

Blanco, Y. (1993). Estructura internacional de la contaduría pública. Información guía para la formación del contador público del siglo XXI. Contaduría Universidad de Antioquia, 23, 83-113.

Estructura internacional de la contaduría pública Información guía para la formación del contador público del siglo XXI

Compilación de Yanel Blanco Luna

Contador público y miembro del Consejo Técnico de la Contaduría

RESUMEN

En una economía mundial, caracterizada por la creciente apertura de mercados y la intensificación del intercambio económico, es imprescindible el intercambio de información.

El contador público colombiano debe apropiarse de la obligación de mantenerse informado sobre los pronunciamientos internacionales que afectan su profesión, para poder desempeñarse adecuadamente en el escenario internacional; no puede olvidarse que el país se encuentra comprometido en los procesos de internacionalización y apertura de su economía, en los cuales los contadores públicos deben desempeñar un papel protagónico.

PRESENTACIÓN

Con la destrucción del muro de Berlín, el mundo inició una acelerada y desorganizada carrera hacia la internacionalización de la economía. Los anteriores esquemas perfeccionistas a nivel de regiones y de países, están siendo reemplazados por convenios comerciales más amplios y por políticas internas tendientes, por lo menos en parte, a facilitar dicha internacionalización o libre mercadeo mundial, para brindar mayor bienestar social a la humanidad.

Los colombianos en los últimos años hemos sido testigos de la radical transformación de la economía para formar parte de la economía mundial.

La internacionalización de las economías lleva implícito el concepto de modernización de los sistemas de producción, comercialización y administración y esta modernización conlleva, a su vez, la necesidad de la armonización de los principios, políticas y normas técnicas. La extensión de las fronteras comerciales iniciada en Europa, se ha trasladado al ámbito interamericano con insospechado ímpetu, lo cual ha generado un cúmulo de leyes y decretos emitidos en cada país para acomodar sus economías al proceso de apertura internacional.

Sin lugar a dudas, todas estas reformas son indispensables para que el libre intercambio comercial opere en forma eficaz, pero además se requerirá un gran esfuerzo para adaptar las prácticas administrativas a las necesidades de la apertura económica. Dentro de las prácticas administrativas, merece especial estudio, la armonización de las normas de contabilidad y de la información que deben suministrar los estados financieros. Debido a la íntima relación existente entre la información para efectos tributarios o fiscales y la información contable, es indispensable que las normas tributarias aplicables a un país en particular, no invaliden los avances que se hayan podido alcanzar en el tortuoso pero importantísimo camino hacia la armonización de las normas de contabilidad a nivel internacional.

En una economía mundial caracterizada por una creciente apertura de sus mercados y la intensificación del comercio internacional, fenómeno conocido como globalización de los negocios, se hace imprescindible el intercambio de información financiera clara y homogénea.

Nuestro objetivo con el presente documento es el de llamar la atención al contador público colombiano sobre una formación abierta y vinculada a los pronunciamientos internacionales que afectan su profesión, para que desempeñe una participación relevante en el escenario internacional. En este sentido, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública ha asumido un papel protagónico al señalar en

sus pronunciamientos que las normas y guías de Ifac deben ser acogidas por los contadores públicos de Colombia en ausencia de pronunciamientos propios.

ANTECEDENTES

Aunque los contadores han existido de una forma u otra desde que ha habido comercio, remontándose al principio de los tiempos, la profesión de contabilidad, tal y como la conocemos, es bastante joven. La organización más antigua de contadores profesionales data sólo de un poco más de un siglo. Las organizaciones internacionales se iniciaron hace menos de la mitad de este periodo.

Los contadores comenzaron a sostener reuniones internacionales en 1904, en lo que puede considerarse como el Primer Congreso Mundial celebrado en St. Louis, Missouri, Estados Unidos. Se sostuvieron otras conversaciones hasta el año 1938 en Amsterdam, Nueva York, Londres y Berlín en intervalos irregulares desde tres hasta veintidós años. Sin embargo, el desarrollo de la estructura actual de nuestra profesión a nivel internacional tuvo inicios en los años de la posguerra, cuando surgen las organizaciones regionales y comienzan los Congresos Internacionales de Contadores sostenidos regularmente en intervalos de cada cinco años, capturando el interés de los contadores por todo el globo. Cabe señalar que el desarrollo de las comunicaciones y los medios de transporte aéreo, hicieron una gran diferencia, contribuyendo grandemente a la interacción, a través de las fronteras, necesaria para que las organizaciones internacionales prosperaran.

Los primeros veinticinco años después de la Segunda Guerra Mundial, aproximadamente hasta 1970, fueron años de rápido crecimiento para nuestra profesión, en comparación con los años antes de la guerra cuando la contabilidad como profesión era poco conocida. Durante el periodo posguerra, las economías occidentales convirtieron su fuerza industrial de producción para la guerra a producción de bienes de consumo y crecieron rápidamente. A la profesión de contabilidad se le hizo difícil mantenerse al día con el desarrollo económico, pero en la mayoría de las naciones desarrolladas lograron seguirle los pasos y ser una influencia en el mundo de los negocios, y así mejorando nuestro perfil como profesión. Organismos de contabilidad a nivel nacional crecieron cualitativa y cuantitativamente. El crecimiento logrado en nuestra profesión en cada país se convirtió en la base del crecimiento que le seguiría internacionalmente.

Según crecieron las economías nacionales en tiempo de paz, el comercio internacional se desarrollaba por medio del transporte aéreo. Cuando en los primeros treinta años del siglo cruzar el Atlántico tomaba cinco días, en la actualidad toma sólo ocho horas. Tal y como se hizo en los últimos treinta años del siglo XIX, los contadores profesionales siguieron a sus clientes al extranjero,

pero esta vez en grandes números. En este proceso, los contadores se reunieron y trabajaron con profesionales de otros países, se percataron de problemas, necesidades, intereses y objetivos en común.

Estos contadores viajantes fueron los primeros en percibir la necesidad de algún tipo de organización internacional que fuera útil para encontrar soluciones a problemas en común y en la búsqueda de objetivos en común. Ellos también fueron los primeros en prestar su tiempo y esfuerzo para la formación de organismos internacionales de la profesión a nivel regional. Organismos regionales de contadores, tales como la Asociación Interamericana de Contabilidad, Aic, en América y la Confederación de Contadores de Asia y Pacífico, Capa, en el borde del Pacífico, surgieron a finales de la década de los cuarenta y a principios de los años cincuenta.

ORGANISMOS RECTORES

En la medida en que el mundo se hacía más pequeño y los contadores viajaban con más frecuencia, crecieron las organizaciones que surgieron. En 1967, en el Noveno Congreso Internacional de Contadores celebrado en París, se formó un grupo de trabajo para considerar las necesidades internacionales de la profesión y presentar recomendaciones en el Décimo Congreso Internacional de Contadores celebrado en Sydney en 1972. Esto fue el inicio de lo que sería el Comité Internacional de Normas de Contabilidad, Iasc, en 1973 y el predecesor al Comité de Coordinación Internacional para la Profesión de la Contabilidad, el cual funcionó hasta octubre de 1977 cuando se estableció la Federación Internacional de Contadores, Ifac.

Quizás la razón más importante detrás de la creación de estas organizaciones internacionales fue la expansión de las empresas más allá de sus propias fronteras nacionales, así como el rápido surgimiento de grandes multinacionales y la necesidad de ofrecerles servicios con normas de contabilidad que fueran lo más uniformemente posible de país a país.

De esta manera se formó la estructura actual de nuestra profesión a nivel internacional. Iasc es el organismo que desarrolla y emite normas internacionales de contabilidad, mientras que la Federación Internacional de Contadores, Ifac, representa la profesión de contabilidad mundialmente, trabajando para mejorar la coordinación de la profesión y manejando todos los demás aspectos relacionados con ella, tales como políticas generales, normas internacionales de auditoría, guías de ética, formación de contadores y contabilidad gerencial, contabilidad para el sector público, relación con otras organizaciones internacionales, etc.

La misión de Ifac es "desarrollar y mejorar la profesión de contabilidad coordinada mundialmente con normas armonizadas". Para lograr esto, Ifac "inicia, coordina y dirige los esfuerzos para lograr guías internacionales sobre el aspecto técnico, ético y docente".

Estos dos organismos, Iasc e Ifac, han estado en existencia uno sólo dieciocho años y el otro no más de catorce, pero su impacto ha sido enorme. No sólo han logrado producir en corto tiempo un volumen impresionante de literatura autorizada, a la cual se le debe acreditar que ha excedido las expectativas de sus fundadores, sino que también nos han dado a los contadores un sentido de dirección, un *esprit de corps*.

Nuestra profesión es la más organizada del mundo. Incluye a Ifac y sus comités, así como su organización hermana, el Iasc, en el tope de su estructura y en su base unos 106 organismos miembros de 79 países. Debajo de Ifac e Iasc, se encuentran tres organismos regionales reconocidos: la Asociación Interamericana de contabilidad, Aic, la cual reúne 28 organismos de contabilidad de 23 países en América del Norte, Central y Sur; la Confederación de Contadores de Asia y Pacífico, Capa, la cual incluye 31 organismos de 22 países en Asia, Norteamérica y Australia; y la Fédération des Experts Comptables Européens, Fee, con 35 organismos de 23 países de Europa.

En adición a estas tres organizaciones oficialmente reconocidas por Ifac, otros organismos recientes de naturaleza regional se encuentran en etapa de desarrollo en otras partes del mundo.

La Federación de Contadores de África Oriental, Central y Sur, Ecsafa, fue fundada el 8 de septiembre de 1990 y ya cuenta con organizaciones de contabilidad miembros de siete países (Kenia, Tanzania, Namibia, Malawi, Mauritius, Zimbabwe y Sudáfrica), con observadores de otros tres países y muchos más se espera se una en un futuro cercano del Sahara-África.

El Instituto de Contadores Autorizados del Caribe cubre siete países de habla inglesa del Caribe (Jamaica, Bahamas, Barbados, St. Lucía, Trinidad-Tobago, Guyana y Belize).

También existe la Federación General de Contadores y Auditores Arabes, la cual incluye catorce países árabes.

En la base de esta pirámide, se encuentran las organizaciones nacionales de cada país, las cuales proveen el soporte financiero de la estructura internacional y, lo más importante, el esfuerzo voluntario de sus miembros.

Esta poderosa organización no ha sido igualada por ninguna otra profesión. Y lo que debe ser una fuente de orgullo para todos es el hecho de que

esta enorme organización realmente funciona. Además de emitir una gran cantidad de material técnico, lo cual sirve de base para los pronunciamientos nacionales, por ende convirtiéndose en los mayores contribuyentes a la uniformidad de nuestra profesión y armonización de nuestras normas, estas organizaciones han sido dirigidas de manera satisfactoria en lo relativo al cumplimiento con los términos originales de referencia y perspectivas hacia el futuro. Sus metas son adecuadas y avances importantes se han realizado en esa dirección.

Esta evaluación no es sólo nuestra opinión personal. A finales de 1989, un grupo de once voluntarios, conocido como el Grupo de Trabajo Bishop, completó una revisión independiente de Ifac e Iasc, la cual le fue comisionada durante el Décimo Congreso Mundial de 1987 por veintinueve organismos de contabilidad de veinte países. El propósito de este grupo era revisar los objetivos, actividades y organización de ambos Ifac e Iasc. Los organismos comisionados son todos miembros de ambas organizaciones y, en el agregado, ellos contribuyen con sus aportes y esfuerzos voluntarios de manera significativa al logro de las metas de la profesión organizada a nivel mundial.

Esta revisión no surgió como resultado de la impresión de que algo marchaba bien en la organización, sino más bien un deseo saludable de revisar y evaluar nuevamente las metas que han estado en práctica por casi quince años, así como también los procedimientos seguidos para lograrlas.

Los términos de referencia de este grupo de trabajo incluyó una revisión de cómo los objetivos internacionales de ambas organizaciones puede ser alcanzada de la manera más costo beneficiosa y le dio poder al grupo para recomendar cambios estructurales o constitucionales y revisar los métodos de financiamiento, de ser considerado necesario. En la realización de esta tarea, el Grupo de Trabajo Bishop, nombrado en honor a su Presidente, John Bishop de Australia, tuvo independencia total de ambas organizaciones y acceso completo a sus estructuras internas, incluyendo a los voluntarios y el personal. Como parte de su modus operandi, el grupo se reunió con el Grupo de Consultoría de Ifac, el Consejo de Ifac y el Comité Coordinador de Ifac/Iasc para considerar puntos de vista, y realizaron una encuesta internacional, de la que resultaron 88 respuestas, de las cuales 50 eran de organizaciones e individuos fuera de Ifac e Iasc.

El Grupo de Trabajo Bishop llegó a la conclusión general de que la estructura existente de nuestra profesión ha mostrado ser efectiva y debe mantenerse.

ORGANISMOS RECTORES

Federación Internacional de Contadores, Ifac

Antecedentes, objetivos y estructura

La Federación Internacional de Contadores, Ifac (International Federation of Accountants), nació en el Congreso de Munich de 1977 por transformación del Iccap. Es una organización no gubernamental, sin ánimo de lucro y sin carácter político, que reúne a nivel mundial a las organizaciones profesionales de la contabilidad y la auditoría.

La Ifac está abierta a las organizaciones profesionales de contadores reconocidas por la ley o consenso generalizado y actualmente reúne a 107 organizaciones profesionales, correspondientes a 81 países, que incorporan a más de un millón de profesionales de la contabilidad que prestan sus servicios en la industria y el comercio, el ejercicio libre, la educación y el sector público. La condición de miembro de la Ifac conlleva automáticamente la de miembro del Iasc.

La misión de la Ifac es el impulso y el desarrollo de una profesión contable coordinada a nivel mundial, con normas armonizadas, capaz de ofrecer unos servicios de alta calidad. Los objetivos de la Ifac hay que analizarlos a la luz de los compromisos mutuos con el Iasc, concretándose en los aspectos siguientes:

1. Impulsar las normas y el desarrollo profesionales emitiendo guías técnicas y profesionales y promoviendo su adopción de los pronunciamientos del Iasc y la Ifac.
2. Promover el papel y responsabilidades de la profesión sirviendo a los intereses públicos y apoyando a las organizaciones profesionales.
3. Apoyar el papel de la profesión en lo relativo a cuestiones emergentes.
4. Ayudar a la formación y desarrollo de organizaciones profesionales nacionales y regionales.
5. Estar en contacto con organizaciones internacionales para contribuir al desarrollo de mercados de capitales eficientes y del intercambio internacional de servicios.

La estructura orgánica de la Ifac se concentra en la Asamblea, el Consejo y los Comités.

La Asamblea está compuesta por un representante de cada organización miembro. Es el órgano que elige a los miembros del Consejo, decide dónde ha de tener lugar cada cinco años el Congreso Mundial, establece las cuotas de los miembros y puede modificar los estatutos de la organización. Se reúne cada dos años y medio.

El Consejo está formado por representantes de dieciocho países y es el responsable de la puesta en práctica del programa de trabajo de la Ifac, a cuyo efecto prepara y emite las guías y establece los procedimientos operativos. Elige entre sus miembros a los principales responsables de la organización, establece comités, nombra a los trece miembros del Consejo del Iasc que representan a la profesión contable y admite a nuevos miembros. Se reúne dos veces al año.

En cuanto a los Comités, son los encargados de impulsar la consecución de los objetivos estratégicos de la Ifac, por medio de la emisión de guías y otros documentos, que las organizaciones están obligadas a apoyar en sus países respectivos.

Actualmente existen los Comités de Prácticas de Auditoría, Educación, Ética y Prácticas Profesionales, Congresos Mundiales, Contabilidad Financiera y de Gestión, y Sector Público.

Pronunciamentos del Ifac

El trabajo de la Ifac se plasma en las guías, normas, declaraciones y estudios que se han venido emitiendo dentro de las diferentes áreas en las que desarrollan sus actividades los Comités.

Los pronunciamentos de la Ifac no pretenden sustituir las normas locales, si bien se busca promover su aceptación voluntaria contribuyendo con ello a la consecución del objetivo general de la organización que, como se ha dicho, es el desarrollo e impulso de una profesión coordinada a nivel mundial, con normas armonizadas.

Esquemáticamente, la tarea normalizadora y de análisis de la Ifac se concreta en los documentos que se indican a continuación:

Normas Internacionales de Auditoría —Nia— y Normas Internacionales sobre Servicios Relacionados con la Auditoría —Nia/Sr—. La pieza quizá más importante para la consecución del objetivo general de la organización ha sido el Comité Internacional de Prácticas de Auditoría, encargado de elaborar y emitir, por cuenta del Consejo, guías sobre las prácticas de auditoría generalmente aceptadas y los servicios relacionados, así como sobre la forma y contenido del informe del auditor. Desde 1991 las Guías Internacionales de Auditoría se denominan todas ellas Normas Internacionales de Auditoría, Nia.

Estos pronunciamentos son los que tienen un alcance más general y amplio de la Ifac, y son de aplicación siempre que se lleva a cabo una auditoría independiente.

Sobre actividades profesionales relacionadas con la auditoría como la revisión de estados financieros, se han emitido cuatro normas internacionales sobre servicios relacionados con la auditoría (Nia/Sr).

Declaraciones Internacionales sobre Auditoría. Además de las Nia, la comisión puede emitir Declaraciones Internacionales sobre Auditoría, con el fin de proporcionar asistencia para la puesta en práctica de las normas o cuestiones relacionadas, y para promover la buena práctica profesional. Estas declaraciones no pretenden tener la misma autoridad que las normas.

Normas Internacionales de Educación Nie . El Comité de Educación tiene por objeto la elaboración de guías, documentos para discusión y otros documentos informativos, tanto sobre educación y entrenamiento previos a la cualificación, como sobre formación profesional continuada.

También puede contribuir a facilitar la aproximación entre naciones desarrolladas y en vías de desarrollo y permitir el progreso de programas de formación contable de ámbito mundial, particularmente en aquellos casos en los que con ello pueda lograrse un mayor desarrollo económico.

Pronunciamientos sobre contabilidad financiera y de gestión. El Comité sobre Contabilidad Financiera y de Gestión tiene por objeto:

1. Apoyar el desarrollo de la contabilidad de gestión creando condiciones que favorezcan el nivel de competencia profesional y la implicación con la sociedad del contador de gestión.
2. Proporcionar una fuente para comentarios y sugerencias desde el punto de vista del contador de gestión.
3. Estimular la investigación sobre contabilidad de gestión y la distribución de los resultados alcanzados.

La comisión también tiene como responsabilidad específica la emisión por cuenta del Consejo, de Pronunciamientos sobre Contabilidad de Gestión, en forma de documentos sobre "prácticas" y "estudios". Los documentos emitidos por la Comisión están dirigidos a armonizar las prácticas y técnicas en Contabilidad de Gestión, pero no pretenden sustituir las prácticas y normas locales.

Pronunciamientos relativos al sector público. El Comité del Sector Público tiene por objetivo trabajar en la solución de las cuestiones relativas a la información financiera, contabilidad y auditoría del sector público, sobre la base de una actuación coordinada de ámbito mundial.

El Comité ha de trabajar en favor de la elaboración de guías de contabilidad y auditoría y promover su aceptación; desarrollar y coordinar programas de formación e investigación; también deberá encargarse de apoyar y facilitar el intercambio de información entre los miembros y terceros interesados.

Normas Internacionales de auditoría —Nia— emitidas a la fecha:

- Nia 1. Objetivos y principios básicos que rigen una auditoría.
- Nia 2. Cartas en el trabajo de auditoría.
- Nia 3. (Sustituido por Nia 1).
- Nia 4. Planificación.
- Nia 5. Uso del trabajo de otro auditor.
- Nia 6. Evaluación de riesgos y control interno.
- Apéndice 1 a Nia 6, Ped características y consideraciones
- Nia 7. Control de calidad del trabajo de auditoría.
- Nia 8. Evidencia de auditoría.
- Apéndice 1 a Nia 8, Guía adicional sobre observación de inventario, confirmación de cuentas por cobrar e indagación sobre litigios y reclamos.
- Nia 9. Documentación.
- Nia 10. Uso del trabajo del auditor interno.
- Nia 11. Fraude y error.
- Nia 12. Procedimientos analíticos.
- Nia 13. El informe del auditor sobre los estados financieros.
- Nia 14.
- Otra información en documentos que contienen estados financieros auditados.
- Nia 15. Auditoría en un ambiente de Ped.
- Nia 16. Técnicas de auditoría asistidas por el computador.
- Nia 17. Entes relacionados.
- Nia 18. Uso del trabajo de un experto.
- Nia 19. Muestreo en auditoría.
- Nia 20. (Sustituido por Nia 6).
- Nia 21. Fecha de informe del auditor; eventos después de la fecha del balance general; descubrimiento de hechos después de la emisión de los estados financieros.
- Nia 22. Representaciones de la gerencia.
- Nia 23. Negocio en marcha.
- Nia 24. Informes de auditoría para propósitos especiales.
- Nia 25. Materialidad y riesgo de auditoría.

- Nia 26. Auditoría de estimaciones contables.
- Nia 27. El examen de eventual información.
- Nia 28. Contrato de auditoría de primer año - balances iniciales.
- Nia 29. (Sustituido por Nia 6).

Actualización de los pronunciamientos del Ifac

En julio de 1991, el Comité de Prácticas Internacionales de Auditoría del Ifac tomó el acuerdo de sustituir la denominación *guidelines* (guías" por la de *standards* (normas), por reflejar mejor este término la naturaleza de sus pronunciamientos. También en ese año, el mismo Comité inició la tarea de consolidar y codificar las normas internacionales de auditoría; la realización de este proyecto se encuentra ya bastante avanzada.

Normas internacionales de auditoría. A continuación presentamos una relación de las normas internacionales de auditoría emitidas con posterioridad a la No. 26.

Norma 27 - octubre, 1987. Examen de proyecciones financieras.

Norma 28 - julio, 1990. Primer año de una auditoría - saldos de apertura.

Norma 29. La materia que trataba quedó incluida en las dos siguientes Adiciones incorporadas a la Norma 6 (La evaluación del riesgo y el control interno): Adición 1, de octubre de 1991 - Características del procesamiento electrónico de datos; Adición 2, de octubre de 1992 - Consideraciones respecto a la auditoría cuando la empresa examinada utiliza una entidad de servicios que ejecuta transacciones de la entidad auditada, mantiene registros de esas transacciones y procesa los datos. Además, a la Norma 6 se le agregaron en febrero de 1989 los Suplementos 2 y 3 que tratan, respectivamente, de sistemas de computadores en línea y sistemas "database".

Norma 30 - diciembre, 1992. Conocimiento del negocio. Esta norma incluye un Apéndice.

Norma 31 - julio, 1993 (el más reciente). Ponderación de leyes y reglamentos en la auditoría de estados financieros.

Borrador para discusión - diciembre, 1991. Actos ilegales. (Se trata de un documento de gran interés para los auditores externos y las empresas que ellos examinan).

Borrador para discusión - agosto de 1992. Informe del auditor cuando se presentan estados financieros comparativos.

Borrador para discusión - febrero, 1993 (el más reciente). Informe del auditor sobre estados financieros. Este borrador propone cambios sustanciales al texto

actual de informe de auditoría aprobado por el Ifac. Esta propuesta modificaría a la Norma 13 del año 1983, sobre esta misma materia, que ya fue modificado en octubre de 1989.

Otro documento que merece citarse es la Declaración de política del consejo del Ifac, emitida en julio de 1992 bajo el título de "*Assuring the quality of audit and related services*". La misma se refiere a la implantación de apropiadas políticas y procedimientos para mantener y mejorar la calidad de los servicios de auditoría.

Este documento dice "cada falla de un contador, sea real o percibida, en el cumplimiento de las normas profesionales y requisitos legales, hace difícil que la profesión mantenga su reputación de integridad, objetividad y competencia [...]". La Federación entiende que la tarea de alentar y ayudar a las firmas y a los contadores en ejercicio con respecto al mantenimiento de la calidad de sus servicios compete a los institutos profesionales. En esta Declaración de política del Ifac, que tiene nueve páginas, se describen y explican ciertos objetivos que son de aplicación en un plano mundial y recomienda que los cuerpos profesionales se esfuercen por lograrlos en un periodo de tiempo razonable.

Aclaremos que el Comité del Ifac que prepara las normas de auditoría se denomina International Accounting Practices Committee —Iapc—. Los otros comités son: Comité de Contabilidad Gerencial y Financiera, Comité del Sector Público, Comité de Educación y Comité de Ética. El proceso de preparación de las normas incluye estudios y consultas con las entidades profesionales que son miembros de la Federación y con otras partes interesadas.

Declaraciones del Comité de Contabilidad Gerencial y Financiera. Cabe destacar que, en un corto lapso, este Comité ha desarrollado una labor de gran alcance. Primeramente, en febrero de 1987 aprobó y publicó un Prólogo en el que se describen sus antecedentes, objetivos, funciones y procedimientos operativos. El Prólogo explica que al Comité se le ha otorgado la responsabilidad de emitir *Statements* (que llamaremos Declaraciones) en la forma de prácticas y estudios. Las emitidas hasta ahora son las siguientes:

Decl. 1 - febrero, 1989. Conceptos de contabilidad gerencial.

Decl. 2 - octubre, 1989. Decisión sobre inversión de capital.

Decl. 3 - julio, 1990. Exposición a moneda extranjera y administración de riesgo. Incluye: apéndice I, diferentes métodos para la traducción de estados expresados en moneda extranjera, otros tres apéndices y glosario de términos de uso común.

Decl. 4 - octubre, 1991. Control administrativo de proyectos.

Decl. 5 - marzo, 1993 (el más reciente). La administración de mejoras en la calidad. Incluye tres apéndices: I. Caso de estudio; II. Herramientas estadísticas y medición de los procesos, y III. Mediciones adicionales de calidad. Presenta también una bibliografía.

Borrador para discusión - agosto, 1992. Comunicaciones con la gerencia.

Borrador para discusión - abril, 1993. Evaluación ex-pos. Trata de la eficiencia y eficacia de proyectos de inversión de capital y la administración de su ejecución. Tiene tres Apéndices relativos a: Lista verficatoria para una evaluación; Documentos de soporte en una evaluación; Ejemplo ilustrativo con base en un caso real, que abarca tres páginas.

Evaluación especial - octubre, 1992. Impacto de la tecnología de la información sobre la profesión contable (86 p.). Este estudio expone una temática de mucha importancia y actualidad; fue realizado por un grupo de trabajo integrado por cinco miembros de dos cuerpos profesionales de contadores de Australia, afiliados al Ifac. El grupo contó con el apoyo de un panel integrado por diecisiete asesores de diez países. Al mismo tiempo se le encargó estudiar el probable impacto que los avances en la tecnología de la información tienen en la educación y trabajo de los contadores y en el rol y estructura de la profesión contable.

El grupo reconoció que no pudo abordar ciertas cuestiones, que expone en su estudio, relativas al uso de la tecnología de la información en los países en etapa de desarrollo, y sugiere al Ifac que promueva la tarea de examinar este tema y el papel de la profesión contable en la tecnología y la transferencia de pericia.

Guías y estudios del Comité del Sector Público del Ifac

Guía 1 - febrero, 1989. Informes financieros de empresas gubernamentales comerciales.

Guía 2 - julio, 1990. Aplicabilidad de las normas internacionales de auditoría al examen de los estados financieros de empresas gubernamentales comerciales.

Guía 3 - febrero, 1992. Aplicabilidad de las normas internacionales de auditoría al examen de los estados financieros de los gobiernos y entidades no lucrativas del sector público.

Borrador para la discusión - enero, 1992. Auditoría de cumplimiento.

Además de las guías, este Comité prepara estudios que tienen por objeto ofrecer asesoría sobre temas relacionados con informes financieros, contabilidad y auditoría del área gubernamental. Estos trabajos se fundamentan en un análisis cuidadoso de las mejores prácticas y los más efectivos métodos para abordar las cuestiones que se plantean.

Hasta el presente, el Comité ha editado los dos estudios siguientes, que están directamente relacionados entre sí:

Estudio No 1 - 1991. Informes financieros de los gobiernos nacionales. En el mismo se tratan las características cualitativas que deben poseer la información y datos contables.

Estudio No. 2 - 1993. Elementos de los estados financieros de los gobiernos nacionales. La materia que trata está distribuida en cinco capítulos: introducción, elementos que se reportan sobre diferentes bases contables, características de los elementos de los estados financieros, objetivo de la información financiera, objetivos de los informes y datos contables, resumen.

Su prólogo dice que "se espera que este estudio alentará a los lectores, sean o no miembros de la profesión de Contaduría, a considerar enfoques alternativos a las cuestiones relacionadas con los informes de los gobiernos". Así mismo, expresa el deseo de que este trabajo "contribuya a la discusión de este tema y a avances encaminados a realzar la relevancia, comprensión y comparabilidad de los informes financieros en los gobiernos nacionales y sus unidades principales".

Guías del Comité de Educación del Ifac y código emitido por el Comité de Ética. Según lo declarado por el Comité de Educación, su objetivo es formular normas, directrices y temas para ser discutidos, y trabajos informativos sobre la formación y el adiestramiento de los contadores y la educación profesional continuada. Se espera que el Comité actúe como elemento catalítico para acercar a los países desarrollados y en la etapa de desarrollo, y ayudar a la ejecución de programas de educación contable, particularmente cuando para ello represente un apoyo al desarrollo económico.

Las guías que ha expedido son las siguientes:

(Las guías 1, 3, 4, 5, 6 y 8) se fusionaron y están incluidas en la guía 9).

Guía 2 - julio, 1982. Educación profesional continuada.

Guía 7 - octubre, 1987. Requisitos de entrenamiento para técnicos contables. Incluye: apéndice 1 con seis módulos ilustrativos para seis funciones respectivas y apéndice 2, contenido de ocho cursos distintos.

Guía 9 - julio, 1991. Requisitos de educación previa, pruebas de competencia profesional y experiencia práctica de los contadores profesionales. Incluye apéndice sobre el conjunto de los conocimientos básicos del contador profesional.

Guía 10 - noviembre, 1992. Ética profesional del contador: el reto educacional y la aplicación práctica. Se refiere a la enseñanza de los principios de ética.

En cuanto al Comité de Ética del Ifac, en el mes de julio de 1992 publicó el *Código de ética para contadores profesionales*. Este documento de 36 páginas consta de una introducción y dos partes. La parte A es aplicable a todos los contadores profesionales (secciones 1 al 7); la parte B es aplicable a los contadores profesionales en el ejercicio público (secciones 8 al 13).

Comité Internacional de Normas Contables, Iasc

Antecedentes, formación y desarrollo

El Comité Internacional de Normas Contables, más conocido por las siglas de su denominación en inglés, Iasc (International Accounting Standards Committee) tiene sus orígenes en el ámbito de los países anglosajones, entre los que hay que mencionar de manera especial al Reino Unido, Estados Unidos, Canadá y Australia.

De esta manera, en el camino de la vertebración de la cooperación internacional, en 1966 se crea por diversas organizaciones profesionales del Reino Unido, Estados Unidos y Canadá el Grupo de Estudios Internacional de Contadores, Aisg (Accounting International Study Group). Este grupo realizó numerosos estudios y publicaciones y de este núcleo parte la propuesta de creación del Iasc, en el Congreso Internacional de Contabilidad de Sidney en 1972.

La propuesta del Aisg coincide con la culminación de los estudios realizados por un grupo de trabajo internacional constituido en el Congreso de París de 1967, de los que surgió la propuesta de creación del Comité Internacional de Coordinación para la Profesión contable, Iccap (International Coordination Committee for the Accountancy Profession), aprobada en el Congreso de Sidney y antecedente inmediato de la Federación Internacional de Contadores, Ifac (International Federation of Accountants), que resultó directamente de la transformación del Iccap en el Congreso de Munich de 1977.

Vinculado al Iccap es como nace en 1973 en Londres el Comité Internacional de Normas Contables, Iasc. Al transformarse el Iccap en la Ifac, el Iasc se integra orgánicamente en la Federación, si bien, funcionalmente, se concibe como un organismo independiente con respecto a la elaboración de normas internacionales de contabilidad.

Etapas en el desarrollo del Iasc

En el desarrollo del Iasc podemos distinguir las etapas siguientes:

Primera etapa (1973-1982): creación y puesta en funcionamiento. El Iasc se crea en Londres en 1973, integrado en el Iccap, aunque con autonomía plena para la emisión de proyectos de norma y normas internacionales de contabilidad.

El Iasc nace por acuerdo suscrito entre dieciséis organizaciones profesionales de los nueve países que fueron signatarios de la carta constitutiva, en calidad de miembros fundadores (Alemania Federal, Australia, Canadá, Estados Unidos, Francia, Holanda, Japón, México y Reino Unido e Irlanda), siendo Lord Benson su primer presidente.

La estructura orgánica del Comité se recoge en los estatutos, donde los países fundadores eran los únicos que en la primera etapa tenían derecho a voto, a diferencia de los otros países que fueron adhiriéndose en calidad de miembros asociados. Los miembros fundadores nombraban los grupos de trabajo y aprobaban los proyectos de normas y las normas definitivas, tal como se recoge en la primera versión del Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad, aprobado en 1975.

La discriminación hacia los miembros asociados se reduce sensiblemente con la primera revisión del acuerdo y los estatutos del Iasc, realizada en 1977, tras el Congreso de Munich. No obstante, los fundadores se reservaron en esta ocasión un puesto permanente en el Consejo, permitiendo la entrada a sólo dos miembros no fundadores, con lo que el control de las decisiones del Consejo continuaba en manos de los fundadores.

En 1978 se produce la primera revisión al prólogo de las normas, y en 1981 se constituye el Grupo Consultivo, al que se incorporan elaboradores y usuarios de los estados financieros, para responder a las críticas y demandas que en tal sentido se venían formulando al Iasc.

Segunda etapa (1982-1989): ampliación y consolidación de su base profesional a través de la Ifac. Una organización cuya vocación es elaborar unas normas internacionales con un ámbito de influencia mundial, tenía que procurar implicar en sus trabajos y pronunciamientos al mayor número posible de países, sin mantener discriminaciones permanentes en favor de un grupo muy reducido de países, como son los miembros fundadores, pero sin que esta apertura pudiera atender a la calidad técnica de las normas.

Por ello en 1982 se firman unos "compromisos mutuos" entre la Ifac y el Iasc, que permiten una consolidación de la base profesional del Iasc y un mayor compromiso de todas las organizaciones profesionales con los resultados del proceso armonizador. De acuerdo con estos compromisos mutuos:

1. Adquisición de la condición de miembro y nombramiento del Consejo del Iasc

— Todos los miembros de la Ifac son ipso facto miembros del Iasc; todos los miembros del Iasc deberán serlo a su vez de la Ifac (implicación orgánica de la profesión con el Iasc).

— La Ifac nombra a trece de los diecisiete posibles miembros del Consejo del Iasc (control decisorio). Al menos nueve de los países nombrados para ello pertenecerán a los más significativos en cuanto a estatuto y desarrollo de la profesión contable o a su importancia en el comercio internacional (como garantía de la calidad técnica y el apoyo político-económico de las normas). Al menos tres de los cuatro puestos restantes serán ocupados por países menos desarrollados (para garantizar que los intereses de estos países sean reconocidos), siempre que puedan contribuir a los trabajos del Comité.

2. Compromisos de apoyo de las normas contables internacionales

— La Ifac reconoce al Iasc, como la única organización con responsabilidad y autoridad para emitir normas internacionales de contabilidad, negociar con otras instancias y promover la aceptación mundial de tales normas (le reconoce no solamente la autonomía, sino también el monopolio normativo).

— Así mismo, la Ifac pedirá a sus miembros que apoyen el trabajo y las normas del Iasc (soporte para la efectividad de las normas).

3. Garantías de información

— El Iasc informará anualmente de sus actividades al Consejo de la Ifac.

— El Iasc discutirá con la Ifac cualquier modificación a sus estatutos.

— Los presidentes de ambas organizaciones podrán asistir, sin derecho a voto, a las reuniones del Consejo de la otra.

4. Contribución financiera

— La Ifac cubrirá un 10% del presupuesto del Iasc correspondiente a los costos de participación en los grupos de trabajo. El resto del presupuesto del Iasc irá a cargo de los miembros del Consejo (costo económico del poder decisorio), salvo que la Ifac decida reembolsar en todo o en parte la cuota correspondiente a uno o más de estos miembros (para no excluir por vía de una barrera económica la participación de los países pobres).

Se revisa pues en esta fecha el acuerdo constitutivo y los estatutos del Iasc y en 1983 se emite un Prólogo, para recoger el nuevo régimen estatutario.

Tercera etapa (a partir de 1989): desarrollo de un modelo normativo coherente. A partir de 1989 se produce un cambio fundamental en la orientación conceptual y metodológica del Iasc, al emprender un camino normativo, con una orientación teológica que parte de unos objetivos de la información contable a los que han de servir las normas aprobadas.

Los aspectos más significativos de esta nueva etapa son la aprobación de un marco conceptual general para la elaboración y presentación de los estados fi-

nancieros en 1989 y el empeño por la comparabilidad de los estados financieros iniciado en 1989 con la emisión del ED 32; concretado con la aprobación de la "Declaración de intenciones" en 1990; iniciada su traducción en resultados normativos concretos a partir de 1991 con el inicio de la revisión de las Nic publicadas.

Funciones y objetivos del Iasc

Las funciones a desarrollar por el Iasc se pueden resumir de manera sintética en las dos siguientes:

— Contribución al desarrollo y adopción de principios y normas contables relevantes, equilibrados y comparables a nivel mundial.

— Apoyo a la observancia de estos principios y normas en la presentación de los estados financieros.

Estas funciones se corresponden con los objetivos recogidos en los propios estatutos de la organización, que se concretan de la forma siguiente:

1. Formular y publicar normas de contabilidad de interés público, para que sean observadas en la presentación de los estados financieros.

2. Promover su aceptación y observancia a nivel mundial.

3. Trabajar, en términos generales, en favor de la mejora y armonización de las disposiciones, normas contables y procedimientos relativos a la presentación de los estados financieros.

Estructura y órganos operativos del Iasc

Los miembros del Iasc son las organizaciones profesionales de contabilidad que a su vez son miembros de la Federación Internacional de Contadores, Ifac. En diciembre de 1992 habían 107 organizaciones miembros, procedentes de 81 países. Estas organizaciones representan más de un millón de profesionales de la contabilidad, que trabajan en la industria y el comercio, el ejercicio libre de la profesión, instituciones académicas y sector público.

El órgano decisorio es el Consejo del Iasc, compuesto por un máximo de diecisiete miembros, que tienen la siguiente procedencia:

— Trece son representantes de organizaciones profesionales de diferentes países (de los cuales al menos tres son países en desarrollo), nombrados para un periodo máximo de cinco años, con posibilidad de reelección.

— Hasta cuatro miembros son representantes de otras organizaciones interesadas en la información financiera, con un periodo de permanencia que establece el propio Consejo que los nombra.

Los miembros del Consejo eligen de entre ellos a un presidente, por un periodo de dos años y medio, sin posibilidad de reelección.

Existe así mismo un Grupo Consultivo con el que se reúne regularmente el Consejo, y que está compuesto por representantes de usuarios y preparadores de los estados financieros, junto con órganos emisores de normas y observadores procedentes de organizaciones intergubernamentales.

En cuanto a la sede de la organización, ésta se encuentra en Londres, ciudad en la que radica así mismo la Secretaría General, que tiene como función el apoyo administrativo y técnico de la organización.

El desarrollo normativo del Iasc: las Normas Internacionales de Contabilidad

A la fecha el Iasc ha emitido las siguientes Normas Internacionales de Contabilidad, Nic:

Prólogo de las Normas Internacionales de Contabilidad

- Nic 1. Revelación de políticas de contabilidad.
- Nic 2. Valuación y presentación de los inventarios en el contexto del sistema de costos históricos.
- Nic 3. Estados financieros consolidados.
- Nic 4. Contabilización de la depreciación.
- Nic 5. Información que debe revelarse en los estados financieros.
- Nic 6. Respuestas contables a los precios cambiantes.
- Nic 7. Estado de cambios en la situación financiera.
- Nic 8. Partidas no usuales y de periodos.
- Nic 9. Contabilización de las actividades de investigación y desarrollo.
- Nic 10. Contingencias y sucesos que ocurren después de la fecha de balance.
- Nic 11. Contingencias y sucesos que ocurren después de la fecha de balance.
- Nic 12. Tratamiento contable del impuesto sobre la renta.
- Nic 13. Presentación de activo y pasivo circulante.
- Nic 14. Información financiera por áreas.
- Nic 15. Información que refleja los efectos de los precios cambiantes.
- Nic 16. Contabilización de propiedad, planta y equipo.

- Nic 17. Contabilización de los arrendamientos reconocimiento de ingresos.
- Nic 18. Reconocimiento de ingresos.
- Nic 19. Contabilidad de los beneficios por retiro en los estados financieros de los patrones.
- Nic 20. Contabilización de concesiones del gobierno y revelación de asistencia gubernamental.
- Nic 21. Tratamiento de los efectos de las variaciones en tipos de cambio de moneda extranjera.
- Nic 22. Contabilización de combinaciones de negocios.
- Nic 23. Capitalización de costos de financiamiento.
- Nic 24. Revelación de transacciones con partes relacionadas.
- Nic 25. Contabilización de las inversiones.
- Nic 26. Tratamiento contable e informes sobre planes de beneficios de jubilación.
- Nic 27. Estados financieros consolidados y contabilidad para inversiones en subsidiarias.
- Nic 28. Contabilización de ingresos en asociados.
- Nic 29. Información financiera en economías hiperinflacionarias.
- Nic 30. Exposición de estados financieros de bancos e instituciones financieras.
- Nic 31. Información financiera de Lormt Ventures y asociaciones de intereses.
- Nic 7. (Revisado). Estado de flujos de caja.

Los trabajos del Iasc se concretan fundamentalmente en las Normas Internacionales de Contabilidad, Nic, que a su vez han de vertebrarse en torno a los pronunciamientos de carácter general que le sirven de marco, como son:

- 1983. Prólogo a las normas internacionales de contabilidad (Sustituye al publicado en 1975 y revisado en 1978).
- 1989. Marco general para la preparación y presentación de los estados financieros.
- 1990. Declaración de intenciones. Comparabilidad de los estados financieros.

El primer gran paso del proyecto sobre el marco general por la preparación y presentación de estados financieros del Comité Internacional fue publicar el borrador para discusión No. 32 ("Exposure draft" 32, o E32). En ese borrador se formularon las propuestas de cambio que se sugería introducir en trece de las 26 Normas Internacionales de Contabilidad (que llamaremos Nics) publicadas hasta entonces. El objetivo de las propuestas era que, en los casos en que los tratamientos alternativos establecidos en las normas ya emitidas representan una libre elección para transacciones y eventos similares, se eliminarían esos tratamientos, excepto uno. Así mismo, cuando algunas alternativas significaran tratamientos distintos que debieran aplicarse a circunstancias distintas (conforme a los criterios establecidos) el objetivo de las propuestas era que se utilizara en cada circunstancia el tratamiento apropiado.

Veintinueve temas o asuntos fueron contemplados en el citado borrador para discusión, y cada uno fue expuesto y analizado en detalle en las cincuenta páginas de ese documento. Para cada tema se fijó el tratamiento contable requerido o preferido. Con respecto a quince de los temas se estableció un tratamiento alternativo permitido. Así mismo, se propuso la eliminación de veintitrés prácticas contables alternativas que existían en las normas vigentes.

El Iasc destacó que aunque el E32 constituía un avance significativo en la evolución de las normas internacionales, especialmente en lo relativo a reducir tratamientos contables de libre elección, ese borrador no excluía futuras mejoras que inevitablemente ocurrirían a medida que se progresara en la investigación. "La Junta de Gobierno entiende —señaló el Iasc— que tales mejoras continuas son esenciales". Así mismo, destacó que había otras revisiones de las actuales normas, las que se llevarían a cabo para eliminar otros tratamientos contables de libre elección que aún subsistían. En particular, hizo referencia a un proyecto, ya iniciado, sobre la contabilización de instrumentos financieros "porque ese es un tópico que necesita urgente atención para quienes establecen normas, particularmente a nivel internacional".

El borrador No. 32 se sometió a un amplio proceso de difusión para que fuera estudiado y se presentaran observaciones por las partes interesadas. Delegaciones del Iasc visitaron diversos países para explicar, discutir y celebrar seminarios sobre esta materia. El siguiente paso del proyecto fue el largo proceso de análisis y discusión de las observaciones presentadas. Muchas de las cartas que se recibieron, explicó el Iasc posteriormente, fueron el resultado de extensas consultas con cuerpos nacionales que establecen normas, asociaciones profesionales de contadores, firmas internacionales de contadores y otras organizaciones.

Concluida esta etapa, en el mes de julio de 1990, un año y medio después de haberse publicado el E32, el Iasc emitió un documento de veintiún páginas

bajo el título de "Declaración de intención", en el que se expusieron las decisiones tomadas por su Junta de Gobierno después de haberse estudiado y discutido los comentarios y observaciones recibidos. Fue unánime —explicó el Iasc— el apoyo dado al gran objetivo de comparabilidad que propuso el E32, aunque, inevitablemente, muchas de las respuestas no compartían uno o más cambios de los propuestos. La Junta de Gobierno reconsideró las propuestas del E32 a la luz de los comentarios y discusiones. Decidió, también, que se continuaría el proyecto de comparabilidad, sustancialmente en la misma forma contemplada en el E32, aunque se harían ciertos cambios en algunos de los temas allí tratados y en la terminología utilizada para los casos en que todavía se permite la libre elección de un tratamiento contable.

En resumen, según consta en la Declaración de intención de julio de 1990, Iasc aprobó lo siguiente:

Veintiuna de las propuestas del E32 se incorporarán al texto revisado de las normas internacionales, sin cambios importantes con respecto a lo formulado en ese borrador de 1989. Estas propuestas modifican diversos Nics que identificaremos más adelante.

Tres propuestas formuladas en el E32 tuvieron cambios de importancia. Estas propuestas se relacionaban con los Nics siguientes: No. 9, costos de investigación y desarrollo; No. 2, inversión; y No. 23, costos de financiamiento. (En agosto de 1991 se publicaron los tres nuevos borradores para discusión de los respectivos Nics revisados; los números de estos borradores son, respectivamente: E37, E38 y E39).

Cinco propuestas, relativas principalmente a instrumentos financieros: su consideración queda sujeta al trabajo que se estaba haciendo sobre esta materia. (En el mes de mayo de 1992 el Iasc emitió el borrador para discusión No. 40, que consta de 67 páginas, denominado "Instrumentos financieros").

Debemos aclarar que el proceso seguido por el Iasc para poner en vigor las propuestas de cambio, incluye la emisión de un borrador para discusión relativo a cada uno de los respectivos Nics afectados por los cambios. Estos borradores comprenden el "texto revisado" de los Nics (normas internacionales de contabilidad) respectivos.

A continuación señalamos cuáles son los Nics afectados por las leyes ya referidas, veintiún propuestas que fueron aprobadas sin cambios importantes, y así mismo indicamos cuál es el borrador en que consta el "texto revisado" del Nic respectivo.

Nic 18. Reconocimiento de ingresos, E41.

Nic 11. Contratos de construcción, E42.

Nic 16. Propiedades, planta y equipo, E43.

Nic 21. Efectos de los cambios en moneda extranjera, E44.

Nic 22. Combinaciones de negocios, E45.

Nic 8. Partidas no usuales y de periodos anteriores y cambios en políticas de contabilidad, E46.

Estos seis borradores para discusión, que se emitieron entre mayo y julio de 1992, abarcan dieciséis de las propuestas de cambio contenidas en el E32.

Adicionalmente, en diciembre de 1992 se emitió el borrador E47 en el que se recogen tres propuestas de cambio relativas al Nic 19, prestaciones por jubilación de personal.

Finalmente, las otras dos propuestas de cambio (que completan el total de las veintiún propuestas aprobadas sin cambios sustanciales) se relacionan con el Nic 25, contabilización de inversiones. La incorporación de estas dos propuestas se decidirá por la Junta de Gobierno del Iasc después que se complete el proyecto sobre instrumentos financieros, al que nos hemos referido, esto es, cuando quede aprobado el nuevo Nic sobre esta materia.

En resumen, como resultado del proyecto de comparabilidad se ha propuesto la modificación del texto de diez normas internacionales de contabilidad —cuyos números hemos identificado— mediante la emisión de diez borradores para discusión. Otro punto de interés es que se ha aprovechado el proceso de implantación de las propuestas aprobadas, para introducir ciertos cambios en el formato de los Nics, a fin de que sean suficientemente detallados y completos, y que prevean que los estados financieros suministren las revelaciones adecuadas.

Actualmente se está en la etapa de recepción y estudio de los comentarios pertinentes, y conforme a lo previsto por el Iasc, hacia el fin del año 1993 ya se habrá aprobado el nuevo texto revisado de cada una de estas normas.

Resumiendo, tres aspectos importantes de la Declaración de intención es necesario destacar.

El primero es que se han eliminado veintidós tratamientos contables alternativos que antes figuraban en las normas internacionales. Por otra parte, se utilizará la expresión *marco de referencia* en lugar del término *preferido* (que se había propuesto en el E32) para aquellos casos, que ahora son solamente nueve, en que todavía se continúa permitiendo la libre elección de otro tratamiento contable para transacciones y eventos similares. Estos tratamientos quedan identificados específicamente en la Declaración de intención y se denominan *tratamiento alternativo permitido*. La expresión *marco de referencia* —explica el Aisc— refleja más cerca la intención de la Junta de Gobierno de fijar un punto de

referencia cuando tenga que hacerse una elección entre alternativas. En los casos en que no hay tratamiento alternativo, el tratamiento establecido por el Iasc se reconoce como *requerido*.

El segundo aspecto es que los Nics seguirán requiriendo que se revelen en los estados financieros los efectos del uso de tratamientos contables que sean distintos de los tratamientos denominados *marco de referencia*.

El tercer punto que destacaremos es que el Iasc continúa sus consultas con las entidades que regulan el establecimiento de normas sobre esta materia, los institutos profesionales de los contadores y otros sectores que están interesados en la armonización de las prácticas de información financiera. El propósito de estas consultas es buscar vías para eliminar las prácticas contables de libre elección y alentar a los citados grupos a que adopten los tratamientos requeridos y el marco de referencia establecidos en las normas internacionales.

Acerca de otros progresos en relación con normas internacionales, cabe destacar que en diciembre de 1992 el Iasc publicó el borrador para discusión 36, que contiene el texto revisado del Nic 7, anteriormente denominado Estado de cambios en la situación financiera, que ha sido sustituido por el Estado de flujos de caja, y que se espera aprobar en 1993.

Merece mencionarse también que la publicación trimestral *Insight*, del Iasc, edición de marzo de 1993, dedica diez páginas a tratar las cuestiones que se están discutiendo con respecto a los proyectos para emitir una norma sobre el tema de utilidad neta por acción y otra sobre el importante y controvertido tema de contabilización de activos intangibles. Además, están en proceso de revisión el Nic 12, Contabilización del impuesto sobre la renta, de 1980, y el Nic 14, Información financiera por áreas (segmentos), de 1981.

Además, el Iasc distribuye un boletín titulado *Press Release* cada vez que aprueba un nuevo Nic o un borrador para discusión, así como otro —*Update*— que se edita inmediatamente después de cada sesión de la Junta de Gobierno, para divulgar los acuerdos de ese órgano.

Todo lo anterior nos lleva a concluir que debería prestársele mayor atención a la necesidad que nos encontramos de contar con información más actualizada, en español, sobre las actividades que se están llevando a cabo para la armonización internacional de normas de contabilidad y los progresos que se vienen logrando. Creemos que deberíamos tener disponible, con más prontitud, la traducción a nuestro idioma de las nuevas normas, especialmente ahora que se han producido cambios sustanciales, porque ese material tiene que ser estudiado por los distintos cuerpos profesionales en cada país, y sería muy útil para la enseñanza en las facultades de contaduría de la América Latina.

ORGANIZACIONES REGIONALES

Asociación Interamericana de Contabilidad, Aic

La Asociación Interamericana de Contabilidad, Iaa, se fundó en San Juan Puerto Rico en mayo de 1949, coincidiendo con la Primera Conferencia Interamericana de Contabilidad, constituyéndose legalmente en 1984 de acuerdo con las leyes de Puerto Rico, con los siguientes objetivos:

1. Promover relaciones entre los contadores americanos.
2. Estudiar y discutir la práctica profesional con miras a una mejor solución de los problemas comunes y el perfeccionamiento de las normas profesionales.
3. Fomentar y coordinar el estudio de las disciplinas contables.
4. Dignificar la profesión de contador y destacar su importancia en el desenvolvimiento económico de los países americanos.

Forman parte de la Aic veintisiete organismos, provenientes de veintitrés países, lo que supone más de quinientos mil contadores.

La Aic desarrolla conferencias interamericanas cada dos años y seminarios regionales con diferentes periodicidad.

Entre sus tareas se encuentra la emisión de normas de auditoría, que se aprueban en las conferencias interamericanas.

Confederación de Contadores de Asia y del Pacífico, Capa

La Confederación de Contadores de Asia y del Pacífico se constituyó en Hong Kong en 1976, coincidiendo con la Octava Conferencia Asiática de Contabilidad. Incorpora corporaciones profesionales de más de veinte países del hemisferio oriental, ocupándose de organizar reuniones periódicas y armonizar sus normativas

Consejo Africano de Contabilidad

El Consejo Africano de Contabilidad se constituyó en Argel 1979 por veintitrés países miembros de Organización para la Unidad Africana —Oua—. Tras un estudio comparativo de las prácticas existentes, ha emprendido la tarea de la normalización contable dentro del área.

Federación de Contadores de la Asociación de Naciones del Sudeste Asiático, Asean

La Federación de Contadores de la Asociación de Naciones del Sudeste Asiático, Asean, fue constituida en 1976 por los cinco países miembros de la Asociación (Filipinas, Indonesia, Malasia, Singapur y Tailandia), con la intención de aproximar los principios, normas y práctica contable de estos países.

Federación Europea de Expertos Contables, Fee

La Federación Europea de Expertos Contables está constituida por 32 organizaciones profesionales correspondientes a veintiún países europeos aparte de Israel, que es miembro correspondiente.

La Fee se creó en 1987 como resultado de la fusión del Grupo de Expertos Contables de la Cee y de la Unión Europea de Expertos, Económicos y Financieros — Uec —. La Uec fue fundada en París en 1951 como organización representativa de la profesión contable europea.

Sus objetivos estatutarios son:

- Apoyar el perfeccionamiento y la armonización de la práctica contable en su más amplio sentido, tanto en el sector público como en el privado.
- Promover la cooperación entre las organizaciones profesionales de la contabilidad en Europa, en relación con cuestiones de interés común tanto en el sector público como en el privado.
- Representar a la profesión contable a nivel internacional.
- Ser el único órgano consultivo de la profesión contable europea con relación a las autoridades de Cee.
- Organizar congresos y seminarios periódicos.

TEXTO DEL ACUERDO DE COMPROMISOS MUTUOS ENTRE LA FEDERACIÓN INTERNACIONAL DE CONTADORES, IFAC, Y LA COMISIÓN DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD, IASC

Introducción

La Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad, Iasc, fue creada en 1973 con el fin de formular y publicar las normas de interés público que deben ser observadas en la presentación de estados financieros auditados y la Federación Internacional de Contadores, Ifac, fue creada en 1977 con el amplio objetivo de desarrollar e impulsar una profesión contable coordinada con normas armonizadas.

Las entidades profesionales contables patrocinadoras:

- (a) Reconocen que tanto Iasc como Ifac operan dentro del mismo marco común de la profesión contable internacionalmente organizada y están patrocinados por, y reportan a las mismas entidades profesionales contables.
- (b) Reconocen que Iasc tiene total y completa autonomía en el establecimiento de las normas contables internacionales.

(c) Reconocen la necesidad de involucrar a otras partes interesadas en el proceso de establecimiento de normas contables para ampliar su potencial y estimular su aceptación y adopción de tales normas.

Por consiguiente, tanto Iasc como Ifac, por medio de este instrumento convienen en, sujeto a la ratificación bajo los términos de sus respectivas constituciones actuales, formalizar la relación entre ellas en los términos establecidos más adelante así como para conseguir la aprobación de tal relación formal durante el Congreso Internacional en 1982.

A. Obligaciones del Aisc hacia Ifac

1. Todos los miembros de Ifac deberán ipso facto ser miembros de Iasc. Las entidades contables profesionales que al 31 de enero de 1983 sean miembros del Iasc pero no de Ifac deberán ser aceptados como miembros del Ifac bajo solicitud, en cualquier momento dentro del término de un año a partir de la fecha. En caso de no haber solicitud dejarán de ser miembros de Iasc a partir del 1º de enero de 1984.

2. El Consejo de Iasc tendrá a cargo las enmiendas a su constitución, efectivas a partir del 1º de enero de 1983, para dejar establecido que el Consejo de Ifac haga nominaciones para la integración del Consejo de Iasc a favor de entidades miembros de trece países, los cuales actuarán por periodos hasta de cinco años.

3. El Consejo de Iasc deberá rendir anualmente un informe sobre su trabajo durante cada año al Consejo Ifac y proporcionará a este Consejo una copia de su presupuesto anual.

4. El Consejo de Iasc deberá discutir con el Consejo de Ifac sobre cualquier cambio propuesto a la constitución de Iasc.

5. El presidente de Ifac o la persona que él designe acompañada por no más de un consejero técnico tendrá derecho a asistir a las juntas de Consejo de Iasc, y tendrá derecho al uso de la palabra pero no al voto.

B. Obligaciones de Ifac hacia Iasc

6. Ifac reconoce al Iasc como la única entidad que tiene la responsabilidad y autoridad para emitir, en su propio nombre, declaraciones de Contabilidad con plena autoridad para hacerlo para negociar y asociarse con entidades externas y promover la aceptación internacional, así como el cumplimiento de dichas normas.

7. Ifac no tendrá facultad para designar o apoyar cualquier otra entidad con este fin y no deberá formular o considerar o publicar cualquier norma de este

tipo pero sí deberá apoyar las normas emitidas por Iasc y deberá solicitar a sus miembros apoyar el trabajo de Iasc por medio de publicaciones en sus respectivos países de cualquier Norma Internacional de Contabilidad aprobada para su emisión por el Consejo de Iasc, y usar sus mejores esfuerzos:

(a) para asegurar que los estados financieros publicados estén de acuerdo con las Normas Internacionales de Contabilidad en todos los asuntos relevantes, y revelen el hecho de tal cumplimiento;

(b) para persuadir a los gobiernos y a las entidades que establecen normas que los estados financieros publicados cumplan con las Normas Internacionales de Contabilidad en todos los aspectos relevantes.

(c) para persuadir a las autoridades que controlan los mercados de valores y a la comunidad industrial y de negocios de que los estados financieros publicados cumplan las Normas Internacionales de Contabilidad en todos los aspectos relevantes y revelen el hecho de este cumplimiento;

(d) para cerciorarse de que los auditores se hayan satisfecho de que los estados financieros publicados cumplen con Normas Internacionales de Contabilidad en todos los aspectos relevantes;

(e) para fomentar la aceptación y observancia de las Normas Internacionales de Contabilidad a nivel mundial.

8. Tanto Ifac como Iasc reconoce que es esencial para continuar con el desarrollo y acatamiento de las Normas Internacionales de Contabilidad que aquellos países donde la profesión contable está altamente desarrollada o que tienen importancia significativa en el comercio internacional, deberán estar representados en el Consejo de Iasc. Ifac conviene que incluirá dentro de sus nominaciones al Consejo de Iasc hasta 1987 a todos aquellos países que integraron el Consejo original de Iasc en el momento de su formación en 1973. Por tanto, cuando menos nueve de los países nominados serán seleccionados entre los países más importantes en términos del estado y desarrollo de la profesión contable o que tengan alguna importancia relevante en el comercio internacional. El Consejo de Ifac deberá buscar la opinión de los consejeros salientes con relación a todas las nominaciones. Los nombramientos adicionales del Consejo de Ifac de preferencia, incluirán no menos de tres países en proceso de desarrollo al nominar países para que pertenezcan a este cuerpo directivo, el Consejo de Ifac deberá tener la seguridad de que todas las nominaciones tienen niveles y recursos que puedan permitirles contribuir al trabajo del Consejo y están dispuestos a aceptar la invitación de nombrar personas que lleven a cabo sus cometidos o se unan a grupos de trabajo constituidos para desempeñar las tareas designadas por el Consejo.

9. Ifac contribuirá con un 5% del presupuesto de Iasc en enero y 5% en julio de cada año para sufragar los costos de participación en comisiones de trabajo de entidades miembros que no estén representadas en el Consejo de Iasc. El resto de presupuesto de Iasc deberá ser aportado por los miembros de su Consejo, excepto que el Consejo de Ifac pueda recibir el reembolso total o parcial de aquella parte del presupuesto cargada a uno o más miembros del Consejo.

10. El Presidente del Consejo de Iasc o la persona a quien él designe acompañada por no más de un consejero técnico tendrá facultad para asistir a juntas del Consejo de Ifac, y también el uso de la palabra, pero no tendrá facultad para votar.

C. Oficina Administrativa de Iasc

11. La ubicación de la oficina administrativa de Iasc deberá seguir en Londres, Inglaterra.

D. Enmiendas

12. El Consejo de Ifac y el Consejo de Iasc pueden proponer cambios a los términos de estas obligaciones mutuas pero tales cambios deberán tener la aprobación tanto del Comité de Ifac y tres cuartas partes del total de los votos del Consejo de Iasc.

13. Ifac está de acuerdo en enmendar su constitución para incorporar los términos de estas obligaciones mutuas.

14. Iasc está de acuerdo en enmendar su constitución para incorporar los términos de estos compromisos mutuos.

15. Nada en este documento podrá impedir a Ifac o a Iasc enmendar sus respectivas constituciones sin la aprobación de la otra parte, siempre que tal enmienda no esté en conflicto con el contenido de estas obligaciones mutuas.

16. Cualquier enmienda a las respectivas constituciones de Ifac y Iasc posteriores a octubre de 1982 deberán ser promovidas por los respectivos consejos y sometidas a las entidades miembros para su aprobación.

E. Fecha de vigencia

17. Estas obligaciones mutuas entrarán en vigor a partir del 1º de enero de 1983.

Firmado por y por parte de:

Comisión de Normas
Internacionales de Contabilidad

Hans Burggraaff
Presidente

Federación Internacional de
Contadores

Gordon Cowperthwaite
Presidente

BIBLIOGRAFÍA

Herrera Juan R. La estructura de la profesión. Tendencias y cambios. *Revista Interamericana de Contabilidad* No. 45.

Iasc. Publicaciones varias.

Ifac. Publicaciones varias.

Montesinos Julve Vicente. Ponencia presentada en el Tercer Encuentro Colombiano de Investigación de la Ciencia Contable.

Suma. Boletines del segundo y tercer trimestre de 1993.