

Gestin

Ano II - Nº 2 - Dezembro de 2003

Instituto Politécnico de Castelo Branco



Escola Superior de Gestão

ISSN nº 1645-2534

EFFECTOS DE LA ARMONIZACIÓN CONTABLE INTERNACIONAL EN LA REGULACIÓN CONTABLE DE LA UNIÓN EUROPEA Y EN PORTUGAL

António José F. Gaiola*

RESUMO

A qualidade, transparência e comparabilidade da informação financeira publicada pelas empresas são requisitos que cada vez mais se devem assumir como um imperativo a cumprir e a ser exigidos pelos estados, tendo em conta o alcance desta informação na tomada de decisões.

Assim, a harmonização contabilística internacional mais do que uma tendência mundial deve entender-se como um processo de reconhecida importância a operar-se tanto ao nível internacional pelos diversos organismos com responsabilidades nessa matéria, como pelos organismos nacionais, no sentido de encontrarem plataformas de entendimento sobre quais deverão ser as bases para o estabelecimento de um verdadeira ordem contabilística internacional, a ser cumprida genericamente por todas as empresas, aplicada por todos os profissionais e exigida por todos os seus utentes.

O presente trabalho pretende dar uma panorâmica sobre a normativa comunitária em matéria contabilística e sobre o processo de harmonização contabilística mundial, tanto no plano internacional, como no plano das instituições nacionais.

INTRODUCCIÓN

La existencia de información financiera comparable al nivel internacional es un sueño de todos aquellos que directa o indirectamente necesitan utilizarla en la toma de decisiones, a pesar de, cuanto más se sienten los efectos de la globalización en los mercados (financieros, de capitales, etc) más urgente la exigencia de armonización contable al nivel mundial.

En la actualidad se puede afirmar que la generalidad de los países (desarrollados y en vías de desarrollo) posee su contabilidad basada en unas normas que funcionan de forma eficaz, es decir, la información financiera es preparada de acuerdo con conceptos, principios y procedimientos contables normalizados, permitiendo la comprensión de la información por los utilizadores y su comparabilidad en el tiempo y en el espacio.

En esto sentido, la normalización contable al nivel de cada país nacional contribuyó de modo decisivo para la satisfacción del objetivo fundamental de la información financiera: permitir el conocimiento, de modo verdadero y apropiado, de la posición financiera y los resultados de las entidades, con la calidad que los destinatarios necesiten.

Si el problema de la normalización contable al nivel nacional no se coloca, el mismo no ocurre con la armonización de las normas contables al nivel internacional¹; por razones

* Professor Adjunto da Escola Superior de Gestão de Idanha-a-Nova
O autor agradece ao PRODEP medida 5.3 pelo financiamento na realização deste trabalho.

¹ Debe señalarse la diferencia entre armonización, entendida como un proceso de aumento de la comparabilidad de las prácticas contables a través de la reglamentación de sus niveles de variación y la normalización, que es un proceso que implica la imposición de normas rígidas que resulten en uniformización.

naturales o históricas, culturales o jurídicas, existen divergencias en las estructuras conceptuales que producen las normas contables, en sus conceptos y supuestos y en su encuadramiento reglamentar, planteando la existencia de soluciones diferentes para cuestiones iguales o idénticas, poniendo en causa la comparabilidad y la transparencia de la información financiera.

De hecho, los desarrollos en las tecnologías de información, la necesidad de las empresas accedieren a fuentes de financiación al nivel internacional y la necesidad de los inversores diversificaren sus aplicaciones, crearon condiciones para la globalización de los mercados, transformando las bolsas nacionales en una componente de un mercado de capitales global.

Así, teniendo en cuenta la progresiva globalización del entorno económico, el desarrollo de las prácticas contables viene influenciado por el marco legal, institucional, socio-económico y por el ambiente en que estas se desarrollan (Pulido Álvarez, 2001) introduciendo en la contabilidad, bajo la presión de los diversos usuarios de la información, nuevos desafíos y exigencias cuanto a la producción de un conjunto único de normas de elevada calidad y de aceptación generalizada al nivel mundial, que armonice las prácticas contables al nivel internacional.

En esto sentido, deberá caminarse hacia la producción de un conjunto único de normas de aceptación generalizada al nivel internacional que soporten la elaboración de demostraciones financieras comprensibles en cualquier parte.

Este proceso de aceptación de la armonización contable viene siendo conducido por los organismos internacionales de normalización, donde el International Accounting Standards Committee (IASC) se viene asumiendo como protagonista, teniendo en cuenta las contribuciones, impuestas o no, de las distintas organizaciones al nivel internacional (IOSCO, UE, FASB, SEC, etc).

El presente trabajo tiene como objetivo caracterizar la normativa contable europea planteando sus principales limitaciones en el actual entorno; un segundo aspecto se prende con la caracterización de los movimientos de armonización contable al nivel europeo y mundial en los marcos más importantes; finalmente, caracterizar la posición de Portugal en el actual entorno normativo de la contabilidad, al nivel europeo y mundial.

1. LA NORMATIVA CONTABLE DE LA UNIÓN EUROPEA

Uno de los objetivos de la Unión Europea (UE) es la promoción del desarrollo del Mercado Único que se caracteriza, entre otros aspectos, por la libre competencia y libre circulación de capitales, cuya efectividad supone la uniformidad de los sistemas contables.

Tradicionalmente, la armonización contable se restringió a la necesidad de incrementar la comparabilidad de la información financiera de las empresas, siendo operada por los siguientes instrumentos de normalización contable para determinados tipos de sociedades²:

- la IV Directiva – 78/660/CEE, del 28 de Julio del 1978, relativa a las cuentas anuales de las sociedades;
- la VII Directiva – 83/149/CEE, del 15 de Junio del 1983, relativa a las cuentas consolidadas.

Las Directivas se presentan como un texto jurídico que congrega las posiciones de los diversos países que intervinieron en su elaboración, traducido en un modelo de armonización abierto y flexible al permitir un elevado conjunto de opciones en la trasposición

² Se excluyeron los bancos y las aseguradoras.

para los normativos internos, al libre arbitrio de los Estados-miembros o de las empresas³ que, a la excepción para algunas referencias respecto a los criterios de valoración, no incorpora una estructura conceptual, es decir, principios contables.

Teniendo en cuenta la diversidad existente en los sistemas jurídicos y contables nacionales, dado que es en Europa donde se registran las mayores disparidades contables al nivel mundial, cada país conservó las reglas fundamentales que ya vigoraban, obteniéndose un resultado final positivo en términos nacionales, al incorporar nuevos conceptos y planteamientos, pero reducido en el objetivo de la normalización al nivel europeo.

De esto se deduce que cualquier tentativa de comparación entre los principios que derivan de la Directiva y los contenidos en la legislación nacional resulta en una evidente falta de armonización, semejante a lo que ocurre al nivel mundial.

La trasposición de las Directivas para los normativos contables nacionales incrementó la comparabilidad de las cuentas en el espacio de la UE al introducir en los países de influencia contable continental⁴ conceptos como la imagen verdadera y apropiada (*true and fair view*) o el principio de la sustancia sobre la forma de la corriente anglo-sajón⁵ o mismo la estructura de las demostraciones financieras en los países donde estas no existían.

Otras influencias del modelo anglo-sajón con consecuencia en la orientación de la normativa contable tienen que ver con el tipo de financiación que predomina en las sociedades (Pulido Álvarez, 1996):

- en los países anglo-sajones la financiación se basa en el mercado financiero donde, la mayor necesidad de información para los inversores impone mayor énfasis en la fiabilidad de la misma⁶;
- en los países de la corriente continental, la financiación se obtiene principalmente en los bancos y en el Estado donde, hay la necesidad de se adoptaren criterios más conservadores teniendo en cuenta la concentración del capital en pocas manos⁷.

Sin embargo, el objetivo de la IV Directiva no era obtener una normalización contable, sino establecer unas condiciones jurídicas mínimas equivalentes en cuanto al alcance de la información contable a publicar y asegurar la equivalencia de la misma (Laínez Gadea y Callao Gastón, 1999) que, a pesar de recoger los aspectos positivos de las diversas normativas contables, incorpora diversas limitaciones.

Aún debe señalarse que esta Directiva se encuentra técnicamente sobrepasada teniendo en cuenta el desarrollo de la actividad económica (leasing, futuros, opciones, etc) al no corresponder a las necesidades ni de las empresas ni de los mercados financieros y de capitales, comprobado por sus 20 años de existencia sin haber sufrido modificaciones de bulto.

³ Fernandes (1999) refiere que el texto de la IV Directiva en diversas ocasiones contiene la referencia a que "Los Estados pueden..." y que la VII Directiva contiene 52 opciones.

⁴ Esta corriente, donde se insiere Portugal, España, Francia, Alemania, Italia, etc, se caracteriza por tener una orientación legalista, basada en el seguimiento de leyes y normas de carácter obligatorio emanados por órganos tutelados por el Estado que imponen la adopción de un plan oficial de cuentas, donde los criterios fiscales prevalecen sobre los contables, siendo el Estado y los bancos los principales usuarios de la información.

⁵ En esta corriente se insiere el Reino Unido, Irlanda, los Países Bajos y los Estados Unidos y se caracteriza por la emisión de las normas contables (técnicamente más rigurosas), competir a los organismos representativos de los profesionales de contabilidad, cuya aplicación, voluntaria, se basa en su aceptación general. El proceso de introducción de nuevas normas en este modelo incorpora un mecanismo de respuesta a los problemas más célere por que la normalización se procesa por vía de las organizaciones de profesionales, al contrario de la corriente continental que asienta en la vía legislativa, sujeta a las influencias políticas sobre los aspectos técnicos.

⁶ En estos países las empresas pretenden mostrar la mejor situación económica y financiera posible teniendo en cuenta que mayores resultados no significan necesariamente mayor pago de impuestos.

⁷ En estos países las empresas tienen la preocupación en minorar los resultados dado que la tributación se hace a partir del beneficio.

Para Fernandes (2000) los principales problemas contables de la actualidad y para los cuales las Directivas no poseen cualquier solución o posee una respuesta insatisfactoria son: consolidación y integración de cuentas; negociación en los mercados financieros y de capitales; instrumentos financieros; discontinuidad de operaciones; imparidad de los activos; valor temporal del dinero y descuento; desempeño de la empresa; cobertura de riesgos; concepto de valor razonable; concepto de realización; agricultura; nuevas demostraciones financieras; información segmentada y intercalar. Por otra parte, la introducción de la moneda única vino acentuar las divergencias existentes en los normativos contables cuando se pretenden comparar demostraciones expresas en la misma unidad monetaria.

Esa falta de actualidad se explica por la morosidad en el proceso de alteración de las Directivas que, carece de aprobación en el Parlamento Europeo y que en diversas ocasiones impone razones políticas sobre las razones técnicas siendo que, cualquier proceso que implique morosidad en la actuación es incompatible con las rápidas mutaciones en el mundo de los negocios y con el apareamiento de productos financieros cada vez más sofisticados.

Otra limitación se refiere al hecho de las empresas de la UE que pretenden obtener financiación en mercados internacionales no pueden olvidar las normas de contabilidad de aceptación generalizada es decir, las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC)⁸ del IASC⁹ y en el caso de las bolsas de Estados Unidos, los United States Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP) del Financial Accounting Standards Board¹⁰ (FASB).

Esto se traduce en un esfuerzo adicional para estas empresas, tanto en el establecimiento de varios sistemas contables, como en la realización de reclasificaciones y reconciliaciones, con todas las limitaciones y costes que eso representa, teniendo en cuenta que las Directivas son de aplicación obligatoria en los países de la UE.

Fernandes (1999) señala las siguientes opciones que la Comisión podría envidar para resolver el problema de la prestación de cuentas en los mercados de capitales:

- establecimiento de un acuerdo con los Estados Unidos, que a pesar de intentado, no ha sido posible por la razón de que las Directivas sufren de falta de actualidad; cuanto a los Estados-miembros, estos no están dispuestos a compatibilizar sus normas con las US GAAP teniendo en cuenta las dificultades y la pérdida de soberanía que eso presenta;
- exclusión de las *global players* (empresas multinacionales) de sumisión a las Directivas de la UE, lo que planteaba algunas cuestiones de naturaleza jurídica por la necesidad de alterar las Directivas, dada la dificultad en compatibilizar sistemas contables distintos en el mismo país y el hecho de que las grandes empresas también detienen empresas menores;
- actualización de las Directivas por estas no se presentaren suficientemente detalladas y sufrieren de omisiones relevantes, teniendo en cuenta la morosidad en su actualización y la dificultad en compatibilizar los intereses de los diversos Estados-miembros y de aprobar esas alteraciones;
- creación de una Comisión de Normalización Contable Europea, solución también rechazada por las dificultades señaladas anteriormente y por el apareamiento de más un conjunto de normas, además de las nacionales e internacionales, contrariando la propia tendencia de globalización.

⁸ En inglés International Accounting Standards (IAS).

⁹ El IASC es un organismo privado de normalización contable que tiene su principal objetivo en la obtención de uniformidad en los principios, normas, reglamentos y procedimientos contables utilizados en la producción de los informes financieros al nivel internacional.

¹⁰ El FASB es el organismo responsable por la emisión de normas contables aceptadas por la Comisión de Valores Mobiliarios de Estados Unidos (Securities Exchange Commission – SEC).

Ante esos planteamientos, se llega a la conclusión que la normalización contable al nivel de la UE ha llegado a un impasse; la problemática de la armonización está presente en el desarrollo de la actividad económica, en las exigencias de las empresas multinacionales, de los inversores, de los bancos y organizaciones financieras, de los profesionales, en el funcionamiento de los mercados de capitales y de las entidades supervisoras, etc, que requieren comparabilidad y transparencia en la información financiera, no tanto al nivel comunitario sino que al nivel mundial.

Teniendo en cuenta los problemas señalados cuanto a la armonización contable en la UE y la creciente relación entre sus agentes económicos y los mercados internacionales, el problema esencial se resume a compatibilizar las normas europeas y de sus Estados-miembros con normas de aceptación generalizada al nivel internacional.

2. LA ARMONIZACIÓN CONTABLE EN LA UE Y AL NIVEL INTERNACIONAL

Teniendo en cuenta los movimientos de globalización en los mercados financieros y de capitales, la International Organization of Securities Commission (IOSCO) al reconocer la necesidad de existir un cuerpo único de normas contables aceptadas por todas las bolsas, en el 1993 identificó 40 “core standards” que las empresas deberían respetar para acceder a las bolsas internacionales.

Ese hecho resultó en un acuerdo en el 1995 con el IASC en el sentido de este organismo desarrollar los mecanismos necesarios para compatibilizar los “standards” con las NIC’s, tornándolas como referencial y homologándolas a efectos de utilización en las bolsas de valores asociadas de la IOSCO.

En su primera etapa de el IASC tenía un papel más de estudio y comparación que de aplicación, considerando que los países que lo integraban ya poseían sus propias normas contables, emitiendo normas con elevado grado de flexibilidad y con un amplio conjunto de alternativas, de modo a minimizar las divergencias entre los distintos sistemas contables.

El acuerdo IASC/IOSCO vino como secuencia de un segundo estadio de desarrollo de la organización en que se pretendió ampliar los efectos de la comparabilidad a través de la revisión de las NIC’s, dotándolas de mayor rigidez y menos alternativas.

En el inicio de este proceso el SEC presentó alguna hostilidad en la utilización de normas que no los US GAAP teniendo en cuenta que la adopción de las NIC podría: bajar el nivel de información financiera de las empresas cotizadas, dado que las GAAP son más exigentes y desarrollan un ámbito más vasto de asuntos, disminuir el liderazgo de los Estados Unidos al nivel mundial teniendo en cuenta la aceptación de otras normas en su propio país, el perjuicio de las empresas de Estados Unidos por tiñeren que aplicar normas más rigurosas, la pérdida de información para los usuarios y algún escepticismo cuanto a la viabilidad del acuerdo IASC/IOSCO.

Sin embargo, la cuestión tiene un sentido inverso, la aceptación de las NIC por las instituciones americanas por una parte, podría generar un flujo adicional de empresas a desear cotizarse en las bolsas del país y atraer más inversores; por otra parte, al compatibilizarse la aproximación de las NIC a las exigencias de los US GAAP, esto puede conducir a que, en el futuro, las autoridades de la UE se acercan más de las normas del FASB que de las NIC.

En el proceso de compatibilizar las NIC con los *standards* de la IOSCO, se observó la influencia de los Estados Unidos a través de la divulgación por la SEC de cuales deberían ser los elementos básicos a cumplir para se considerar la eventual homologación de las NIC por esto organismo:

- necesidad de crear un cuerpo integrado y exhaustivo de principios contables;
- inexistencia de normas de alta calidad basadas en un marco conceptual que pro-

- porcione una información completa al usuario;
- principios rigurosamente aplicables sin posibilidad de tratamientos alternativos.

Además del SEC debe también referirse el papel del FASB, en la sombra de todo lo que respecta a eventuales movimientos armonizadores al nivel mundial, que refiere las características a que debe obedecer un conjunto de normas de alta calidad (Giner Inchausti, 1999):

- ser consistente con las guías proporcionadas por un marco conceptual subyacente;
- evitar o minimizar los procedimientos contables alternativos;
- ser comprensible y claro;
- ser capaz de rigurosa interpretación y aplicación.

Otro aspecto relevante en el proceso conducente a la obtención de un conjunto de normas contables de aceptación generalizada al nivel mundial fue la reunión de los Ministros de Finanzas y Gobernadores de Bancos Centrales del G7 en el 1998 que firmaron un acuerdo conducente a la toma de medidas de reforma del sistema financiero internacional de modo que se incremente la transparencia y accesibilidad de la información en los mercados financieros, identificar y difundir normas internacionales y códigos de buena conducta, así como motivar la aplicación de los acuerdos.

A pesar de esos movimientos armonizadores, existía una gran dificultad en generar consensos al nivel del IASC, pudiendo poner en duda la generación de resultados o a la introducción de opciones en las normas, dejando el camino libre al FASB para el liderazgo mundial en las materias contables.

Esos hechos determinarían el inicio de un proceso de reforma y reestructuración del IASC en el 1998, visando el reconocimiento internacional de la institución como organismo normalizador y la aceptación generalizada de sus normas a través del cumplimiento de los siguientes objetivos (Lorca Fernández, 2001):

- desarrollo de Normas Internacionales de Contabilidad que requieran información de alta calidad, transparente y comparable, que ayudará a los que participan en los mercados de capitales y a otros a tomar decisiones;
- promoción del uso de las NIC's, trabajando con las entidades reguladores nacionales.

Según el autor esos objetivos se alcanzan a través de la credibilidad de la institución y de la reunión de dos características fundamentales:

- autoridad, que supone su aceptación por los organismos nacionales y respectiva representación geográfica y participación de estos en el proceso de emisión de normas, sin que predomine un determinado colectivo;
- y competencia, es decir, capacidad de generar normas de elevada calidad con la necesaria independencia y reconocido prestigio de sus miembros.

A pesar de estos aspectos positivos, el proceso de reestructuración del IASC también no viene generando consensos, por una parte, algunos de los países europeos no aceptan la existencia de normas privadas no obligatorias para regular la contabilidad y el predominio de asociaciones de profesionales en una organización cuyos órganos decisores no tienen legitimidad política, es decir, los representantes de los países en el IASC son en general instituciones sin poder reglamentar en su propio país; por otra parte, los Estados Unidos lideran una corriente que defiende la independencia de las instituciones donde las

condicionantes de naturaleza política no prevalezcan a la hora de decidir importantes cuestiones técnicas que corresponden a los profesionales.

Respecto a la UE, la introducción de la moneda única y la creación del Mercado Único, de nuevo tornó actual la cuestión de que la no existencia de armonización genera problemas de comparabilidad y transparencia en el relato financiero, creándose nuevas expectativas respecto a la necesidad de modificar la legislación contable comunitaria, a través de la reducción de la diversidad existente en los normativos nacionales.

La Comisión Europea al reconocer que la información financiera elaborada con base en las Directrices no es adecuada a las exigencias de los mercados de capitales internacionales e intentando evitar que las empresas tuviesen que presentar las demostraciones financieras de acuerdo con los diversos normativos, adoptó una nueva estrategia que tuvo sus frutos a finales del 1995 cuando se publicó un comunicado sobre “Armonización contable: una nueva estrategia con relación a la armonización internacional” (CE, 1995).

Esto comunicado, además de plantear un criterio de racionalidad, al referir que deben aprovecharse los desarrollos ya existentes al nivel internacional en términos de normativa contable, aún abre el camino para la aceptación de las NIC al reconocer su importancia al nivel internacional, incentivando a la participación de la UE y de sus Estados-miembros en los procesos de armonización contable.

También fue permitido por los gobiernos de Alemania, Francia, Bélgica e Italia que las empresas multinacionales de sus países utilicen las NIC en la preparación de las cuentas consolidadas para uso internacional¹¹ o doméstico, posición esta que viene reforzar el acuerdo IASC/IOSCO en el ámbito internacional. Cuanto a las cuentas individuales, se mantienen las Directivas, decisión esta que a pesar de paradójica y discriminatoria, se basa en el hecho de estas se encontraran enlazadas con la fiscalidad.

Los objetivos planteados por la nueva estrategia son:

- existencia de políticas de relato financiero más elaboradas y centradas en las empresas cotizadas, de acuerdo con lo que es exigido por los mercados de capitales;
- elevado nivel de comparabilidad de las demostraciones financieras cuya finalidad es asegurar el funcionamiento eficiente de los mercados de capital y suministrar información esencial a los inversores;
- existencia de un mecanismo legal que suministre soporte legal a la integración de las NIC en la estructura conceptual de las Directivas, que garantice los intereses de los inversores y que contenga formas de control de su aplicación.

Ante la posibilidad de aceptación de las NIC en la elaboración de la información financiera por las sociedades en la UE, la Comisión llevo a efecto un levantamiento de las posibles incompatibilidades con las Directivas¹² concluyendo lo siguiente:

- las opciones previstas en las Directivas constituyen en diversos casos la solución contenida en la NIC, lo que no constituye una sorpresa dada la existencia de múltiples opciones en las normas y en las Directivas;
- en diversos aspectos, las Directivas no relevan las cuestiones contenidas en las NIC, no existiendo por eso incompatibilidad;
- los aspectos incompatibles se refieren a cuestiones menores (tratamiento del *goodwill* y consolidación de conglomerados); la resolución de estos conflictos implica que las empresas al cumplir las NIC no están incompatibles con las Directivas.

¹¹ A pesar de las empresas europeas que cotizan en la bolsa de Nueva York presentaren sus cuentas de acuerdo con los US GAAP.

¹² Idéntico estudio fue realizado por la Federación des Experts Comptables Europeans (FEE) en el 1999 que intenta establecer la comparabilidad entre las Directivas y las NIC al evidenciar sus semejanzas y diferencias.

Deberán también introducirse algunas alteraciones en la IV Directiva a través de derogaciones al principio del coste histórico con relación a los instrumentos financieros, por introducción del principio del valor razonable.

Por otra parte, deberá realizarse idéntico estudio comparativo entre las NIC y las normas nacionales de cada Estado-miembro¹³ evaluando si estas pueden aplicarse por las diferentes empresas, aunque la inexistencia de incompatibilidades no signifique necesariamente comparabilidad (Giner Inchausti, 1999).

A finalizar debe referirse que en el actual marco contable de la UE, la preparación de las cuentas consolidadas de acuerdo con las NIC solo es posible desde que no exista conflicto con las Directivas. Como forma de superar las divergencias contables de cada uno de los países, posibilitando la presentación de demostraciones financieras comparables, debe observarse:

- cuando las NIC prevean un procedimiento de referencia y un procedimiento alternativo se elige aquel que esté de acuerdo con las Directivas y aceptanse los requisitos suplementarios impuestos por las NIC en lo que no contraríe las Directivas;
- cuando las Directivas prevean una opción entre dos procedimientos debe elegirse aquel que sea conforme las NIC;
- en la presentación de las cuentas deben aplicarse los criterios de las NIC manteniendo la estructura para las demostraciones financieras prevista en las Directivas.

3. LOS DESARROLLOS EN LA NORMATIVA CONTABLE POSTERIORES AL AÑO 2000

La conclusión del proyecto de acuerdo IASC/IOSCO del 1995 tuvo como efecto en el 2000 la recomendación a las Comisiones de Valores Mobiliarios asociadas de la IOSCO¹⁴ de la aceptación de 30 NIC's en la preparación de la información financiera, que tendrá como consecuencia la generalización del modelo IASC al nivel mundial.

Las NIC pasan a constituir un conjunto global y conceptualmente sólido de normas de presentación de información financiera, destinadas a servir las necesidades de la comunidad empresarial internacional, aunque fueran identificados algunos aspectos que requieren análisis específicas y tratamientos suplementarios como forma de compatibilizar las exigencias del SEC donde, la existencia de versiones locales de las normas internacionales continua a ser necesaria.

Los tratamientos suplementarios se refieren a:

- reconciliaciones para demostrar el efecto de la aplicación de un método contable en contraste con el método seguido por las normas del IASC;
- divulgaciones adicionales en las demostraciones financieras o en la memoria;
- interpretaciones de la orientación para el uso específico de una alternativa particular prevista en las normas de IASC o en aspectos poco claros o omisos.

Debe aún referirse que el acuerdo IASC/IOSCO solo tiene eficacia cuanto a las normas del 2000, cuya vigencia se encuentra en el periodo transitorio donde, ni todas las sociedades las aplican en la íntegra pudiendo los miembros de la IOSCO exigir procedimientos específicos cuanto a las cláusulas de transición. El acuerdo también ha excluido algunas de las NIC's por razones de no se pretender incluir normas de carácter sectorial (las NIC 26 y 30 respecto a los bancos y aseguradoras) y de novedad (NIC 40 respecto a Inversiones en Propiedades).

¹³ Con relación al caso español véase Laínez Gadea y Callao Gastón (1999).

Respecto a la UE, la Comisión pretendiendo concretizar el objetivo político de cementar las condiciones necesarias para la realización de un mercado de capitales integrado y eficiente, de modo que se asegure el nivel más elevado de comparabilidad y transparencia de las relatos financieros en todo el espacio comunitario, reforzando la competencia, la libre circulación de capitales, la eficiencia global de los mercados y la confianza de los inversores, reduciendo así el coste de capital para las empresas, presentó la Comunicación “Estrategia de la UE para el futuro en materia de información financiera a suministrar por las empresas” al Parlamento y al Consejo (CE, 2000) señalando la necesidad de acelerar la realización del mercado único de los servicios financieros hasta el 2005 para que se cumpla el Plan de Acción para la Implementación del Mercado Único de Servicios Financieros.

La Comisión vino confirmar que las NIC proporcionan una base adecuada de información financiera por parte de las sociedades cotizadas de la UE, proponiendo un reglamento relativo a la aplicación de las NIC, su rápida diseminación y la reducción del riesgo de ocurrieren discrepancias nacionales. En ese sentido vino exigir la toma de decisiones por los Estados-miembros respecto a todas las empresas de la UE cotizadas, de modo que estas elaboren sus cuentas consolidadas de acuerdo con las NIC adoptadas para el efecto por la UE, en el límite a partir del 2005.

El mecanismo de aprobación de las NIC a esos efectos consiste en controlar la adopción de nuevas normas e interpretaciones, interviniendo cuando estas contengan deficiencias relevantes o cuando estas no tengan en cuenta características específicas del contexto económico o jurídico de la UE, contiendo dos niveles:

- al nivel reglamentar se emitirá un parecer cuanto a la aplicación o no de las NIC en la UE y en que fecha pasa a ser aplicable;
- al nivel técnico, se harán contribuciones en todas las fases del proceso de elaboración de las normas y se envolverán todos los organismos nacionales de normalización contable, de supervisión, responsables por la elaboración de las cuentas, etc.

Por otra parte, la Comisión, no se limitó al establecimiento de requisitos mínimos respecto al ámbito de la información financiera a suministrar por las empresas cotizadas, planteando otras medidas tendentes hacia la generalización de la utilización de las NIC, respecto a la posibilidad de los Estados-miembros requirieren o permitieren que las empresas no cotizadas y las sociedades individuales presenten las cuentas de acuerdo con las NIC.

La decisión por las NIC y el abandono de los GAAP, por paradójico que parezca, tuvo en cuenta que *“estos son voluminosos y extensos y se basan en reglas y interpretaciones muy pormenorizadas; su utilización requiere esfuerzos considerables en materia de educación y formación”* referencia que, en nuestra opinión, no debería constar de un documento oficial de la Comisión Europea.

El cumplimiento de las NIC asegurará un incremento en el grado de comparabilidad de las cuentas y de la utilidad de las demostraciones financieras en la UE. Cuanto a las Directivas, ellas se mantendrán en vigor para las sociedades de responsabilidad limitada, de modo que se aseguren los requisitos mínimos de comparabilidad, constituyendo la aplicación de las NIC un requisito complementar.

El reconocimiento de las NIC por la UE y la IOSCO constituye un avance irreversible en la convergencia hacia la armonización contable internacional. La exigencia de análisis específicas y tratamientos suplementarios tendrá a desaparecer por la presión impuesta en los mercados, en particular por las empresas multinacionales, que no pueden continuar a preparar conjuntos de informes financieros dependiendo de los mercados en el que actúen.

¹⁴ El informe del Comité Técnico puede verse en www.iosco.org/docs-public-2000/2000-iasc_standards-document01.html.

En la actualidad están en curso mutaciones en las normas internacionales de contabilidad que marcan definitiva e irreversiblemente una nueva era: de una actitud de indiferencia y de discordancia en los procesos de armonización y normalización contable, por parte de los diversos países y organizaciones de profesionales, para un periodo de participación plena en el proceso de elaboración de las NIC, lo que parece la posición más adecuada en un periodo de creciente globalización.

4. INFLUENCIA DE LAS NIC'S EN LA NORMATIVA CONTABLE DE PORTUGAL

En la normativa contable de Portugal, de acuerdo con la Directriz Contable nº 18 de la Comisión de Normalización Contable¹⁵ (CNC), los objetivos de las demostraciones financieras consisten en proporcionar información sobre la posición financiera de una unidad económica y sus alteraciones, así como el desempeño de la misma de modo que se proporcione utilidad a los usuarios en la toma de decisiones donde, su preparación debe obedecer a unos principios de aceptación general.

La normalización contable en Portugal está expresa en el Plan Oficial de Contabilidad (POC) aprobado por Decreto-Ley del Gobierno, insiriéndose en el conjunto de países de la corriente continental donde la normalización contable tiene un carácter público y una orientación legalista, siendo la fiscalidad la principal usuaria de la información financiera, que ejerce una excesiva influencia sobre la contabilidad.

Respecto a los efectos de la armonización contable internacional en Portugal, las entidades con responsabilidades en la regulación de las materias contables respecto a la generalidad de las sociedades (CNC, Comisión del Mercado de Valores Mobiliarios, Orden de los Revisores Oficiales de Cuentas y Cámara de los Técnicos Oficiales de Cuentas) tienen una posición de expectativa y de acompañamiento de lo que está ocurriendo al nivel comunitario e internacional, participando en los órganos de las diversas instituciones con responsabilidades en materias contables.

Debe todavía señalarse que la normalización contable está dispersa por otros organismos como el Banco de Portugal para las empresas financieras, el Instituto de Seguros de Portugal para las empresas aseguradoras y la Comisión de Normalización Contables de la Administración Pública, para los organismos de la Administración Central, Regional y Local y entidades mayoritariamente financiadas por el Presupuesto del Estado, lo que evidencia una ausencia de coordinación y articulación entre estas entidades y la necesidad de existir un único sistema contable.

Hasta el momento la actitud de la CNC se viene caracterizando por el acompañamiento y seguimiento de las orientaciones del IASC, teniendo particular atención a las NIC; desde luego, en la trasposición de las IV y VII Directivas para la estructura del POC al elegir las opciones que no estén en conflicto con las NIC y en las Directrices Contables que al abordar cuestiones omisas en el POC, están fuertemente influenciadas por las NIC.

Esto refleja la preocupación de la CNC en acompañar los trabajos del IASC, observándose también que las orientaciones en materia de política contable de la UE son aquellas que vienen siendo seguidas de forma voluntaria por Portugal.

De acuerdo con las orientaciones de la Directriz Contable nº 18 se considera que la utilización de los Principios Contables Generalmente Aceptados se debe subordinar a la siguiente jerarquía:

¹⁵ De acuerdo con el Decreto-Ley nº 367/99, de 18 de Septiembre, su principal objetivo es emitir normas y establecer procedimientos contables, armonizados con las normas comunitarias e internacionales de la misma naturaleza, visando la mejora de la calidad de la información financiera.

1. las que constan en el Plan Oficial de Contabilidad;
2. las que constan de las Directrices Contables;
3. los divulgados en las Normas Internacionales de Contabilidad emitidas por el IASC.

A pesar de la relevancia de las normas del IASC en el normativo contable nacional, observase que se relevó para tercer plan las NIC manteniéndose la obligatoriedad de seguimiento en primer los principios de POC, en algunos aspectos incompatibles con las NIC.

La aceptación y adopción de las normas IASC en el marco contable de Portugal supone la reflexión en un conjunto de aspectos, como refiere Cea Garcia (2000) respecto al caso de España:

- la posibilidad de determinados normativos del IASC poseyeren menor calidad técnica que las normas nacionales;
- el conflicto con el ordenamiento jurídico-legal del país, teniendo en cuenta la profunda influencia de la corriente anglo-sajón en el modelo de normas IASC;
- la rápida introducción de nuevos normativos cuya regulación contable no fue introducida puede generar efectos económicos perversos donde, se debe establecer un periodo transitorio y generar un proceso de consulta pública sobre el impacto de determinadas normas;
- la existencia de solución para determinados problemas contables tanto en las NIC como en las normas nacionales, debe generar un proceso de análisis cuidadoso de modo mantener los aspectos de las normas nacionales compatibles con las normas IASC y elegir los aspectos de las normas del IASC que no estén en conflicto con las normas nacionales, rechazando los aspecto de conflicto;
- la posible existencia de impactos fiscales teniendo en cuenta el hecho de que las normas contables pasan a asentar en la corriente anglo-sajón, debiendo producirse cambios en las normas fiscales en simultaneo con los cambios en las normas contables;
- las características de la generalidad de las empresas (PYMES) no justifica la adopción de modelos contables complejos, teniendo en cuenta que el movimiento de armonización internacional se generó a partir de las presiones de las empresas que operan al nivel internacional.

A pesar de la creciente importancia de los mercados financieros en la internacionalización de las empresas portuguesas, es irrelevante la importancia de la adopción de las NIC en Portugal teniendo en cuenta que más del 90% de las empresas son PYMES de naturaleza familiar, donde las principales fuentes de financiación son los bancos y la contabilidad asume su papel tradicional: el cumplimiento de sus obligaciones con la Hacienda.

Así, la obligatoriedad de cambios en los normativos contables debe tener en cuenta unos limites determinados, teniendo en cuenta el impacto en la casi globalidad de las empresas del país.

Ante lo expuesto, cual deberá ser el camino a seguir? La generalización de las NIC's tiene como consecuencia la complejidad creciente de la contabilidad, generando el apareamiento de sistemas contables más o menos complejos dependiendo de la dimensión de la empresa.

Si el camino no es elaborar las cuentas de acuerdo con las NIC, aunque con algunas derogaciones, se puede perder la comparabilidad entre pequeñas y medianas y las grandes empresas, teniendo en cuenta que estas pueden elaborarlas de acuerdo con las NIC, generando la duda sobre la necesidad de existencia de normalización contable.

En nuestra opinión se camina hacia la creciente absorción de las NIC por los normativos contables nacionales, debiendo la Comisión de Normalización Contable envidar un esfuerzo

en el sentido de la publicación de normas nacionales menos extensas y complejas que las NIC, que ponderen las circunstancias del país, así como, la proporcionalidad cuanto a la dimensión y estructura de las empresas sin perder de vista las NIC en sus aspectos esenciales.

En el caso contrario, la simple traducción de las NIC puede crear situaciones de incompatibilidad entre las NIC y los normativos nacionales, como ocurrió con la Directriz nº 16 – “Reevaluación de activos inmovilizados tangibles” aprobada por la CNC en el 1995 y el Decreto-Ley nº 31/98, del 11 de Febrero – Reevaluación de activos inmovilizados para efectos fiscales, la primera basada en el concepto de “valor razonable” y el segundo basado en la utilización de coeficientes de desvalorización monetaria.

A terminar, independientemente de las opciones futuras de la UE en materia de política contable, los impactos en la regulación contable en Portugal tendrán un efecto reducido una vez que las preocupaciones actuales de la CNC son la adopción de las NIC, cuya aplicación no se resume al nivel europeo sino que al nivel mundial.

CONCLUSIÓN

La armonización contable internacional requiere que los organismos de contabilidad hagan un esfuerzo en el sentido de la elaboración y divulgación de las normas nacionales de acuerdo con los preceptos de las normas internacionales, intentando así garantizar la calidad y comparabilidad de la información financiera.

La década de los 90 ha sido fértil en desarrollos en la contabilidad al nivel mundial, principalmente cuanto a la reestructuración de los organismos de normalización contable, a partir de los esfuerzos iniciados por el IASC en los años 70.

Todos los acontecimientos referidos (acuerdo IASC/IOSCO, el papel de las instituciones contables de los Estados Unidos y el proceso de armonización seguido por las autoridades de la UE) pueden indiciar la aproximación entre las normas contables, siendo la evolución previsible registrada al nivel de las normas internacionales de contabilidad, que se acercan de forma cada vez más acusada de las prácticas contables en vigor en los Estados Unidos que, como fue referido ejerce una influencia relevante en la comunidad empresarial internacional al nivel contable.

Todo esto genera la discusión al nivel mundial sobre cual deberá ser el marco conceptual para la contabilidad, que en nuestra opinión deberá asentar en los normativos del IASC.

Respecto al normativo contable en Portugal y teniendo en cuenta la inserción en la Unión Europea, deberá continuar a adoptarse una actitud de pro-actividad respecto a todo lo que ocurriendo tanto al nivel europeo, como al nivel mundial, de modo a anticipar los posibles impactos que vengán a producirse.

BIBLIOGRAFÍA

- CEA GARCIA, J. L. (2000), “La regulación contable española y el modelo normativo IASC: un debate sobre su adaptación”, *Partida Doble* nº 116, pp. 4-17, Noviembre 2000.
- CE (1995). “Accounting Harmonization: a new strategy vis-à-vis international harmonization”, Comisión Europea, Documento 508, 14.11.1995 COM (1995), Bruselas.
- CE (2000). “Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo”, Comisión Europea, Bruselas, 13.06.2000 COM (2000) 359 final ES.
- FERNANDES, G. (2000). “Normas Internacionais de Contabilidade”, *Revista de Contabilidade e Comércio* nº 225, pp. 169-189, 1º trimestre 2000.

- FERNANDES, G. (1999). "Harmonização Contabilística Mundial", *Revisores & Empresas* nº 5, pp. 36-40, 2º trimestre 1999.
- FERNANDES, J. (1999). "Harmonização da Contabilidade e da Auditoria na União Europeia", *Revisores & Empresas* nº 4, pp. 28-31, 1º trimestre 1999.
- FERREIRA, L. (1998). "Normas Internacionais de Contabilidade na União Europeia", *Revista de Contabilidade e Comércio* nº 220, pp. 787-816, 4º trimestre 1998.
- GINER INCHAUSTI, B. Et al. (1999). "Análisis comparado de la Normativa Contable de AECA y IASC", AECA Monografías, Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, Madrid.
- GINER INCHAUSTI, B. (1999). "La uniformidad de las Normas Contables: liderazgo mundial en materia contable", *Partida Doble* nº 105, pp. 22-31, Noviembre 1999.
- GOIS, C. (2000a). "International Accounting Standards – as normas de contabilidade para o século XXI?", *Eurocontas* nº 59, pp. 4-15, Junho 2000.
- GOIS, C. (2000b). "A influência das normas do IASC sobre a normalização contabilística portuguesa", *Revisores & Empresas* nº 9, pp. 36-49, 2º trimestre 2000.
- IOSCO (2000). "Informe del Comité Técnico sobre las NIC", www.iosco.org/docs-public-2000/2000-iasc_standards-document01.html.
- JARNE JARNE, J. (1997). "Clasificación y Evolución Internacional de los Sistemas Contables", AECA Monografías, Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, Madrid.
- LAINÉZ GADEA, J. A. y CALLAO GATÓN, S. (1999). "Normas Internacionales de Contabilidad vs Normativa Española", *Partida Doble* nº 104, pp. 4-27, Octubre 1999.
- LORCA FERNÁNDEZ, P. (2001). "El nuevo IASC", *Partida Doble* nº 120, pp. 6-11, Marzo 2001.
- MACHADO, A. (2000). "A normalização contabilística em Portugal", *Eurocontas* nº 59, pp. 16-25, Junho 2000.
- MATINEZ CONESA, I. (1995). "¿Comparabilidad internacional o consistencia conceptual de los modelos normalizados?", *Partida Doble* nº 62, pp. 53-55, Diciembre 1995.
- AMAT, O. y BLAKE, J. (1996). "Contabilidad Europea", AECA Monografías, Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, Madrid.
- PULIDO ÁLVAREZ, A. (2001). "Armonización Contable Internacional: algunas reflexiones", *Partida Doble* nº 120, pp. 12-23, Marzo 2001.
- PULIDO ÁLVAREZ, A. (1996). "La armonización contable en Europa ¿Estamos en el buen camino?", *Partida Doble* nº 66, pp. 40-45, Abril 1996.
- ROBERTO, J. (2000). "O IASC na crista da onda", *Revisores & Empresas* nº 9, pp. 50-54, 2º trimestre 2000.
- RODRIGUES, L. (2000). "A globalização dos mercados de capitais e o processo de convergência da normalização contabilística internacional", *Jornal de Contabilidade* nº 275, pp. 39-45, Fevereiro 2000.