

Anexo 1. Tendencias y Experiencias en algunos países representativos

1. México

Marco Normativo Contable.¹ La contabilidad en México está regulada por las diferentes leyes que emanan de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, siendo de especial referencia la Ley General de Profesionales, la Ley General de Sociedades Mercantiles, el Código Fiscal de la Federación y la Ley del Impuesto sobre la Renta. En relación con las entidades gubernamentales que involucran a la práctica profesional, se encuentran la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la Secretaría de la Función Pública, la Auditoría Superior de la Federación y el Banco de México.

El ente regulador de la profesión contable es el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP), organismo profesional que actúa independientemente del gobierno central, agrupando los diferentes colegios estatales de contadores públicos. Este organismo, por medio de la Comisión de Principios de Contabilidad, se encargó hasta el año 2004 de emitir los PCGA mediante Boletines (normas) y Circulares (recomendaciones); y a través de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría emite las normas de auditoría.

El 25 de abril de 2001, el IMCP y otras instituciones de primer nivel lanzaron la iniciativa de constituir una entidad independiente con dos objetivos: emitir normas para el registro y la presentación de la información financiera y buscar la convergencia con las normas internacionales de contabilidad. El 10 de mayo de 2002, se constituye el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF) como un organismo del sector privado, autónomo, independiente y plural. Esta decisión fue respaldada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la Comisión Nacional Bancaria y de Valores (CNBV), la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas y la Secretaría de la Función Pública. Su conformación tuvo como finalidad generar mayor transparencia al delegar a un ente independiente la investigación, elaboración y emisión de normas contables de calidad compatibles con las Normas Internacionales de Contabilidad.

Para cumplir esta finalidad, el CINIF creó un Centro de Investigación y Desarrollo (CID), encargado de efectuar los procesos de investigación, armonización, auscultación, emisión y difusión de las normas de información financiera. El objetivo del CID se planteó en avanzar hacia una convergencia de las normas de información financiera nacionales con las internacionales, para lograr una mayor comparabilidad de la información financiera de las entidades mexicanas.

Mientras las entidades financieras deben de preparar sus estados financieros aplicando las disposiciones del regulador la CNBV y en general las Normas de Información Financiera del CINIF, la Ley de Mercado de Valores requiere a todas las empresas que elaboraren sus estados financieros consolidados de acuerdo con las NIIF.

La Comisión Nacional Bancaria y de Valores (CNBV) regulador del mercado de valores, en conjunto con el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP), el Consejo Mexicano para la

¹ Comité de Integración Latino Europa-América (CILEA). La contabilidad en los países del CILEA. 2008, p.37-38.



Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF) y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), decidieron que a partir del año 2012, las empresas que cotizan en la Bolsa Mexicana de Valores (BMV) adopten las NIIF.

Las compañías de seguros deben aplicar las normas emitidas por la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas (CNSF), en conjunto con las Normas de Información Financiera (NIF).

Método de Convergencia Regulatoria para Empresas de Interés Público. El CINIF es el emisor de la normatividad contable aplicable a las empresas en México. Uno de sus objetivos es lograr que a partir del año 2012, las entidades cuenten con un conjunto de NIF en convergencia con las NIIF, con las ventajas de considerar las características económicas y legales del país y de estar traducidas oficialmente en español.

Las emisoras de valores deberán elaborar sus estados financieros bajo NIIF para el ejercicio que inicie el 1 de enero de 2012 y ejercicios subsecuentes. Dichos estados financieros deberán ser auditados y dictaminados por auditor externo, cuando así se requiera, con base en las Normas Internacionales de Auditoría (NIA).

Las entidades deberán informar a más tardar el 30 de junio de 2011 su plan de implementación, el cual debe incluir por lo menos, el detalle del plan de trabajo y actividades para la transición, situación de los sistemas de información e identificación preliminar de los principales efectos en los estados financieros originados por dicha implementación.

Existieron reglas particulares de transición a las entidades que desearon adoptar NIIF en 2008. En este caso, se requirió informar la decisión de adopción en 2008 y enviar el plan de implementación durante los primeros 40 días de 2009. Una entidad que haya elegido esta opción, presentó sus estados financieros de 2008 comparativos con 2007, también bajo NIIF.

En la INIF 1 (Supletoriedad de las Normas Internacionales de Información Financiera) emitida por el CINIF en Diciembre de 2005, se concluyó que las NIIF debían considerarse, supletoriamente, parte de las NIF en México.

El CINIF considera que a partir del año 2012, después de haber alcanzado la convergencia de las NIF con las IFRS, la información financiera de las entidades mexicanas será comparable con la de un gran número de países en el mundo.

En noviembre de 2008, la Comisión Nacional Bancaria y de Valores (CNBV) comunicó el plan para la adopción de NIIF para las compañías públicas en la Bolsa Mexicana de Valores.

El 27 de enero de 2009, se publicó en el Diario Oficial las modificaciones a las Disposiciones de Carácter General Aplicables a las Emisoras de Valores y a Otros Participantes del Mercado de Valores ("Circular Única de Emisoras") emitidas por la CNBV, para establecer el requerimiento a las empresas que divulgan su información financiera al público a través de la Bolsa Mexicana de Valores (BMV) para que a partir del año 2012 elaboren y divulguen obligatoriamente su información financiera con base en las Normas Internacionales de Información Financiera,

permitiendo su adopción anticipada durante los ejercicios 2008 a 2011, previa notificación a la CNBV y a la BMV.

Entre las medidas que tomó la CNBV para dar seguimiento al proceso de adopción de las NIIF se encuentra la obligación de las emisoras de informar sobre los avances en la implementación.

A principios de 2010 se creó el Comité de Transición hacia Normas Internacionales de Información Financiera integrado por la CNBV, el Comité de Emisoras de la BMV, la Asociación Mexicana de Intermediarios Bursátiles (AMIB), las cuatro Firmas más grandes de contadores públicos y el CINIF, con objeto de implementar reglas que ayuden a las entidades obligadas a la adopción de las NIIF.

A partir de marzo de 2010, las emisoras deben revelar como complemento a la información financiera trimestral sus avances en el proceso de adopción. Como parte de dicha revelación, se requirió señalar a los responsables del proceso de adopción y el porcentaje de avance en ciertas actividades.

La INIF 19 (Cambio derivado de la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera) emitida por el CINIF en Agosto de 2010, aplica a las entidades que a la fecha de su entrada en vigor utilizan las Normas de Información Financiera (NIF) emitidas por el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF) para la preparación de sus estados financieros y que cambiarán dicha base para utilizar las NIIF debido a que:

- a. conforme a la legislación vigente deben divulgar sus estados financieros al público a través de la BMV; o
- b. son entidades distintas a las anteriores, pero que por alguna otra razón cambiarán la base normativa para la preparación de sus estados financieros.²

Esta INIF 19 tiene como objetivo el requerir revelaciones sobre la adopción, en los estados financieros con base en NIF emitidos en periodos anteriores a la fecha de adopción de las NIIF y en los estados financieros con base en NIF emitidos dentro del periodo de adopción de las NIIF.

Método de Convergencia Regulatoria para Pequeñas y Medianas Empresas³. La aplicación de las *NIIF para las Pymes (IFRS for SME)* en México, es un tema que todavía no ha sido reglamentado. Se espera que muy pronto se tome una decisión en la forma de cómo se afrontara su convergencia.

Principales divergencias técnicas con las NIIF. Los principales grupos contables en donde se presentan diferencias de las NIF con las NIIF al 2010, son:

- Inventarios (Método de Costeo).
- Instrumentos Financieros (Reconocimiento y Medición).
- Activos Intangibles y Propiedades Planta y Equipo (Modelo de Revaluación)

² Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera. Interpretación a las Normas de Información Financiera INIF19. 2010, p.7

³ Método de Convergencia regulatoria para pequeñas y medianas empresas: <><http://www.pwc.com/us/en/issues/ifrs-reporting/country-adoption>

- Goodwill (Plusvalía o Crédito Mercantil)
- Deterioro del Valor de los Activos
- Estados Financieros Consolidados y Separados
- Impuesto a las Ganancias (Reconocimiento de Impuestos Diferidos).
- Beneficios a los empleados.

Experiencias en el proceso de implementación de las NIIF para tener en cuenta para Colombia. El flujo de inversión del extranjero hacia México y de este país hacia el extranjero, fue una de las variables relevantes consideradas en el proceso de convergencia de la regulación contable mexicana.

Los esfuerzos de convergencia dictados por el CINIF y los de adopción de las NIIF por parte de las compañías públicas en México en 2012, se considera que brindarían a los emisores y usuarios, los beneficios de reportar bajo una plataforma contable de calidad y reconocida en los mercados financieros internacionales.

Un elemento clave del proceso en México es la consideración de que la convergencia de los principios contables locales con las NIIF, deben recoger las características económicas y legales del país y estar preparadas en español, así como la necesidad de hacer un trabajo conjunto y planificado para la convergencia o la adopción de las NIIF a todo nivel, en el ámbito legal, cultural, económico, educativo y fiscal.

El ente emisor de cada país, para que lleve a cabo las actividades de investigación y desarrollo de normas de información financiera y su convergencia con las NIIF, debe contar con el apoyo de los sectores empresarial, profesional, financiero y gubernamental.

Así mismo, con la finalidad de que el proceso de implementación sea efectivo, se consideró fundamental no cambiar **la fecha inicial o de adopción, ya que hace el proceso ineficiente y costoso**. Además, implica trabajo adicional para las empresas al tener que realizar cálculos e informes a fechas distintas.

Es necesaria la participación de expertos en la etapa adecuada para lograr una conversión exitosa.

Las empresas que adopten las NIIF deberán tomar medidas previsoras para la valuación de ciertos grupos de cuentas, derivado que se debe utilizar el valor razonable (Fair Value). Por lo tanto, es recomendable que a partir de la fecha de transición se obtengan las valuaciones de ciertos activos y pasivos de varios peritos independientes.

Un punto clave para el éxito como se considera en los estudios de México es estimular a las compañías para que hagan una evaluación y aplicación anticipada de las NIIF. El mensaje es que las compañías que dejan las conversiones a NIIF para el último minuto, incrementarán el riesgo de errores en la elaboración y presentación de los reportes financieros.

Integrar las NIIF en las operaciones, desde la base, es una necesidad. Una conversión a NIIF afecta varios aspectos del negocio, más allá de las funciones de contabilidad técnica y de información financiera (procesos y sistemas corporativos).

Las autoridades fiscales deben tomar una decisión respecto a la utilización de las NIIF, realizando un diagnóstico de impactos económicos y financieros para las empresas en la aplicación de la legislación tributaria de acuerdo a su posición.

Los beneficios para las empresas que reportarán bajo NIIF para Pymes, son el fortalecimiento de su estructura de gobierno corporativo y la mayor posibilidad de acceso a fuentes de financiamiento alternativas o en el extranjero.

El mercado de valores y las empresas que lo conforman pueden lograr atraer mayor capital extranjero en la medida en que se incrementa la confianza sobre la información que se publica para los inversionistas. En ese sentido, también se facilita el acceso de las emisoras mexicanas a mercados internacionales, la comparación de información financiera de emisoras mexicanas con la de las emisoras de otros países, la comparabilidad de los resultados de una compañía con otras de su industria, en cualquier territorio, y el proceso de consolidación de grupos multinacionales con actividades internacionales, así como simplificar los requisitos a inversionistas extranjeros en el mercado de capitales de México.

Una de las consideraciones importantes para la adopción de las NIIF en México por parte de las empresas públicas o que cotizan sus valores en la BMV, fueron los cambios propuestos por el regulador en la bolsa de Nueva York -US Securities & Exchange Commission (SEC, por sus siglas en inglés)- para las emisoras extranjeras que cotizan en la bolsa de Nueva York. En 2008 se eliminó la conciliación a US GAAP para dichas entidades siempre y cuando los estados financieros básicos y sus notas hubieran sido preparados de conformidad con NIIF, emitidas por el International Accounting Standards Board (IASB).

2. Chile

Marco normativo contable. En noviembre de 1971, el Consejo General del Colegio de Contadores de Chile creó la Comisión de Principios y Normas de Contabilidad, cumpliendo con una resolución del Cuarto Congreso Nacional (celebrado en septiembre de 1970), de acuerdo con la atribución contenida en el literal “g” del Art. 13 de la Ley No 13.011, que lo obliga a dictar normas relativas al ejercicio profesional.

El 9 de enero de 1973, el Consejo General del Colegio de Contadores aprobó el Boletín Técnico N° 1, en donde se enuncian y explican los elementos constituyentes de la “Teoría Básica de la Contabilidad” en la cual se fundamentan las normas contables, siendo este organismo la única entidad de derecho privado que tiene la facultad para emitir normas que son de aplicación general en Chile.

Las normas de información financiera y auditoría del sector privado son establecidas por cuatro entes diferentes: el Colegio de Contadores de Chile (CCC), la Superintendencia de Valores y Seguros (SVS), la Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras (SBIF) y la Superintendencia de Administradoras de Fondos de Pensiones (SAFP), existiendo cierto grado de coordinación entre ellos.

El Colegio de Contadores de Chile (CCC), es una organización de afiliación voluntaria, está legalmente reconocido como el cuerpo responsable del desarrollo y emisión de los principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA) y de las normas de auditoría generalmente aceptadas (NAGA). Aun así, como se ha indicado antes, la SVS, la SBIF y la SAFP tienen facultades para establecer normas de contabilidad, y un cierto poder regulador sobre la profesión contable. El CCC es miembro tanto de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) como de la Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC).

Método de Convergencia Regulatoria para Empresas de Interés Público. El Consejo General del Colegio de Contadores de Chile aprobó a través de su Boletín Técnico No.79, emitido a finales del año 2008, la Convergencia de los principios de contabilidad generalmente aceptados en Chile a las NIIF.

Para cumplir con lo anterior, se evaluaron las dos alternativas internacionalmente aceptadas por la Profesión para cumplir con el propósito de la armonización contable: la adopción directa de las normas originales en inglés emitidas por el IASB y un proceso de convergencia de los principios contables del país a dichas normas internacionales, a través de la emisión de normas locales que, cumpliendo con todos los requerimientos del marco legal y regulatorio del país, mantenga como premisa fundamental el objetivo de adoptar integral, explícita y sin reservas las NIIF, sin introducir ningún tipo de adaptaciones ni excepciones técnicas locales.⁴

Luego de un largo proceso de debate e intercambio de opiniones con los diferentes agentes involucrados del país y con el IASB, la decisión del Colegio de Contadores de Chile fue que el camino que necesariamente debía seguir Chile era la segunda de las alternativas indicadas.⁵

El Boletín Técnico No.79 emitido por el Colegio de Contadores de Chile sobre la *convergencia de los principios de contabilidad generalmente aceptados en Chile a las normas internacionales de información Financiera*, fue aprobado en su sesión ordinaria del 15 de diciembre de 2008.

Las normas que el IASB tiene definidas como —Normas Internacionales de Información Financiera - NIIF, se adoptan en Chile bajo la denominación *Normas de Información Financiera de Chile (NIFCH)* y las que el IASB tiene definidas como —Normas Internacionales de Contabilidad -NIC se adoptan en Chile bajo la denominación *Normas de Información Contable de Chile (NICCH)*. Respecto a las normas internacionales de interpretación que el IASB tiene definidas como —Comité de Interpretaciones de Normas Internacionales de Información Financiera – CINIIF se adoptan en Chile bajo la denominación *Complemento de Interpretación de Normas de Información Financiera de Chile (CINIFCH)* y las que el IASB tiene definidas como —Comité Permanente de Interpretación - SIC se adoptan en Chile bajo la denominación *Suplemento de Interpretación Contable de Chile (Sicch)*. El conjunto de dichas normas adoptadas en Chile bajo las respectivas denominaciones antes mencionadas, también se denominan genéricamente en Chile como Normas de Información Financiera de Chile (NIFCH).⁶

⁴ Colegio de Contadores de Chile. Boletín Técnico No.79, Diciembre de 2008. Párrafos 2 y 3.

⁵ Ibid, Párrafos 2 y 3.

⁶ Ibid, Párrafo 6.

En el mismo boletín se menciona que las normas contenidas allí podrían ser aplicadas opcionalmente en los estados financieros que cubran períodos que comiencen desde el 1° de enero de 2009. De acuerdo al Boletín Técnico No.82, su aplicación general y obligatoria será a partir del 1 de enero del 2013.

La Superintendencia de Valores y Seguros (SVS) a través de las Circulares 368, 384,427 y 485 imparte medidas para el proceso de adopción de las NIIF para las entidades emisoras de valores de oferta pública, lo cual es de aplicación para todas las entidades inscritas en el Registro de Valores emisoras de valores de oferta pública.

En efecto, la Superintendencia de Valores y Seguros (SVS) optó porque las entidades emisoras de valores de oferta pública **adopten** de manera integral las IFRS a partir del 1 de enero de 2009, lo cual aplica para todas las entidades inscritas en el registro de valores emisoras de valores de oferta pública.

Para las entidades en el mercado bursátil, se estableció un calendario gradual de las IFRS, de la siguiente forma:

- a) Entidades emisoras de acciones de mayor presencia o patrimonio bursátil que por su naturaleza e incidencia relativa deben emitir sus estados financieros bajo IFRS a partir del 1 de enero de 2009.
- b) Otros emisores de valores de oferta pública (acciones o de títulos de deuda) y Securitizadoras. Estas entidades debían adoptar las IFRS a partir del 1 de Enero de 2010.
- c) Entidades acogidas a la Circular N° 198 de la Superintendencia y otras sociedades del registro no emisoras deberían adoptar las IFRS a partir del 1 de Enero de 2011.

No obstante el calendario anterior, las entidades podrían acogerse voluntariamente a la aplicación de IFRS en forma anticipada, a partir de 1 de enero de 2009, situación que tenían que haber informado a la Superintendencia y además a las Bolsas de Valores, cuando correspondía, como se comentó.⁷

Método de Convergencia Regulatoria para Pequeñas y Medianas Empresas⁸. Por medio del Boletín Técnico No.82, el Colegio de Contadores de Chile estableció un proceso de convergencia de los principios de contabilidad del país a las normas internacionales PYME, a través de la emisión de normas locales que, cumpliendo con todos los requerimientos del marco legal y regulatorio de Chile, mantengan como premisa fundamental el objetivo de adoptar en forma integral, explícita y sin reservas las NIFCH para EPYM (empresas Pequeñas y Medianas), sin introducir ningún tipo de adaptaciones ni excepciones técnicas locales.

Debe tenerse en cuenta que ellos definen las Entidades Pequeñas y Medianas como aquellas que no tienen una obligación pública de rendir cuentas y publican estados financieros con propósitos

⁷ Superintendencia de Valores y seguros. Circular No.427 de Diciembre de 2007, p.1

⁸ Colegio de Contadores de Chile. Boletín Técnico No.82 de Septiembre de 2010.

de información general para usuarios externos. Son ejemplos de usuarios externos los dueños que no están involucrados en la gestión del negocio, los acreedores actuales o potenciales y entidades clasificadoras de riesgo.

No obstante lo indicado en el párrafo anterior, una EPYM podrá utilizar las NIFCH completas, contenidas en el Boletín Técnico 79.

Considerando la necesidad de establecer un período de transición, la norma contenida en el Boletín Técnico No.82 será obligatoria para los estados financieros que comiencen el o con posterioridad al 1 de enero de 2013, permitiéndose su aplicación anticipada.⁹

Principales divergencias técnicas con las NIIF. Los principales grupos de cuentas en donde se presentan diferencias de las NIFCH con las NIIF al 2010 son:

- Moneda funcional
- Consolidación
- Activo Fijo
- Corrección monetaria
- Activos biológicos
- Combinación de negocios
- Existencias
- Instrumentos financieros
- Reconocimiento de ingresos
- Leasing

Experiencias en el proceso de implementación de las NIIF para tener en cuenta para Colombia.

La sola elaboración de estados financieros bajo las IFRS no es indicativo para un buen desempeño en el proceso de su elaboración. Algunas dificultades en la aplicación de los nuevos principios de contabilidad en Chile fueron: los instrumentos financieros, activo fijo, intangibles y la determinación del deterioro de valor, así como también en las normas relacionadas con la adopción por primera vez.

La convergencia a IFRS, en teoría, ha traído bastantes beneficios, como el resultado de una mejora en la calidad de los reportes financieros de las compañías y también mejoras indirectas por el mayor grado de incorporación del Gobierno Corporativo, lo que implica protección a los inversionistas, a causa de la mayor transparencia, y calidad en la entrega de la información financiera.

En Chile, a esta instancia ya han migrado a IFRS la gran mayoría de las empresas reguladas por la Superintendencia de Valores y Seguros (SVS), los bancos, otras empresas del área financiera, las mayores empresas públicas y filiales de empresas multinacionales europeas, pero “aún existe un segmento importante de empresas no reguladas que optarán por la normativa IFRS en pleno o acordarán planes de transición a IFRS para PYMES.

⁹ Ibid. Párrafos 1 y 7

En la aplicación de las IFRS se observan empresas que aumentaron su patrimonio así como otras que lo disminuyeron. Si se miran los indicadores financieros de las compañías se ve que han cambiado. Hay modificaciones en rentabilidad sobre patrimonio y sobre activos hubo impactos materiales muy significativos. Algunos de los ajustes que provocaron ese cambio material son: la moneda funcional, aspectos de consolidación, migración de activos fijos, y de correcciones monetarias, que son los que más han impactado en cuantía y en temas de post implementación.¹⁰ A nivel de post implementación, las compañías están sufriendo complicaciones financieras, debido a los ajustes que a su vez han generado inquietudes a los directivos, a los acreedores y a los accionistas vinculados con temas financieros.

Uno de los impactos financieros tiene que ver con los covenants. Ha existido un sinnúmero de anuncios llamando a reuniones de acreedores de bonos, porque las políticas contables que se han ido dando son diversas y los ajustes también.

Otros ajustes significativos tienen que ver con la diversidad de las políticas contables que las compañías han utilizado al migrar a IFRS. Uno de los rubros principales en las industrias es el activo fijo. Esta posibilidad de tasar de manera recurrente o quedarse en el costo histórico y reemplazar el costo histórico por un costo atribuido, ajustado por inflación, o una tasación por única vez, de alguna manera ha sido un tema de alto impacto. Se ven compañías que se fueron al costo histórico, las cuales bajaron significativamente los activos fijos pero otras que adoptaron reevaluación continuo, subieron el valor de su activo fijo.

También debe tenerse presente la volatilidad normativa. La mayoría de las normas que hoy se tienen han venido cambiando, generando impactos significativos en la información financiera.¹¹ Los elevados costos por procesos de implementación y la falta de capacitación de los profesionales contables, se marca como una debilidad importante en el proceso chileno.

Un problema al que se han visto enfrentados los países hispanohablantes, según se desprende de los estudios en Chile, es el idioma en el cual vienen escritas las normas (inglés), y a su vez la demora en la traducción al castellano, sumando a esto los errores que este proceso pueden conllevar.

3. Perú

Marco normativo contable. El actual Sistema Nacional de Contabilidad (SNC), como el conjunto de políticas, principios, normas y procedimientos contables aplicados a los sectores público y privado, fue creado por la ley 24680 en junio de 1987, la misma que fue modificada por la actual ley 28708, Ley General del Sistema Nacional de Contabilidad (LSNC), promulgada el 10 de abril de 2006. Su principal objetivo es crear un marco legal con normas y procedimientos que permitan la armonización de la información contable, tanto de las entidades públicas como privadas.

¹⁰ <http://www.comitetecnicoifrs.cl/index.php?option=com_content&view=article&id=121:ifrs-en-chile-la-vision-de-las-auditoras&catid=48:noticias-nacionales&Itemid=34>

¹¹ <http://www.comitetecnicoifrs.cl/index.php?option=com_content&view=article&id=121:ifrs-en-chile-la-vision-de-las-auditoras&catid=48:noticias-nacionales&Itemid=34>

Dentro del SNC, se encuentra el Consejo Normativo de Contabilidad (CNC), el cual es el ente oficial encargado del estudio, análisis y emisión de normas contables. Este es constituido bajo el liderazgo de la Contaduría Pública de la Nación (CPN), una dependencia del Ministerio de Economía y Finanzas (MEF). El CNC emitió una serie de resoluciones entre 1994 y 1998 (Resoluciones 005-94 de marzo de 1994 y 013-98 de julio de 1998), a través de las cuales, en conformidad con la Ley General de Sociedades (LGS) de 1997, aplicable a todas las Sociedades peruanas, se adoptó oficialmente las NIC como PCGA en el Perú para los propósitos de información financiera estatutaria.

Existen otros organismos como la Comisión Nacional Supervisora de Empresas y Valores (CONASEV) y Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones (SBS), las cuales están facultadas para dictar normas relativas a la presentación de estados financieros de las empresas que se encuentran bajo su supervisión o regulación.

La Federación de Colegios de Contadores Públicos del Perú (FCCPP) es una organización que agrupa a los 25 colegios regionales y que tiene algunas facultades para definir normas de contabilidad y auditoría pero que juega un rol relativamente limitado.

Método de Convergencia Regulatoria para Empresas de Interés Público. Perú optó por adopción integral o total de las NIIF de conformidad con la normatividad vigente emitida por el IASB.

El proceso de adopción de las normas internacionales y las interpretaciones relacionadas comprendió los siguientes pasos: a) contadores peruanos experimentados fueron designados para contribuir a la traducción al castellano de las normas recientemente promulgadas; b) el borrador de la norma traducida es luego difundido dentro del CNC y entre los profesionales para su revisión y comentarios; c) luego del proceso de revisión, el borrador de la NIC es formalmente aprobado por el CNC; y d) finalmente, la norma aprobada es notificada a la FCCPP para que sea comunicada al gremio profesional. En algunos casos, con el fin de dar el tiempo suficiente para la difusión de la norma y la capacitación de los preparadores de información y de los auditores, el CNC puede decidir que la fecha efectiva de aplicación de una norma sea de uno a dos años después que la fecha prevista para la NIC oficial correspondiente.

Debe señalarse que el proceso de traducción en el Perú no comprende ningún tipo de consulta con las organizaciones de contadores de otros países de habla castellana, lo que podría llevar a algunas inconsistencias con otras traducciones al castellano de las NIC.¹²

Las fechas y las normas mediante las cuales se acordó la adopción, fueron las siguientes:

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

¹² Banco Mundial. Informe sobre el cumplimiento de normas y códigos ROSC Perú. 2004, p.i

A partir del año 1998, con la entrada en vigencia de la Ley General de Sociedades, y según lo indicado en su artículo 223, las NIC adquieren reconocimiento legal, al indicarse que los estados financieros deben elaborarse de acuerdo a disposiciones legales sobre la materia y con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) en el país, situación que es aclarada con la resolución 013-98- EF/93.01 del 23 de julio de 1998, emitida por el Consejo Normativo de Contabilidad, en la cual se indica que los PCGA a que hace referencia la LGS, comprenden, sustancialmente, a las NIC oficializadas mediante resoluciones del Consejo Normativo de Contabilidad y las normas establecidas por organismos de supervisión y control.

En el año 2008, se promulgó el nuevo plan de cuentas, denominado el Plan Contable General Empresarial (PCGE), en el cual se realizó una adecuación a estándares internacionales y que debió entrar en vigencia obligatoriamente a partir del año 2010; sin embargo, ante la presión de algunos gremios empresariales, tal como se indica en la resolución 042-2009-EF/94 de noviembre de 2009 emitida por Consejo Normativo de Contabilidad, se ha prorrogado su entrada en vigencia al año 2011, con la posibilidad de poder implementarlo a partir de 2010 de manera voluntaria.

Además de lo mencionado, el CNC emitió la Resolución N° 044-2010- EF/94 de Agosto de 2010, por la cual se oficializó la versión 2009 de las NIC, NIIF, CINIIF y SIC, así como sus modificaciones a mayo de 2010.

El Contador General de la Nación mediante la Resolución N° 001 - 2009-EF/93.01 aprobó el uso obligatorio del Plan Contable Gubernamental (PCG) 2009, elaborado por la Dirección Nacional de la Contabilidad Pública. Es importante mencionar que en las disposiciones generales de este plan se establece que para la correcta aplicación del Plan Contable Gubernamental Nueva Versión (Inicio 2009) en las entidades del Gobierno, es necesario observar las Normas Internacionales de Contabilidad Sector Público (NICSP) y de la Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), así como las normas impuestas por el derecho, la jurisprudencia, usos y costumbres administrativo - contables.

Respecto a la adopción Full en Perú, se debe destacar que la resolución 043-2010- EF/94 de Mayo de 2010 emitida por el CNC aprueba la versión modificada del Plan Contable General Empresarial (PCGE) de aplicación obligatoria a partir del 2011, mencionando que en dicho Plan se cita que “es requisito para la aplicación del PCGE, observar lo que establecen las NIIF”.

Las empresas peruanas constituidas bajo la Ley General de Sociedades (LGS) deben preparar obligatoriamente sus estados financieros de acuerdo a lo establecido en dicha ley. El Consejo Normativo de Contabilidad a través de la resolución N°013-98-EF/93.01 interpretó el artículo 223 de la Ley General de Sociedades que dicta que la elaboración de los Estados Financieros debe ajustarse a las leyes vigentes y a los principios generalmente aceptados, en su interpretación aclara que estos principios generalmente aceptados se refieren a las Normas Internacionales de Contabilidad, es decir las NIC y las NIIF.

Las empresas que negocian públicamente sus acciones, o cuya estructura de tenencia de acciones cumplen ciertos criterios que indican la presencia de intereses minoritarios significativos, están sujetas a auditorías obligatorias de sus estados financieros anuales, entre otros requisitos adicionales de información financiera y asuntos relacionados. Deben cumplir con las regulaciones

de la Comisión Nacional Supervisora de Empresas y Valores (CONASEV), incluyendo el Reglamento de Información Financiera (RIF). El RIF requiere la aplicación de las NIC y de todo pronunciamiento técnico del gremio contable; incorpora algunos de los contenidos del marco conceptual de las NIIF y proporciona una visión general de los contenidos de las notas explicativas de los estados financieros.

Los bancos, las compañías de seguros y los fondos de pensiones están obligados a presentar estados financieros auditados preparados en conformidad con las resoluciones de 1996 de la Superintendencia de Banca y Seguros (SBS) o, en ausencia de dichas resoluciones, con las NIC, y, en cualquier otro caso con los PCGA de los Estados Unidos.

Método de Convergencia Regulatoria para Pequeñas y Medianas Empresas¹³. La Resolución Nº 045-2010- EF/94 de Noviembre de 2010, oficializó la aplicación de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES).

Esta norma, es de aplicación obligatoria para las entidades que no tienen obligación pública de rendir cuentas, sin embargo pueden optar por aplicar las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF completas). Es importante mencionar que de acuerdo a la citada resolución, se encuentran excluidas del ámbito de aplicación de este modelo, las siguientes empresas:

- a. Las empresas bajo la supervisión y control de la Comisión Nacional Supervisora de Empresas y Valores -CONASEV.
- b. Las empresas que obtengan ingresos anuales por ventas de bienes y/o servicios o tengan activos totales, iguales o mayores, en ambos casos a tres mil (3. 000) Unidades Impositivas Tributarias.
- c. Las empresas bajo la supervisión y control de la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones – SBS, así como las Cooperativas de Ahorro y Crédito no autorizadas a operar con recursos del público.

La Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES) entró en vigencia a partir del 1 de enero de 2011.

Principales divergencias técnicas con las NIIF. A consecuencia de la aplicación de la Resolución Nº 013-98 del CNC, los PCGA peruanos corresponden a una traducción al castellano de las NIIF, conteniendo algunas diferencias debido principalmente al tiempo requerido para la traducción.¹⁴

Existen diferencias sustantivas entre las NIIF y las normas de contabilidad aplicadas por los bancos y las compañías aseguradoras para la información financiera de propósito general. Sobre la base del Manual de Contabilidad de la SBS, aplicable desde el 2001 a las instituciones financieras, y a partir de las notas a los estados financieros consolidados de los bancos —revisados por el equipo ROSC—aparecen con claridad varias diferencias en el cálculo de activos y en la manera como son reconocidas ciertas pérdidas.¹⁵

¹³ Consejo Normativo de Contabilidad. Resolución 045-2010-EF/94. Lima, 2010.

¹⁴ Banco Mundial. Informe sobre el cumplimiento de normas y códigos ROSC Perú. 2004,

¹⁵ Ibid, p.28

Experiencias en el proceso de implementación de las NIIF para tener en cuenta para Colombia.

La adopción gradual de las NIC a partir de 1994, y al adoptarlas oficialmente en 1998, le ha permitido a las empresas del Perú aplicar normas de contabilidad y auditoría reconocidas internacionalmente, teniendo lugar una mejora significativa de la calidad de la información financiera entre las grandes empresas, este proceso ha continuado con la adopción de algunas normas internacionales más recientes. Sin embargo, las normas introducidas en Perú no han sido actualizadas regularmente, ni se han adoptado las nuevas NIIF o NIA. La principal razón de esto es que el CNC y los colegios no disponen de recursos suficientes. Estas demoras impactan desfavorablemente en la calidad de las normas de contabilidad y auditoría, en la medida que estas no reflejan las mejoras aportadas por quienes establecen las normas internacionales con el fin de hacerlas más aptas para brindar información precisa y confiable a los usuarios de los estados financieros¹⁶.

Las instituciones y organismos reguladores no han cumplido con otorgar una adecuada difusión y capacitación a los profesionales contables, así como a otros usuarios de los estados financieros, a diferencia de otras experiencias, como el caso de la Comunidad Europea y otros países de Latinoamérica, donde sí se dio un oportuno proceso de difusión y capacitación. Por lo tanto, las instituciones como el Consejo Normativo de Contabilidad, los gremios profesionales, los gremios empresariales y las universidades, han tenido que elaborar un plan conjunto para crear un marco que contribuya con una presentación razonable y cumplimiento de las NIIF.

A pesar de que las NIIF han sido oficialmente adoptadas por el Perú, los estados financieros de propósito general publicados por las empresas, y sus correspondientes informes de auditoría, todavía se refieren a los “PCGA peruanos”. Aparentemente, debido al hecho de que las NIC aplicadas en el Perú tienen un atraso con respecto a las NIIF y difieren de estas en el tema de la contabilidad de la inflación, los preparadores de información, los auditores y los entes reguladores consideran que los estados financieros producidos no cumplen con las NIIF. Por ejemplo, en las notas a los estados financieros de propósito general, las políticas contables son usualmente referidas como “PCGA peruanos que incluyen las NIC reconocidas oficialmente por el CNC”. Si bien en esencia la mayoría de las NIIF son efectivamente aplicables en el Perú, esta presentación es técnicamente acertada. Sin embargo, la referencia a un PCGA nacional disminuye el impacto positivo para el Perú de haber concordado sus normas de contabilidad con las normas internacionales.¹⁷

De acuerdo con el informe sobre el cumplimiento de normas y códigos ROSC para Perú realizado en el año 2004, las principales áreas donde el nivel de aplicación de las NIIF debe ser mejorado son las siguientes:

1. *Revelación de políticas contables (NIC 1, NIC 28)* –La descripción de las políticas contables aplicadas fue incompleta o, en ocasiones, muy genérica.¹⁸

¹⁶ Ibid, p.22

¹⁷ Ibid, p.27

¹⁸ Ibid, p.18

2. *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes (NIC 37)* – Las notas explicativas no están completas, lo cual impide que el usuario de los estados financieros evalúe adecuadamente las consecuencias de una contingencia debido a la información faltante.¹⁹

3. *Información por segmentos (NIC 14)* – Los estados financieros deben contener este tipo de información para que los usuarios logren una comprensión adecuada del desempeño económico de la empresa.²⁰

4. *Revelaciones sobre Entes Vinculados (NIC 24)* – Tratándose de un asunto sensible para los accionistas que no ejercen control, la información sobre montos pendientes y las políticas de precios con relación a las transacciones con partes relacionadas debe ser completa y transparente.²¹

5. *Instrumentos financieros (NIC 32 y 39)* – Las empresas deben revelar adecuadamente la información requerida acerca de los riesgos financieros y de las políticas empresariales de manejo de riesgos.²²

6. En varios otros aspectos (costos de endeudamiento, arrendamiento, operaciones descontinuadas, fecha de aprobación de los estados financieros, etc.), las revelaciones en ciertos casos han sido incompletas, lo cual podría impedir que los estados financieros brindaran una información plenamente significativa y precisa a los usuarios. Así mismo, en ciertos casos el lenguaje empleado en las notas a los estados financieros es impreciso o inconsistente con la terminología señalada por las NIIF.²³

Uno de los problemas que encaran las autoridades peruanas, la comunidad financiera y los contadores profesionales, es la dificultad que tiene el CNC de mantener el ritmo con el que las normas y las interpretaciones van siendo emitidas o reemitidas por el IASB. Esto ocasiona demoras significativas en la disponibilidad de las traducciones al castellano de las resoluciones del IASB, lo que en ocasiones demora varios años. En algunos casos estas demoras han llevado a que el CNC fije las primeras fechas de aplicación con bastante retraso con respecto a la fecha establecida por el IASB.²⁴

En varios países se generan diferencias entre el tratamiento establecido por las normas contables y el establecido por las normas tributarias para el reconocimiento de algunos elementos de los estados financieros. En el caso peruano se observa que hay una alta preferencia por aplicar la norma tributaria antes que la norma contable aun cuando las empresas indican que aplican las NIIF en la preparación de los estados financieros. Optar por la aplicación de las normas tributarias en vez de las NIIF puede estar originando que la presentación de estados financieros en las empresas peruanas no refleje la realidad financiera y económica de sus operaciones. El caso más representativo y común se ve reflejado en la falta de una adecuada estimación de la vida útil de

¹⁹ Ibid

²⁰ Ibid

²¹ Ibid

²² Ibid, p19

²³ Ibid

²⁴ Ibid, p.24

los bienes considerados como inmuebles, maquinaria y equipo, seleccionando en su lugar, de manera incorrecta, lo establecido en la legislación tributaria sobre el impuesto a la renta. Esto puede traer como consecuencia mostrar un valor sobrevaluado o subvalorado de los activos, así como de los resultados económicos de las empresas.

Si bien el proceso de adopción de las NIIF tiene sus orígenes en el Perú en la década de 1980, existen indicios, de acuerdo a algunos estudios, de que el nivel de aplicación de las NIIF en la preparación y presentación de los estados financieros no guarda relación con el tiempo transcurrido y son pocas las empresas que realizan una presentación razonable y cumplen con las NIIF, de acuerdo a lo establecido por la normatividad del IASB oficializada en el Perú por el CNC.

4. Canadá

Marco normativo contable. Desde mediados de los 60's, el emisor de las normas contables de Canadá ha participado activamente, en el desarrollo de un conjunto de normas convergentes con las normas internacionales de contabilidad. Por esta razón, los conceptos en que se basan las NIIF son muy similares a los que se han utilizado históricamente por Canadá.

El organismo regulador de las normas contables en Canadá, es el Accounting Standards Board (AcSB), quien pasó por un proceso largo y profundo entre el 2004 y 2005, decidiendo finalmente en enero de 2006, cambiar los GAAP Canadienses por las NIIF. En marzo de 2007, la AcSB emitió un plan de implementación a desarrollar durante ese año y en febrero de 2008, publicó su informe final sobre los progresos en la preparación de la transición, que tuvo lugar el 1 de Enero de 2011.

La siguiente tabla es una cronología de los eventos claves para las empresas en el proceso de transición a las NIIF:

2006-2008	Obtener formación y profundo conocimiento de las NIIF. Iniciar una evaluación de las políticas contables en relación con las NIIF y se elaboró un plan de convergencia
Febrero, 2008	Revisión de progreso emitido por AcSB
Febrero, 2008	AcSB confirma el calendario de transición para el 1 de enero de 2011 para entidades que cotizan en bolsa.
Diciembre 31, 2008	Divulgación del plan de convergencia y qué efectos tendrá para las empresas el cambio a las NIIF
Diciembre 31, 2009	Continúa la información requerida en 2008, pero con mayor grado de cuantificaciones de los impactos
Enero 1, 2010	Primer año de la recolección de información comparativa para su inclusión en los Estados financieros de conformidad con las NIIF 2011
Diciembre 31, 2010	Último Año de GAAP canadiense, informes para todas las entidades
Enero 1, 2011	Cambio. Informes de primer año de las NIIF
Diciembre 31, 2011	Final del primer informe anual de conformidad con las NIIF

Método de Convergencia Regulatoria para Empresas de Interés Público. La adopción de las NIIF por parte de Accounting Standards Board (AcSB) para las empresas que cotizan en bolsa y de Public Sector Accounting Board (PSAB) para empresas del Gobierno (GBEs), oficialmente se inició para ejercicios que comenzaron a partir el 1 de enero de 2011.

Tal como se define por Chartered Accountants of Canadá (CICA), una empresa que cotiza en bolsa es una entidad que, no es una organización sin ánimo de lucro u otra entidad del sector público, que, “Haya expedido, o se encuentra en el proceso de emisión de instrumentos de deuda, o se negocian en un mercado público (una bolsa de valores nacional o extranjera o un mercado de venta libre, incluyendo los mercados locales y regionales), o posee bienes en calidad de fiduciaria para un amplio grupo de usuarios como uno de sus negocios principales”

Según la definición del Manual de Contabilidad del Sector Público, una empresa del gobierno es una organización que tiene las siguientes características:

- a. Es una entidad legal separada con el poder de contrato en su propio nombre y que puede demandar y ser demandada;
- b. ha sido delegada la autoridad financiera y operativa para llevar un negocio y
- c. venden bienes y servicios a particulares y a organizaciones como su principal actividad.

Para las empresas de inversión y cuentas separadas de las empresas de seguros de vida, la AcSB acordó ampliar la opción de aplazar su cambio por dos años para el 1 de enero de 2013 por el calendario del proyecto IASB relacionado.

En cuanto a las empresas privadas, se les dio la opción de adoptar la NIIF o las nuevas normas canadienses que fueron desarrolladas específicamente para satisfacer las necesidades de los usuarios de sus estados financieros para ejercicios que comiencen a partir el 1 de enero de 2011.

En cuanto a las organizaciones sin ánimo de lucro, también puede elegir adoptar las NIIF para ejercicios que comiencen a partir el 1 de enero de 2012.

Método de Convergencia Regulatoria para Pequeñas y Medianas Empresas²⁵. No se permite el uso de las NIIF para pymes para la presentación de estados financieros consolidados y/o separados, adicionalmente no existen proyectos de implementación de estas normas en el corto plazo.

Principales divergencias técnicas con las NIIF. En más de un aspecto técnico, los Canadá GAAP tienen muchas similitudes con las NIIF; Sin embargo, existen áreas donde surgen algunas diferencias significativas, incluyendo:

- Instrumentos financieros (no reconocimiento de activos y pasivos);
- Costos (por ejemplo, petróleo y gas);
- Nuevo modelo de contabilidad de seguros;
- Valor razonable de los activos biológicos (por ejemplo, recursos forestales);

²⁵ <><http://www.pwc.com/us/en/issues/ifrs-reporting/country-adoption>

- Consolidación de entidades de propósito especial (SPE); y
- Deterioro de activos no financieros.

Experiencias en el proceso de implementación de las NIIF para tener en cuenta para Colombia.

- Las NIIF promulgadas por el IASB son preferibles a las versiones modificadas; tales modificaciones podrían causar dificultades en su aplicación tal como se evidencia en la aplicación de algunos países.
- Algunos directores financieros CFOs en Europa y otros países expresaron su preocupación respecto a que la adopción de las NIIF es costosa e hizo más difícil para ellos explicar sus resultados financieros. Los costos para convertir los sistemas de contabilidad pueden ser amplios y los beneficios (incluyendo la reducción de los costos de capital) a menudo son más difíciles de identificar y no surgen hasta más tarde. La comunicación de las empresas sobre el efecto en la información financiera de la transición a las NIIF ha sido beneficioso para ayudar a la comprensión por parte de los usuarios de los estados financieros. Esto sugiere que las empresas necesitan prestar atención al análisis administrativo y otra información adicional como el medio para transmitir sus perspectivas. Debe señalarse también que muchos países se enfrentan a cambios más amplios que el esperado en Canadá, como resultado de una mayor diferencia entre las NIIF y las normas preexistentes. Por ejemplo, muchas empresas adoptaron normas para el reconocimiento y valoración de instrumentos financieros por primera vez en la transición a las NIIF - la gran mayoría de esas normas ya han sido aprobadas en Canadá. Un programa de readaptación profesional es una parte importante para la preparación.
- Grupos de la industria pueden trabajar juntos con eficacia para resolver problemas comunes.
- El reto de la transición es proporcionalmente mayor en las empresas más pequeñas que en las compañías que cotizan en bolsa debido a la relativa falta de recursos de las primeras.
- La participación activa con el IASB y el IFRIC para resolver asuntos de interpretación es importante, en lugar de crear interpretaciones locales. En este sentido, el personal del AcSB estableció un grupo para revisar las interpretaciones canadienses existentes para así identificar en donde es necesario el cambio a las NIIF. Respecto a esas interpretaciones se hará referencia a la IFRIC tan pronto como sea posible.
- El tiempo de convertir las NIIF en la legislación local o de traducir a los idiomas locales debe tenerse en cuenta. El tema de los derechos de autor también hay que resolverlo pronto. El IASB ha manifestado recientemente un retraso de un año entre la publicación y la fecha de vigencia de toda norma nueva y significativa. Los acuerdos de derechos de autor y los acuerdos de traducción se han negociado con el IASB para permitir el uso de las NIIF en Canadá.
- Un discurso claro y uniforme de preparadores y auditores que manifieste que los estados financieros se han preparado de conformidad con las NIIF es solicitado por los reguladores de valores. Debe referirse también a la conformidad con los PCGA locales (canadienses).
- Los analistas tuvieron pocas dificultades respecto al cambio, sin pérdida general de fiabilidad en la información financiera en la fecha de transición.

5. Unión Europea

Marco Normativo Contable. El 19 de julio de 2002 fue emitido el Reglamento (CE) No 1606/2002 por el Parlamento Europeo y el Consejo de la Unión Europea relativo a la aplicación de normas internacionales de contabilidad²⁶

A continuación se presenta una síntesis de su contenido:

El Consejo Europeo de Lisboa, celebrado los días 23 y 24 de marzo de 2000, impulsó la adopción de medidas para mejorar la comparabilidad de los estados financieros de las empresas que cotizan en bolsa.

Para un mejor funcionamiento del mercado de valores interno, se exigió a las empresas que cotizan en bolsa la aplicación de un cuerpo único de normas contables internacionales de gran calidad para la elaboración de sus estados financieros consolidados.

El reglamento tiene como objetivo la adopción y aplicación en la Comunidad de las NIIF con el fin de armonizar la información financiera facilitada por las sociedades, para garantizar un alto grado de transparencia y comparabilidad de los estados financieros. El reglamento refuerza la libre circulación de capitales en el mercado de valores interno y contribuye a que las sociedades de la Comunidad puedan competir en condiciones de igualdad por los recursos financieros disponibles tanto en los mercados de capitales de la Comunidad como en los mundiales.

El 13 de junio de 2000, la Comisión publicó su comunicación «La estrategia de la Unión Europea en materia de información financiera: El camino a seguir» en la que se propuso que, en 2005 a más tardar, todas las sociedades de la Comunidad con cotización oficial elaboraran sus estados financieros consolidados de conformidad con las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), en la actualidad NIIF.

Para efectos de la adopción y aplicación de las NIIF en la Comunidad es necesario, en primer lugar, que la norma cumpla el requisito básico de las citadas Directivas del Consejo, es decir, que de su aplicación se derive una imagen fiel de la situación financiera y de los resultados de una sociedad, principio que deberá valorarse según las disposiciones de las citadas Directivas del Consejo, sin que ello suponga ajustarse rigurosamente a todas y cada una de dichas disposiciones; en segundo lugar, que, de conformidad con las conclusiones del Consejo de 17 de julio de 2000, dicha norma favorezca el interés público europeo y, por último, que cumpla criterios básicos sobre la calidad de la información requerida para que los estados financieros sean útiles para los usuarios.

Un Comité Técnico Contable se encarga de proporcionar a la Comisión el apoyo y la experiencia necesarios para evaluar las NIIF

²⁶ PARLAMENTO EUROPEO Y DEL CONSEJO DE LA UNIÓN EUROPEA. REGLAMENTO (CE) No 1606/2002 DEL de 19 de julio de 2002 relativo a la aplicación de normas internacionales de contabilidad.

Método de Convergencia Regulatoria para Empresas de Interés Público. A las empresas europeas que cotizan en bolsa (aproximadamente 7000 en total) les fue impuesta la conversión de sus Estados financieros consolidados a IAS/IFRS o NIC/NIIF por parte de la Unión Europea. Cada Estado miembro también tuvo la posibilidad de extender la aplicación de las NIIF en los estados financieros individuales y en los estados consolidados de las empresas que no cotizan en bolsa. Además, donde las NIIF son permitidas pero no obligatorias, los PCGA locales todavía están autorizados, que es el caso de Francia y Alemania. Donde está prohibido el uso de las NIIF, los PCGA locales siguen siendo obligatorios.²⁷

El mecanismo de adopción actúa de manera rápida en relación con las propuestas de las NIIF y al mismo tiempo es un medio para deliberar, reflexionar e intercambiar información sobre las mismas entre las principales partes interesadas, en especial los organismos de normalización de la contabilidad a nivel nacional, los supervisores en los ámbitos de los valores, la banca y los seguros, los bancos centrales, incluido el Banco Central Europeo (BCE), la profesión contable, preparadores de estados financieros y los usuarios.

Los Estados miembros tienen la posibilidad de permitir o exigir a las empresas que cotizan en bolsa que elaboren sus cuentas anuales (estados financieros consolidados) de conformidad con las NIIF adoptadas de acuerdo con el procedimiento establecido en el reglamento. Los Estados miembros pueden decidir igualmente ampliar esta autorización o esta exigencia a otras sociedades en lo referente a la elaboración de sus cuentas consolidadas, de sus cuentas anuales o de ambas.

Las NIIF adoptadas se publicarán íntegramente en todas las lenguas oficiales de la Comunidad, en forma de reglamento de la Comisión, en el *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*.

Método de Convergencia Regulatoria para Pequeñas y Medianas Empresas²⁸. Para el caso de las empresas privadas que no cotizan en bolsa, cada país miembro debe aplicar las normas nacionales, cumpliendo siempre con la cuarta y séptima Directiva de la CE sobre derecho de sociedades.

A la fecha, no existe un pronunciamiento oficial sobre la aplicación de la NIIF para Pymes, sin embargo, en el proceso de análisis de la convención su aplicación, el Grupo Asesor del Consejo Europeo de Información Financiera (EFRAG por sus siglas en inglés) publicó en junio de 2010, los resultados de su investigación sobre la compatibilidad entre las Directivas de la UE y las NIIF para Pymes, concluyendo que existen incompatibilidades en una serie de áreas entre las que se destacan, los instrumentos financieros y las partidas extraordinarias. Esta situación no ha permitido definir una posición definitiva sobre la adopción de las NIIF para pymes.²⁹

Por su parte, los países miembro, tienen opiniones divididas sobre la adopción de las NIIF para Pymes. En el año 2010, la UE publicó los resultados de una consulta que realizó, sobre la opción de utilizar las NIIF para pymes en los países miembros, donde la mayoría consideran que debe

²⁷ Peyret y Rueff, 2010.

²⁸ <><http://www.pwc.com/us/en/issues/ifrs-reporting/country-adoption>

²⁹ Christodoulou, 2010

permitirse su adopción, sin embargo de los países encuestados, Alemania, Francia, Italia, Austria, Bélgica y Eslovaquia, no apoyan esta alternativa.³⁰

Principales divergencias técnicas con las NIIF. Un punto principal a mencionar es que en Europa los estados financieros consolidados aún difieren de los estados financieros separados, ya que los estados financieros separados todavía están regulados por los organismos nacionales de cada Estado miembro y se utilizan principalmente para fines del impuesto sobre la renta, con una gran tendencia al costo histórico en lugar de la contabilidad a valor razonable.³¹

Los efectos de la transición a las NIIF en Europa pueden agruparse en cinco categorías:

- El efecto de volatilidad o cambios frecuentes en la Utilidad
- El efecto del endeudamiento
- El efecto de la revelación
- El efecto de toma de decisiones de los jefes de cartera
- El efecto de toma de decisiones de los directivos³²

Volatilidad o cambios frecuentes en la utilidad

Se dijo que tal vez el efecto más significativo de las NIIF es el cambio dramático de la base tradicional de la preparación de estados financieros bajo el método de costo histórico a un modelo más complejo de la contabilidad a valor razonable. Esto a su vez causó que muchos activos y pasivos fueran ajustados o valorados al valor actual de mercado, esto origina cambios en el valor razonable con cargo a los ingresos. En efecto, esto provoca una mayor volatilidad en las ganancias y la incertidumbre sobre el futuro. El IASB argumenta que los activos deben presentarse por su valor razonable, lo que dará una mejor representación de la realidad económica de la empresa en un momento dado, permitiendo a los directivos explicar los impactos en las utilidades y así los inversores pueden determinar si deben o no preocuparse al respecto.

El efecto del endeudamiento

En relación con los efectos de endeudamiento, Zwi explica que una consecuencia pertinente de la transición en Europa, es cómo una empresa ahora debe clasificar las deudas. Se estableció, "que en virtud de las NIIF, las empresas están obligadas a informar de todos los derivados a su valor razonable en el balance y la financiación de instrumentos no contabilizada por las filiales o no registrada en libros, requieren consolidarse. Los requisitos para la clasificación de los arrendamientos como arrendamientos financieros son mucho más estrictos que los PCGA Europeos, lo que significa que el valor actual de los pagos futuros del arrendamiento deben revelarse como arrendamiento financiero en el balance." Otro tema es la revelación de los planes de beneficios a empleados, definidos a valor presente, junto con el valor razonable de dichos planes. Esto era un problema, como la información de pensiones era algo relativamente nuevo en los países europeos, ya que estaban acostumbrados a hacer una simple divulgación en las notas a los estados financieros al respecto.

³⁰ Canham, 2010

³¹ Peyret y Rueff, 2010.

³² Zwi y Sacho, 2006.

Por último, el efecto del incremento del endeudamiento en los estados financieros de la empresa afecta su indicador de razón de apalancamiento, el cual puede “voltearse” y esto genera la revisión de las condiciones contractuales con el fin de no violar los acuerdos.

El efecto de la revelación

Las NIIF exige revelar información mucho más que la mayoría de los PCGA europeos y lo más probable es que sucede algo similar en muchos otros países que buscan convertir o convergen con las NIIF. Las empresas europeas también tuvieron que tener presente el hecho de que las NIIF requieren mayor revelación de segmentos del negocio y de las operaciones vinculadas. La cantidad de revelaciones en los informes anuales aplicando las NIIF, ha aumentado respecto a cómo se manejaba con los PCGA del Reino Unido³³ Esto ha incrementado los costos debido a la mayor cantidad o volumen de información que tiene que ser producida e informada.

El efecto sobre la toma de decisiones de los administradores de fondos de inversión

Según una encuesta realizada por PWC/Ipsos MORI a 187 administradores de fondos de inversión en siete países europeos; para el 79% el cambio a las NIIF se consideró un cambio significativo en cómo evalúan las inversiones actuales y nuevas. Un 21% declaró que directamente ha influido en su decisión de inversión para comprar acciones de una compañía determinada, otro 17% dijo era un factor que no consideraba al invertir en una compañía específica. Sobre las inversiones actuales, el 22% de los administradores de fondos de inversión habían decidido vender y un 11% decidido mantenerlas. El 75% cree que las NIIF habían ayudado a demostrar una imagen más clara del riesgo financiero que había en una empresa y un 66% cree que ayudaron a demostrar los tipos de riesgos operacionales que estaba asumiendo una empresa.

Los resultados de esta encuesta indican que los Estados financieros elaborados con las NIIF conducen a una mejor comprensión de la situación financiera de la empresa, que ayudan a los inversores a tomar una decisión de inversión más fundamentada. Esta transparencia parece tener una influencia positiva sobre cómo los inversores valoran una empresa en particular, llevando a un incremento de las inversiones.

El efecto de toma de decisiones de los directivos

En contraste con los resultados de la encuesta de MORI de PricewaterhouseCoopers/Ipsos de gestores de fondos de inversión, una encuesta del año 2007 de MORI de PricewaterhouseCoopers/Ipsos de FTSE, realizada a 350 altos ejecutivos de finanzas reveló que sólo el 20% cree que las NIIF fue útil para los gerentes y analistas y sólo el 11% considera que la conversión de Estados financieros tuvo un impacto bastante importante en la relación con los accionistas y analistas que interpretan los resultados de la empresa.

Como se mencionó en el efecto de endeudamiento, una consecuencia importante de la transición de la UE a las NIIF fue el hecho de que ahora tenían que clasificar la deuda de manera diferente. “En virtud de las NIIF, las empresas europeas deben informar todos los derivados por su valor razonable en el balance y todas las filiales y la financiación de instrumentos no contabilizada o no

³³ Dilks, 2006.

registrada en libros tiene que ser consolidadas”³⁴. Se cree que esto exige más revelación con el fin de ayudar en el análisis de la empresa.

Experiencias en el proceso de implementación de las NIIF para tener en cuenta para Colombia.

De acuerdo con el sitio Web de PWC y la encuesta de empresas europeas relacionadas con el proceso de transición a las NIIF, se recibieron los siguientes comentarios sobre los factores importantes a considerar:

- **Estructura del proyecto** - dividir el proyecto en fases manejables, asegúrese de que el personal tiene asignado claramente los roles y responsabilidades, que exista supervisión y debe ser estricto con los plazos establecidos.
- **Personal y formación** – la formación temprana es vital, incluso para las personas fuera del área financiera. El personal directivo necesita capacitación sobre cómo interactuar con los analistas, medios de comunicación e inversores.
- **Cambio anticipado de comportamiento** - es importante identificar la forma en la que el comportamiento de una compañía se verá afectado, especialmente en áreas clave como remuneración, instrumentos financieros, políticas y procesos, comercialización, pagos basados en acciones y manejo de activos intangibles.
- **Procesos, sistemas y controles** - tener una metodología coherente en toda la organización es vital. La formación ayudará a evitar errores causados por una falta de comprensión técnica, especialmente en las zonas potencialmente difíciles como reconocimiento de ingresos, registros de activos y contabilidad de las coberturas en la presentación de informes
- **Incluir las NIIF en informes internos** - clientes europeos han subrayado que cuando la aplicación de las NIIF sea el método cotidiano de presentación de informes, será mejor para la organización. Esto es sólo el comienzo de un proceso de conversión y no es un fin en sí mismo.
- **Involucrar asesores y auditores** – así pueden aportar sus conocimientos sobre temas de contabilidad y técnicas específicas de otros proyectos.
- **Tomar una pronta decisión sobre si aplicar las NIIF a sus filiales o asociadas** – El Reino Unido tuvo problemas en torno a los dividendos e impuestos, lo que conlleva a una menor tasa de adopción entre filiales de los grupos en Reino Unido. Otros países deberían determinar si situaciones similares podrían sucederles.
- **Los detalles son cruciales** – las similitudes entre los PCGA locales y las NIIF no deben conducir a las empresas a pasar por alto las áreas críticas. Algunos ejemplos son la contabilidad por segmentos de operación y la definición de los derivados.
- **El momento oportuno es esencial** - puede ser difícil estimar cuánto tiempo tomará el proceso, que es otra razón para traer a asesores y auditores en la etapa inicial.

³⁴ Sacho, 2006

6. Reino Unido E Irlanda Del Norte³⁵

Marco normativo contable. Desde el año 2006, la Ley de sociedades y otra regulación relacionada, requiere que las empresas preparen sus estados financieros con las normas internacionales de contabilidad NIC/NIIF o con los principios contables generalmente aceptados en Reino Unido.

El GAAP del Reino Unido está formado por el contenido de la Ley de Sociedad y por:

- a. Las Normas de la Práctica Contable publicadas por los consejos de los principales órganos contables del Reino Unido (Desde 1970)
- b. Las normas de información financiera preparadas por el actual órgano normativo, la Junta de Normas Contables
- c. Los extractos del Equipo de Tareas sobre cuestiones urgentes, preparados por éste y publicados por la Junta de Normas Contables.

Las normas contables del Reino Unido son un reflejo de las NIC/NIIF, aunque con algunas deferencias en los criterios de reconocimiento, medición, requisitos de información y lenguaje. Cada norma de información financiera del Reino Unido contiene una breve comparación con las NIIF en un apéndice.

Desde el año 2005, de acuerdo a la directriz de la Unión Europea, las sociedades que cotizan en la bolsa de valores deben preparar sus estados financieros consolidados con base NIC/NIIF. El Gobierno del Reino Unido de igual forma permite a todas las entidades aplicar las NIIF de la Unión Europea en vez de la GAAP del Reino Unido.

El proceso de adopción voluntaria de las NIIF ha generado llevar simultáneamente el registro de acuerdo con los GAAP del Reino Unido y con las NIIF, debido a los efectos fiscales y al efecto en la distribución de las utilidades.

Método de Convergencia Regulatoria para Empresas de Interés Público. El Reino Unido exige que los estados financieros consolidados de los grupos empresariales deban ser preparados utilizando las NIIF, las demás entidades tienen la opción de seguir las NIIF o los GAAP del Reino Unido.

El Accounting Standards Board (ASB) emitió el borrador de una norma, donde se proponen tres niveles basados en la responsabilidad pública, en lugar del tamaño de la entidad, para la presentación de informes financieros, así:

- El Nivel 1 corresponde a las entidades de interés público y que aplican las NIIF adoptadas por la UE.
- Nivel 2 corresponde a todas las demás entidades que se aplican UK GAAP y que en adelante aplicaran NIIF para las PYMES o las NIIF (voluntario).

³⁵ Análisis de los aspectos más relevantes del documento ISAR 48. Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo. Examen de las Cuestiones Relativas a la Aplicación Práctica de las Normas Internacionales de Información Financiera – Estudio del Reino Unido e Irlanda del Norte. 2008.

- El Nivel 3 corresponde a las pequeñas empresas, quienes pueden solicitar FRSE (Norma Internacional de Contabilidad para entidades pequeñas).

El proyecto de norma termino su periodo de comentarios el 30 de abril de 2011. La Norma definitiva se esperaba para mediados de 2011 y su aplicación iniciaría para periodos que comiencen a partir del 1 julio de 2013.

Método de Convergencia Regulatoria para Pequeñas y Medianas Empresas³⁶ Actualmente, no se permite la utilización de las NIIF para pymes, sin embargo los GAAP del Reino Unido convergen ampliamente con estos. Adicionalmente y de acuerdo al nivel 2 del borrador de la norma emitida por ASB, a partir del año 2013 las NIIF para Pymes remplazarían la aplicación de los GAAP del Reino Unido.

Principales divergencias técnicas con las NIIF. A continuación se señalan las temáticas que presentan las principales diferencias entre los GAAP del Reino Unido y las NIIF.

- Inmuebles, instalaciones y equipo
- Activos intangibles
- Deterioro de los activos financieros
- Instrumentos financieros
- Impuestos diferidos
- Arrendamientos
- Planes de pensión de beneficio definido
- Consolidación de las entidades del grupo

Experiencias en el proceso de implementación de las NIIF para tener en cuenta para Colombia. Las principales conclusiones del proceso de transición a los estándares internacionales de contabilidad son las siguientes:

- El proceso de transición, debe tratarse como cualquier otro proyecto comercial importante y no sólo como una cuestión contable técnica;
- Los sistemas de información requieren actualización;
- Es imprescindible la capacitación a todo el personal afectado por la adopción de las NIIF;
- La administración debe participar en el proceso desde el comienzo;
- Debe existir buena comunicación con las partes interesadas;
- Los auditores deben estar perfectamente capacitados en la aplicación de las NIIF.
- Las NIIF han facilitado la comparación de los estados financieros entre países, entre sociedades competidoras dentro de un mismo sector de la economía y entre distintos sectores de la economía;
- El éxito de la aplicación de las NIIF se evidencio más en la medición que en la revelación de la información
- La experiencia de cada tipo de sociedad es diferente, debido a la limitación de recursos y de experiencia en NIIF;

³⁶ <><http://www.pwc.com/us/en/issues/ifrs-reporting/country-adoption>

7. Polonia³⁷

Marco normativo contable. El marco contable de Polonia, presenta una fuerte influencia fiscal, históricamente se encuentra enmarcado en la legislación contable de 1994, en la reforma de 2002 y desde el 2005, en las NIIF.

La regulación de las normas contables se encuentra principalmente en cabeza del Parlamento, siendo la Ley de contabilidad el principal instrumento legislativo, apoyándose de los principios publicados por órganos profesionales.

La Comisión del Mercado de Valores de Polonia, desde 1998, ha permitido para las empresas que cotizan en bolsas extranjeras, que las empresas polacas utilicen para la presentación de sus estados financieros, las NIC/NIIF o los principios de contabilidad generalmente aceptados de los Estados Unidos (USGAAP).

En noviembre del año 2.000, el parlamento aprobó la ley de contabilidad, que entro en vigencia a partir del 1º de enero de 2002, el objetivo de la nueva ley estaba encaminado principalmente al mejoramiento y convergencia de las normas contables con los establecido en las NIC/NIIF y en la incorporación de nuevos temas como los arrendamientos, las fusiones y adquisiciones y los instrumentos financieros. Adicionalmente, la ley simplificaba los requerimientos de las pequeñas empresas.

A partir del 1º de enero de 2005 y de acuerdo a las medidas adoptadas por la UE, los bancos y las entidades que cotizan en bolsa deben utilizar las NIC/NIIF en la elaboración de sus estados financieros consolidados. (Ley de contabilidad, art. 55, párr. 6a, 2004).

Además, para las siguientes entidades se permite la utilización de las NIC/NIIF en la presentación de sus estados financieros:

Los emisores de valores o los que están pendientes de admisión y que se negocian o negociaran públicamente en alguno de los mercados del Espacio Económico Europeo, (Ley de contabilidad, art. 45, párr. 1b; art. 55, párr. 6b).

Los miembros de un grupo de empresas, cuando la empresa matriz prepare los estados financieros consolidados con arreglo a las NIC (Ley de contabilidad, art. 45, párr. 1c).

Las entidades que formen parte de un grupo cuando la empresa matriz de nivel más alto prepare sus estados financieros consolidados con arreglo a las NIC (Ley de contabilidad, art. 55, párr. 6c).

³⁷ Análisis de los aspectos más relevantes del documento ISAR 46. Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo. Examen de las Cuestiones Relativas a la Aplicación Práctica de las Normas Internacionales de Información Financiera – Estudio Monográfico de Polonia. 2008.

Para las demás entidades es obligatorio aplicar los principios de contabilidad contenidos en la Ley de contabilidad y las demás normas expedidas por el parlamento. Cuando un tema específico no esté contemplado en la Ley de contabilidad o en otras normas contables nacionales, se podrá emplear las NIC/NIIF.

Método de Convergencia Regulatoria para Empresas de Interés Público. La Ley de Contabilidad de Polonia, contiene la directriz establecida por la UE, donde los bancos y las entidades que cotizan en bolsa adoptan completamente las NIC/NIIF, las demás entidades deben regirse por los principios de contabilidad contenidos en la ley polaca, que convergen ampliamente con las NIC/NIIF.

Método de Convergencia Regulatoria para Pequeñas y Medianas Empresas³⁸. No se permite el uso de las NIIF para pymes y no existe un pronunciamiento oficial sobre planes de adopción o convergencia con estas normas.

Principales divergencias técnicas con las NIIF. Las principales divergencias técnicas entre los principios de contabilidad generalmente aceptados de Polonia y las NIC/NIIF se encontraban en los siguientes temas:

- Fondos de pensiones;
- Pagos basados en acciones;
- Instrumentos financieros y de cobertura;
- Deterioro del valor del goodwill;
- Activos intangibles;
- Combinación de negocios;
- Valoración de las cuentas por cobrar;
- Valoración de los ingresos y el pasivo;
- Arrendamientos
- Bienes, plantas y equipos.

Experiencias en el proceso de implementación de las NIIF para tener en cuenta para Colombia.

La transición a las NIC/NIIF requiere de un amplio proceso de planificación en las entidades, incluyendo todos los niveles de la organización. Este proceso conlleva tiempo y recursos, por tanto debe considerarse los cambios en la cultura organizacional, los sistemas de información y las repercusiones en los contratos, en los acuerdos existentes y en las relaciones con todas las partes relacionadas.

En Polonia, una de las dificultades más significativas fue la elaboración de las revelaciones de la información preparada en la fecha de transición y que corresponde al primer estado financiero comparado base NIC/NIIF, debido a la inexperiencia y a la necesidad de explicar claramente el origen de los cambios propios del proceso de transición y de las nuevas cifras que aparecían en los informes.

³⁸ <><http://www.pwc.com/us/en/issues/ifrs-reporting/country-adoption>

8. Egipto³⁹

Marco normativo contable. Egipto estableció el Comité Permanente de normas de contabilidad y auditoría por medio de la Decisión Ministerial N° 503, de octubre de 1997, con el fin de adaptar las NIC/NIIF a las condiciones económicas propias y publicar las NCE. El comité es el responsable de establecer las normas de contabilidad y auditoría, pero en la práctica la preparación está a cargo del Colegio de Contadores y Auditores de Egipto.

El proceso inicia con la selección de la norma internacional, su traducción al árabe y la preparación de un proyecto de norma egipcia que incluya las disposiciones específicas de las leyes y reglamentos egipcios. El proyecto de norma se somete a debate y aprobación por parte del Comité Permanente. La versión definitiva de la norma es remitida al Ministerio de Comercio Exterior para su publicación mediante decreto ministerial

El segundo paso es la adopción con carácter obligatorio de las NCE, que son consideradas la versión árabe de las NIC. Por otra parte, en el prefacio a las normas egipcias se dice que las NIC se deben aplicar para resolver las cuestiones que no estén reguladas por una norma egipcia.

Desde el año 1998, las empresas que cotizan en la Bolsa de Valores de Egipto deben cumplir las Normas de Contabilidad Egipcias, las cuales son una adaptación de las NIIF a las condiciones propias del país, lo que genera algunas diferencias con la norma plena.

En el año 2004, con el fin de fortalecer el sector financiero se publicó el Programa de Reforma del Sector Financiero, con aplicación a partir del 2005, en él se plantaba la necesidad de modificar el sistema de información financiera y mejorar la divulgación de la información. Dentro de las reformas, el Decreto N° 243 de 2006 del Ministro de Inversiones, deroga las antiguas normas contables y publicó una nueva serie de normas.

Las nuevas NCE se han publicado para tener en cuenta los cambios económicos y la evolución científica y tecnológica de las actividades económicas de las empresas y también de los sistemas de contabilidad que utilizan. La publicación de estas normas es un paso importante para mejorar el cumplimiento de los principios de buena administración por las empresas cotizadas en bolsa.

Las 35 NCE vigentes se prepararon tomando como base la versión de 2005 de las NIIF, con algunas modificaciones y adaptaciones (véase el cuadro que figura a continuación). Cuando las NCE no abordan una cuestión concreta, los preparadores de los informes financieros se remiten a las NIIF.

Método de Convergencia Regulatoria para Empresas de Interés Público. Egipto adapta las NIC/NIIF para expedir sus normas de contabilidad, es decir, añade las características específicas del entorno egipcio a las normas internacionales de contabilidad y genera internamente normas de contabilidad egipcia. El uso de las IFRS está prohibido.

³⁹ Análisis de los aspectos más relevantes del documento ISAR 45. Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo. Examen de las Cuestiones Relativas a la Aplicación Práctica de las Normas Internacionales de Información Financiera – Estudio Monográfico de Egipto. 2008.

Método de Convergencia Regulatoria para Pequeñas y Medianas Empresas⁴⁰. No se permite el uso de las NIIF, en el año 2007 se finalizó el proceso de convergencia parcial con las NIIF FULL, sin embargo se anunció un tiempo exacto para la conversión completa, que incluirá la NIIF para pymes.

Principales divergencias técnicas con las NIIF. Las principales divergencias técnicas entre las NIC/NIIF y las Normas de contabilidad egipcia se encuentran en los siguientes temas:

- Presentación de estados financieros
- Beneficios a los empleados
- Ganancias por acción
- Activos fijos y amortización
- Información a revelar
- Arrendamiento financiero

Experiencias en el proceso de implementación de las NIIF para tener en cuenta para Colombia. Las principales conclusiones del proceso de adaptación realizado en Egipto son:

- La adaptación de las normas requiere de un tiempo considerable, lo que genera retraso respecto a la aplicación de las NIC/NIIF.
- Es necesario invertir recursos en formación y capacitación de los contadores y auditores, de tal forma que se garantice el conocimiento suficiente de las normas de contabilidad, y se genere confiabilidad en la elaboración y auditoría de los estados financieros.
- La administración de las entidades debe vigilar que las normas de contabilidad se apliquen apropiadamente.
- Los auditores deben garantizar que los estados financieros se ajusten a las normas de contabilidad establecidas, por lo tanto su actuación debe ser totalmente independiente.
- Las organizaciones autorreguladas y los órganos reguladores deben vigilar eficientemente el conocimiento y cumplimiento de normas y sancionar a quienes no las cumplan.

9. Sudáfrica⁴¹

Marco normativo contable. En Sudáfrica la presentación de información financiera de las empresas se rige por la Ley de Sociedades N° 61, de 1973, donde se contempla que la información financiera debe ajustarse a la práctica contable generalmente aceptada, sin embargo una explicación de motivos puede permitir apartarse sustancialmente de los GAAP.

Después del año 1993, la Junta de Contabilidad de Sudáfrica (JCS) aprueba y publica las normas de contabilidad, y el Comité de Prácticas Contables (CPC) asesora la Junta de Contabilidad, proponiendo la publicación de los Principios internacionales de GAAP (serie AC 100), la interpretación de los Principios de GAAP (serie AC 400) y pronunciándose sobre los GAAP y sus

⁴⁰ <><http://www.pwc.com/us/en/issues/ifrs-reporting/country-adoption>

⁴¹ Análisis de los aspectos más relevantes del documento ISAR 39. Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo. Examen de las Cuestiones Relativas a la Aplicación Práctica de las Normas Internacionales de Información Financiera – Estudio Monográfico de Sudáfrica. 2007.

interpretaciones en caso de que existan situaciones que solo aplique en el contexto sudafricano (serie AC 500).

Desde el año 1993 las normas de información financiera sudafricana están armonizadas con las normas internacionales de información financiera.

Desde el año 2000, las entidades que cotizan en la Bolsa de valores de Johannesburgo (JSE), debían presentar sus estados financieros de conformidad con los principios de GAAP de Sudáfrica o las Normas Internacionales de Contabilidad, posteriormente, a partir del año 2005, las empresas que cotizan en bolsa debían ajustarse a las NIIF.

En el año 2004, la Junta de Contabilidad de Sudáfrica decidió publicar las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC/NIIF) como los principios sobre la práctica contable generalmente aceptada (Principio GAAP) de Sudáfrica sin realizar ningún cambio.

El procedimiento para la emisión de los GAAP inicia cuando el Consejo Internacional de Normas de Contabilidad (IASB) publica un proyecto preliminar de NIIF, el Comité de Prácticas Contables publica en Sudáfrica, un proyecto similar durante el mismo periodo, con el fin de que se realicen observaciones. El CPC redacta una carta con las observaciones recibidas sobre la versión sudafricana, que remite al Instituto de Contables Colegiados de Sudáfrica (SAICA), para que esté presente al IASB. Cuando IASB publica la NIIF, el CPC la evalúa para cerciorarse de que no tiene conflicto con las leyes sudafricana antes de recomendar a la Junta de Contabilidad su publicación como Principio de GAAP de Sudáfrica.

En el año 2007 se publicó el primer documento oficial de la reforma a la Ley de las sociedades, donde se contempla que deben existir contabilidades diferentes según el tipo de empresa, y las clasifica en: sociedades anónimas y sociedades de responsabilidad limitada. Las normas de información financiera de las sociedades anónimas deberán ajustarse a las NIC/NIIF, y deberá elaborar normas para las sociedades de responsabilidad limitada. (El CPC recomendaría a la Junta de Contabilidad la adopción de la NIIF para PYMES para este tipo de sociedades).

Método de Convergencia Regulatoria para Empresas de Interés Público. Desde el año 2004, la Junta de Contabilidad decidió que los Principios de GAAP de Sudáfrica sean idénticos a las NIIF sin realizar ningún cambio, sin embargo las fechas de aplicación pueden generar diferencias durante la transición, debido al proceso interno de publicación de las normas. Se permite el uso de las NIIF.

Cada principio de GAAP utiliza un sistema de numeración doble, que permite establecer la diferencia entre la NIIF y el GAAP, ya que incorpora la numeración de cada uno.

Método de Convergencia Regulatoria para Pequeñas y Medianas Empresas⁴². Se permite el uso de las NIIF para pymes en la elaboración de los estados financieros consolidados y separados. También, se permite el uso de las SA GAAP (que es casi idéntica a las NIIF).

⁴² <><http://www.pwc.com/us/en/issues/ifrs-reporting/country-adoption>

Principales divergencias técnicas con las NIIF. A continuación se señalan las temáticas que presentan las principales divergencias entre los GAAP de Sudáfrica.

- Provisiones de deudas de difícil cobro
- Arrendamientos operativos
- Impuestos sobre los dividendos
- Pagos basados en acciones
- Contratos de seguros
- Medición del valor razonable
- Estados financieros separados

Experiencias en el proceso de implementación de las NIIF para tener en cuenta para Colombia.

Las principales conclusiones del proceso de adopción de los estándares internacionales de contabilidad son las siguientes:

- Es necesario la creación de un órgano técnico local que participe en las actividades de IASB y resuelva cuestiones específicas locales y divergencias de la práctica.
- La capacitación de los preparadores y auditores de la información, es un aspecto fundamental en la consistencia del proceso de adopción de las normas internacionales.
- Sudáfrica debe organizar un proceso que respalde jurídicamente las normas de contabilidad, estructurando adecuadamente la vigilancia y exigencia del cumplimiento de las normas emitidas.

10. Turquía⁴³

Marco normativo contable. La presentación de los estados financieros en Turquía está regulada por múltiples instituciones, con diferentes tipos de normas de contabilidad, que están determinados por el tipo de sociedad y la actividad que realiza.

A continuación se presentan las distintas disposiciones que tienen que cumplir las empresas en la presentación de sus informes:

ENTIDAD	NORMAS
Sociedades anónimas no cotizadas en bolsa	Antiguas normas del CMB (Serie XI, Nº 1 y enmiendas)
Sociedades anónimas cotizadas en bolsa	Nuevas normas del CMB (Serie XI, Nº 25 y enmiendas)
Agentes de bolsa	Nuevas normas del CMB (Serie XI, Nº 25 y enmiendas)
Bancos e instituciones financieras	NTC
Compañías de seguros	Comunicado de la Subsecretaría del Tesoro

⁴³ Análisis de los aspectos más relevantes del documento ISAR 40. Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo. Examen de las Cuestiones Relativas a la Aplicación Práctica de las Normas Internacionales de Información Financiera – Estudio Monográfico de Turquía. 2007.

Antes del establecimiento del Concejo de los Mercados de Capital (CMB) y de la Bolsa de Estambul, la contabilidad turca estaba ampliamente influenciada por los requisitos legales y los procedimientos fiscales, ya que las empresas no presentaban públicamente sus estados financieros y se enfocaban en la teneduría de libros y la preparación de declaraciones fiscales.

En el año 1989 el CMB publicó la primera serie de normas de contabilidad financiera (serie X, N° 11), para ser aplicadas a partir de esa fecha, estas normas eran comparables con las NIC, sin embargo existían diferencias significativas en los criterios de medición y transparencia.

En 1992 se establecieron los principios de contabilidad y se elaboró el cuadro uniforme de cuentas (TUCA), que se aplicaría a partir del 1 de enero de 1994, a todas las empresas con excepción de los bancos, los agentes de bolsa y las compañías de seguro.

En el año 1999 se creó el Consejo Turco de Normas Contables (TASB), que se encargaría de establecer las normas turcas de contabilidad (NTC), el concejo está formado por nueve representantes del Ministerio de Hacienda, el Consejo de Educación Superior, el CMB, la Subsecretaría del Tesoro, el Ministerio de Industria y Comercio, el Organismo de reglamentación y supervisión de la banca (BRSA), la Unión de Cámaras y Bolsas de Turquía (TOBB), un contable autónomo y un consultor financiero titulado del Sindicato de contadores públicos certificados de Turquía (TURMOB).

IASB ha establecido un acuerdo con el TASB por el cual, éste traduce y publica oficialmente las NIC/NIIF y las interpretaciones correspondientes. A mediados del 2007 el TASB había publicado 31 NTC y 7 Normas Turcas de información financiera (NTIF). Estas normas corresponden a las NIC y NIIF respectivas.

En el año 2003, el CMB publicó un comunicado que adaptaba las normas de información financiera de las empresas cotizadas en la ISE a las NIC/ NIIF (serie XI, N° 25). Estas normas eran de obligatorio cumplimiento para todas las empresas que cotizaban en la bolsa y los agentes de bolsa, su vigencia iniciaba en el año 2005. Las normas que contiene el comunicado son significativamente iguales que las NIC/NIIF, a excepción de las revisiones realizadas por IASB desde el 2004.

Método de Convergencia Regulatoria para Empresas de Interés Público. Turquía adoptó las normas basadas en las NIIF en un proceso de tres etapas, en la primera las empresas que cotizaban en la bolsa adoptaron de forma voluntaria y anticipada la aplicación de las NIIF entre los años 2003 y 2005, en la segunda se exigió la aplicación de las NIIF a partir del año 2005 de las empresas cotizadas en bolsa y en la tercera con la promulgación del nuevo proyecto del código de comercio se establecerá la aplicación obligatoria de las NTC/NTIF para todas las empresas a excepción de las PYMES.

Método de Convergencia Regulatoria para Pequeñas y Medianas Empresas⁴⁴. No se permite el uso de las NIIF para pymes, para estas entidades el TASB está elaborando unas normas de contabilidad específica que sigue los planteamientos del documento oficial de la NIIF para PYMES de IASB.

⁴⁴ <><http://www.pwc.com/us/en/issues/ifrs-reporting/country-adoption>

Principales divergencias técnicas con las NIIF. Si bien en la actualidad no existen amplias diferencias entre las NIC/NIIF y las normas contables turcas, a continuación se señalan las temáticas que presentaban las principales divergencias entre las antiguas normas del CMB y las NIIF.

- Deterioro del valor de los activos
- Instrumentos financieros: reconocimiento y valoración
- Retribuciones a los empleados, salvo las indemnizaciones por cese del contrato
- Información financiera por segmentos
- Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes
- Impuestos sobre las ganancias
- Instrumentos financieros: presentación e información a revelar
- Instrumentos financieros: reconocimiento y valoración

Experiencias en el proceso de implementación de las NIIF para tener en cuenta para Colombia.

Las principales conclusiones del proceso de adopción de los estándares internacionales de contabilidad son las siguientes:

- El proceso de adopción voluntaria y anticipada a las NIIF o a las normas del CMB antes del 2005, generó mayor transparencia en la presentación de la información financiera y experiencia en el proceso de adopción, que durante el proceso de transición ayudó a las demás sociedades que cotizaban en la bolsa.
- Es mejor exigir inicialmente la utilización de las NIIF o de normas basadas en NIIF a las grandes empresas, que pueden haberse familiarizado con las normas internacionales de contabilidad
- La experiencia de la adopción de las sociedades que cotizan en bolsa, beneficiará a las demás sociedades en la aplicación de las NIIF.
- Todas las entidades deben estar sometidas al mismo órgano regulador de la contabilidad, de tal forma que una sola autoridad supervise la elaboración y aplicación de las normas.
- La capacitación y formación de los preparadores y auditores de la información es fundamental para el proceso de adopción de las NIC/NIIF, por esto debe realizarse antes de la aplicación de las normas.

11. Pakistán⁴⁵

Marco normativo contable. La formulación de las normas contables de Pakistán, la realiza el Instituto de Contadores Públicos (ICAP), que recomienda a la Comisión de Valores y Bolsa del Pakistán (SECP) cuáles son las normas contables internacionales adecuadas para su adopción, la SECP las establece de acuerdo su función establecida en el artículo 234 de la Ordenanza sobre las empresas.

La Ordenanza sobre las empresas contiene requerimientos de presentación y divulgación de información, adicionalmente el Banco del Estado de Pakistán, regula a los bancos comerciales y a

⁴⁵ Análisis de los aspectos más relevantes del documento ISAR 38. Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo. Examen de las Cuestiones Relativas a la Aplicación Práctica de las Normas Internacionales de Información Financiera – Estudio Monográfico de Pakistán. 2007.

las instituciones financieras de desarrollo, estableciendo el reconocimiento y medición de los préstamos, crédito e inversiones.

Método de Convergencia Regulatoria para Empresas de Interés Público. Desde el inicio de las Normas Internacionales de Contabilidad, en la década del 70, el ICAP adoptó las NIC, identificando las normas que se consideran adecuadas a la situación local y adoptándolas en su totalidad.

Cuando las NIC/NIIF no resuelven temas específicos del ámbito local o cuando es necesario tener más orientación, se elaboran boletines técnicos de contabilidad, evitando desviarse de las prescripciones de las NIC/NIIF.

El Consejo del ICAP adoptó una estructura de tres niveles de normas contables que se presenta a continuación:

NIVEL	ENTIDAD	NORMA
Nivel 1	Entidades de interés público (entidades cotizadas en bolsa, entidades que se consideran grandes y entidades con obligación de llevar una contabilidad pública)	Estas entidades están sometidas al conjunto completo de las NIIF aprobado por el Consejo del ICAP y notificado por la SECP.
Nivel 2	Las entidades de mediana importancia (entidades que no son de interés público ni pequeñas)	Estas entidades están sometidas al marco para los informes financieros y de contabilidad y la Norma para las entidades de mediana importancia del Instituto de Contadores Públicos del Pakistán.
Nivel 3	Entidades pequeñas (las entidades pequeñas que tienen una cifra de negocios y capital desembolsado por debajo del límite especificado).	Estas entidades están sometidas al marco para los informes financieros y de contabilidad y la Norma para las entidades pequeñas del Instituto de Contadores Públicos del Pakistán.

La Norma de informes financieros y contables para las entidades de mediana importancia y la Norma de informes financieros y contables para las pequeñas entidades, están formuladas en consonancia con la labor desarrollada en otros países y con las directrices de contabilidad e información financiera de las pequeñas y medianas empresas (DCPYMES) publicadas por la UNCTAD-ISAR en 2003.

Método de Convergencia Regulatoria para Pequeñas y Medianas Empresas⁴⁶. No se permite el uso de las NIIF para pymes, y no se ha anunciado planes de adopción o convergencia con las NIIF para pymes.

⁴⁶ <><http://www.pwc.com/us/en/issues/ifrs-reporting/country-adoption>

Principales Divergencias Técnicas con las NIIF. Si bien, los principios de contabilidad generalmente aceptados de Pakistán adoptan las NIC/NIIF, las disposiciones de la Ordenanza sobre las empresas, algunas directrices de la SECP y los reglamentos del Banco del Estado de Pakistán, divergen de las NIIF principalmente en los siguientes temas:

- Revaluación de los activos fijos
- Acciones preferentes reembolsables
- Gastos diferidos
- Variaciones en los tipos de cambio de la moneda extranjera
- Instrumentos financieros

Experiencias en el proceso de implementación de las NIIF para tener en cuenta para Colombia.

La aplicación uniforme de las normas internacionales de contabilidad requiere de coordinación entre los órganos reguladores, promoción efectiva del proyecto y asignación de recursos.

El enfoque aplicado en Pakistán consistió en ajustar las prescripciones normativas a las NIC/NIIF (y no al revés), esto generó dificultades en la etapa de adopción y aplicación, pero fue lo que permitió desarrollar información financiera de alta calidad y tener información plenamente comparable con otros países.

El ICAP decidió que una vez se adoptara una norma, cualquier revisión o enmienda realizada por IASB se considera adoptada a menos que se indique lo contrario, esta estrategia permite mantener la sincronización con las disposiciones del IASB sin desproporcionados esfuerzos en la adopción individual de las revisiones y enmiendas.

La transición a las NIC/NIIF es un proceso que debe ser gradual, integrado por los preparadores, auditores y usuarios de la información, donde se tenga en cuenta las consecuencias de la aplicación inmediata de las normas y la posibilidad de extender los plazos o aplicar exenciones en caso de resultar contraproducente la aplicación inmediata.

Las NIC/NIIF no están hechas para todas las empresas, es necesario entonces seguir una estrategia que permita identificar y tratar de forma diferente las PYMES, que se ajuste a la complejidad y requerimientos de la información financiera.

Para la correcta comprensión y aplicación de las NIC/NIIF es indispensable contar con programas de capacitación y educación, con la realización de seminarios, mesas redondas y talleres en cabeza del organismo regulador de la profesión contable.

El siguiente paso para Pakistán es aplicación sin reservas de las NIIF que estaba programado para el año 2010.

12. India⁴⁷

Marco normativo contable. La ley de Empresas expedida en 1956, contiene los requisitos básicos de la preparación, presentación, publicación, divulgación y auditoría de la información financiera. Esta Ley faculta al Gobierno Central a convocar al Comité Asesor Nacional de Normas de Contabilidad (NACAS), con el fin de que asesore el establecimiento de las normas de contabilidad que deberán aplicar las empresas. El NACAS debe examinar las normas aprobadas por el Instituto de Contadores Públicos de la India (ICAI).

La Ley de empresas estipula que todas las empresas deben cumplir con las normas establecidas por ICAI.

Método de Convergencia Regulatoria para Empresas de Interés Público. Las normas contables de la India son formuladas por el Instituto de Contadores Públicos, teniendo como base las Normas Internacionales de Información Financiera, el marco jurídico vigente y las costumbres y prácticas nacionales. Por tal razón la India realiza una adaptación de las NIIF. Las normas de Contabilidad (NC) de la India coinciden con las NIIF, solo en casos excepcionales las condiciones del país justifican una desviación de la NIIF, en estos casos en el apéndice de la norma se explican las diferencias entre las dos.

El Instituto de Contadores Públicos de la India (ICAI) interactúa con IASB, enviando comentarios a los proyectos de NIIF, participa en las reuniones de los encargados de formular normas mundiales y regionales con IASB.

Método de Convergencia Regulatoria para Pequeñas y Medianas Empresas⁴⁸. No se permite el uso de las NIIF para pymes, y no se ha anunciado planes de adopción o convergencia con las NIIF para pymes.

Principales Divergencias Técnicas con las NIIF. Las principales divergencias entre las normas de contabilidad de la India y las NIC/NIIF están enmarcadas en los requisitos legales y reglamentaciones propias del país, entre los temas más representativos están:

- Presentación de estados financieros
- Efectos de las fluctuaciones en los tipos de cambio de la moneda extranjera
- Información financiera provisional
- Costos de préstamos
- Alternativas de política
- Prestaciones a los empleados
- Arrendamientos
- Impuestos diferidos

⁴⁷ Análisis de los aspectos más relevantes del documento ISAR 33. Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo. Examen de las Cuestiones Relativas a la Aplicación Práctica de las Normas Internacionales de Información Financiera – Estudio Monográfico de la India. 2006.

⁴⁸ <><http://www.pwc.com/us/en/issues/ifrs-reporting/country-adoption>

Experiencias en el proceso de implementación de las NIIF para tener en cuenta para Colombia.

Las principales conclusiones de la experiencia de adaptación de las normas internacionales de contabilidad de la India son:

La convergencia de las normas nacionales a las normas internacionales de contabilidad, permite mayor comparabilidad de la información financiera, menores gastos de capital, mayor eficiencia en la asignación de los recursos, mayor crecimiento económico y mayor interés de inversión.

La revisión de las normas por parte del IASB ha generado grandes esfuerzos para realizar los ajustes de las Normas Contables de la India, así como la actualización de los preparadores y auditores de la información.

En una economía como la de la India, gran parte de sus actividades están desarrolladas por pequeñas y medianas empresas, que no tienen los suficientes recursos, conocimientos y donde los costos del cumplimiento son mayores a los beneficios obtenidos por aplicar las normas de contabilidad. El ICAI aplica para este tipo de entidades medidas simplificadas de reconocimiento y medición, además de exenciones y medidas menos estrictas en presentación de los estados financieros.

La adaptación de las NIC/NIIF no es solo una cuestión de contabilidad, debido a que es un proceso más complejo donde se cambia el lenguaje y forma de trabajar de las empresas, por lo tanto debe ser gradual y atender a las necesidades y problemas que pueden presentarse al inicio del proceso.

En el proceso de adaptación de las NIC/NIIF es indispensable contar con interpretaciones, notas de orientación y otro material explicativo, para aplicar efectivamente las normas de contabilidad. Adicionalmente, la capacitación de los preparadores y auditores de los estados financieros, debe iniciarse antes de la aprobación final de la norma, con el fin de que en el momento de aprobación, se tengan los conocimientos suficientes para su aplicación.