Comité.
- b) Hacer cuanto les sea posible para:
 - Asegurarse de que las cuentas publicadas respetan los principios formulados en esas normas y, en el caso de que no las respeten, que se precise en qué medida sucede esto y persuadir a los Gobiernos, a las autoridades que controlan los mercados de valores y el mundo de los negocios y de la industria, en el sentido de que las cuentas que se publiquen lo sean conforme a tales normas.
 - Velar porque los censores de cuentas se aseguren de que

57. La versión en castellano de la "Declaración sobre inversión internacional y empresas multinacionales", de 21 de junio de 1976 puede encontrarse en INFORMACION COMERCIAL ESPAÑOLA, diciembre de 1976, pp. 164 a 170, de donde hemos tomado el texto transcrito de dicho documento. Por otro lado, el informe del grupo de Normas Contables, en que se recopilan las prácticas contables en los países miembros, responde a la referencia OCDE (1979), cuya versión en castellano ha sido publicada por el Instituto de Planificación Contable, Madrid, 1983, bajo el título de "Prácticas contables en los países miembros de la OCDE".

58. Sobre el Comité Internacional de Normas Contables pueden consultarse los siguientes trabajos: BURGGRAAFF (1981), CHOI y BAVISHI (1982 y 1983), HAYES (1980), McCOMB (1982) y NAIR y FRANK (1981).

los estados financieros respetan tales normas. Si no es así se hará mención de dicha disconformidad, bien en las cuentas anuales, bien en el informe de auditoría.

- Asegurar que, tan pronto como sea posible, se tomen las medidas adecuadas con respecto a los auditores cuyos informes no respondan a las exigencias mencionadas más arriba.
- c) Velar por la similar consecución de la general aceptación y observancia de estas normas a nivel internacional.

El IASC está regido por un Consejo Rector, constituido por diecisiete vocales. Dada la estrecha vinculación entre esta institución y la IFAC, trece de aquellos vocales se nombran por el Consejo de la IFAC, entre las instituciones profesionales miembros, mientras que los cuatro restantes se designan por el Consejo del IASC, debiendo proceder en este último caso de organizaciones no contables, con interés en el proceso de emisión de normas.

La elaboración de una norma contable internacional atraviesa por un complejo proceso de búsqueda de consenso⁵⁹, que trata de implicar al mayor número posible de instituciones y entidades interesadas. Las fases por las que atraviesa este proceso son las siguientes:

- Tras la oportuna discusión, el Consejo del IASC selecciona un tema objeto de una norma internacional, nombrando para su estudio a un Comité de trabajo que, como ya hemos indicado, está normalmente constituido por cuatro miembros, de los cuales uno debe de pertenecer al Consejo y entre los que al menos uno ha de proceder de un país en vía de desarrollo. Todos los organismos miembros del IASC son exhortados a enviar puntos de vista y documentación para su estudio, e invitados a participar, si lo desean, en las reuniones de trabajo del Comité.
- Tras el estudio del tema, el Comité de trabajo, asistido por la Secretaría del IASC, presenta un borrador de norma internacional al Consejo.
- El Consejo hace saber al Comité sus puntos de vista, y éste

59. Como hemos afirmado en TUA PEREDA (1983d, pp. 284y 285).

prepara un Proyecto preliminar de norma, que se envía, para su estudio y crítica, a todos los organismos e instituciones miembros del IASC.

- Con las sugerencias recibidas, el Comité prepara un segundo borrador que se somete al Consejo, quien lo aprueba o rechaza, con los votos de al menos las dos terceras partes de sus componentes. Una vez aprobado, se publica como Proyecto definitivo y se envía de nuevo a las partes interesadas para su estudio en un plazo normalmente de seis meses.
- Al cabo de dicho plazo el Comité vuelve a considerar de nuevo el Proyecto, elaborando la Norma Internacional definitiva, que ha de ser aprobada por las dos terceras partes del Consejo.

Este proceso suele durar aproximadamente tres años, y en todas las etapas del mismo se sugiere a los institutos miembros que constituyan grupos de trabajo en el seno de sus organizaciones para estudiar los diversos proyectos que les envía el IASC, que también suelen remitirse a otras instituciones, tales como Gobiernos, Bolsas de Valores y organismos reguladores. Desde su creación en 1981, el Grupo consultivo emite también su opinión en las sucesivas fases de elaboración de la norma⁶⁰.

Hasta diciembre de 1984 el IASC había emitido las siguientes normas:

1. Información sobre las prácticas contables.
2. Valoración y presentación de las cuentas de existencias, según el sistema del coste histórico.
3. Estados financieros consolidados.
4. Contabilización de las amortizaciones.
5. Información que debe incluirse en los estados financieros.
6. Tratamiento contable de las variaciones en los precios.
7. El estado de origen y aplicación de fondos.
8. Partidas extraordinarias, partidas procedentes de ejercicios anteriores y cambios en las prácticas contables.
9. Contabilidad de las actividades de investigación y desarrollo.
10. Tratamiento contable de las contingencias y de los sucesos acaecidos tras el cierre del balance.

60. Forman parte del mismo representante de la Federación Internacional de Bolsas de Valores, de la Asociación Internacional de Ejecutivos de Finanzas, de la Cámara Internacional de Comercio de la Confederación Internacional de Sindicatos, del Comité de Coordinación Internacional de Federaciones de Analistas Financieros y, además, del Banco Mundial, de la OCDE y de la ONU.

11. Contabilidad de los contratos de construcción.
12. Contabilidad del impuesto sobre beneficios.
13. Presentación de activos y pasivos circulantes.
14. Información financiera por segmentos.
15. Presentación del efecto de las variaciones en los precios (sustituye a la número 6).
16. Contabilización del inmovilizado material
17. Contabilización de los arrendamientos.
18. Reconocimiento de los ingresos.
19. Contabilización de las prestaciones por jubilación en los estados financieros de los empleadores.
20. Tratamiento contable de las subvenciones.
21. Contabilización de los efectos de las diferencias de cambio en moneda extranjera.
22. Capitalización de intereses.
23. Contabilización de las combinaciones de empresas.
24. Información sobre terceros vinculados.

4.5. Armonización mundial privada (II): IFAC

De acuerdo con sus estatutos fundacionales, la finalidad básica de la IFAC es el desarrollo y perfeccionamiento de la profesión contable a nivel mundial, al objeto de que actúe sometida a normas homogéneas. Para alcanzar este objetivo, la Federación, de acuerdo con aquellos estatutos, se sirve de los siguientes medios:

- Iniciar, coordinar y guiar los esfuerzos tendentes al establecimiento de guías internacionales de contabilidad en el triple ámbito técnico, ético y de formación profesional, buscando además el reconocimiento recíproco, entre sus países miembros, de las cualificaciones profesionales necesarias para la práctica de la contabilidad. Para ello se trabajará mediante los necesarios Comités y a través de la cooperación con organizaciones regionales de contabilidad.
- Apoyar y promover el desarrollo de organizaciones profesionales de ámbito regional, estableciendo directrices generales para su estructura y constitución.
- Organizar Congresos internacionales de contabilidad que promuevan el intercambio de puntos de vista y la discusión de problemas comunes, así como la puesta al día de los miembros de la profesión en los avances de la teoría y la práctica contable y, por fin, que hagan posible el establecimiento de conclusiones sobre los objetivos comunes de los profesionales en este ámbito.

Como corresponde a su carácter de organismo privado, son miembros de la IFAC los institutos, corporaciones y organizaciones no gubernamentales que agrupen profesionales actuantes en el área contable, sin otros requisitos que la posesión de personalidad jurídica y de prestigio en su ejercicio profesional. Los estatutos fundacionales de la Federación fueron otorgados por sesenta organizaciones profesionales, si bien a ellos se han adherido recientemente otras corporaciones, respondiendo al propósito de la IFAC de acoger en su estructura el mayor número posible de instituciones de contadores, llegando a englobar, si es posible, a todas las existentes.

El funcionamiento de la Federación se apoya en tres pilares básicos: Asamblea, Consejo y Comisiones.

El primero de ellos, que debe reunirse al menos con ocasión de los Congresos internacionales de contabilidad, ostenta la condición de órgano supremo de la IFAC y de cauce para la participación de sus miembros en la Federación. Entre sus atribuciones están las de designar los componentes del Consejo, modificar los estatutos y decidir sobre organización de Congresos internacionales, determinación de las aportaciones de los miembros y expulsión si procede, de organizaciones integradas en la IFAC.

El Consejo, órgano ejecutivo de la IFAC, está constituido por quince miembros, representantes de otras tantas organizaciones profesionales de países diferentes, teniendo en cuenta sus funciones establecer el programa de trabajo de la Federación para períodos de cinco años, designar los miembros de la Comisiones, así como otros cargos ejecutivos —Presidente, Presidente ejecutivo, Vicepresidente y Secretario general—, coordinar y supervisar el trabajo de las Comisiones y desarrollar las actuaciones necesarias para el cumplimiento de los objetivos de la IFAC. Los miembros del Consejo se nombran por la Asamblea, como ya hemos indicado.

El programa establecido por el Consejo para sus cinco primeros años de funcionamiento prevé un amplio conjunto de puntos, entre los que merecen destacarse el establecimiento y publicación de guías sobre procedimientos técnicos de auditoría, la redacción de un código internacional de ética para la profesión y la fijación de los requisitos mínimos en cuanto a formación y período de prácticas para el acceso a la titulación

de censor, así como para la formación profesional continuada. A ello hay que añadir la realización de estudios, tanto técnicos como legales, en el ámbito de la contabilidad y de las finanzas, que sirvan de apoyo a la actividad de contadores y auditores, la organización de Congresos, la promoción de relaciones con otras organizaciones internacionales y el estudio de la creación de otras nuevas de carácter regional.

Para el cumplimiento de estas funciones existen por el momento las Comisiones de:

- Prácticas Internacionales de Auditoría
- Educación
- Contabilidad de la empresa
- Organizaciones regionales
- Congresos internacionales
- Planificación

Las tres primeras han iniciado la publicación de recomendaciones en sus ámbitos concretos de actuación. El primer grupo, el más numeroso hasta el momento, está constituido por la International Audit Guidelines de la Comisión de Prácticas Internacionales de Auditoría, de las que se han publicado las siguientes:

1. Objetivo y alcance de la censura de los estados financieros
2. La carta-propuesta
3. Principios básicos que rigen una censura de cuentas
4. Planificación de la censura
5. Utilización del trabajo de otro censor
6. Estudio y evaluación del sistema contable y de su correspondiente control interno en relación con la censura
7. Control de calidad del trabajo de censura
8. La evidencia en la censura
9. Documentación (papeles de trabajo)
10. Utilización del trabajo del auditor interno
11. Fraudes y errores
12. La auditoría analítica
13. El informe del auditor sobre los estados financieros
14. Otra información en documentos que incluyen estados financieros auditados
15. Auditoría en un contexto computarizado
16. Auditoría asistida con ordenador
17. Terceros vinculados

La Comisión de Educación ha publicado hasta el momento tres recomendaciones:

1. Formación previa y prácticas,
2. Formación profesional permanente; y
3. Pruebas de competencia profesional

Por su parte, la Comisión de Ética publicó una primera guía resumen, compendio de las reglas deontológicas para la profesión. Este resumen está siendo desarrollado en recomendaciones sucesivas, de las que han aparecido las siguientes:

1. Publicidad, comunicación y ofrecimiento de servicios
2. Competencia, técnico-profesional
3. Integridad, objetividad e independencia; y
4. Secreto profesional⁶¹.

4.6. Armonización regional pública: la comunidad económica europea

Como hemos indicado en otro lugar⁶², la CEE, al amparo del Tratado de Roma, viene llevando a cabo desde su constitución un decidido proceso de armonización de los Derechos de los Estados miembros, mediante la elaboración de normas homogéneas aplicables en todo el territorio comunitario.

Para la consecución de estos objetivos, la CEE utiliza principalmente dos tipos de instrumentos jurídicos⁶³ según obliguen directamente a los ciudadanos de todos los países miembro o se dirijan a armonizar a las legislaciones nacionales de cada país. Estos dos instrumentos son:

- El reglamento, que constituye una Ley supranacional, cuyo ámbito de aplicación es la suma de ámbitos que corresponde a cada legislación nacional. Con ello, la soberanía legislativa de los Estados miembros cede ante la comunitaria y el reglamento obliga, sin necesidad de ningún paso intermedio, en todo el territorio de la CEE.
- La directriz, que obliga a todos los Estados miembros en cuanto al resultado a alcanzar, dejando a las instancias nacionales la competencia en lo que respecta a la forma y los medios de conseguir esos resultados.

61. Sobre la IFAC pueden verse los siguientes trabajos: COWPERWHITE (1977); CHETKOVICH (1979) y SEMPIER (1979).

62. Puede verse TUA PEREDA (1979 y 1980).

63. Cf. TUA PEREDA (1983d, p. 303 y ss.).

La directriz es, hasta el momento, el procedimiento más utilizado por la CEE; en el mismo concurren dos características dignas de mención: su carácter de mínimo armonizador y su naturaleza de norma de compromiso, intermedia entre los distintos Derechos en presencia. En cuanto al primero de los puntos, cabe afirmar que la directriz suministra unas líneas generales, a las cuales han de ceñirse las legislaciones respectivas, trazando un marco con carácter mínimo, que el Estado miembro puede trascender en sus límites superiores en cuanto a exigencias legales, pero sin que le sea posible exigir menores requisitos. En cuanto al segundo punto en la legislación de la CEE predominan elementos comunes de los ordenamientos jurídicos concurrentes en la misma, por lo que el punto de partida en la elaboración de la norma comunitaria es la búsqueda de conceptos coincidentes y no la creación de un Derecho ex novo.

Con estos instrumentos, la Comunidad consigue que su proceso normalizador sea el más eficaz y operativo de cuantos coexisten en las actuales tendencias armonizadoras. En efecto, sus logros se sustentan en el Derecho internacional, de carácter público, con la fuerza coercitiva que ello supone, mientras que los restantes intentos, realizados por organismos de índole privado, sólo encuentran apoyo en la profesión que los adopta.

La unificación de los Derechos comunitarios se extiende, como es lógico, a una amplia gama de facetas reguladoras de la vida social, pudiendo afirmarse que abarca todas las manifestaciones posibles del Derecho. Por lo que respecta al ámbito de este trabajo, interesa distinguir dos áreas de interés: el Derecho de Sociedades y el Derecho Bursátil, áreas de evidente incidencia en la información financiera.

En el Derecho de Sociedades, que incluye el Derecho contable, se han promulgado hasta el momento siete directrices y un proyecto⁶⁴ cuyo contenido sintetizamos a continuación⁶⁵.

64. Además, esta pendiente de aprobación en esta área del Derecho de Sociedades un Reglamento: el Proyecto de Estatuto de la Sociedad Anónima Europea, tendiente a la creación y regulación de una forma de sociedad (la sociedad anónima europea) íntegramente regida por un Derecho único, directamente aplicable a todos los Estados miembros, eliminando así, para esta forma jurídica de sociedad, toda relación de dependencia legal con un país concreto. Sobre este texto puede verse: CORDOLIANI (1977) y PEREZ ESCOLAR (1972).

65. Sobre la regulación comunitaria en general y en cuanto incide en la información financiera, pueden verse BLANQUET (1975); Comité des communautés européennes (1976); GIRON TENA (1978); GRAY (1976); RIPAISELLANDY (1976) y SANCHEZ FERNANDEZ DE VALDERRAMA.

La primera Directriz, cuyo ámbito de aplicación son todas las sociedades que limitan la responsabilidad de sus socios, tiende a la coordinación, para hacerlas equivalentes, de las garantías que se exigen en los Estados miembros a dichas sociedades, para proteger los intereses de los socios y de terceros. A estos efectos, la Directriz se ocupa de regular la publicidad de los hechos sociales, la validez de sus acuerdos y la nulidad de la sociedad.

La segunda Directriz se ocupa de regular la constitución, mantenimiento y modificación del capital en las sociedades anónimas. Con este propósito, se establecen normas tendentes a: permitir a cualquier interesado el conocimiento de las características esenciales de la sociedad y, en especial, la naturaleza e importe de su capital, a través de los estatutos y escritura de constitución; preservar el capital, garantía de acreedores, tanto en la constitución como especialmente a partir de la prohibición de distribuciones indebidas a los accionistas y de la limitación de la adquisición de acciones propias por la sociedad y, por último, garantizar la igualdad de trato de los accionistas que se encuentran en situaciones similares, en las ampliaciones y disminuciones de capital.

La tercera Directriz trata de la protección de los intereses tanto de socios como de terceros en la fusión de Sociedades Anónimas, ocupándose de: asegurar una información precisa y tan objetiva como sea posible a los accionistas de las sociedades que fusionan, garantizando una protección adecuada de sus derechos; proteger a los acreedores, así como a los portadores de cualquier título contra las sociedades fusionantes, al objeto de que la fusión no les perjudique y por último, extender las garantías de publicidad a las operaciones de fusión.

La cuarta Directriz ha sido calificada de un auténtico plan de cuentas para la CEE, por ocuparse de normalizar la información financiera de las sociedades que limitan la responsabilidad de sus socios⁶⁶. A lo largo de su artículo se ocupa especialmente de establecer formatos uniformes para las cuentas

66. Como es lógico, la cuarta Directriz y su aplicación por los Estados miembros ha dado lugar a abundante bibliografía, de la que puede encontrarse una selección en nuestro trabajo TUA PEREDA (1983b). De entre todos ellos, merecen especial mención CEA GARCIA (1981) y MONTESINOS JULVE (1979, 1980 y 1981). Entre las aportaciones de autores extranjeros podemos citar las siguientes: ARTHUR ANDERSEN and Co. (1980); BARTHLOMEW (1979); BURNET (1975); CHASTNEY (1975); ELMENDORFF (1971); ERNEST y WHIMEY (1979); GEBHARDT (1981); NOBES (1980); REYDEL (1977); y TIMMERMANS (1975). Puede verse, además, nuestro trabajo TUA PEREDA (1980).

anuales, así como de formular reglas de valoración y criterios de contabilización para las principales partidas de aquellas cuentas anuales. Asimismo se regula la censura y la publicidad de estos documentos. Como notas características de este texto comunitario cabe señalar las siguientes⁶⁷ :

- a) Los métodos contables establecidos tratan de asegurar la comparabilidad y la equivalencia de las informaciones contenidas en las cuentas anuales como medio de proteger aquellos intereses en presencia. Ello hace que se establezcan unos requisitos mínimos comunes, tomados normalmente de los diferentes derechos europeos, sin que, por tanto, se cree una reglamentación nueva. Cada uno de los elementos o instituciones de la regulación contable son los más generalmente aceptados en los estados miembros o, en otros casos, proceden claramente de alguno de los derechos concurrentes. Se produce así en ocasiones la comunicabilidad de ciertas figuras foráneas que penetran por esta vía en el ordenamiento de los países comunitarios;
- b) Predominan los aspectos informativos sobre cualquier otra consideración. Ello hace que la regulación comunitaria no incida excesivamente en tecnicismos de registro contable, sino en la descripción de un conjunto de métodos que pueden ser utilizados en la confección de cuentas anuales. Consecuencia de ello es la importancia que se presta a los métodos de valoración y especialmente a los modelos para los estados financieros: balance, cuenta de resultados y anexo. El predominio de los aspectos informativos se pone de manifiesto, sobre todo, en la trascendencia del anexo como documento revelador de las circunstancias que rodean a la sociedad y de los procedimientos seguidos en la confección de las cuentas anuales.
- c) La protección de intereses informativos de accionistas y terceros exige que se les suministre una visión adecuada de la situación de la entidad económica y de sus resultados. Para ello se ofrecen una serie de reglas de presentación y confección de estados financieros —como es típico de los derechos latinos—, pero, además, se establece la preeminencia del espíritu de la norma sobre su letra concreta. Este principio de la imagen fiel, al cual ya nos hemos referido tiene dos

67. Según indicamos en TUA PEREDA (1983a).

manifestaciones: la exigencia de información adicional cuando la prevista no baste para los objetivos propuestos y la necesidad de suministrar la deseada imagen fiel.

- d) Por último, hay que señalar el carácter netamente económico de la regulación comunitaria, al que para nada afectan consideraciones fiscales o de otra índole. Ello no es óbice para que se contemple el tratamiento contable de determinadas partidas de origen fiscal.

El proyecto de quinta Directriz, cuando se apruebe su versión definitiva, se ocupará de regular la estructura de la sociedad anónima, así como los poderes y obligaciones de sus órganos. Entre sus objetivos se encuentra: establecimiento de la estructura de la sociedad anónima, basada en los tres órganos normalmente presentes en los ordenamientos europeos (consejo de dirección, consejo de vigilancia y junta general); establecimiento de las reglas mínimas de participación de los trabajadores en la sociedad; estructuración de un régimen de responsabilidad civil para los administradores; determinación de garantías de protección de accionistas, tanto a nivel individual y colectivo como en cuanto a los derechos de grupo minoritarios y, por último, establecimiento del régimen de censura de las sociedades anónimas.

La sexta Directriz regula la escisión de sociedades anónimas de manera similar a la fusión y con objetivos también similares en cuanto a la protección de socios, acreedores y terceros concurrentes en esta operación.

La séptima Directriz, complemento ineludible de la cuarta, se ocupa de las cuentas consolidadas, con el objetivo de que estos documentos alcancen la necesaria homogeneidad y comparabilidad entre los Estados miembros. En esta línea, establece los supuestos en los que nace la obligación de presentar cuentas consolidadas⁶⁸, define el concepto de conjunto de consolidación, dicta reglas para los tres métodos de consolidación previstos (puesta en equivalencia, integración global e integración proporcional) y aplica a las cuentas consolidadas reglas de presentación y valoración similares a las previstas para las cuentas individuales por la cuarta Directriz⁶⁹. Por último,

68. Vid. al respecto TUA PEREDA (1983a).

69. Puede verse una síntesis comparativa de estos extremos en el Proyecto de séptima Directriz y en otras normas nacionales internacionales en GONZALO ANGULO y TUA PEREDA (1982).

la séptima Directriz regula la censura obligatoria de las cuentas consolidadas, así como su publicidad, obligaciones que recaen en ambos casos sobre la empresa que las establezca⁷⁰.

Por último, la octava Directriz, última de las promulgadas hasta el momento, establece las condiciones que deben reunir las personas encargadas de realizar la auditoría anual obligatoria de las sociedades mercantiles. A este objeto, se establecen las reglas de habilitación de estos expertos, se determinan las incompatibilidades y circunstancias que pueden dificultar la necesaria independencia del auditor, se regula la capacidad técnica del experto independiente y se establecen condiciones para la habilitación de sociedades de auditores⁷¹.

La segunda gran vertiente de la armonización comunitaria, digna de mención en estas páginas, por cuanto incide en la información contable, es la relativa al Derecho Bursátil, ámbito en el que, hasta el momento, han sido promulgadas tres directrices, a las que nos referiremos seguidamente.

La Directriz 79/279 establece las condiciones de admisión a cotización oficial, así como los requisitos que deben cumplir las sociedades o entidades admitidas, para mantener aquella cotización. Estas exigencias prácticamente en su totalidad giran en torno a la protección del inversor bursátil a través de la información que periódicamente debe ponerse a su disposición.

La Directriz 80/390/CEE, destinada a regular la obligación de publicar o poner a disposición del público un folleto previo a la admisión a cotización oficial, en el que obligatoriamente ha de figurar un amplio conjunto de datos relativos a la sociedad emisora y a los títulos que se pretende poner en circulación. El objetivo de este documento es hacer posible que los inversores y sus asesores puedan llegar a un juicio razonable sobre el patrimonio, la situación financiera, los resultados y las perspecti-

70. Con respecto a la séptima Directriz es de interés, además de los trabajos generales, ya citados, sobre la regulación contable en la CEE, la siguiente bibliografía: ANTOLINEZ COLLET (1983); GERARD (1981); GOUDAIN (1982); MONTESINOS JULVE (1983) y RUTTMAN (1983). Pueden verse, además, los artículos citados en las dos notas anteriores.

71. Con respecto a este texto comunitario y a sus implicaciones para diferentes países de la CEE puede verse BARTHOLOMEW (1978); CASTRO NAVARRA (1980); GOERDELLER (1975); GROUPE D'ETUDES DES EXPERTS COMPTABLES DE LA CEE (1979); HOLMES (1979); INSTITUTO DE CENSORES JURADOS DE CUENTAS DE ESPAÑA (1982); INSTITUTO DE PLANIFICACION CONTABLE (1982); LEE (1973); RODRIGUEZ FIGUEROA y VELA PASTOR (1982) y WYMAN y BAVISHI (1982).

vas del emisor, así como de los derechos vinculados a dichos valores⁷².

La Directriz 82/121 establece la obligatoriedad, para las sociedades admitidas a cotización oficial, de publicar información referida a los seis primeros meses de cada ejercicio, suministrando así al inversor conocimiento de la marcha de la sociedad en la primera mitad de cada período anual. Para ello, debe de publicarse tanto información numérica como un comentario acerca de la actividad y los resultados de la sociedad en el semestre considerado.

4.7. Armonización regional privada (I): la UEC

La Unión Europea de Expertos Contables Económicos y Financieros es una agrupación de asociaciones o instituciones nacionales de auditores y expertos contables, cuyo ámbito, en consecuencia, se ciñe exclusivamente a nuestro continente, por lo que su carácter es netamente regional⁷³.

Al igual que la IFAC y que el IASC, la UEC es una organización profesional, que se inserta, por tanto, en el ámbito privado. Sus miembros no son los países concurrentes, sino los organismos nacionales de expertos contables.

Entre sus objetivos figuran el lograr una más efectiva coordinación de las organizaciones profesionales europeas y la búsqueda de los sistemas prácticos más racionales y más eficaces. Además, la UEC es órgano consultivo de la Comunidad Económica Europea, a través del Grupo de Estudios de Expertos Contables de la CEE, cuya misión es el examen y dictamen de las proposiciones de directrices a emitir por el Consejo de las Comunidades Económicas Europeas.

La estructura de la UEC descansa en tres pilares básicos: presidente, comité ejecutivo y asamblea de delegados. A la vez, existen en funcionamiento las siguientes comisiones:

- De recomendaciones sobre Auditoría Contable
- De Técnicas e Investigación

72. Como indica el art. 4.1. de la Directriz.

73. Sobre esta institución puede verse DOBER (1977); PERRIDON (1976) y REYDEL (1977 y 1978); SHEARER (1977) y UNIÓN EUROPEA DE EXPERTOS CONTABLES (1974).

- De Formación y Perfeccionamiento profesional
- De Deontología
- De Terminología

Como hemos afirmado en otro lugar⁷⁴, dentro de las corrientes armonizadoras de índole profesional, la UEC —cuya creación data de 1951— es uno de los más tempranos intentos normalizadores que, en sus más de treinta años de actividad, ha dado lugar a importantes consecuciones, tales como un Plan Contable Europeo⁷⁵, varias publicaciones, entre ellas el "Manual Europeo de Revisión Contable" y el "Lexicon UEC", compendio terminológico, que se actualiza periódicamente, así como el Journal UEC", publicado a partir de 1966 como nexo de unión entre las asociaciones de profesionales pertenecientes a la Unión. A todo ello hay que añadir sus congresos y la creación del ya mencionado Grupo de Estudios de los Expertos Contables de la CEE, órgano consultivo de la Comunidad en cuanto al contenido de sus directrices con incidencia en el ámbito contable.

De no menor interés es la tarea de emisión de normas. Así, el Comité UEC de Recomendaciones sobre Auditoría Contable ha emitido hasta diciembre de 1984 las siguientes recomendaciones:

1. Objetivo y alcance de la censura de cuentas anuales.
2. La utilización del trabajo de otro censor.
3. Los papeles de trabajo del censor.
4. La censura y el principio de gestión continuada.
5. La censura de las operaciones en divisas en los establecimientos de crédito.
6. Control de calidad de la censura.
7. Efecto de la existencia de auditoría interna sobre la amplitud del examen del auditor independiente.
8. El informe de auditoría.
9. Examen por auditor independiente de los estados intermedios de una empresa.
10. Presencia del auditor en el inventario físico.
11. Las declaraciones de la dirección al auditor.
12. La detección de fraudes en el marco de la censura de las cuentas anuales.
13. Procedimiento de auditoría relativos a los hechos posteriores a la fecha de cierre del ejercicio.

74. GONZALO ANGLULO y TUA PEREDA (1981).

75. Sobre el que puede verse MOMMEN (1962) y GCXENS (1972).

14. Aspectos particulares de la auditoría de las cuentas anuales de empresas de reducida dimensión.
15. Procedimiento de confirmación de saldos deudores en el marco de la auditoría.
16. La inclusión de cifras comparativas del ejercicio precedente en la auditoría de las cuentas anuales.
17. Procedimientos de revisión en relación con las contingencias.
18. El examen del informe de gestión.

En cuanto a la Comisión de Deontología, ha publicado una Regla Básica de Ética y las dos primeras recomendaciones que la desarrollan:

1. Independencia
2. Publicidad

Por último, la Comisión de Técnicas e Investigación ha publicado un documento previo en el que establece sus objetivos y ámbito de actuación y, además, los siguientes estudios:

1. Recomendación sobre los procedimientos a seguir por el auditor en la valoración de empresas.
2. Contrato de actuación entre el auditor y su cliente. La misión legal.
3. Idem. Las misiones particulares.

4.8. Armonización regional privada (II): otras manifestaciones

Como fácilmente puede comprenderse, la UEC no es la única organización regional de carácter privado en el ámbito de la normalización contable, si bien es la que más nos afecta, por razones derivadas del área en que opera. Junto a la mencionada Unión de Expertos Contables Económicos y Financieros, entre las organizaciones que continúan ejerciendo su actividad⁷⁶ merecen citarse las siguientes:

- La Interamerican Accounting Association (IAA), que tiene en marcha un programa de armonización en el ámbito de la censura de cuentas mediante la emisión de Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, que se presentan para su aprobación a las Conferencias Interamericanas, con el acuerdo expreso de que los países de la Asociación hagan lo posible por aplicarlas a través de sus institutos profesionales. Según su documento fundacional, entre sus miembros puede

⁷⁶ Otras como el Accountants International Study Group, han cesado en sus actuaciones.

estar incluido cualquier país del hemisferio occidental, si bien su composición se limita a países del continente americano, que se reúnen periódicamente en Conferencias Interamericanas.

- La Confederation of Asian and Pacific Accountants (CAPA), constituida en 1976, con ocasión de celebrarse en Hong-Kong la VIII Conferencia Asiática de Contabilidad, habiendo firmado su carta constitutiva dieciocho países del hemisferio oriental. Su principal cometido hasta el momento es la organización de reuniones periódicas, en un intento de realizar intercambios de ideas en áreas de problemas comunes. Está prevista la emisión de normas, si bien la Confederación no ha publicado hasta ahora pronunciamiento alguno que pueda considerarse como estándar contable.
- En similar estado de gestación se encuentra la ANASE, fundada en 1977 por cinco países —Filipinas, Indonesia, Malasia, Singapur y Thailandia—, entre los que se encuentran algunos de los integrados en la CAPA. Su propósito es emitir pronunciamientos de contabilidad y auditoría destinados a la armonización de principios y prácticas en su área de actuación⁷⁷.

4.9. Algunas críticas a los organismos internacionales de armonización contable

Dado lo expuesto en el punto 3.9, en cuanto a los obstáculos con que se encuentra la armonización internacional, así como lo indicado en relación con los sistemas contables, nada tiene de extraño que las organizaciones internacionales hayan sido objeto de algunas objeciones, entre las que pueden mencionarse⁷⁸.

- La IASC, si bien algún estudio empírico detecta un importante grado de aceptación de sus normas⁷⁹, ha sido objeto de algunas críticas derivadas de la falta de identificación previa de los objetivos de los estados financieros, de la superficialidad con que acometió sus primeros pronunciamientos, o de no haberse ocupado en ellos de temas tras-

77. Vid. al respecto CHOI (1979).

78. Que transcribimos de GONZALO y TUA PEREDA (1984, p. 51).

79. NAIR y FRANK (1981).

cedentales⁸⁰. Además, en cuanto a su estructura, se achacó a la misma un excesivo peso específico de sus miembros fundadores y la ausencia de países en vía de desarrollo⁸¹. Como consecuencia de estas últimas objeciones, en 1983 el IASC introdujo modificaciones sustanciales en su organización interna, otorgando una nueva carta constitutiva.

- La CEE, al permitir varias opciones y un relativamente amplio abanico de posibilidades, parece favorecer en exceso la comparabilidad, en aras de una mayor flexibilidad y como consecuencia del necesario consenso al que se tiende en toda negociación. Por ello se afirma que, a pesar de sus esfuerzos, no existe todavía un derecho contable europeo⁸².
- A los organismos públicos de carácter mundial (ONU y OCDE) se les reprocha su poca eficacia coercitiva, su superficialidad, las duplicidades que se producen entre sus pronunciamientos y los de otros organismos y, por último, su dedicación únicamente a temas relacionados con la presentación de estados financieros⁸³.

80. HAYES (1980), FITZGERALD (1981), CHOI y BAVISHI (1982 y 1983).

81. Cf. MONTESINOS JULVE (1983).

82. COLBE y POHLMAN (1981, p. 175).

83. Vid. p.e. FITZGERALD (1981, p. 26 y ss.).

BIBLIOGRAFIA

- ALVAREZ MELCON, S.: "Áreas de influencia internacional de principios y técnicas de Contabilidad de la Empresa", *Económicas y Empresariales*, No. 13, 1981, pp. 34 a 37.
- AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION: "Report of the Committee on International Accounting Operations and Education", *Accounting Review*, Supl., 1977, pp. 65 a 132.
- AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS: "The Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises", Statement No. 4, New York, 1970.
— "Report of the Study Group on the Objectives of Financial Statements", Ed. del propio AICPA, New York, 1973. Robert M. Trueblood, Chairman.
- ANTOLINEZ COLLET, S.: "Formación de las cuentas de los grupos de sociedades. 7a. Directriz de la CEE y Orden del Ministerio de Hacienda de 15-7-82", *Técnica Contable*, Año XXXV, No. 416, Septiembre 1983, p. 321.
- ARTHUR ANDERSEN and Co.: "An Analysis of the Fourth Company Law Directive of the European Communities on the Annual Accounts of Companies", Arthur Andersen and Co., 1980.
- ASOCIACION ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACION DE EMPRESAS: "Principios y normas de Contabilidad en España", Ed. de la propia ADECA, Serie Documentos, No. 3, Madrid, 1980.
- BARTHOLOMEW, E.G.: "The EEC and Auditors' Qualifications". *The Accountant's Magazine*, August 1978, pp. 333-335.
— "Harmonisation of Financial Reporting in the EEC", *Accountancy*, October 1979, pp. 48 a 53.
- BEAVER, W.H.: "The Behavior of Security Prices and its Implications for Accounting Research", *Accounting Review*, Supl., 1972, pp. 407-436.
— "Market Efficiency", *Accounting Review*, January 1981, pp. 23 a 37.
- BENSON, H.: "The Story of International Accounting Standards", *Accountancy*, July 1976, pp. 34 a 39.
- BURGGRAAFF, J.A.: "I.A.S.C.: Obstacles and opportunities", American Accounting Association meeting, August 1981, pp. 1-10.
- BURNET, R.A.: "The Harmonization of Accounting Principles in the Member Countries of the European Community", *International Journal of Accounting Education and Research*, Fall, 1975, pp. 23-30.
- CASTRO NAVARRA, E.: "Requisitos exigidos para el ejercicio de la profesión de auditor en la C.E.E.", Ponencia en el IV Congreso Nacional de Censores Jurados de Cuentas de España, Ed. del propio ICJCE, Madrid, 1980.
- CEA GARCIA, J.L.: "Las cuentas anuales en la CEE", Madrid, Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, 1981.
- COLBE, W.B. von y POHLMANN, P.: "Contemporary Issues in Financial Accounting. A European Review", Incluido en CHOI, F.D. (Ed): "Multinational Accounting. A Research Framework for the Eighties", UMI Research Press, Ann Arbor, Michigan 1981, pp. 175 a 188.
- COMITE ECONOMIQUE ET SOCIAL DES COMMUNAUTES EUROPEENNES: "La structure de la société anonyme dans les pays du Marché Commun", *Revue Française de Comptabilité*, No. 63, 1976.

- CORDOLIANI, H.F.: "Le statut de la Société anonyme européenne dans son état actuel", *Revue Française de Comptabilité*, Janvier 1977, pp. 18 y ss.
- COWPERTHWITE, J.: "Creation d'une Fédération Internationale d'Experts Comptables", *Revue Française de Comptabilité*, Janvier 1977.
- CHAMBERS, R.J.: "Why Bother with Postulates?", *Journal of Accounting Research*, Spring 1963. Versión castellana en BUCKLEY, J. W. (Ed): "La Contabilidad contemporánea y su medio ambiente". Ediciones contables y administrativas, México, 1970.
- CHASTNEY, J.G.: "True and Fair View, History, Meaning and the Impact of the 4th Directive". Institute of Chartered Accountants of England and Wales, London, 1975.
- CHETKOVICH, M.N.: "The International Federation of Accountants: Its Organization and Goals". *The International Journal of Accounting*, Vol. 15, No. 1, autumn 1979, pp. 13-20.
- CHOI, F.D.S.: "A.S.E.A.N. Federation of Accountants: A New International Accounting Force". *The International Journal of Accounting*, Vol. 15, No. 1, Autumn 1979, pp. 53-75.
—y BAVISHI, V.B.: "Financial Accounting Standards: A Multinational Synthesis and Policy Framework", Fifth Annual Congress of the European Accounting Association, Aarhus, Dinamarca, abril 1982.
—"International Accounting Standards: Issues Needing Attention" *Journal of Accountancy*, March 1983.
- DACOSTA, R.C., BOURGEOIS, J.C. y LAWSON, W.M.: "A Classification of International Financial Accounting Practices", *International Journal of Accounting*, Spring 1978.
- DOBER, W.: "Le Comité U.E.C. de Recommendations sur la Revision Comptable (C.R.R.C.)", *Journal Union Europeenne des Experts Comptables, Economiques et Financieres*, 4/1977, pp. 187-190.
- DYCKMAN, T.; DOWNES, D.H. y MAGEE, R.P.: "Efficient Capital Markets and Accounting: A Critical Analysis", Prentice Hall inc, Englewood Cliffs, New Jersey, 1975.
- EIJGENHUIJSEN, H.G. y KLAASSEN, J.: "Stock Market Efficiency and the Information Content of Financial Reports". Incluido en DAM, D. van (Ed): "Trends in Managerial and Financial Accounting", Martinus Nijhoff, Leiden, Holanda, 1978, pp. 181 a 195.
- ELMENDORFF, J.: "Harmonisation des prescriptions relatives a la rendition des comptes en vigueur dans les differents Etats Membres de la CEE", *Journal Union Europeenne des Experts Comptables, Economiques et Financieres*, No. 1/1971.
- ERNEST, J. y WHIMEY, H.: "The Fourth Directive: its Effects on the annual accounts of companies in the European Economic Community" Klawer Publistey, London 1979.
- FELD, W.J.: "Multinational Corporations and U.N. Politics", Pergamon Policy Studies, New York, 1980.
- FITZGERALD, R.D.: "International Harmonization of Accounting and Reporting", *International Journal of Accounting*, Vol. 17, No. 1, Fall 1981, pp. 21 a 32.
- FRANK, W.G.: "An Empirical Analysis of International Accounting Principles", *Journal of Accounting Research*, Autumn 1979, pp. 593 a 605.
- GAMBLING, T.: "Towards the Systematic Classification of Accounting Systems". Workshop on Accounting and Methodology. European Institute for Advanced Studies in Management, Brussels, december 1981.
- GEBHARDT, G.: "A Comparison of the Implementation of the Fourth Directive in Five EEC Mem-

- ber States". Fourth Annual Congress of the European Accounting Association, Barcelona, April 1981.
- GERARD, M.: "Dans l'attente de la 7e. Directive", *Revue Française de Comptabilité*, Octubre 1981, No. 118.
- GIRON TENA, J.: "Estudios y textos de derecho de Sociedades de la CEE" Facultad de Derecho de la Universidad de Madrid, 1978.
- GOERDELER, R.: "La profession d'Expert Comptable et le controle legal des comptes dans les Etats de la C.E.E.", *Revue Française de Comptabilité*, No. 56, December, 1975, pp. 637 a 641.
- GONZALO ANGULO, J.A. y TUA PEREDA, J.: "El grupo y el conjunto de la consolidación", *Revista Técnica del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España*, No. 6, 1982, pp. 21 a 51.
— "Contabilidad Internacional. Programa para una nueva disciplina universitaria", Ponencia presentada al I Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad, Valencia, 30 nov., 1. dic., 1984.
- GOJADAIN, Y.: "La presentation des comptes consolidés: réglementations étrangères et efforts de normalisation dans la C.E.E.", *Revue Française de Comptabilité*, Octubre 1982, No. 129.
- GOXENS DUCH, A.: "Plan Contable Internacional: un proyecto de normalización a escala mundial", *Revista Española de Financiación y Contabilidad* No. 3.
- GRAY, S.J.: "EEC Accounting and Reporting: A Comparative Guide to Legal Requirements", Occasional Paper No. 12. International Centre for Research in Accounting, University of Lancaster, 1976.
- GRINNELL, D.J. y NORGAARD, C.T.: "Reporting Rules for Marketable Equity Securities", *Financial Analysts Journal*, January-February 1980, pp. 69 y ss.
- GROUPE D'ETUDES DES EXPERTS COMPTABLES DE LA CEE: "Memorandum concernant la proposition d' une huitieme directive, relative a l'agrément des personnes chargées d'effectuer le controle légal des documents comptables annuels des sociétés de capitaux", *Revue Française de Comptabilité*, No. 81, March 1979, p. 107.
- HAGERMAN, R.L.; KELLER, T.F. y PETERSEN, R.J.: "Accounting Research and Accounting Principles", *Journal of Accountancy*, March 1973, pp. 51 a 55.
- HARIED, A.A. y SMITH, R.E.: "Accounting for Marketable equity securities", *Journal of Accountancy*, February 1977, pp. 54 a 61.
- HAYES, D.J.: "The International Accounting Standards Committee, Recent Developments and Current Problems", *International Journal of Accounting*, Vol. 16, Fall 1980, pp. 1 a 9.
- HOMES, G.: "Who wants and Eighth Directive?", *Accountancy*, February 1979, pp. 1. a 3.
- INGRAM, R.W. y CHWNING, E.G.: "The Effect of Financial Disclosures Regulation on Security Market Behavior", *Accounting Review*, Vol. LVIII, July 1983, No. 3, pp. 562 a 580.
- INSTITUTO DE CENSORES JURADOS DE CUENTAS DE ESPAÑA: "La Censura de Cuentas y los Institutos de Censores", Ed. del propio ICJCE, Madrid 1950.
"El acceso a la profesión de auditor (Censor Jurado de Cuentas) en Europa", Ed. del propio ICJCE, 1982.
- INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, "Esquema de la Teoría Básica de la Contabilidad Financiera", Ed. del propio IMCP, México 1973.
- INSTITUTO DE PLANIFICACION CONTABLE: "La figura del auditor en la Europa comunitaria", V Congreso Nacional de Censores Jurados de Cuentas, Ed. del propio ICJCE, Madrid, 1982.

- JANE SOLA, J.: "La Comisión de Empresas Transnacionales", *Revista Alta Dirección*, Enero-Febrero 1978, pp. 1 a 9.
- JAPANESE INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS: "Financial Accounting Standards in Business Enterprises", Ed. del propio JICPA, Tokio, 1974.
- KEANE, S.M.: "The Efficient Market Hypothesis and the Implications for Financial Reporting", The Institute of Chartered Accountants of Scotland, Gee and Co, Ltd, London, 1980.
 - "Stock Market Efficiency, Theory, Evidence, Implications", Philip Allan Publishers Ltda, Oxford, 1983.
- LEE, T.A.: "Public Accounting in the EEC", En McLEAN, A.T. (Ed): "Business and Accounting in Europe", Saxon House, 1973.
 - "The Accounting Entity Concept, Accounting Standards, and Inflation Accounting", *Accounting and Business Research*, Spring 1980, pp. 176 a 186.
- MATTESSICH, R.: "Accounting and analytical Methods", R.D. Irwin, Homewood, Illinois, 1964.
 - "On the truth, acceptability and verification of Accounting propositions", Working paper No. 7, Faculty of Commerce and Business Administration, University of British Columbia, 1968.
 - "Some Thoughts on the Epistemology of Accounting", University of British Columbia, Vancouver, Canada, 1970.
 - "Location of value judgements and instrumental hypothesis", Working paper, num. 51, Faculty of Commerce and Business Administration of British Columbia, Vancouver, Canada, 1972.
 - "Recientes perfeccionamientos en la presentación de los sistemas contables", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, No. 4, Enero-Abril 1973.
 - "On the Evolution of Theory Construction in Accounting: A Personal Account", *Accounting and Business Research*, Vol. 10, 1980, pp. 158 a 173.
- MAYER-SOMMER, A.P.: "Understanding and Acceptance of the Efficient Markets Hypothesis and Its Accounting Implications", *Accounting Review*, January 1979, pp. 88-106.
- McCOMB, D.: "The International Harmonization of Accounting: A Cultural Dimension", *International Journal of Accounting*, Spring 1979, pp. 1 a 16.
 - "International Accounting Standards and the EEC Harmonization Program, A Conflict of Disparate Objectives", *International Journal of Accounting*, Vol. 17, No. 2, Spring 1982, pp. 35 a 48.
- MOMMEN, M.H.R.: "El Plan Contable Internacional y sus aplicaciones prácticas", Barcelona, Marcombo, 1962.
- MONTESINOS JULVE, V.: "Las líneas maestras del modelo contable europeo, Alcance y significación de la cuarta Directriz de la CEE", *Revista Técnica Contable* No. 370 a 372, Oct., Nov, Dic., 1979.
 - "Las normas de contabilidad en la C.E.E.", Ministerio de Hacienda, Instituto de Planificación Contable, Madrid 1980.
 - "Modelo contable europeo: La cuarta Directriz de la CEE", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. X, No. 34, Enero-Abril 1981, pp. 143 a 218.
 - "Organismos internacionales de contabilidad, Funciones y objetivos", Instituto de Planificación Contable, Madrid, 1983.
 - "La elaboración de las cuentas del grupo en la normativa de la Comunidad Económica Europea", Incluido en "Fiscalidad y Contabilidad Empresarial", Estudios en Homenaje a Carlos Cubillo Valverde, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1983, pp. 419 a 448.
- MOONITZ, M.: "The Basic Postulates of Accounting", American Institute of Certified Public Accountants, Accounting Research Studies No. 1, New York, 1961.
- MUELLER, G.G.: "International Accounting", McMillan, New York, 1967.

- NAIR, R.D. y FRANK, W.G.: "The Impact of disclosure and Measurement Practices on International Accounting Classifications". *The Accounting Review*, Vol. LV, No. 3, July 1980.
- "The Harmonization of International Accounting Standards, 1973-1979". *International Journal of Accountancy*, Vol. 17, No. 1, Fall 1981, pp. 61 a 77.
- NOBES, C.W.: "Harmonizations of Accounting within the European Communities. The Fourth Directive on Company Law". *International Journal of Accounting Education and Research*, Spring 1980, pp. 1 a 16.
- y MATATKO, J.: "Classification of National Systems of Financial Accounting". *Autu Review*, Autumn 1980, pp. 57-78.
- y PARKER, R.: "Comparative International Accounting". Philip Allan Publishers Limited, Oxford, 1981.
- ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO: "Accounting practices in O.F.C.D. member countries". Committee on International Investment and Multinational Enterprises. DAF/IME/78.10. Paris, 1979. Versión castellana del Instituto de Planificación Contable, Madrid, 1983.
- ORGANIZACION DE NACIONES UNIDAS: "Empresas transnacionales. Estudios técnicos. Normas internacionales de contabilidad y presentación de informes". S. 77,II,A,15, New York, 1977.
- PARKER, R.H.: "Some International Aspects of Accounting". *Journal of Business Finance*. Winter 1971, 1971, pp. 29-33.
- PÉREZ ESCOLAR, R.: "La sociedad anónima europea". Ed. Montecorvo, Madrid, 1972.
- PERRIDON, L.: "La Cooperación profesional en Europa algunas reflexiones en torno al vigésimo quinto aniversario de la LEC". *Revista Técnica del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España*, Año IX, Junio-Diciembre, 1976.
- RENSHALL, M.: "The International Transfer of Financial Accounting Standards". Paper presented at the VI Annual Congress of the European Accounting Association, Glasgow, 1983.
- REYDEL, A.: "L'harmonisation et la présentation des comptes des sociétés pour la Commission, des Communautés Européennes". *Revue Française de Comptabilité*, Supl. No. 68, Enero 1977, pp. 10 a 14.
- "La Unión Europea de Expertos Contables Económicos y Financieros". *Revista Técnica del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España*, Año X, No. 2, Julio-Diciembre, 1977.
- REYDEL, A.: "Harmonisation of Accounting and Auditing Practice in the last five years, Report to the 11th. International Congress of Accountants, Munich 1977, on the activities and results achieved by U.E.C.". *Journal Union Européenne des Experts Comptables, Economiques et Financiers*, 1/1978, pp. 28-30.
- RIPAISELLANDY, D. de: "Les Instruments de Rapprochements des législations dans la communauté Economique Européenne". Université de Bruselles, 1976.
- RODRIGUEZ FIGUEROA, W. y VELA PASTOR, M.: "La Auditoría en las Directrices de la Comunidad Económica Europea". *Jornadas sobre el futuro de la Auditoría en España*, Ed. Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, Madrid, 1982.
- RUTTEMAN, P.: "Scrutinising the Seventh Directive". *Accountancy*, June 1983, pp. 129.
- SANCHEZ FERNANDEZ DE VALDERRAMA, J.L.: "Derecho de sociedades comunitario y Plan Contable Europeo". *Técnica Contable*. Tomo XXXI, No. 364, Abril 1979, pp. 121.
- SEIDLER, L.J.: "International Accounting. The ultimate Theory Course" *Accounting Review*. October 1967, pp. 775 a 781.

- SEMPIER, R.N.: "The International Federation of Accountants: Operating procedures and current progress". *The International Journal of Accounting*, Vol. 15, No. 1, autumn 1979, pp. 21-31.
- SHEARER, F.: "Les travaux d'harmonisation de l'UEC dans le domaine de la profession comptable". *Revue Française de Comptabilité*, Supl. No. 68, Enero 1977, pp. 15 a 17.
- SPROUSE, R.T. y MOONITZ, M.: "A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises", *American Institute of Certified Public Accountants, Accounting Research Studies No. 3*, New York, 1962.
- STAUBUS, G.J.: "Conference Chairman's Comments", Incluido en **FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD: "Economic Consequences of Financial Accounting Standards"**, Ed. del propio FASB, 1978.
- TIMMERMANS, C.: "La proposition de l'Veme directive sur la presentation des comptes des societes et les methodes d'évaluation". *Revue Française de Comptabilité* No. 56, Diciembre 1975, pp. 628 a 636.
- TUA PEREDA, J.: "Estados Financieros: España y el Mercado Común", Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, Madrid 1980.
 —"Los principios contables y la evolución del concepto de empresa" Comunicación presentada al I Congreso de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, Valencia, Octubre 1981, Editada por el Instituto de Planificación Contable, Madrid 1983 y reproducida en el No. 8 de la Revista Cuadernos de Administración de la Pontificia Universidad Javeriana de Bogotá (Colombia).
- TUA PEREDA, J.: "El principio de imagen fiel: aspectos jurídicos y contables". *Revista Técnica del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España*, No. 5, Junio 1982.
 —"El concepto de grupo en la VII Directriz de la CEE". *Revista Técnica del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España*, No. 8, 1983, pp. 13 a 19.
 —"Derecho Mercantil Europeo y Ajustes por inflación. (Reacción de los Estados Miembros ante el art. 33 de la IV Directriz de la CEE)", II Congreso de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, Tenerife, Septiembre 1983.
 —"Subprogramas de investigación en la emisión de principios contables", *Revista Técnica Contable*, Octubre 1983, pp. 361 a 380.
 —"Principios y Normas de Contabilidad. Historia, Metodología y en torno de la regulación contable", Instituto de Planificación Contable, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1983.
 —"Algunos obstáculos con que se enfrenta la normalización contable", Incluido en el libro de lecturas editado con ocasión del X Aniversario del Plan General de Contabilidad, Instituto de Planificación Contable, Madrid, 1984.
 —"Puntos básicos de la reforma del Plan General de Contabilidad" *Técnica Contable*, Año XXXVI, No. 425, Mayo 1984, pp. 157 a 175.
 —"Incidencia en la auditoría de la normativa contable y de la legislación fiscal". Ponencia presentada a las Jornadas Profesionales sobre la regulación de la Auditoría en España, Organizadas por el Registro de Economistas Auditores, Madrid, Noviembre de 1984.
 —"Significado y funcionamiento conceptual de los principios contables". *Revista Técnica del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España*, No. 9, 1984, pp. 4 a 16.
 —y GONZALO ANGULO, J.A.: "Principios de Contabilidad en España Influencias gubernamentales, profesionales y académicas", Trabajo presentado al cuarto Congreso de la European Accounting Association, Barcelona, Abril 1981.
 —y LOPEZ COMBARROS, J. L.: "Recent Development in Spanish Accounting Standards", Paper presented at the VI Annual Congress of the European Accounting Association, April 1983, Versión castellana en el No. 1 de la Serie "Comunicaciones" de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas.
- UNION EUROPEA DE EXPERTOS CONTABLES: "Statement on UEC Accounting and Auditing Recommendations", *Journal Union Européenne des Experts Comptables, Economiques et Financiers* No. 9, Abril 1974.

WYMAN, H.E. y BAVISHI, V.B.: "The Structure of the Audit Profession in the European Economic Community". Fifth Annual Congress of the European Accounting Association, Aarhus, Dinamarca, Abril 1982.

ZEFF, S.A.: "Forging Accounting Principles in Five Countries: A History and Analysis of Trends", Arthur Andersen Lectures Series, Stipes Publishing Co., 1972.

— "Chronology of Significant Developments in the Establishment of Accounting Principles in the United States, 1926-1978". Incluido en LEE, T.E. y PARKER, R.H. (Eds): "The Evolution of Corporate Financial Reporting". Thomas Nelson and Sons Ltd. Ontario, 1979. pp. 208 a 221. La primera versión (1926-1972) de este trabajo se publicó en *Journal of Accountancy*, Spring 1972, pp. 217 a 227.

— "The International Harmonization of Accounting Standards: The Forces at Play", Paper presented at the 4th Congress of the European Accounting Association, Barcelona, April 1981.