

**DESCRIPCIÓN DE LOS PRINCIPALES ORGANISMOS EMISORES DE
NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD E INFORMACIÓN
FINANCIERA Y SU ASEGURAMIENTO**



JAIRO ALEJANDRO BECERRA JURADO

**UNIVERSIDAD DEL VALLE
FACULTAD DE CIENCIAS DE LA ADMINISTRACIÓN
PROGRAMA ACADÉMICO DE CONTADURÍA PÚBLICA
SANTIAGO DE CALI
AÑO 2014**

**DESCRIPCIÓN DE LOS PRINCIPALES ORGANISMOS EMISORES DE
NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD E INFORMACIÓN
FINANCIERA Y SU ASEGURAMIENTO**

JAIRO ALEJANDRO BECERRA JURADO

MONOGRAFÍA PARA OPTAR EL TÍTULO DE CONTADOR PÚBLICO



**ASESORA:
Mg. MARTHA LUCÍA MENDOZA**

**UNIVERSIDAD DEL VALLE
FACULTAD DE CIENCIAS DE LA ADMINISTRACIÓN
PROGRAMA ACADÉMICO DE CONTADURÍA PÚBLICA
SANTIAGO DE CALI
AÑO 2014**

NOTA DE ACEPTACIÓN

Jurado 1

Jurado 2

SANTIAGO DE CALI, COLOMBIA. AÑO 2014

DEDICATORIA

A **Dios** por regalarme la vida, la inspiración, la fortaleza y la fe para levantarme cada día.

A mi Sra. Madre **Margarita Jurado**, la mujer más digna de la tierra, la que con ardua y esmerada labor ha hecho de mí una mejor persona, la que vierte sobre mí sabias palabras de bendición al partir y al regresar a casa; la que se alegra cuando río y sufre cuando lloro. Bienaventurada mujer que ha esperado por mis logros en silencio y a la distancia miles de largos días.

A mi mayor orgullo: **Mi Familia**, loable ejemplo de unidad y amor incondicional, consejeros de mis decisiones, motivadores de mis caminos, suave refugio en mis preocupaciones, mano amiga en mis batallas, y celebradores espontáneos, llenos de gozo en cada uno de mis aciertos. Que feliz me siento de haber nacido en tu seno mi amada Familia.

Mi gratitud y amor con cada uno de Uds. no tiene límites así que resumiré ese bonito sentimiento en la frase más sencilla pero honesta que podría expresarles:

Humildemente este nuevo logro es dedicado para todos Uds.

¡Gracias y Bendiciones Eternas!

Jaíro Alejandro Becerra Jurado

AGRADECIMIENTOS

A todos los maestros, profesionales y demás talento humano de la Universidad del Valle, porque con su esfuerzo, dedicación y colaboración hacen de la educación superior pública un verdadero proceso de formación, una experiencia enriquecedora que transforma la capacidad individual de sus estudiantes en sinergias constantes para la sociedad.

A mis amigos y compañeros univallunos, maravillosas y esforzadas personas con las que compartí durante todo este tiempo momentos agradables de aprendizaje, debate, crítica y sano esparcimiento universitario.

A mi Asesora de Proyecto de Investigación Mg. Martha Lucía Mendoza por sus valiosos aportes y comentarios en el presente trabajo.

A los Sres. Jurados Evaluadores, porque con sus respectivas sugerencias colocaron el rigor académico necesario para finalizar con éxito esta monografía.

TABLA DE CONTENIDO

RESUMEN.....	15
INTRODUCCIÓN.....	16
1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	17
1.1. DESCRIPCIÓN DEL PROBLEMA	18
1.2. OBJETIVOS.....	20
1.2.1. Objetivo General.....	20
1.2.2. Objetivos Específicos	20
1.3. ANTECEDENTES	21
1.4. JUSTIFICACIÓN.....	23
1.4.1. Justificación Personal	23
1.4.2. Justificación Social	23
1.4.3. Justificación Académica	24
1.4.4. Justificación Temática	24
1.5. METODOLOGÍA DE INVESTIGACIÓN.....	25
1.5.1. Definición del Tipo y Área de Estudio	25
1.5.2. Etapas de la Investigación.....	25
1.5.3. Las Fuentes de Información	27
2. MARCO TEÓRICO DE LA REGULACIÓN CONTABLE Y FINANCIERA INTERNACIONAL	28
2.1. REGULACIÓN CONTABLE INTERNACIONAL	29
2.1.1. Breve reseña histórica de la regulación contable internacional.....	32
2.1.1.1. La Aceptación Generalizada	32
2.1.1.2. La Lógica Deductiva	32
2.1.1.3. La Etapa Teleológica	33
2.1.1.4. La Aparición de los Marcos Conceptuales	33
2.1.2. La regulación contable mediante principios y reglas.....	34
2.1.3. Escogencia del modelo basado en reglas y principios contables.....	37
2.1.3.1. Modelo bajo el Formalismo	39
2.1.3.2. Modelo bajo el Antiformalismo	40
2.1.4. Estudio de la regulación contable internacional	42
2.1.4.1. Contaduría Internacional.....	43
2.1.4.2. Contabilidad Internacional.....	43
2.1.5. Del uso actual de los términos: estándar y norma de contabilidad	45
2.1.6. Los organismos reguladores de contabilidad y auditoría	48
2.1.6.1. Organismos reguladores de normas nacionales	48

2.1.6.2.	Organismos emisores de estándares internacionales	49
2.1.7.	La consecución de la homogeneidad de normas y prácticas	49
2.1.7.1.	Normalización - Uniformización Contable	50
2.1.7.2.	Armonización Contable	52
2.1.7.3.	Adopción - Convergencia - Estandarización Contable	55
2.1.7.4.	Reconocimiento Mutuo	56
2.1.8.	Comentarios finales sobre el capítulo	57
2.1.9.	Relación de la regulación internacional contable y financiera	57
2.2.	ACERCAMIENTO A LA REGULACIÓN FINANCIERA INTERNACIONAL	60
2.2.1.	Antecedentes relevantes en la regulación financiera internacional	60
2.2.1.1.	La caída del patrón oro	60
2.2.1.2.	Arquitectura de Bretton Woods	61
2.2.1.3.	Ruptura del Sistema de Bretton Woods	61
2.2.1.4.	Crisis de la deuda de los 80s	62
2.2.1.5.	Crisis cambiarias de los noventa.....	62
2.2.1.6.	Crisis de la primera década del siglo XXI	62
2.2.2.	La Nueva Arquitectura Financiera Internacional (NAFI)	63
2.2.3.	Los organismos relevantes involucrados en la NAFI	65
2.2.4.	<i>The Financial Stability Board (FSB)</i>	66
2.2.5.	Los Doce Estándares Clave para Sistemas Financieros Sanos.....	67
2.2.6.	Los reguladores de contabilidad y auditoría en la NAFI	71
3.	PRINCIPALES ORGANISMOS EMISORES DE ESTÁNDARES INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA.....	73
3.1.	<i>International Accounting Standards Board (IASB)</i>	75
3.1.1.	Descripción General del IASC e IASB	75
3.1.2.	Miembros del IASB.....	76
3.1.3.	Reseña histórica: Del antiguo IASC al actual IASB.....	77
3.1.4.	Estructura organizacional: IASB y Fundación IFRS	79
3.1.5.	Fundación IFRS.....	81
3.1.5.1.	Miembros de la Fundación IFRS.....	82
3.1.5.2.	Financiación del IASB desde la Fundación IFRS	83
3.1.6.	Los Comités de Interpretaciones de las NIC/NIIF	85
3.1.6.1.	<i>Standing Interpretation Committee (SIC)</i>	85
3.1.6.2.	<i>IFRS Interpretations Committee</i>	85
3.1.7.	Miembros del Comité de Interpretaciones de las NIIF.....	85
3.1.8.	<i>Monitoring Board (MB)</i> Consejo de Seguimiento	86
3.1.9.	Miembros del Consejo de Seguimiento (<i>MB</i>)	86
3.1.10.	<i>IFRS Advisory Council</i> (Consejo Asesor de las NIIF).....	87
3.1.11.	Otros Grupos Asesores del IASB	87
3.1.12.	<i>Accounting Standards Advisory Forum (ASAF)</i>	88
3.1.13.	<i>Capital Markets Advisory Committee (CMAC)</i>	89

3.1.14. <i>Emerging Economies Group (EEG)</i>	89
3.1.15. <i>Financial Crisis Advisory Group (FCAG)</i>	90
3.1.16. <i>Global Preparers Forum (GPF)</i>	90
3.1.17. <i>Group SME</i>	91
3.1.18. <i>Regional and National Standard-Setting Bodies</i>	91
3.1.18.1. <i>European Financial Reporting Group (EFRAG)</i>	92
3.1.18.2. <i>Asian - Oceanian Standard-Setters Group (AOSSG)</i>	92
3.1.18.3. <i>Group of Latin-American Standard-Setters (GLASS)</i>	93
3.1.18.4. <i>Pan-African Federation of Accountants (PAFA)</i>	93
3.1.19. Las normas (estándares) e interpretaciones	93
3.1.19.1. <i>International Accounting Standards (IASs)</i>	93
3.1.19.2. <i>International Financial Reporting Standards (IFRSs)</i>	95
3.1.19.3. Las NIIF para las PYMES	96
3.1.20. Las Interpretaciones de las Normas	97
3.1.20.1. Las <i>SICs Interpretations</i>	97
3.1.20.2. Las <i>IFRICs</i>	97
3.1.21. El uso de las NIIF en el mundo	98
3.1.21.1. Compromiso público de las jurisdicciones	99
3.1.21.2. Aplicación de las NIIF en las jurisdicciones	100
3.1.21.3. Países que aún no han adoptado formalmente	101
3.1.21.4. Las NIIF para las PYMES en el mundo	103
3.1.21.5. La Auditoría bajo las NIIF	106
3.2. <i>Financial Accounting Standards Board (FASB)</i>	107
3.2.1. Descripción General del FASB	107
3.2.2. Reseña Histórica del FASB	107
3.2.3. Estructura organizacional: FASB y la Fundación (FAF)	111
3.2.4. <i>Financial Accounting Foundation (FAF)</i>	111
3.2.4.1. Miembros de la FAF	111
3.2.4.2. Financiación de la Fundación (FAF)	112
3.2.5. <i>Financial Accounting Standards Advisory Council (FASAC)</i>	114
3.2.6. <i>Governmental Accounting Standards Board (GASB)</i>	114
3.2.7. <i>Governmental Accounting Standards Advisory Council (GASAC)</i>	115
3.2.8. Otros Comités y Grupos Asesores del FASB	115
3.2.9. <i>Investor Advisory Committee (IAC)</i>	115
3.2.10. <i>Not-for-Profit Advisory Committee (NAC)</i>	115
3.2.11. <i>Small Bussines Advisory Committee (SBAC)</i>	116
3.2.12. <i>Financial Crisis Advisory Group (FCAG)</i>	116
3.2.13. <i>Private Company Financial Reporting Committee (PCFRC)</i>	116
3.2.14. <i>Private Company Council (PCC)</i>	117
3.2.15. Otros organismos externos relacionados al FASB	117
3.2.16. Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados	117
3.2.17. Comisión de Valores de los Estados Unidos (SEC)	118

3.2.18. Normas que hacen parte del FASB	119
3.2.18.1. Jerarquía basada en estándares individuales (Niveles A – D)	122
3.2.18.2. Jerarquía basada en Áreas y la Codificación FASB	124
3.2.19. Participación del FASB en el mundo.....	129
3.3. International Federation of Accountants (IFAC)	132
3.3.1. Descripción General de la IFAC	132
3.3.2. Reseña histórica de la IFAC	133
3.3.3. Estructura organizacional de la IFAC.....	136
3.3.4. IFAC’S Council - Consejo IFAC	136
3.3.5. Financiación de la IFAC.....	136
3.3.6. IFAC’S Board - Junta de la IFAC	139
3.3.7. Public Interest Oversight Board (PIOB)	140
3.3.8. Nominating Commition (NC) - Comisión de Nombramientos:	142
3.3.9. IFAC’s Compliance Advisory Panel (CAP)	142
3.3.10. Consultative Advisory Groups (CAGs)	143
3.3.11. Principales Comités de la IFAC	143
3.3.12. Professional Accountancy Organization (PAO) Development	143
3.3.13. Professional Accountants in Bussiness (PAIBs)	143
3.3.14. Small and Medium Practices (SMP) Committee	144
3.3.15. Transnational Auditors Committee (TAC)	145
3.3.16. Forum of Firms (FoF).....	145
3.3.17. IFAC’S Standard-Setting Boards	146
3.4. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)	147
3.4.1. Normas emitidas por El IAASB de la IFAC	148
3.4.2. El uso de las normas emitidas por el IAASB/IFAC.....	154
3.5. International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)	156
3.5.1. Normas emitidas por el IPSASB de la IFAC	157
3.5.2. El uso de las NICSP en los países y organizaciones.	159
3.6. International Accounting Education Standards Board (IAESB).....	159
3.6.1. Normas emitidas por el IAESB de la IFAC.....	161
3.7. International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA).....	163
3.8. Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting (ISAR)	165
3.8.1. Descripción General del ISAR	165
3.8.2. Áreas de trabajo del ISAR	166
3.8.3. Implementación de las NIIF	166
3.8.4. Información sobre gobierno corporativo.....	166
3.8.5. Responsabilidad empresarial.....	167
3.8.6. Presentación de informes ambientales	167
3.8.7. Cualificación de profesionales contables	167

3.8.8. Contabilidad para las PYMES.....	168
3.8.9. Reseña Histórica de las ISAR para las PYMES.....	168
3.8.10. Directrices ISAR para las PYMES	170
4. ALGUNOS CAMBIOS RELACIONADOS CON LA NORMALIZACIÓN CONTABLE INTERNACIONAL	172
4.1. FACTOR POLÍTICO - LEGAL	173
4.1.1. Fortalecimiento de normas internacionales bajo principios	173
4.1.2. La preponderancia de las IFRS en el mundo.....	174
4.1.3. La creación de grupos regionales.....	176
4.1.4. Formalización de Memorandos de Entendimiento (MoUs).....	177
4.1.4.1. MoUs de la Federación Internacional de Contadores (IFAC)	177
4.1.4.2. MoUs del IASB de la Fundación IFRS	178
4.2. FACTOR EDUCATIVO	181
4.2.1. Profesionales contables más diversificados y gestores.	181
4.2.2. Cambios en la formación y capacitación contable	181
4.2.2.1. Iniciativa de Educación del IAESB-IFAC	182
4.2.2.2. Visitas de estudiantes de las NIIF	184
4.2.3. Uso de las TIC.....	184
4.2.3.1. Lenguaje XBRL.....	185
4.2.3.2. Almacenamiento en la Nube (<i>Cloud Computing</i>)	185
4.2.4. Fortalecimiento del idioma inglés.....	186
4.3. FACTOR TÉCNICO	187
4.3.1. Generalidades de cambios en los aspectos técnicos.....	187
4.3.2. Enfoque de contabilidad a valor razonable	189
4.3.3. Juicio crítico y técnico en la valuación y peritaje	192
4.4. FACTOR SOCIAL	195
4.4.1. Responsabilidad social de los estándares de información financiera.....	195
4.4.2. Apoyo al Marco para la Información Integrada <IR>	197
4.4.3. Comentarios finales al capítulo	200
5. CONCLUSIONES	201
BIBLIOGRAFÍA.....	204

LISTA DE GRÁFICAS.

Número y nombre de las gráficas	Pág.
Gráfica. 1. Estándar y Norma	45
Gráfica. 2. Características de los estándares de contabilidad	46
Gráfica. 3. Ejemplos de traducción de los organismos emisores de estándares. .	47
Gráfica. 4 Relación entre Regulación Financiera y Contable Internacional.....	58
Gráfica. 5. Estructura Organizacional IASB y Fundación IFRS	80
Gráfica. 6. Financiación Fundación IFRS	84
Gráfica. 7. Compromiso público jurisdicciones	100
Gráfica. 8. Adopción y uso de las NIIF	101
Gráfica. 9. Jurisdicciones sin adopción formal	102
Gráfica. 10. Uso de las NIIF/PYMES.....	104
Gráfica. 11. Informes de Auditoría en las Jurisdicciones.....	106
Gráfica. 12. Estructura Organizacional FASB y Fundación FAF	110
Gráfica. 13. Fuentes de Financiación FAF (2012).....	113
Gráfica. 14. Jerarquía basada en Áreas.....	126
Gráfica. 15. Distribución Regional miembros de la IFAC	132
Gráfica. 16. Estructura Organizacional de la IFAC	135
Gráfica. 17. Fuentes de Financiación de la IFAC	137
Gráfica. 18. Distribución Fuentes de Financiación IFAC	138
Gráfica. 19. Jerarquía de Estándares del IAASB/IFAC	148
Gráfica. 20. Uso de las NIA en el mundo.	156
Gráfica. 21. Tendencias en la aplicación de normas de contabilidad.....	175
Gráfica. 22. Proceso contable tradicional (costo histórico).....	191
Gráfica. 23. Tendencia de proceso contable (valor razonable)	192

LISTA DE TABLAS

Número y nombre de las tablas.	Pág.
Tabla 1. Ejemplos de regulación contable.....	31
Tabla 2. Principio contable desde dos vertientes.	36
Tabla 3. Factores causa de la crisis financiera.....	63
Tabla 4. Organizaciones reguladoras relevantes	66
Tabla 5. Clasificación de los Estándares FSB.....	67
Tabla 6. Criterios de establecimiento de estándares según la FSB.	68
Tabla 7. Estándares Clave	69
Tabla 8. Continuación Estándares Clave.	70
Tabla 9. Principios y temas específicos sobre información financiera.....	71
Tabla 10. Principales emisores de estándares de contabilidad y auditoría.	74
Tabla 11. Distribución geográfica de los miembros IASB.....	76
Tabla 12. Participación Geográfica de los miembros Fundación IFRS.	82
Tabla 13. Principios para la Financiación de la Fundación IFRS	83
Tabla 14. Fuentes de Ingreso de la Fundación IFRS	84
Tabla 15. Grupos, Comités Asesores del IASB.....	88
Tabla 16. Miembros del ASAF.....	89
Tabla 17. Las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC)	94
Tabla 18. Lista de las NIIF.....	95
Tabla 19. Lista de las NIIF/PYMES	96
Tabla 20. Lista Interpretaciones de las NIC (SICs)	97
Tabla 21. Lista Interpretaciones de las NIIF (IFRICs)	98
Tabla 22. Jurisdicciones analizadas en la adopción de las NIIF	102
Tabla 23. Continuación Jurisdicciones analizadas en la adopción de las NIIF ...	103
Tabla 24. Jurisdicciones que usan las NIIF/PYMES	105
Tabla 25. Fuentes de Financiación de la FAF	113
Tabla 26. Lista de reguladores relacionados a los USGAAP	119
Tabla 27. Lista de tipos de pronunciamientos USGAAP	120
Tabla 28. Continuación Lista de tipos de pronunciamientos USGAAP	121
Tabla 29. Clasificación mediante la Jerarquía por Niveles A-D.....	123
Tabla 30. Resultados estudio de percepción sobre los USGAAP	124
Tabla 31. Elementos no incluidos en la Codificación FASB	127
Tabla 32. Elementos incluidos en la Codificación FASB	128
Tabla 33. Lista de Bolsas Nacionales de EE.UU.....	129
Tabla 34. N° de firmas extranjeras reguladas por la SEC	131

Tabla 35. Fuentes de financiación de la IFAC.....	137
Tabla 36. Contribuciones al PIOB por organizaciones internacionales.	141
Tabla 37. Miembros del Foro de Firmas de la IFAC.....	146
Tabla 38. Tipos de estándares del IAASB/IFAC.....	149
Tabla 39. Lista de Normas Internacionales de Auditoría (NIA).....	150
Tabla 40. Continuación Lista de Normas Internacionales de Auditoría (NIA).....	151
Tabla 41. Continuación Lista de Normas Internacionales de Auditoría (NIA).....	152
Tabla 42. Declaraciones Internacionales de Prácticas de Auditoría.....	152
Tabla 43. Norma Internacional de Control de Calidad (ISQC)	152
Tabla 44. Lista ISRES.....	153
Tabla 45. Lista ISAEs.....	153
Tabla 46. Lista ISRSs.....	153
Tabla 47. Lista de jurisdicciones que usan estándares del IAASB/IFAC.....	154
Tabla 48. Resumen uso de las NIA en el mundo	155
Tabla 49. Lista de las IPSASs.....	158
Tabla 50. Lista de países y organizaciones que usan las IPSASs	159
Tabla 51. Lista de las IESs del IAESB/IFAC	162
Tabla 52. Lista de las IEPs del IAESB/IFAC	162
Tabla 53. Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad del IESBA	164
Tabla 54. Lista de las Directrices ISAR Nivel II	170
Tabla 55. Lista de las Directrices ISAR Nivel III	171
Tabla 56. Resultado del estudio ISAR sobre uso de normas contables.....	174
Tabla 57. Material Iniciativa Educativa IFRS	183
Tabla 58. Nº Visitas estudiantes IFRS por país.....	184
Tabla 59. El valor razonable en las normas contables.	190
Tabla 60. Estándares relacionados NIIF e IVS.....	193
Tabla 61. Comparación bases de valor en peritaje y valuación	194
Tabla 62. Conclusiones por componentes	196
Tabla 63. Contenido del Marco Conceptual del <IR>.....	199

LISTA DE SIGLAS

Sigla	Denominación de la Organización en Español
AICPA	Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados
AOSSG	Grupo Emisor de Normas de Asia / Oceanía
ASAF	Foro Asesor de Normas Contables
BCBS	Comité de Supervisión Bancaria de Basilea
BIS	Banco de Pagos Internacionales (BPI)
CGFS	Comité sobre el Sistema Financiero Global
CPSS	Comité de Sistemas de Pago y Liquidación
EEA	Área Económica Europea (AEE)
EFRAG	Grupo Europeo de Información Financiera
EU	Unión Europea (UE)
FAF	Fundación para la Contabilidad Financiera de Estados Unidos
FASB	Junta de Normas de Contabilidad Financiera de Estados Unidos
FATF	Grupo de Acción Financiera, GAFI (Contra el Lavado de Activos y la Financiación del Terrorismo)
FSB	Junta de Estabilidad Financiera
GLASS	Grupo Latinoamericano de Emisores de Normas de Información Financiera
GRI	<i>Global Reporting Initiative</i> (Iniciativa de Memorias de Sostenibilidad)
IAASB	Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento
IADI	Asociación Internacional de Aseguradores de Depósitos
IAESB	Consejo de Normas Internacionales de Formación en Contaduría
IAIS	Asociación Internacional de Supervisores de Seguros
IASB	Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad
IASC	Comité Internacional de Normas de Contabilidad
IASCF	Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad
IESBA	Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores
IFAC	Federación Internacional de Contadores
IFRIC	Comité de Interpretaciones de las NIIF (CINIIF)
IFRS	Fundación IFRS / Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)
IIRC	Consejo Internacional de Información Integrada
IMF	Fondo Monetario Internacional (FMI)
IOSCO	Organización Internacional de Comisiones de Valores
IPSASB	Consejo de Normas Internacionales para el Sector Público
ISAR	Grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos en Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes
IVSC	Consejo de Normas Internacionales de Valoración
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
PAFA	Federación Pan-Africana de Contadores
PIOB	Consejo de Supervisión del Interés Público
SAC	Consejo Asesor de las NIIF
SEC	Comisión de Valores de los Estados Unidos
UN	Organización de las Naciones Unidas (ONU)
WB	Banco Mundial (BM)
ICAEW	Instituto de Contadores Profesionales de Inglaterra y Gales
CICA	Instituto Canadiense de Contadores Profesionales

RESUMEN

Lo que se concebiría hace más de cuatro décadas como una visión futurista en la cual los países tendrían un mismo lenguaje contable, hoy parece ser una realidad, gracias a la búsqueda constante de la homogeneidad de normas y prácticas que se fundamentan en los rápidos procesos de adopción, convergencia y armonización contable entre las normas nacionales y las internacionales.

Finalmente las organizaciones más prestigiosas para este fin, hacen parte de un entramado regulador y normalizador sofisticado y complejo, coordinado actualmente desde la Junta de Estabilidad Financiera (FSB), que involucra a dos organismos que responderían a su llamado: el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), emisor de las NIIF; y el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB, de la IFAC). A la par de éstos, se encuentra en los Estados Unidos la Junta de Normas de Contabilidad Financiera (FASB, creada en 1973), quien emitiría los U.S GAAP, referente para algunos países que decidieron basar sus PCGA en este organismo.

Las organizaciones profesionales de contabilidad, también verían en la Federación Internacional de Contadores (IFAC, 1977), la posibilidad de obtener estándares en diferentes ramos, emitidos desde el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (IPSASB); el Consejo de Normas Internacionales de Formación en Contaduría (IAESB) y el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (IESBA), todos acordes con otros tópicos del denominado interés público y relacionados a la profesión contable.

También aportarían en estos procesos el Grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos en Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes (ISAR, de la ONU) en las áreas de contabilidad e informes corporativos, especialmente con el primer desarrollo de Directrices Contables para las PYMES.

Los anteriores organismos emisores de estándares fomentan acuerdos cooperativos para un mejor desenvolvimiento, llegando a involucrarse en esferas antes insospechadas, a las que asistimos desde una natural expectativa.

Palabras Clave: emisores de estándares (normas), regulación contable, normalización, adopción, convergencia, armonización, información financiera.

INTRODUCCIÓN

En vista de que los actuales fenómenos sumidos en la globalización e internacionalización económica han permitido entre otras cosas el fortalecimiento de organizaciones e instituciones internacionales vinculadas en su papel ya sea de promotoras, emisoras - reguladoras, coordinadoras, colaboradoras y observantes de los procesos de homogeneización de normas y prácticas a nivel mundial, el presente proyecto se vinculará a la descripción detallada de aquellas relacionadas con los temas de contabilidad y auditoría de la información financiera.

Éste constará de cuatro capítulos: el primero será el desarrollo del planteamiento del problema, objetivos y antecedentes del mismo; el segundo capítulo contendrá el desarrollo teórico-conceptual de dos tipos de regulación internacional: la contable y financiera, entendiendo que las mismas están relacionadas por el contexto desde el que actualmente se desarrollan, es decir desde una arquitectura o reforma financiera internacional, que involucra a diversas instituciones en los procesos de *adopción-convergencia* y *armonización* de estándares y prácticas.

El tercer capítulo, abarcará la descripción específica del IASB, FASB, IFAC y a sus cuatro Consejos Emisores de Estándares (*IFAC'S Standard-Setting Boards*). Así mismo se finalizará con el ISAR/UNCTAD, todos ellos son considerados grupos emisores de estándares de contabilidad, auditoría y temas afines a la profesión contable, de importancia mundial. Entre otros rasgos se observará, la descripción de su estructura organizacional, mecanismos de financiación, estándares emitidos y en algunos casos, la identificación de países y jurisdicciones en los que estos organismos tienen participación bien sea porque los países usan, permiten o requieren sus conjuntos de estándares.

El cuarto y último capítulo comprenderá la identificación de algunos cambios relacionados con el contexto de los principales emisores de estándares internacionales, entre los que se tomarán en cuenta cuatro factores: político - legal, educativo, técnico, y de responsabilidad social, que en últimas permitirán mejores conclusiones acerca del presente proyecto de investigación.

CAPÍTULO

1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

1.1. DESCRIPCIÓN DEL PROBLEMA

Los nuevos requerimientos de las organizaciones supranacionales demandan del compromiso de las jurisdicciones, países y organizaciones internacionales relacionadas con la regulación de los sistemas económicos y financieros mundiales. En dicho contexto juegan importante papel el Banco Mundial (BM), el Fondo Monetario Internacional (FMI) y la Junta de Estabilidad Financiera (FSB), esta última es la encargada de coordinar las actividades de por lo menos trece organizaciones con influencia internacional, entre las que se incluyen a dos relacionadas con el desarrollo de estándares para los fines de contabilidad y auditoría financiera, las cuales son:

El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), emisor de las NIIF; y el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), emisor de las NIA, este último organismo pertenece a la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Ambos conjuntos hacen parte del selecto grupo de los *Doce Estándares Claves para los Sistemas Financieros Sanos (Key Standards for Sound Financial Systems)* de la Junta de Estabilidad Financiera (FSB).

Colombia al igual que otros países de la región y del mundo ha entrado formalmente en el contexto de la *armonización y convergencia* con estándares internacionales para los sectores público y privado respectivamente. En el caso privado, se hace bajo el amparo de la *Ley 1314 - Ley de Convergencia con Normas Internacionales de Contabilidad e Información Financiera y su Aseguramiento*. Mientras que en el sector público se afronta un continuo proceso de armonización con las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público¹ del IPSASB, a través de la Contaduría General de la Nación (CGN), la cual desde el año 2003 se ha propuesto hacer adelantos en este tema.

El anterior contexto genera un problema de desconocimiento tanto de los estándares internacionales como de las instituciones que los emiten.

¹ Contaduría General de la Nación (s.f.) *Armonización a estándares internacionales de contabilidad pública: la experiencia de la Contaduría General de la Nación*. Textos de Contabilidad Pública (Nº 2). PDF. 89 pp.

Por ejemplo, investigaciones separadas en Colombia realizadas por Lina Marín,² (2009: pp.129-131) y Adriana Navas³ (2010) dejan entrever problemáticas específicas existentes en cuanto al desconocimiento de marcos regulatorios, estándares internacionales de contabilidad y auditoría de la información; y por tanto, de los organismos emisores de estándares a nivel internacional.

Tampoco se conoce acerca del general contexto en el que las organizaciones se han fortalecido, es decir desde la Nueva Arquitectura Financiera Internacional (NAFI), tal como la definen Mejía, Montilla & Montes (2006:p.35) “Conjunto de acuerdos para promover la eficiencia y estabilidad del sistema financiero internacional”. Tema que es de gran debate entre diversos autores.

Al igual que los ya mencionados organismos, grupos como: el FASB⁴, Junta de Normas de Contabilidad Financiera de Estados Unidos; ISAR⁵, Grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos en Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes (Grupo de la ONU); y los demás Consejos de la IFAC: el Consejo de Normas Internacionales de Formación en Contaduría (IAESB) y el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (IESBA), no son realmente conocidos, contrario a como se esperaría en países que ya han entrado de algún modo en los procesos de aplicación de estándares internacionales.

Resulta entonces fundamental responder a inquietudes implícitas del tipo: ¿Cómo son las instituciones que desarrollan estándares internacionales? ¿Cuáles son sus orígenes y razones de existencia? ¿Quiénes las conforman y financian? ¿Qué tipos de estándares han emitido, cuál es su participación en los países, y qué cambios podrían generar? Cuestiones no menos trascendentales, pero que no están actualmente en el análisis académico, quizás por el afán de responder apresuradamente al rutinario adiestramiento contable, más que a un acercamiento descriptivo hacia quienes influyen la coyuntura de la normalización.

² MARÍN, Valencia Lina Marcela. (2009). *Los estudiantes de Contaduría Pública de la Universidad del Valle frente a las Normas internacionales de Contabilidad con Énfasis en Finanzas*. (Tesis de pregrado). pp.129-131

³ NAVAS, Riscanevo Adriana Marcela. (2010). Nivel de conocimiento acerca de la ley de convergencia de normas internacionales: en profesionales, docentes, estudiantes y otros relacionados. *Revista Apuntes Contables* (Nº 14). 2010. pp. 231-243.

⁴ *Financial Accounting Standards Board*: Fundada en 1973, su sede está en los Estados Unidos de América.

⁵ *Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting*. Hace parte de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo.

1.2. OBJETIVOS

1.2.1. Objetivo General

Describir a las principales organizaciones emisoras de normas (estándares) internacionales de contabilidad y auditoría financiera, generalidades organizacionales, proyectos normalizadores y algunos cambios relacionados con el actual contexto en el que éstas se desenvuelven.

1.2.2. Objetivos Específicos

- Describir a las principales organizaciones emisoras de normas (estándares) internacionales de contabilidad y auditoría financiera, mediante la descomposición de su estructura organizacional, identificación de elementos históricos y mecanismos de financiación.
- Identificar a los principales conjuntos de estándares internacionales de contabilidad y auditoría emitidos por los organismos emisores; así como algunos países y regiones donde su aplicación es requerida o permitida.
- Identificar algunos cambios en la regulación contable, relacionados con los principales organismos emisores de estándares internacionales de contabilidad y auditoría financiera.

1.3. ANTECEDENTES

El desarrollo de la contabilidad ha permitido llegar hasta una de las áreas con mayor estudio en la actualidad: la *contabilidad internacional*, el propósito de ésta abarca múltiples campos relacionados con la regulación y normalización contable internacional, los sistemas contables de los países y las necesidades de contabilidad y auditoría de las empresas multinacionales, entre otras.

Mediante los procesos de globalización e internacionalización económica, desde hace algunas décadas se hizo imperativo para los países definir las normas, el alcance de las regulaciones y los actores de regulación, así se han formado importantes organizaciones que buscan el cumplimiento de diversos objetivos, para el caso de las normas relacionadas con la contabilidad y auditoría financiera encontramos organizaciones como: el IASC/IASB, FASB, IFAC e ISAR, éstas son quienes emiten y/o han desarrollado las normas (estándares) con mayor reconocimiento y aceptación en el mundo.

Tal reconocimiento se ha formalizado históricamente a través de organizaciones supranacionales⁶ como la Organización Mundial del Comercio (OMC), Organización de las Naciones Unidas⁷ (ONU), Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico⁸ (OCDE), Fondo Monetario Internacional (FMI), y el Banco Mundial (BM), que de forma directa o indirecta influyen en las decisiones de otras organizaciones y países.

También se han dado complejos debates sobre regulación contable, muchos de ellos en busca de definir diferencias y límites conceptuales entre *principios y reglas contables*; perseguir un modelo que se ajuste a las necesidades de información de los usuarios, además del auge en los procesos de armonización y adopción de normas, para lo cual los gobiernos y organizaciones escogen los estándares y el respectivo organismo emisor que mejor se ajuste a los objetivos que la coyuntura mundial demanda.

A consecuencia de lo anterior, los eventos más importantes que propician los objetivos de identificar y describir a los actores emisores de estándares internacionales de contabilidad y auditoría, se relacionan de la siguiente manera:

⁶ Algunas organizaciones fueron clasificadas así en: DOUPNIK, Timothy & PERERA, Héctor. (2007). Contabilidad Internacional. México: Editorial McGraw-Hill Interamericana. 639 pp.(ver p.1)

⁷ UN - United Nations: Fundada en 1945, actualmente se compone de 193 estados miembros.

⁸ Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). Establecida en 1948.

- La aparición y fortalecimiento de los organismos reguladores-emisores de estándares internacionales de contabilidad y auditoría: FASB, IASC/IASB, IFAC (Además de sus cuatro Consejos Independientes), e ISAR-UNCTAD.
- El evento, conocido como *Acuerdo Norwalk* (2002), en el cual se produce un *Memorando de Entendimiento* entre el IASB, organización emisora de las NIIF (IFRSs) y del FASB, emisor de U.S GAAP (Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados de Estados Unidos).
- La creación en Abril de 2009 de la Junta de Estabilidad Financiera, que coordina diferentes organismos reguladores del mundo, incluidos dos vinculados a la contabilidad y auditoría. El contexto donde se desarrolla, se denomina la Nueva Arquitectura Financiera Internacional - NAFI (Reforma).
- La relativa y reciente aparición en 2011 de la organización denominada *Group of Latino-american Accounting Standard Setters* - GLASS (para el idioma español corresponde a GLENIF, Grupo Latinoamericano de Emisores de Normas de Información Financiera).
- En Colombia, el proceso de convergencia mediante la expedición de la Ley 1314 de 2009, y el documento expedido por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública: *Propuesta de Direccionamiento Estratégico para el Proceso de Convergencia con Normas de Contabilidad e Información Financiera y su Aseguramiento*.
- Igualmente, desde la primera década del siglo XXI, el sector gubernamental colombiano recorre un proceso de armonización con estándares internacionales de contabilidad pública, hecho a través de la Contaduría⁹ General de la Nación (CGN) buscando armonizar las Normas Nacionales con las NICSP¹⁰ (IPSASs) del emisor Consejo de Normas Internacionales del Sector Público (IPSASB), Junta que pertenece a la IFAC.¹¹

⁹ Contaduría General de la Nación (s.f.). *Armonización a estándares internacionales de contabilidad pública. La experiencia de la Contaduría General de la Nación*. Texto N°2. PDF.89 pp.

¹⁰ Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASs, por sus siglas en ingles)

¹¹ *International Federation of Accountants* - Federación Internacional de Contadores.

1.4. JUSTIFICACIÓN

1.4.1. Justificación Personal

Algunos profesionales de la contabilidad, estudiantes de contaduría y usuarios de la información financiera, se adentran solamente a adiestrarse en la técnica contable, necesaria en la cotidianidad empresarial, mas no lo suficientemente integral como para comprender los propósitos ya definidos por otras instituciones y organismos de los cuales no se posee abundante conocimiento.

Colombia está rezagada de los procesos de adopción y armonización, actualmente en proceso de alejamiento de los COLGAAP¹² regulados mediante el Decreto 2649/1993, contexto que genera la necesidad de identificar y describir a los organismos que emiten estándares internacionales diferentes a los establecidos en el tradicional marco legal colombiano. Sería personalmente valioso acercarse a entender sus intereses, proyectos, y la histórica influencia ejercida sobre la contabilidad y auditoría financiera que cada día es más relevante.

1.4.2. Justificación Social

También es importante situarse en la coyuntura que exige la Nueva Arquitectura Financiera Internacional (NAFI); las Instituciones Financieras Internacionales (IFI), promulgadas principalmente por el Fondo Monetario Internacional (FMI), el Banco Mundial (BM), y coordinadas por la Junta de Estabilidad Financiera (FSB), donde se destaca el importante papel de las organizaciones emisoras de estándares internacionales de contabilidad y auditoría de la información financiera. Las estrategias utilizadas para cumplir propósitos normalizadores en los países, ya se están evidenciando desde hace algunos años mediante los procesos de *adopción-convergencia* y *armonización* de estándares y prácticas, es necesario aproximarse a comprender algunas implicaciones frente a la responsabilidad social del contador público en el contexto anteriormente descrito.

¹² COLGAAP: Son los PCGA – Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Colombia, establecidos mediante el Decreto 2649 de 1993, reglamentario de la Ley 43 de 1990.

1.4.3. Justificación Académica

Dado el desconocimiento de temas de contabilidad y auditoría internacional, en los procesos de adopción, convergencia y armonización, diferentes programas de contaduría pública se encuentran actualmente rediseñando sus contenidos curriculares mediante Proyectos Educativos de Programa - PEP¹³ e involucrando en sus cátedras el estudio de temas afines con tales necesidades.

Este contexto no debe ser desaprovechado para describir de manera introductoria en los temas de contabilidad internacional, el importante papel y rasgos que caracterizan a los principales normalizadores-reguladores de estándares de contabilidad, auditoría financiera y temas afines a la profesión contable.

1.4.4. Justificación Temática

Los organismos emisores de normas (estándares) internacionales de contabilidad y auditoría existen desde hace más de cuatro décadas, no obstante, son los países de las economías menos fuertes quienes han entrado de últimos en los procesos de adopción y armonización. El enfoque contable es financiero, y sus conceptos teóricos más relevantes se constituyen en una necesidad y reto de aprendizaje, aproximarse a describir la formación y composición individual de cada organismo emisor, explicaría en parte, el porqué del auge de los estándares internacionales de contabilidad y auditoría financiera en el mundo.

¹³ Programa Académico de Contaduría Pública / Universidad del Valle (2011). Proyecto Educativo del Programa (PEP). Abril. Cali. Doc. PDF. 48 pp. (ver pág. 33).

1.5. METODOLOGÍA DE INVESTIGACIÓN

1.5.1. Definición del Tipo y Área de Estudio

Se hizo énfasis en el método deductivo, partiendo desde lo general hasta lo particular, utilizando variables de tipo descriptivo cualitativo. Comprendió el área de la contabilidad Internacional, mediante la descripción general de los organismos emisores de estándares de contabilidad y auditoría financiera más importantes del mundo, las técnicas se limitaron al uso del análisis documental, éstas se relacionaron metodológicamente en tres etapas.

1.5.2. Etapas de la Investigación

- **Primera Etapa**

Mediante el uso del análisis documental se recopiló y clasificó una cantidad razonable de información, discriminada en fuentes primarias y secundarias (ver Tabla *Fuentes de Información*). Hubo mayor preferencia en el uso de los *Website* y documentos oficiales de las organizaciones relacionadas con los objetivos que se persiguieron.

Para todos los casos, las fuentes, referencias bibliográficas y demás material debieron tener el suficiente grado de confiabilidad en cuanto a su veracidad, consistencia y/o rigor académico. Lo cual exigió un arduo proceso de depuración y clasificación. Se tuvo siempre en cuenta la responsabilidad que conlleva utilizar este tipo de información de conformidad con la protección de los derechos de autor (*Copyright*) e igualmente se recibió la asesoría de personas con mayor conocimiento en el tema.

Temas de Búsqueda: Los temas y contenidos que se consultaron y utilizaron fueron los siguientes:

- ✓ Contabilidad y contaduría internacional; regulación-normalización contable.
- ✓ Globalización e internacionalización de la economía, Reforma y Nueva Arquitectura Financiera Internacional (NAFI); Procesos de armonización, adopción y convergencia con normas internacionales de contabilidad y auditoría financiera.
- ✓ Organismos emisores de normas de carácter supranacional, los mecanismos de regulación empleados, las clases de normas emitidas, así como los países donde se están aplicando las normas (estándares).

Segunda Etapa

Una vez recogida y clasificada la información más relevante para el tema, se elaboraron los cuadros sinópticos y conceptuales, tablas, hallazgos y conclusiones relacionadas con el objetivo de describir a los organismos emisores de estándares internacionales de contabilidad y auditoría financiera más importantes a nivel global. Entre cuyos rasgos se obtuvo:

- ✓ Reseña histórica, estructura organizacional, áreas de trabajo, objetivos que persiguen, fuentes de financiación y algunos proyectos.
- ✓ Membresía, estándares emitidos, organizaciones relacionadas, participación y relación con los países y otras organizaciones internacionales.

Tercera Etapa

Constituyó la entrega y socialización formal de los resultados obtenidos en el trabajo de investigación a la comunidad académica y otros interesados.

1.5.3. Las Fuentes de Información

Las fuentes a las que se hizo mención fueron las que se relacionan en la siguiente Tabla, discriminadas en *Fuentes Primarias* y *Secundarias*, así mismo se valoró cualitativamente el grado de uso en términos de frecuencia y utilidad.

Fuentes de Investigación con Valoración Cualitativa de Uso (Alto - Medio - Bajo)			
Fuentes Primarias de la Información			Uso
A	Website y Documentos oficiales de organizaciones emisoras de estándares: IASB, FASB, IFAC, IAASB, IPSASB, IESBA, IAESB, ISAR y FSB.	Pronunciamientos, comunicados, constituciones, estatutos, Memorandos de Entendimiento (<i>MoUs</i>), reportes anuales, membresía, estándares oficiales, clasificación normativa, estudios, cartas, etc.	Alto
B	Libros especializados de contabilidad internacional	Sobre historia, metodología, principios – reglas, normas - estándares contables, adopción, convergencia, armonización, normalización, contaduría y contabilidad internacional, emisores, etc.	Alto
C	Artículos de Revista y Ponencias	Contabilidad y Auditoría Internacional, Regulación Contable Internacional, Regulación financiera Internacional	Alto
D	Tesis de pregrado afines a temas de contabilidad Internacional	Sobre el conocimiento de estándares de contabilidad y auditoría, Trabajos Aplicados.	Medio
Fuentes Secundarias de la Información			Uso
A	Libros guía sobre normas contables y de auditoría	Guía U.S GAAP, Guía NIIF (<i>IFRS</i>), Manuales de <i>IPSASs</i> , <i>ISAs</i> , <i>ISQCs</i> , <i>ISREs</i> , <i>ISAEs</i> , etc.	Alto
B	Libros guía sobre regulación financiera	Regulación y Reforma Financiera Internacional, estabilidad financiera, hechos e instituciones relevantes	Alto
C	Paginas Oficiales de Instituciones internacionales (FMI, BM, FSB, ONU, OCDE), Grupos de Auditoría ; y organizaciones profesionales de contabilidad	Aspectos generales, estudios, guías, documentos, noticias, clasificaciones, membresía de países.	Medio
D	Diccionarios enciclopédicos	Definiciones de conceptos contables y financieros	Bajo
E	Bases de Datos	Univalle, UDEA, Universidad Libre	Bajo
F	Traductores en línea	Google Traductor Inglés - Español	Medio
G	Presentaciones y conferencias	Generalidades, conceptos básicos, temas aplicados, tendencias.	Bajo

CAPÍTULO

2. MARCO TEÓRICO DE LA REGULACIÓN CONTABLE Y FINANCIERA INTERNACIONAL

Los esfuerzos vinculados en este capítulo, se encuentran puntualmente situados en la descripción de algunos conceptos, hechos e instituciones relevantes que hacen parte, primero de la *regulación contable*; y segundo de la *regulación financiera internacional*, donde la primera tiene como punto de partida la evolución de los conceptos de *principios y reglas contables*, la escogencia de un modelo para regular y establecer normas; y finalmente se verán los conceptos de más reciente aparición como: *estándar y norma contable*, *normalización*, *uniformización*, *armonización*, *estandarización*, *adopción-convergencia-endoso*; y *reconocimiento mutuo*, ampliamente divulgados en los temas de contabilidad y contaduría internacional.

Los organismos referenciados en las relaciones históricas se conocerán de ahora en adelante como: *FASB*, Junta de Normas de Contabilidad Financiera de Estados Unidos; *IASC*, Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (Hoy *IASB*, Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad); *IFAC*, Federación Internacional de Contadores; e *ISAR*, Grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos en Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes.

La segunda parte del presente, evidencia la importancia de un acercamiento a la relación entre la *regulación financiera internacional* y la *regulación contable internacional*. Puesto que como se observará, las necesidades de los mercados financieros, el comercio internacional y el fortalecimiento de las empresas multinacionales, así como las pasadas crisis económicas, han hecho que las Instituciones Financieras (IFI): FMI y BM, organizaciones internacionales, y los mismos gobiernos de los países requieran de normas estandarizadas entre las que se incluyen las áreas de contabilidad y auditoría financiera.

2.1. REGULACIÓN CONTABLE INTERNACIONAL

La regulación contable se relaciona con el proceso de generación de normas, mediante reglas y principios contables, generado o influenciado por la participación de un tejido de organizaciones e instituciones públicas y privadas; de orden local o internacional que tienen como insumo las necesidades, intereses y la realidad imperante de las transacciones económicas y sociales del entorno, sin desconocer con ello la existencia de la importancia ambiental y cultural presente; mediando sobre ellas el derecho y la política que propicia la delimitación de aspectos mediante los cuales, quienes hagan uso de dicha normatividad cumplan con el objeto y propósito inmerso en la misma.

Es importante aclarar que la *regulación contable* es muchas veces mal equiparada con la *normalización contable*, confusión acentuada por los hechos históricos y el influyente papel de los reguladores de normas contables dentro de un contexto de globalización e internacionalización económica que va de afuera hacia adentro.

A decir verdad, la *regulación contable* busca hacer normas con soporte teórico y fruto de la investigación rigurosa, un ejemplo de ello serían los intentos de Moonitz (1961) y posteriormente Sprouse y Moonitz (1962), mencionados en Tua¹⁴ (1996) mediante los *postulados-principios-normas*, discriminados en *postulados del entorno*, *postulados del ámbito de la contabilidad*; y *postulados imperativos*. Igualmente constituyen buen ejemplo los pasos que se deberían seguir en el *itinerario lógico deductivo*, para llegar en una última instancia a la construcción de los principios y las reglas contables (Ver Tabla 1).

Mientras que la *normalización contable* y de la que se hará mejor descripción en posteriores páginas, sugiere una medida menos afinada que los objetivos más altos del saber contable. Los preliminares epistemológicos ni la lógica serían frecuentemente tenidos en cuenta en este proceso, como la mención crítica que hace Martínez¹⁵ Pino (2000), respecto a las organizaciones reguladoras, que tomaron la *normalización y modelización contable* como base de emisión de normas, menospreciando los desarrollos conseguidos por la ciencia contable.

Al no tener en cuenta esos preliminares epistemológicos, la regulación contable, tiende a convertir lo diferente en idéntico, a comparar lo incomparable, a identificar lo diferente y a desechar comparar lo comparable. (p. 74)

Martínez (2000) también hizo énfasis a la interferencia de intereses privados dentro de la *regulación contable*, que desde luego se nutren en un contexto de internacionalización y globalización de la economía: *“la regulación no es una acción académica neutral desprovista de cualquier intencionalidad hegemónica y política, su sustrato está allí explícito en las relaciones de mercado y de poder, impuestas externamente”* (p. 73)

Y es que precisamente, el trabajo recae en gran manera en los organismos reguladores de los cuales Tua (1996) puntualizó lo siguiente:

¹⁴ TUA, Pereda Jorge (1996). Globalización y regulación contable. Algunos retos para nuestra profesión. *Revista Contaduría*. 1998 N° 32. pp.55-120.

¹⁵ MARTÍNEZ, Pino Guillermo León (2000). El entorno y el seudomorfismo conceptual de la regulación contable. *Revista Legis del Contador*. Julio-Septiembre. pp. 65-84

Los organismos que administran la regulación contable adoptan una composición cada vez más abierta y representativa, en búsqueda de la autoridad racional que pueda proporcionarles la presencia en sus grupos de trabajo de expertos procedentes de diferentes ámbitos, la máxima participación de los implicados y el acuerdo, lo más generalizado posible, en torno al producto final de la regulación. (p.71)

Franco Ruiz (1998) planteó el enfoque político sobre la regulación, cuando mencionaba que: *“la norma contable juega un papel esencialmente ideológico, es decir como discurso que defiende los intereses de un sector determinado, característica muy propia del modelo contable anglosajón”*

Tabla 1. Ejemplos de regulación contable

Ejemplos de Construcciones Teóricas en la Regulación Contable		Itinerario Lógico Deductivo para la Elaboración de un Sistema Contable.
Esquema Conceptual de Moonitz y Sprouse		
1	Postulados del Entorno	<pre>graph TD; Entorno --> Rasgos; Rasgos --> Objetivos; Objetivos --> Requisito; Requisito --> Principios; Principios --> Reglas;</pre>
1.1	Cuantificación	
1.2	Intercambio	
1.3	Entidades	
1.4	Periodos de tiempo	
1.5	Unidad de medida	
2	Postulados del Ámbito de Contabilidad	
2.1	Estados financieros	
2.2	Precios de mercado	
2.3	Entidades	
2.4	Provisionalidad	
3	Postulados imperativos	
4	Principios	
5	Reglas Concretas	
Adaptado de Tua Pereda (1996). Globalización y Regulación Contable. Algunos retos para nuestra profesión. <i>Revista Contaduría</i> . Marzo/1998. N° 32. pp.55 - 120.		

Con esas previas consideraciones se da inicio a los aspectos históricos que han originado la *regulación contable* desde los primeros organismos de contabilidad, que como se verá, han abocado en el aire de la *normalización contable*.

2.1.1. Breve reseña histórica de la regulación contable internacional

Para que en la actualidad se generen normas locales e internacionales que pretendan la homogeneidad de normas y prácticas contables, es pertinente revisar la historia de los planteamientos conceptuales utilizados en su formación. TUA¹⁶ (2004: pp.145 - 153), ha descrito la evolución de la regulación y normalización contable de la siguiente manera:

2.1.1.1. La Aceptación Generalizada

Etapas de búsqueda que pretendió alcanzar la homogeneidad en las prácticas contables, con amplio uso del término “*principio contable*”, como una norma comúnmente aceptada. Las reglas serían compartidas y producto de la experiencia, más que de la lógica. Se inició a partir de la Gran Depresión en 1929 y terminó en 1959 con la creación del organismo conocido como *Accounting Principles Board - APB* (Éste fue un Consejo del AIPCA) en Estados Unidos.

2.1.1.2. La Lógica Deductiva

Producto de las críticas al organismo regulador por ausencia de un soporte teórico fuerte, se introdujeron los *postulados-principios-reglas*, que privilegiaron la influencia del entorno económico y político del sistema contable. Se hicieron los primeros intentos formalizadores, utilizando el denominado *itinerario lógico deductivo*¹⁷ ; se fortaleció el concepto *principio contable* y se culminó con la creación del *Financial Accounting Standards Board (FASB)* que entre otras cosas, sustituiría al APB (1959 -1973).

¹⁶ TUA, Pereda Jorge (2004). El marco conceptual para la información financiera. En: *Monografías sobre las Normas Internacionales de Información Financiera. Monografía 2*. pp. 141-286.

¹⁷ **Itinerario lógico deductivo:** Hace referencia al proceso o los escalones más adecuados que se deben seguir para construir las reglas para la práctica o situaciones concretas, no obstante, éste contempla etapas esenciales como la descripción de los rasgos o características del entorno en que ha de operar el sistema contable, así como las de su propio sistema y la derivación de reglas congruentes con los anteriores puntos (necesidades de los usuarios, objetivos de la información, hipótesis básicas, criterios de valoración y reconocimiento, etc.).

2.1.1.3. La Etapa Teleológica

No abandonó el *itinerario lógico deductivo*, pero la discusión se centró en la utilidad de las cifras contables, las necesidades de los usuarios y los objetivos de la información financiera, lo cual conllevó a insertarse en el *paradigma de la utilidad de la información contable*. Uno de los mayores resultados fue el *Informe Trueblood*, en el cual se pondrían de manifiesto los objetivos más adecuados para los estados financieros. Esta etapa inició en 1973 y continuaría vigente en la actualidad.

2.1.1.4. La Aparición de los Marcos Conceptuales¹⁸

Son una manifestación de la anterior fase, pues a inicios de los años 70^a las crisis en las instituciones de contabilidad, obligaron nuevamente a perfilar un soporte teórico más desarrollado para sus pronunciamientos. Los casos iniciales y de mejor estructuración fueron los del FASB y del *International Accounting Standards Committee – IASC (hoy IASB)*. Posteriormente países como: Gran Bretaña, Australia, Canadá y Francia iniciarían sus propios procesos. En este periodo se sustituyeron y fortalecieron algunas denominaciones en el *itinerario lógico deductivo*, buscando perseguir los planteamientos del *paradigma de la utilidad*.

Como se puede observar en la descripción, los inicios de la regulación contable comenzaron con mayor fuerza en los años 30^a, con instituciones que precedieron a las organizaciones de regulación contable que hoy conocemos. Según lo describe históricamente el profesor Tua Pereda¹⁹ (1983: pp.53 -184), se forjaron desde organizaciones profesionales como: *The American Accounting Association (AAA)*, *American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)*; *Accounting Principles Board (APB)*, entre otras. Inicialmente mediante la *aceptación generalizada* de las mejores prácticas, y más tarde mediante el fundamento racional de la *lógica deductiva* y la etapa *teleológica*.

¹⁸ **Conceptual Framework (Marco Conceptual):** Compendio emitido normalmente por los organismos reguladores, de los criterios y fundamentos en que debe basarse la elaboración de la información financiera. Se trata por tanto de un soporte teórico de la regulación contable, con la finalidad de dotar de sustento racional y en consecuencia, de congruencia lógica, a las normas contables con las que se establece aquella información. (Diccionario de Contabilidad, Auditoría y Control de Gestión. 2008: p. 144)

¹⁹ TUA, Pereda Jorge (1983). *Principios y normas de contabilidad: historia, metodología y entorno de la regulación contable*. Colaborador: Instituto de Planificación Contable. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid, España. Impresión Fábrica Nacional de Moneda y Timbre. 1114 pp.

En los años 60^a, los esfuerzos se dirigieron también a internacionalizar dichos principios de contabilidad financiera, especialmente entre los normalizadores de Estados Unidos, Inglaterra y Canadá, contribuyendo entre otros a la formación del IASC (hoy IASB), y del FASB de Estados Unidos, ambos organismos fueron oficialmente formados en 1973, y están influenciados por las organizaciones más importantes en materia de regulación de mercados bursátiles como la Organización Internacional de Comisiones de Valores (IOSCO) y la Comisión de Valores de los Estados Unidos (SEC).

Por otro lado están: la IFAC formada en 1977, cuyos Consejos Emisores, (inicialmente Comités) desarrollarían estándares vinculados al interés público, en temas de auditoría-aseguramiento, ética, educación y contabilidad para el sector gubernamental; y por último el ISAR (de la ONU), que presentó en 2002, un importante contenido de Directrices para la contabilidad de las PYME.

El producto actual de la regulación y la normalización contable internacional, es tenido en cuenta en el contexto de la Nueva Arquitectura Financiera Internacional (NAFI) coordinada por la Junta de Estabilidad Financiera (FSB), puesto que dentro de los grupos de regulación se involucra el importante papel del IASB de la Fundación IFRS y del organismo IAASB de la IFAC, como emisores de estándares globales para fines de contabilidad y auditoría-aseguramiento de la información financiera, respectivamente.

2.1.2. La regulación contable mediante principios y reglas

Desde hace más de cuatro décadas se ha escrito abundante literatura para establecer los límites conceptuales de algunos términos que en la teoría contable parecen seguir teniendo amplio debate, estos son: normas a través de *reglas* y *principios contables*, ampliamente desarrollados en los procesos de regulación contable. Se hará aquí un esfuerzo de profundización en el tema.

Al realizar la delimitación del concepto de *principio contable*, Cañibano, Tua y López ²⁰ (1985: p.295-296), dejan claros dos puntos: el primero, el término surge en la regulación contable, y es allí donde se utiliza por primera vez. Segundo, esto sólo se dio hasta que las instituciones profesionales se inclinaron por la vía de la racionalización, donde su estudio fue visto desde la mirada de la epistemología contable o teoría del conocimiento de la ciencia de la contabilidad.

²⁰ CAÑIBANO, Leandro; TUA, Pereda Jorge & LÓPEZ, José Luis (1985). Naturaleza y filosofía de los principios contables. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. Vol. XV (Nº 47).pp.293-355

En primera instancia, no habrían diferencias, tal como lo describió Tua²¹ (1985) en uno de sus apartes, ya que si se relaciona el término *principio contable* y la *normalización de la contabilidad* - puesto que es con ella que surge - tenemos que: “(...) *principios contables y normas emitidas por organismos reguladores son términos sinónimos y con ese significado se entienden normalmente.*” (p.30)

Al igual que “*la apostilla ‘generalmente aceptados’, tiene su origen, como es lógico en la regulación profesional.*” y de manera especial en la relación dada entre contadores y los mercados de valores, espacio en el que inicialmente se usó la metodología inductiva por parte del *Committee with the Stock Exchange*. Las apreciaciones de Cañibano et al. (1985) concluyeron y complementaron que el concepto de *principio generalmente aceptado*, visto desde la *aceptación generalizada* incluiría:

- “- *Tanto los fundamentos básicos de nuestra disciplina contable, cualquiera que sea su naturaleza conceptual,*
- como las reglas concretas, incluso las más particulares aplicables a hechos específicos.* “(p. 296)

En resumidos términos el trabajo de Cañibano et al (1985: pp.295 - 306) permite distinguir características del concepto *principio contable*, desde dos ópticas o vertientes, calificadas como no dispares, pero tampoco totalmente coincidentes, estas son: *principios desde la regulación contable profesional y principios desde la epistemología de la contabilidad.*

²¹ TUA, Pereda Jorge (1985). Los principios contables: De la regulación profesional al ámbito internacional. (1985). *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. Vol. XV (Nº 46).pp. 25-56.

Tabla 2. Principio contable desde dos vertientes.

Principio contable desde dos ópticas o vertientes	
1. Principio originado desde la regulación contable profesional:	2. Principio desde la doctrina de la epistemología contable.
Con sus respectivos organismos reguladores, las normas estaban destinadas a la orientación y homogeneización de las actuaciones prácticas. Posteriormente a través de formalizaciones semánticas del sistema contable empresarial y de su respectiva información financiera, se emiten declaraciones de tipo omnicomprendivo y teórico, que tratan de explicar los fundamentos de aquella práctica. Dicha óptica está basada especialmente en la regulación contable, que identifica 'principio' tanto como fundamento o noción básica, como con cualquier tipo de regla, sea ésta general o detallada.	Los principios se vinculan desde los sistemas contables y una teoría general; donde los sistemas contables son amplios y variados, (públicos, empresariales, nacionales, internacionales), pueden tener reglas diferentes no totalmente coincidentes. No obstante, lo que permite analizar los rasgos comunes y esenciales de dichos sistemas, que a su vez los formaliza, se constituye a través de una teoría general que distingue dos vertientes a saber: la cognoscitiva y la teleológica o normativa. Esta acepción es más restrictiva y selectiva, aumenta la precisión en la terminología empleada. La epistemología contable es el sustento que atribuye la denominación de <i>principio</i> sólo a las macro-reglas básicas o fundamentales de un sistema contable.
Realizado a partir de: Cañibano, Tua y López (1985). Naturaleza y filosofía de los principios contables. En: <i>Revista Española de Financiación y Contabilidad</i>. Vol. XV (Nº 47). pp. 293-355	

Por tanto, la segunda visión tiene su fundamento en lo que se denominaría *itinerario lógico-deductivo*, y como se podrá observar a continuación, integra en su definición a la teoría general, el sistema contable y la congruencia de propósitos. Para observar dicha concepción, Cañibano, Tua y López (1985) acuñan nuevamente la definición del término *principio contable* como:

Una macro-regla general, vinculada a un propósito u objetivo concreto, derivada de la aplicación de la teoría general a un supuesto específico y cuya validez descansa en:

- *Su orientación al cumplimiento de la finalidad prevista para el sistema contable con el que se vincula;*
- *Su congruencia tanto con el entorno en que se desenvuelve dicho sistema como con sus propósitos;*
- *Su sustento en un itinerario lógico, que parte de los rasgos del entorno y que incluye, además, las notas básicas del sistema contable al que pertenece, determinadas por sus objetivos y por los requisitos y características de la información contable.*(pp. 305-306)

Si bien los citados autores hacen ver que ellos se inclinarían por la definición dada en la segunda óptica, también son conscientes para recapitular al final, que es la primera visión la más utilizada, quizás a consecuencia de la regulación contable. Respecto a la misma, comentan lo siguiente:

Así, es frecuente que se entienda por principio cualquier norma, guía o directriz emitida por un organismo con autoridad reconocida. Bajo esta óptica asentada en la regulación contable y en la aceptación generalizada, los principios contables son el conjunto de reglas y guías para la práctica producidas por la normalización. Dicho de otro modo, los principios contables no son sino el producto final de la normalización contable,” Cañibano, Tua y López (1985: p. 306)

2.1.3. Escogencia del modelo basado en reglas y principios contables

El debate posterior se centra en lo que Tua y Molina²² (2010: p. 259) denominaron la “*elección del tipo de regulación contable*”, mediante el cual las instituciones emisoras de normas basan sus *Marcos Conceptuales (Conceptual Framework)*. Este podría ser basado mediante: 1) *principios u objetivos*; y también, 2) de acuerdo a *reglas o regulación más concreta*. Los mencionados autores buscaron a través de la evidencia empírica, establecer el porqué de las preferencias entre ambos modelos, además de aclarar si éstos eran compatibles entre sí.

En el primer caso se sitúa al IASB (Antes IASC) emisor de las NIIF, mientras que en el segundo grupo tenemos al emisor FASB de Estados Unidos, quien desarrolla los US-GAAP, de allí que sean históricamente éstos los dos referentes más influyentes en los procesos de regulación contable internacional. Ya que lo que se pretendió inicialmente a través del tipo de regulación fue un objetivo superior: *la imagen fiel europea*²³ o *la presentación razonable*²⁴ estadounidense.

²² MOLINA, Sánchez Horacio & TUA, Pereda Jorge (2010). Reglas versus Principios contables, ¿son modelos incompatibles? *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. Vol. XXXIX(Nº146) abril-junio 2010. pp. 259-287

²³ **True and Fair View:** Es el principio básico, con el cual se debe guiar la preparación de las cuentas anuales, mostrando la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados de una empresa.

²⁴ **Fair presentation:** término de la información financiera, que depende de dos conceptos básicos: 1) la esencia sobre la forma, donde los estados financieros representan fielmente las transacciones económicas; y 2) la utilidad en las decisiones, donde la información presentada es relevante y confiable.

Al retomar apartes de Schipper (2003: p.66) y Nelson (2003: p.91), como se cita en Tua y Molina (2010: p. 265), se tiene que un cuerpo regulatorio se aproxima al modelo basado en *principios*, cuando al establecer un principio general se presentan escasas excepciones, las cuales son la única forma de separación de tal principio.

Igualmente Tua y Molina citaron a Cunningham (2007: p. 1492) y Nobes (2006:p.85) para mencionar que si se observara la aplicación de un cuerpo normativo, habrían algunas diferencias. Los sistemas basados en *reglas* dan plena importancia al cumplimiento casi literal de las normas, diferente al caso del seguimiento de *principios*, donde la interpretación debe ser teleológica, es decir, orientada a un propósito.

Después de estas consideraciones los autores concretaron que:

“(...) el nivel de detalle de la regulación no es, a nuestro juicio, lo que diferencia a ambos modelos, sino cómo se justifican las prescripciones incorporadas a las normas, así como el margen de flexibilidad para aplicarlas.” (Tua & Molina, 2010: p. 265).

En el desenlace de su documento, Tua y Molina (2010: pp.283-284) concluyeron que la compatibilidad de *reglas* y *principios* reflejados en un *Marco Conceptual*, se daría en tanto exista consistencia entre los mismos. Sin embargo el estudio muestra otros rasgos interesantes que plantean lo siguiente:

- Cuando se trata de decisiones sobre conceptos del *Marco Conceptual*, son los colectivos académicos y participantes experimentados quienes tienen mayor tendencia a dirigirse hacia un modelo basado en *principios*, en contraste con los colectivos de preparadores, auditores y usuarios que se guían en preferencia a las *reglas*.
- En el caso de explicar estimaciones, los resultados evidenciaron que el conocimiento de la normativa internacional justificaría una actitud basada en *principios*.
- Mientras que la seguridad jurídica sería una de las razones más importantes, para la escogencia de regulación más detallada, ya que las normas facilitan generar conceptos del *Marco Conceptual* en situaciones muy concretas.

Existen distintas e interesantes clasificaciones en cuanto a los sistemas contables, como los casos citados por Mejía, Montilla y Montes (2006:30-32), que de acuerdo a Tua y Gonzalo (1988: p.51) describieron dos tendencias: *anglosajona* y *continental*; mientras que Mueller (1999: p.11) clasificaría los sistemas contables mediante los modelos: *británico-estadounidense*, *continental*, *sudamericano*, *de economía mixta* y *de normas internacionales* (para ese entonces, incipiente).

No obstante, sin el ánimo de alejarse de los anteriores contenidos y buscando un desarrollo no más importante, pero quizás relativamente más actualizado en cuanto al nuevo contexto, se ha querido para este trabajo de investigación: complementar algunos rasgos y características de los dos tipos de regulación, clasificadas en la literatura de Tua y Molina (2010: pp. 263-264) como: *formalismo* y *antiformalismo*. Utilizando también el estudio del Comité de Integración Latino Europa-América, CILEA (2010: pp. 14-15), que entre otros temas, retomó a Nobes (2004: p.20) para explicar la diversidad y diferencias de los sistemas contables, de acuerdo a sus sistemas legales. Veamos los dos modelos:

2.1.3.1. Modelo bajo el Formalismo

Con una concepción más legalista del sistema de normas, que favorece la uniformidad, consistencia, predictibilidad a través de una interpretación mucho más literal. Proclives a presentar regulaciones más prolijas y detalladas que buscarían la seguridad jurídica. Los orígenes por la preferencia de la *regla concreta* sobre la general están fundamentados en el *Codified Roman Law* o Derecho Romano (*lex specialis* que precede a la *lex generalis*).

Los primeros países en hacer parte del *modelo formalista* fueron del área de Europa Continental y Japón. El contenido de sus leyes establece normas mínimas que determinarían la conducta esperada por parte de los ciudadanos. Sus ejemplos más claros se encuentran en el detalle de las leyes para sociedades y códigos comerciales referentes a la contabilidad y la presentación de informes financieros, vinculando incluso ideas de justicia y moralidad como doctrina, casos de este modelo son las leyes de Alemania, España, Francia, Italia y Portugal.

También el Estudio del CILEA²⁵ (2010: p.15) describió que en los países de influencia continental (como Francia, Alemania, España y Portugal) la información financiera se toma en gran medida para efectos de determinación de impuestos, el Estado es visto como un socio y compañero invisible, sobreponiéndose lo fiscal sobre lo contable, lo cual conllevaría en algunos casos a efectos perjudiciales en la aplicación de los principios contables.

Otro aspecto importante, tiene que ver con el mecanismo de financiación, pues en países como Alemania, Francia, Italia y Japón, las empresas recurren en mayor medida a los bancos, el Estado e incluso a los grupos financieros familiares, presentándose menor importancia a la necesidad de publicación y auditoría de cuentas, contrario a como ocurriría si el principal financiador fuese un inversor del área privada que privilegiaría obtener mayor y mejor información financiera.

2.1.3.2. Modelo bajo el Antiformalismo

Regulaciones relativamente menos pormenorizadas, con enfoque en la sustancia de los hechos, mayor flexibilidad, abierto y orientado a los fines, que induciría a dar respuestas dinámicas y rápida adaptabilidad. Preferencia a la solución de casos específicos más que a una formulación de reglas generales para el futuro. Así que las regulaciones fundamentadas en el denominado *Common Law*, o de *Influencia Británica* (sistema legal inglés), tienden a generar normas mucho más laxas, que permiten cierto toque de juicio e interpretación a los tribunales mediante los principios establecidos en la ley; predomina más el derecho consuetudinario y la esencia sobre la forma; además existe una menor interferencia en la emisión de normas contables por parte del Estado, pues son los organismos y agremiaciones profesionales de interés, quienes bajo competencia técnica, se encargan del desarrollo y divulgación de las mismas.

Los países como Reino Unido, Estados Unidos, Canadá, Australia y Holanda basaron sus sistemas legales bajo el *Common Law*, siendo los dos primeros los más reconocidos exponentes. Éstos tienen en común los mecanismos de financiación de las empresas, ya que recurren a la obtención de capital para sus proyectos mediante inversores de tipo externo, generalmente a través de mercados de valores y por tanto se hace necesaria la divulgación de información

²⁵ Comité de Integración Latino Europa-América – CILEA (2010). *La profesión económica y contable en los países Latinos de Europa y América*. Estudio de las Organizaciones profesionales latinas. 220 pp.

financiera para este tipo de usuarios (inversores-acreedores) de manera pública y con miras a tomar decisiones de conveniencia.

Tua y Molina (2010: p.263) señalan que la manera en que fue introducida la *imagen fiel* (*True and Fair View*), en la legislación de la Unión Europea, fue una especie de acuerdo entre *formalismo* y *antiformalismo*. Así que el ejemplo más claro para el *antiformalismo*, como ya se había mencionado lo constituiría de mejor manera el IASB (que reestructuró al IASC en 2001), el cual desarrolló un Marco Conceptual (*Conceptual Framework*) para las Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF (*IFRSs*) basado en *principios*. La misma Fundación IFRS (que financia y vigila al IASB) describiría su modelo como *principle-based standards* (*estándares basados en principios*).

Un clara distinción entre *reglas* y *principios*, es la anotación de Douppnik y Perera²⁶ (2007: pp. 88-89) que citaron textualmente la visión de Sir David Tweedie (para ese entonces Presidente del IASB), en cuanto a la explicación de preferencia hacia el enfoque de principios para ese grupo emisor:

El IASB concluyó que un cuerpo de lineamientos detallados (a veces llamado líneas luminosas) motiva una mentalidad basada en reglas del tipo: ¿Dónde dice que puedo hacer esto? Nosotros asumimos la perspectiva de que esto es contraproducente y que ayuda a aquellos que tienen la intención de encontrar medios y formas en torno a las normas más de lo que ayuda a aquellos que buscan aplicar las normas en forma tal que proporcionen información útil.

Dicho de una manera sencilla, la adición de lineamientos detallados puede oscurecer, en lugar de poner de relieve, lo principios fundamentales. Se subraya el cumplimiento de la regla al pie de la letra en lugar de priorizar el espíritu del principio de contabilidad.

Si bien los Estados Unidos de América, se clasifican dentro de la tradición jurídica anglosajona, es importante destacar el hecho de que existe una real preferencia por parte de este país, hacia los ordenamientos contables pormenorizados que lo habrían alejado de los *principios contables* y lo vinculan a la vía de las *reglas detalladas*. Tua y Molina (2010: p. 264) citaron algunos hechos históricos para analizar esta tendencia, entre ellos: el escándalo contable de Enron y la reacción

²⁶ DOUPNIK, Timothy & PERERA, Hector. (2007). Capítulo 3: Armonización internacional de la información financiera. En: *Contabilidad Internacional*. México: Editorial McGraw-Hill Interamericana. 639 pp.

legislativa a través de la Ley Sarbanes-Oxley (OX), además de la publicación del documento *Principles-based approach to U.S Standard Setting* (2002) por parte del IASB, cuya principal preocupación propone la reorientación del modelo regulador de *reglas* hacia el de *principios*.

Reafirmando esta idea, al interior de las mismas instituciones que siempre habían respaldado al FASB, como la Comisión de Valores de Estados Unidos (SEC), se encontraron posiciones críticas y flexibles al cambio de regulación norteamericano. Por ejemplo, en el estudio de enfoque de regulación de Doupnik y Perera²⁷ (2007: p. 89) citan la siguiente mención de una editorial del año 2002.

Es hora de que los principios de contabilidad estadounidenses se alejen de una elaboración prescriptiva de normas y que adopten la alternativa que se está usando en muchos otros países, la cual se concentra en la sustancia “por arriba de la forma”. Los reguladores estadounidenses han sido muy suspicaces en relación con los principios basados en normas redactados por la International Accounting Standards Board (IASB), argumentado que el enfoque de Estados Unidos es superior. A medida que aumenta la lista de escándalos contables en Estados Unidos, es difícil mantener tal posición.

2.1.4. Estudio de la regulación contable internacional

Los temas anteriormente relacionados de regulación contable internacional están inmersos dentro del ámbito de internacionalización de la Contaduría, que por supuesto se va adaptando a los cambios que demanda la globalización económica, y cuya área de mejor desenvolvimiento en este caso es la *Contabilidad Internacional*. Por tal motivo antes de iniciar con los temas de *estándares – normas*, además de las organizaciones reguladoras y los procesos para obtener homogeneidad de normas y prácticas, se pretende hacer un previo acercamiento a los temas de la *Contaduría* y la *Contabilidad Internacional*.

²⁷ DOUPNIK, Timothy & PERERA, Hector. (2007). Capítulo 3: Armonización internacional de la información Financiera. En: *Contabilidad Internacional*. México: Editorial McGraw-Hill Interamericana. 639 pp.

2.1.4.1. Contaduría Internacional

La *Contaduría Internacional*, se relaciona con la profesión contable y las prácticas que se desarrollan en ella, y aunque no tendría el mismo significado que la *Contabilidad Internacional*, la relación entre las mismas es evidente. Observemos esta gran contribución de los autores abajo citados:

La contaduría internacional, entendida como la mundialización de prácticas, procedimientos, técnicas y modelos en materia de contabilidad, auditoría, ética, educación y buen gobierno, es el resultado de la necesidad del mercado del capitalismo financiero para controlar e informar con mayor efectividad sus recursos acumulados y una garantía para las transacciones del futuro; además de representar un menor costo, más oportunidad en el tiempo y de mejor calidad el sistema informativo. (Mejía, Montilla & Montes, 2006: *Contaduría Internacional*: Introducción, p. XXIII)

2.1.4.2. Contabilidad Internacional

Cañibano, definió *“la contabilidad es una ciencia de naturaleza económica que tiene por objeto producir información para hacer posible el conocimiento pasado, presente y futuro de la realidad económica en términos cuantitativos en todos sus niveles organizativos, mediante la utilización de un método específico apoyado en bases suficientemente contrastadas, con el fin de facilitar la adopción de las decisiones financieras externas y las de planificación y control internas.”*

Pero ¿Qué decir entonces de la Contabilidad Internacional? Si bien la *Contabilidad Internacional* no es un tema nuevo, tampoco es un concepto de fácil definición, eso queda evidenciado en los amplios contenidos de literatura estudiados para la presente monografía. No obstante, existen aproximaciones hacia una definición que abarca distintas clasificaciones y que tienen en cuenta las condiciones y elementos que permiten el surgimiento de la misma, como el intento de definición realizado por Choi - Mueller (1984) mencionado por Mejía, Montilla y Montes²⁸ (2006: p.19), donde se aprecia lo siguiente:

²⁸ MEJIA, Eutimio; MONTES, Carlos & MONTILLA, Omar (2006). Capítulo 3: Definición y división de la contabilidad internacional. En: *Contaduría Internacional*. 2ª Edición. Bogotá. Ecoe Ediciones. pp. 271

El término de contabilidad internacional se extiende, en su más amplio sentido, hasta abarcar la contabilidad para propósitos generales y orientados en términos nacionales, dirigida a:

- *El análisis comparativo internacional.*
- *Los temas de medida e información contable relativos exclusivamente a las transacciones de empresas multinacionales y a la forma de los negocios de dichas empresas.*
- *A las necesidades contables de los mercados financieros internacionales.*
- *A la armonización de la diversidad en cuanto a contabilidad e información financiera, a conseguir mediante acciones políticas, organizativas, profesionales y de fijación de normas. (2006: p.19)*

Según como lo describieron Doupnik y Perera (2007: pp.1-2) la *Contabilidad Internacional* abarca las áreas funcionales de la contabilidad financiera, administrativa y auditoría; además de la imposición de contribuciones y los sistemas de información contable. En este sentido los autores también enfatizaron la utilización de la palabra *internacional*, pues ésta posibilitaría la definición de la misma en tres niveles a saber:

1. **Contabilidad supranacional:** normas en las que intervienen organizaciones supranacionales como la: ONU, OCDE, e IFAC.
2. **Nivel de la compañía:** abarca normas, lineamientos y prácticas que ejercen las empresas para llevar a cabo sus negocios internacionales.
3. **Estudio de las normas:** el nivel más amplio donde se insertan normas, lineamientos, reglas de contabilidad, auditoría y contribuciones dentro de los países, así como la comparación de conceptos entre los mismos.

Mejía, Montes y Montilla (2006:pp.19-21) citaron dos tipos de clasificaciones reconocidas en cuanto a las áreas de estudio que involucra la *Contabilidad Internacional*, de esta manera tenemos que la primera, basada en Tua y Gonzalo (1988), se divide en cuatro grandes áreas:

1. Sistemas contables
2. Teoría e instituciones de la *normatización* contable internacional en el ámbito externo.
3. Problemas contables de empresas multinacionales
4. Auditoría y formación profesional contable.

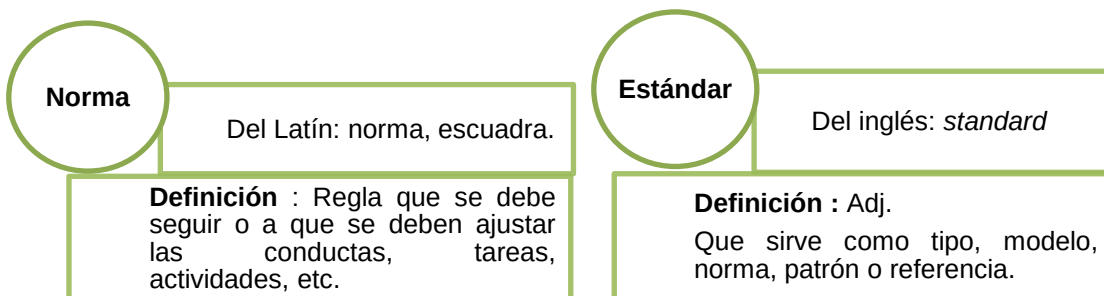
Mientras que la segunda clasificación de Mejía et al (2006: p.21-24), con base en Laínez (2001) que a su vez retomaría a Gandía y García, discrimina a la *Contabilidad Internacional* en tres áreas de estudio:

- a. Sistemas contables y armonización internacional
- b. Aspectos contables de las empresas multinacionales
- c. Formación en contabilidad y auditoría

2.1.5. Del uso actual de los términos: estándar y norma de contabilidad

Según como los define la Real Academia Española²⁹ (RAE):

Gráfica. 1. Estándar y Norma (Elaboración propia)



De la segunda definición partieron los planteamientos de Gabriel Vásquez Tristanchó (para ese entonces Presidente del Instituto Nacional de Contadores Públicos de Colombia) redactor del *Prólogo* de la publicación de Mejía³⁰, Montes y Montilla (2006: p. XIV-XV), quien explicó en dicho texto, que la traducción de la palabra “*standard*” como “*norma*” es errónea, ya que en los países con tradición en el derecho romano, los términos resultarían diferentes y no se podrían confundir. Entre las características referidas por Vásquez (2006: pp. XIV-XV) para la palabra

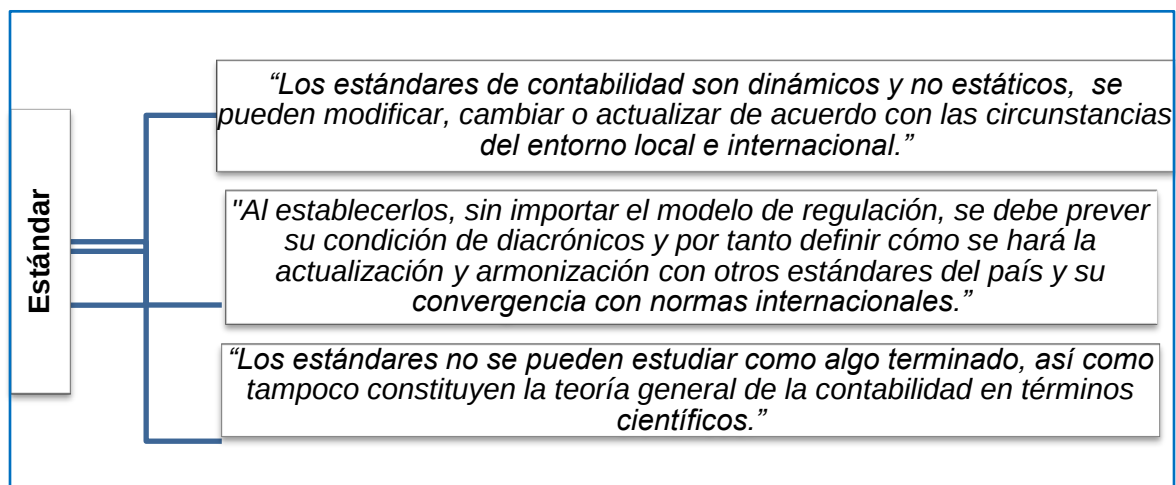
²⁹ Real Academia Española (2001). *Diccionario de La Lengua Española*. 22ª Edición. Consultada el 04/05/2013 en: <http://lema.rae.es/drae/?val=estandar>

³⁰ MEJIA, Eutimio; MONTES, Carlos & MONTILLA, Omar. (2006). *Contaduría Internacional*. Segunda Edición. Bogotá: Ecoe Ediciones. pp. 271.

“estándar” se pueden encontrar las siguientes, que se reorganizaron en el presente proyecto de investigación, como sigue:

[La siguiente gráfica se hizo con fines metodológicos y no corresponden a la edición original, para mejor entendimiento ver Contaduría Internacional. Segunda Edición (2006), como se citó en el pie de página n° 30]

Gráfica. 2. Características de los estándares de contabilidad



Sin embargo, el sentido que se tiene sobre los dos términos para efectos de regulación es el mismo, como igualmente lo aprecia Vásquez cuando menciona:

Estándar o norma contable, según el profesor Choi, tienen el mismo sentido en un proceso regulatorio. Ellos pueden ser establecidos mediante leyes o estatutos para gobernar la preparación de estados financieros de propósito general. Aquí la diferencia se presenta es en cuanto al modelo de regulación contable aplicable en un país y que puede estar diferenciado por la tradición jurídica de derecho romano o derecho consuetudinario. Bajo la órbita del derecho romano solo el Estado puede establecer la regulación contable. En el caso del derecho consuetudinario dichos estándares pueden ser establecidos por particulares. Los modelos se denominan de regulación pública si lo hace el Estado o regulación privada (también conocido como autorregulación), si lo efectúan organismos particulares. Vásquez Trisancho (En Mejía, Montes & Montilla, 2006: p. XIV)

Más adelante el citado autor nuevamente mencionó lo siguiente:

“(...) resulta claro que el estándar o norma si se prefiere no aparece solo, es el resultado de un proceso, que es complejo y con altos costos económicos, debido al grupo de expertos que lo soportan desde el punto de vista técnico y científico” Vásquez Tristanco (En Mejía, Montes & Montilla, 2006: p. XV)

En la práctica, algunos organismos emisores de estándares han permitido traducciones oficiales de la palabra “*standard*” originaria del idioma inglés como “*normas*” en la lengua española. Nótese que en los siguientes ejemplos de traducción no se mencionó la palabra “*estándares*”.

Gráfica. 3. Ejemplos de traducción de los organismos emisores de estándares.

Estándar IASB	Español = Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). Inglés = <i>International Financial Reporting Standards (IFRSs)</i>
Estándar IPSASB	Español = Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) Inglés = <i>International Public Sector Accounting Standards (IPSASs)</i>

Elaboración propia.

Por tal motivo y dada la relativa conveniencia de que el término “estándar” (*standard*, en inglés), tenga el mismo sentido que “norma” en la regulación y la cotidianidad contable. De ahora en adelante, estos términos podrían ser tratados para propósitos de esta investigación como indistintos, sabiendo de antemano que en la general semántica, técnicamente y desde el punto de vista del derecho con tradición romana, éstos no serían lo mismo.

2.1.6. Los organismos reguladores de contabilidad y auditoría

Para el desarrollo de la presente investigación en la cual se describirán organismos reguladores y normalizadores de contabilidad y auditoría, éstos se entenderán de acuerdo a la siguiente clasificación:

2.1.6.1. Organismos reguladores de normas nacionales

Son las instituciones con la autoridad y competencia para emitir, modificar y eliminar las normas de orden nacional sobre las cuales se asientan las regulaciones en los temas de contabilidad y auditoría. La regulación puede ser establecida o bien por el Estado, o también a través de organismos privados bajo la denominada *autorregulación*.

Para este segundo caso, dependiendo del país podrían o no, obtener financiación por parte del Estado. Por lo general se conforman de asociaciones, agremiaciones y federaciones locales. En relación al país y jurisdicción tienen diferentes denominaciones como: Consejo, Instituto, Asociación, Federación, (para países de habla inglesa: *Council, Board, Institute, Federation*, entre otras), así mismo podrían disponer o no de la facultad para regular y decidir sobre los asuntos disciplinarios, éticos y técnicos la profesión contable.

Un ejemplo de auto-regulador sería la *Financial Accounting Standards Board* (FASB) de Estados Unidos, que emite estándares contables de manera independiente y no recibe recursos del Gobierno Federal, éstos provienen en gran medida de cuotas por transacciones en los mercados de valores regulados y de otros servicios prestados por el FASB.

Mientras que un exponente de la regulación estatal sería el Consejo Técnico de la Contaduría Pública (Colombia), a cargo de la dirección y orientación técnico-científica de la profesión contable, éste recibe recursos del Estado, y es este último quien emite las respectivas regulaciones en materia contable (no gubernamental) a través de sus entes de gobierno y legislación, generalmente mediante decretos.

2.1.6.2. Organismos emisores de estándares internacionales

Aquellos cuyo alcance regulativo podría llegar hasta fuera de las fronteras locales, tienen entre sus objetivos principales el desarrollo, promoción y divulgación de normas (estándares) y prácticas de contabilidad y auditoría-aseguramiento de la información y otros relacionados, que podrían de acuerdo a su tipo, ser aplicadas en el sector público y/o privado. Además de otras normas de interés público como la ética y la educación de los profesionales contables, todas las anteriores conllevan características de alta calidad, consistencia y comparabilidad, con miras a satisfacer las necesidades de los usuarios de la información a nivel global.

Han obtenido cierto estatus internacional bajo el reconocimiento proveniente de las jurisdicciones, países e instituciones que aceptan, requieren, permiten o usan sus normas (estándares), igualmente dichos organismos pueden ser reconocidos de manera formal por organizaciones supranacionales que por su alto grado de influencia a nivel mundial harían que éstos se reconozcan como tal.

Dos ejemplos de los mismos son: El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), reconocido por instituciones supranacionales como la ONU, la OMC, el FMI, el Banco Mundial, la Unión Europea y más de 125 países y jurisdicciones que usan de alguna forma las NIIF (*IFRSs*). El segundo caso es la Federación Internacional de Contadores (IFAC), conformada por más de 179 miembros que pueden ser afiliados-asociados; representan a 130 países y jurisdicciones; y a los intereses de aproximadamente 2.5 millones de profesionales de la contabilidad en el mundo. Los mencionados organismos de contabilidad-auditoría y otros se describirán con mayor profundidad en el Capítulo III.

2.1.7. La consecución de la homogeneidad de normas y prácticas

Se describirán aquí, los conceptos que se han utilizado con mayor preferencia en la literatura contable internacional durante los últimos cuarenta años. Aclarando que no es objetivo de esta investigación la separación precisa de los términos, por cuanto lo que se observará a continuación será cierta tendencia no concluyente en cuanto al uso del lenguaje conceptual por parte de los autores escogidos para el análisis, los términos corresponden a: *normalización-uniformidad*, *armonización*, *adopción*, *convergencia*, *estandarización*, y *reconocimiento mutuo*, que llevan a cabo los países para ceñirse al contexto de comparabilidad y homogeneidad de normas y prácticas en la globalización e internacionalización económica.

2.1.7.1. Normalización - Uniformización Contable

El rasgo común se encuentra en que al parecer los términos *normalización* o *normatización* y *uniformización* serían utilizadas casi indistintamente en el lenguaje contable, y distanciados conceptualmente en primera instancia de *la regulación contable*, e igualmente de la *armonización*, como se puede apreciar en diferentes trabajos de investigación. El estudio del CILEA³¹ (2010: pp.11-12) describe que el camino metodológico emprendido por los países para la construcción del lenguaje contable, se diferencia en la escogencia de: 1) la *uniformidad o normalización*; y 2) de la *armonización*. Donde la *normalización*, se define como:

uniformidad de la terminología, de la conceptuación, de los criterios y de los procedimientos contables, es decir que comprende todas las acciones que tienden a crear un conjunto coherente de organización contable uniforme con las exigencias diversas que encontramos en la terminología y la conceptuación, prosiguiendo en la elección de esquemas y reglas de contabilización uniformemente adoptadas y acabando en la elaboración de modelos, en los que, en síntesis, se representen flujos o corrientes de valor y balances o situaciones finales. De ahí resulta la necesidad de definir reglas únicas en relación con los diferentes aspectos de las políticas contables, principalmente en la denominación, el ámbito y el funcionamiento de las cuentas, en los criterios de medición, en los llamados principios contables y también en los modelos de estados contables.

Franco Ruiz ³²(1989: p.28) a finales de los años 80^a ya había definido a la *normalización contable*, como:

El instrumento a través del cual se conquista la uniformización de los sistemas de información económica, pues constituye el cuerpo prescriptivo que pretende unificar procedimientos que muchas veces desconocen los progresos de la técnica, las modificaciones en el campo de la economía y las normas culturales básicas de una comunidad determinada. Lo fundamental es generalizar los procesos de diseño, construcción, alimentación y obtención de resultados de sistemas contables dentro de un criterio determinado de productividad.

³¹ Comité de Integración Latino Europa-América, CILEA (2010). *La profesión económica y contable en los países Latinos de Europa y América: Estudio de las Organizaciones profesionales latinas*. 220 pp.

³² FRANCO, Ruiz Rafael (1989). *Contabilidad Integral: Teoría y normalización*. Colombia: Tipografía Real. pp. 218

En el mismo párrafo, Franco Ruiz (1989) propuso de manera crítica, otras dos razones que distinguen a la *normalización contable* y que parecen seguir reflejándose en la actualidad en cuanto al ámbito de la investigación y la profesión contable, como se verá en el siguiente aparte:

La normalización contable no solo programa el proceso de trabajo, sino que reglamenta en gran medida la conducta individual de los trabajadores contables, que en general declinan creatividad e investigación para proceder a su sometimiento al paradigma normalizado. La normalización es un proceso de afuera hacia adentro, donde unas elites prescriben normas 'aceptadas' y el resto de la profesión hace uso de ellas en sus rutinarias tareas. (p.28)

La investigación de Patricia Rodríguez³³ (s.f. pp.16 y 28-29) sobre *Contabilidad Internacional*, diferenció tres formas de obtener la comparabilidad entre países, estas serían: 1) la *armonización*; 2) la *normalización contable*; y 3) el *reconocimiento mutuo*. La autora retomó lo enunciado por Tua y Larriba (1986) para definir el concepto de *normalización*, así:

Se entenderá por normalización contable aquella actividad reglada y organizada que mediante la elaboración y emisión de normas contables, tiende a la consecución de comportamientos homogéneos en la confección de la información financiera, suministrando, al mismo tiempo, a sus usuarios, un marco de referencia de los criterios a partir de los que ha sido elaborada, y a los expertos que han de analizarla, un catálogo de las prácticas más recomendables en cada situación posible. (p.28)

A sí mismo, Rodríguez (s.f. pp. 28-29) coloca como ejemplo claro de la *normalización contable*, el *Plan General de Contabilidad Español*, formalizado a través del Decreto Real 1643/1990, que se aplica para todas las empresas sin importar su forma jurídica.

Particularmente en Mejía, Montes y Montilla³⁴ (2006: p.38) no se emplea exactamente el termino *normalización* sino que se describe como sigue: “La *normalización* contable internacional permite superar los obstáculos de interpretación de la información contable, preparada y presentada en distintos países conforme a diversos criterios (...)” [Los subrayados no corresponden al

³³ RODRÍGUEZ, Cuéllar Patricia (s.f.). *Contabilidad Internacional*. Doc. PDF 60pp. Consultado el 10/04/2013 en: http://panorama.utalca.cl/dentro/sdd/conta_inter.pdf

³⁴ MEJIA, Eutimio; MONTES, Carlos & MONTILLA, Omar. (2006). *Contaduría Internacional*. Segunda Edición. Bogotá: Ecoe Ediciones. pp. 271.

original, se editaron en esta monografía sólo con fines de resaltar la diferencia en la palabra utilizada], Además aclaran que la normatización no puede asumirse como un sinónimo de la *armonización* desde un marco teórico riguroso.

2.1.7.2. Armonización Contable

Es uno de los conceptos que en las últimas décadas ha tomado gran importancia en la contabilidad internacional, con abundante literatura en la que se aprecia que los autores la alejan de los términos *estandarización*, *adopción* y *normalización*.

Autores como Mejía, Montes y Montilla³⁵ (2006: p. 34) trajeron al escenario de debate el planteamiento de Belkaoui (1993: p. 650) que distinguió lo siguiente:

El término armonización, opuesto al término estandarización, implica la reconciliación de puntos de vista diferentes. Esto a su vez representa un enfoque más práctico que la estandarización, particularmente cuando ésta última quiere significar que los procedimientos de un país deberían ser adoptados por todos los demás. La armonización tiene más relación con una mejor comunicación de la información persiguiendo que esta se pueda interpretar y comprender internacionalmente.

Esta afirmación es compartida por algunos estudiosos del tema, que entre otras cosas se aproximan en algunos rasgos del término como: la mejor comunicación y conciliación en la reducción de prácticas, sin desconocer las diferencias existentes entre los países. Veamos algunos apuntes:

Para Sierra González³⁶ (2002: pp.93-94) la *armonización contable* internacional implica una posición de conciliación entre los diferentes criterios de las prácticas contables, tiene en cuenta el ámbito geográfico, distinción entre lo regional y lo mundial, se busca a través de enfoques positivos y normativos una lógica racional que permita la comparabilidad internacional del inventario de modelos existentes en los diferentes países.

³⁵ MEJIA, Eutimio; MONTES, Carlos & MONTILLA, Omar (2006). *Perspectivas sobre Contabilidad Internacional*. Cali: Editorial Universidad Libre.149 pp.

³⁶ SIERRA, González Ernesto. (2002). El nuevo periodo de la normalización internacional contable y sus implicaciones en Colombia. *INNOVAR: Revista de Ciencias Administrativas y Sociales*. (Nº 19). enero-junio de 2002. pp.89-107

En la descripción de Doupnik y Perera³⁷ (2007: p.75), se observa esta concepción frente al termino en cuestión:

La armonización es un proceso que ocurre con el tiempo. La armonización contable puede verse de dos maneras, a saber: la armonización de los principios o regulaciones de contabilidad (también conocida como armonización formal o armonización de jure), y la armonización de prácticas de contabilidad (también conocida como armonización de facto).

Nuevamente en Mejía³⁸ et al. (2006: p.37) se referenció la siguiente cita:

La armonización se entiende como aquel proceso tendiente a la reducción de la variedad de prácticas contables disponibles para que las empresas reconozcan sus operaciones económico-financieras. En este sentido no hay que confundir este concepto con el de normatización, proceso mucho más severo que persigue una mayor uniformidad en los criterios contables que han de aplicar las empresas. (Laínez, 2001: p. 249)

Una definición que trata de incluir en su contenido el aspecto del desarrollo social, fue la realizada por Álvarez³⁹ (2002: p.161), veamos la citación textual:

Por armonización normativa se entiende el proceso de adaptación de las normas nacionales a las internacionales, manteniendo ciertos contenidos apropiados para dar cuenta de los intereses propios del ámbito jurídico y económico del entorno particular, con lo que se preserva un alto grado de independencia y discrecionalidad en los procesos informativos contables adecuados para cualquier sistema político que pretenda adelantar acciones autónomas en pro del desarrollo social.

La literatura permite vislumbrar ciertos argumentos favorables y desfavorables de la *armonización* como lo mencionarían Doupnik y Perera (2007: p.75) en cuanto al beneficio de comparabilidad de estados financieros entre países; a contraposición del costo político por la magnitud de diferencias marcadas entre los mismos.

³⁷ DOUPNIK, Timothy & PERERA, Hector. (2007). Capítulo 3: Armonización internacional de la información Financiera. En: *Contabilidad Internacional*. México: Editorial McGraw-Hill Interamericana. 639 pp.

³⁸ MEJIA, Eutimio; MONTES, Carlos & MONTILLA, Omar. (2006). *Contaduría Internacional*. Segunda Edición. Bogotá: Ecoe Ediciones. 271 pp.

³⁹ ALVAREZ, Álvarez Harold (2002). Adopción o armonización de la normativa contable. En: *Cuadernos de Administración. Universidad del Valle*. (Nº 28). Diciembre de 2002. pp.137 -180

Así mismo, algunos obstáculos para la *armonización* reunidos en el Estudio del CILEA fueron (2011: p.18): a) El nivel de teoría y búsqueda contable, b) dimensión y competencia de los organismos profesionales, c) la propia cultura y el desarrollo histórico, d) nacionalismo y poder; y finalmente, e) el impacto económico.

De acuerdo a las descripciones de García ⁴⁰ (2006: pp. 38-39) el ejemplo más claro de *armonización*, fue el proceso emprendido por los países de la Unión Europea (UE), inicialmente a través de las Directivas Contables: Cuarta⁴¹ (1978) y Séptima⁴² (1983); que intentaron armonizar aquellas cuentas consolidadas de las empresas cotizantes en los mercados de valores internacionales. No obstante, aun con todo ese andamiaje jurídico, los países miembros tenían la posibilidad de mantener sus propias tradiciones y continuaron ejecutando variadas prácticas. Los problemas de comparabilidad en la presentación de información financiera siguieron presentándose.

Años más tarde con la obsolescencia de estas Directivas y de los nuevos desarrollos de las NIIF. El IASB (Antes IASC) se convirtió en el organismo clave para la *armonización contable* en los países miembros de la UE, pues esta última después de comunicar en junio de 2000, “*La estrategia de la UE en materia de información financiera: El camino a seguir*”, exigió cumplimiento efectivo de las NIIF a partir de 2005, para aquellas empresas de sus estados miembro que fueran cotizantes en los mercados regulados por dicha jurisdicción.

En el estudio del CILEA (2010: p.11), se describió sobre la Cuarta Directiva Comunitaria de 1978, lo siguiente:

Esta Directiva asume su carácter armonizador al afirmar que pretende establecer en la Comunidad unas condiciones jurídicas mínimas equivalentes en cuanto a la amplitud de las informaciones financieras que se han de poner en conocimiento del público por parte de las sociedades competitivas.

⁴⁰ GARCIA, Llaneza Rafael (2006). Las normas internacionales de contabilidad adoptadas por la Unión Europea. Génesis, adopción por la UE e implantación en España. En: *Actualidad Jurídica Uría Menéndez* (13) 2006. pp. 38 - 48

⁴¹ **Cuarta Directiva (78/660/CE):** Coordina las disposiciones nacionales de los estados miembros en cuanto a la estructura y contenido de las cuentas anuales, informe de gestión, métodos de valoración y la publicidad de tales documentos para el conjunto de sociedades de capitales.

⁴² **Séptima Directiva (83/349/CEE):** Regula sobre el derecho de sociedades coordinando las legislaciones nacionales sobre cuentas consolidadas, al igual que la Cuarta directiva se constituye en la base comunitaria en temas de contabilidad de las empresas.

2.1.7.3. Adopción - Convergencia - Estandarización Contable

Al igual que como ocurrió con los términos *normalización - uniformidad*, el concepto de *adopción* al parecer está íntimamente ligada con los de *estandarización y convergencia*, tal observación se hace evidente en algunos apartes de los investigadores que han contribuido con la distinción del tema. Y que entre otras particularidades encontraron la adopción acrítica y la eliminación de regulación local con miras a adoptar los procedimientos foráneos, como se observará en las siguientes líneas, algunas citadas textualmente:

Mejía, Montes y Montilla (2006: p.34) señalaron que *“La estandarización conlleva una adopción acrítica y no reflexiva de la normatividad internacional contable, como un proceso que niega y desconoce el carácter y estatus científico de la contabilidad.”*

Estos últimos también retomaron a Belkaoui (1993: p. 650) donde *estandarización* significaría entonces adoptar los procedimientos de un país, en todos los demás.

Doupnik y Perera (2007: p.75) puntualizaron: *“Algunos ven la armonización como si significase lo mismo que la estandarización. Sin embargo, hay que considerar que la estandarización implica la eliminación de alternativas en la contabilización de las transacciones económicas y de otros eventos.”*

Álvarez, Harold ⁴³ (2002: p.161) compartió en un artículo esta concepción: *“Por adopción normativa se entiende la decisión de eliminar todo el contenido regulativo nacional concerniente a una temática, en este caso la contable, y en su reemplazo validar como un todo la normativa internacional.”*

El caso del profesor Samuel Mantilla⁴⁴ (2012: pp. 47-48) es particular por cuanto se remitió a clasificar el proceso de llevar a los países las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) del IASB, abandonando los sistemas nacionales de contabilidad mediante tres formas: *adopción, endoso y convergencia*. Donde las descripciones para las mismas corresponden a las siguientes:

⁴³ ALVAREZ, Álvarez Harold (2002). Adopción o armonización de la normativa contable. En: *Cuadernos de Administración. Universidad del Valle*. (Nº 28). Diciembre de 2002, pp.137-180

⁴⁴ MANTILLA, Blanco Samuel Alberto (2012). *Estándares/Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS/NIIF)* 3ra edición – Colombia: Ecoe Ediciones. 598 pp.

- **La adopción** Las NIIF son tomadas sin realizar ningún tipo de cambios, modificación o ajustes. Los estados financieros se preparan y presentan plenamente bajo las NIIF.
- **El endoso:** fue la vía utilizada por la Unión Europea para adoptar e incorporar las NIIF en sus sistemas legales, inicialmente obligatorio para las cuentas consolidadas en 2005 y posteriormente (2007) para el resto de estados financieros.
- **Convergencia:** Las economías más fuertes del mundo acuerdan este camino, en el cual las normas de emisores nacionales se van modificando hasta igualarse con las NIIF, como ejemplo tenemos: Estados Unidos, China, India y Japón. Es un proceso lento que se rige a cronogramas estrictos. En la práctica representaría terminar en la adopción de las NIIF.

2.1.7.4. Reconocimiento Mutuo

Según el trabajo de Patricia Rodríguez⁴⁵ (s.f: p. 29), es una de las tres formas que permitirían obtener algún tipo de comparabilidad entre los estados financieros de los países. Pero para que ello sea posible se debe tener en cuenta algunos factores de similitud, entre ellos: el desarrollo de los negocios, sistemas contables, y facilidad en la formalización de acuerdos de *reconocimiento mutuo*.

El ejemplo tomado por esta autora, fue el caso canadiense con respecto al acceso del mercado de valores norteamericano, pues Canadá tendría desde inicios de los noventa, algunos privilegios conseguidos a través del denominado *Multijurisdictional Discloser System – MJDS* (Sistema de Revelación Multijurisdiccional). Este modelo fue adoptado en julio de 1991 por la SEC y *The Canadian Securities Administrators*. Donde las empresas canadienses accederían a los mercados norteamericanos con bajos grados de exigencia en la revelación de información financiera en comparación con otros usuarios foráneos.

⁴⁵ RODRÍGUEZ, Cuellar Patricia (s.f.). *Contabilidad Internacional*. Doc. PDF. 60 pp.

2.1.8. Comentarios finales sobre el capítulo

Si bien los anteriores conceptos, evidencian como se había previsto, ciertas ambigüedades con el uso de la terminología, es claro que *regulación contable* no es lo mismo que *normalización contable*, pero en vista de que la mayoría de autores concentran en sus discursos el uso de ambos conceptos, pareciera difícilmente desligarlos por cuanto guardan profunda relación.

La *armonización* y el *reconocimiento mutuo*, son los términos más distanciados de los demás, pero aun así, la realidad muestra que todo el conjunto conceptual descrito anteriormente persigue por lo menos dos objetivos comunes: el primero, la consecución de una deseable homogeneidad y comparabilidad de normas (estándares) y prácticas; y segundo, que los diferentes estándares deberían tener la suficiente calidad, consistencia, y beneficio en la reducción de costos para la preparación y presentación de la información financiera, como para ser reconocidos en los países y jurisdicciones que deseen hacer uso de éstos.

Así mismo, los términos de *armonización* y los descritos por Mantilla: *adopción*, *convergencia*, *endoso*, son los que en la actualidad se usan con mayor frecuencia en el discurso y vocabulario de los distintos grupos emisores de estándares internacionales de información financiera y auditoría. Quizás los mismos distan en la denominación, vía jurídica y periodo de ejecución, pero finalmente desembocarían en la homogenización de normas y prácticas. Por tal motivo, serán estos los de mayor uso en el desarrollo de la presente investigación.

2.1.9. Relación de la regulación internacional contable y financiera

Ambos tipos de regulación se han movido frente a las condiciones cambiantes del mercado y la economía internacional, dependen ahora del beneplácito dado por actores internacionales que moldean el orden jurídico para fines de estabilidad financiera y monetaria a nivel macro, en los cuales la contabilidad puede suministrar información financiera de alta calidad, así dichos sistemas financieros de los países podrían medir sus condiciones y tomar decisiones más acordes.

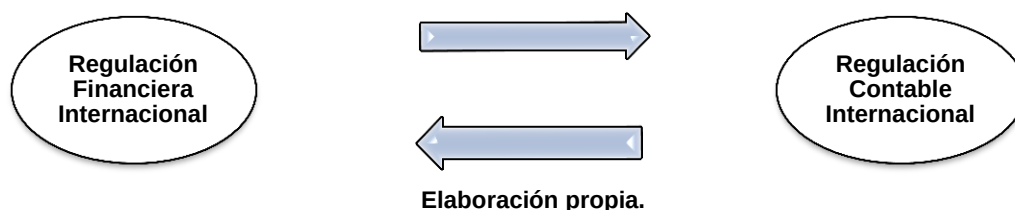
Hablando desde el lado de la contabilidad debe entenderse que tanto la *regulación* como la *normalización contable* y aun la misma profesión de la contaduría están vinculadas en un trasfondo globalizador. Esta apreciación se evidencia en las relaciones de entorno que planteó Martínez Pino (2000: p.70), cuando mencionó:

En el ciclo del auge del capitalismo mercantilista y aun en la época floreciente del liberalismo económico, el proceso de la regulación y normalización contables no constituían una exigencia inevitable, ni la contaduría entendida como una figura para el ejercicio del control de la información económica y financiera, tampoco ocupaba el rango y la importancia que presenta posteriormente en el contexto de la multinacionalidad, la transnacionalización y la globalización.

Tua ⁴⁶ (1983: pp.263-275) ya describía desde inicios de los 80^a algunas de las razones por las cuales los principios y prácticas de contabilidad se estaban internacionalizando, buscando la comparabilidad internacional, entre ellas: la demanda de información en la mundialización de mercados, crecimiento de las inversiones, interés internacional por parte de usuarios para tener una única fuente de información, y por tanto, inicios de un proceso para la época de *armonización contable*, de carácter *irreversible*. Visión que al parecer fue ampliamente acertada.

Las dos manifestaciones presentadas por Tua para la armonización (1983: p.264) en aquella época fueron la *práctica profesional* y la *legislación supranacional*. Ambos casos requerían la institucionalización de la norma contable; sin embargo el autor clasificaba fuentes públicas (para ese tiempo, OCDE, ONU) o privadas (IASC, IFAC), donde eran las primeras, las más efectivas para generar de algún modo: *el derecho contable internacional* o las *fuentes internacionales de la norma* con carácter vinculante desde un punto de vista jurídico. Sin embargo ambos procesos exigen la participación regional y mundial, quizás porque éstas ya se concebían incipientemente como interconectadas.

Gráfica. 4 Relación entre Regulación Financiera y Contable Internacional.



⁴⁶ TUA, Pereda Jorge (1983). *Principios y normas de contabilidad: historia, metodología y entorno de la regulación contable*. Colaborador: Instituto de Planificación Contable. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid, España. Impresión Fábrica Nacional de Moneda y Timbre. 1114 pp.

Por el lado de la *regulación financiera internacional*, se observa también una necesidad de orden legal donde confluyen diversos actores, por ejemplo, Adriana Zapata⁴⁷ (2012:pp.223-245), que escribió sobre la *Gobernabilidad monetaria y financiera internacional*, habla de un principal objetivo que corresponde al orden jurídico financiero - monetario y específicamente en la circulación internacional de divisas, y la presentación de servicios bancarios y financieros. Tal contexto plantea desafíos para la ciencia jurídica, siendo el más importante: la forma de regular una actividad que ya dejó de ser local, puesto que la globalización financiera se desarrolla por fuera de las jurisdicciones nacionales.

Estas condiciones tienen un impacto sobre la erosión de la soberanía monetaria de los países; ocasionando históricamente procesos cambiantes de *desregulación*, *autorregulación*, *re-regulación de orden internacional*.

Los actores del sistema financiero en este caso son entidades de *origen convencional* como el Fondo Monetario Internacional (FMI), la Organización Mundial del Comercio (OMC), El Banco de Pagos Internacionales (BPI); y las *entidades originadas de la cooperación Internacional* como: la Organización Internacional de Comisiones de Valores (IOSCO), el Comité de Basilea, Asociación Internacional de Supervisores de Seguros (IAIS) y el Grupo de los Veinte (G-20), entre otros. Estos organismos se verían inmersos en un escenario posterior de notoria complejidad, que regula en casi todos los ámbitos relacionados con el sistema financiero mundial.

Para entender de mejor manera como se ha llegado a este gran entramado se hace a continuación una aproximación a los aspectos fundamentales de la *regulación financiera internacional*.

⁴⁷ ZAPATA, de Arbeláez Adriana (2012). *Gobernabilidad monetaria y financiera internacional*. Editorial: Universidad Externado de Colombia. 538 pp.

2.2. ACERCAMIENTO A LA REGULACIÓN FINANCIERA INTERNACIONAL

Su mayor objetivo es mantener la integridad o estabilidad del sistema financiero, utilizando la regulación y supervisión de instituciones y organizaciones financieras bajo un conjunto de normas, requisitos y directrices. Éstas pueden ser del orden local o internacional, siendo las segundas las que actualmente predominan, puesto que los esfuerzos tienden a generar una mayor coordinación entre los grupos de emisión de normas y los de supervisión financiera, cuyo alcance está fuera de las conservadoras fronteras locales.

Las funciones incluidas por Alberto Sanz⁴⁸ (2002: p.146) relacionan: autorización de operación a las entidades reguladoras en sus mercados; fijar requisitos para el suministro de la información; supervisión y sanciones por incumplimiento de las normas, modificación normativa según las necesidades existentes. Igualmente, evitar que los agentes involucrados tengan la posibilidad de escapar de la supervisión mediante terceros o por vacíos normativos.

2.2.1. Antecedentes relevantes en la regulación financiera internacional

Los trabajos separados de Granell⁴⁹ (2010: pp.124-129) y Sanz (2002: p.148) se hacen complementarios en este aparte para describir hechos históricos importantes, como los que se desarrollarán a continuación:

2.2.1.1. La caída del patrón oro

Inicialmente las economías tenían su respaldo en el metal oro como mecanismo monetario-financiero internacional (formalmente desde 1870), así fue hasta la Primera Guerra Mundial donde sólo unos pocos países aún utilizaban el sistema. No obstante, con el agravamiento de las tensiones bélicas, la *Gran Crisis* de 1929, el abandono de Gran Bretaña de este patrón, y la devaluación del dólar en 1934 empezaron a presentarse acuerdos bilaterales y excesivos controles de cambio que imposibilitaron el comercio fluido entre los países. Una serie de conferencias se suscitaron para terminar con las diferencias (Génova, 1922; La Haya; 1930; Londres, 1932; Francia - Reino Unido y EE.UU, 1936). Pero ninguna fue

⁴⁸ SANZ, Serrano Alberto (2002) ¿Quién regula el sistema financiero Internacional? Foros y normas. *ICE – Sistema Financiero: Novedades y Tendencias*. (Nº801). Ago-Dic. pp.145-164.

⁴⁹ GRANELL, Francesc (2010). La reforma de la Arquitectura financiera Internacional en su perspectiva histórica. *ICE: Crisis Financiera y Arquitectura Financiera Internacional*. (Nº 855). Julio-Agosto. pp. 123-136

totalmente satisfactoria para resolver a cabalidad y entre otros, los problemas sobre pagos de las deudas y de intercambio. Dicho patrón se quedó obsoleto.

2.2.1.2. Arquitectura de Bretton Woods

Entre julio 1-22 de 1944 se celebró en el Hotel Mount Washington, Bretton Woods (New Hampshire-EE.UU.) la famosa conferencia de las Naciones Unidas que se conocería luego con el nombre de esa locación. Los planes para la creación de un único Sistema Monetario Internacional con mayor influencia fueron: El *Plan Keynes* y *Plan White*, presentados por Reino Unido y Estados Unidos respectivamente, al final sería este último país, quien tuviera más peso en la conformación del mismo. A partir de ese momento, el *Sistema Monetario Internacional* se definió de la siguiente manera: «*Conjunto de acuerdos institucionales y jurídicos que rigen la manera de realizar las transacciones económicas internacionales, los métodos para la financiación del déficit o superávit y la forma en que los países tienen que proceder para corregirlos*».

También se originaron la creación del Banco Mundial y el Fondo Monetario Internacional, que tomarían el dólar como moneda internacional de base.

2.2.1.3. Ruptura del Sistema de Bretton Woods

Davies⁵⁰ y Green (2009: p.53) al igual que Sanz (2002: p.148), mencionaron que con la mayor flexibilidad de la circulación de capitales y la fluctuación en los tipos de cambio, se favoreció una mayor exposición a los contagios de crisis entre fronteras, además de la posterior presentación de graves trastornos en las divisas internacionales. Entre los casos más recordados están el cierre del Banco de la República Federal Alemana, *Bankhaus Herstatt*, producto de las grandes pérdidas en los mercados de divisas.

El efecto inmediato causó problemas en el sistema de pagos norteamericano. Igualmente este hecho permitió ver las ambigüedades y la falta de claridad en cuanto a la competencia-jurisdicción entre los reguladores existentes. El producto final de esta época y gracias a la gestión del Grupo de los Diez (G-10), fue la

⁵⁰ DAVIES, Howard & GREEN, David (2009). *Regulación financiera mundial: Guía básica*. España: Paidós. 253 pp.

creación en 1974 de los Comités Sectoriales, el más importante denominado Comité de Supervisión Bancaria de Basilea, que hace parte activa de los actuales procesos de regulación financiera internacional.

2.2.1.4. Crisis de la deuda de los 80s

Según los datos de Sanz (2002: p.148), los nueve mayores bancos norteamericanos desembolsaron el 140% de recursos propios a países como México, Argentina y Brasil, para dar respuesta a una financiación que permitiera reestructurar los pagos pendientes, el FMI incrementó recursos en una cuantía cercana al 50% de capital propio. El mecanismo utilizado para obtener los recursos fue el aumento de cuotas a los países miembros del organismo, y los acreedores privados tuvieron que reestructurar sus deudas.

2.2.1.5. Crisis cambiarias de los noventa

En este aparte coinciden los trabajos de Correa (2000: p.2); Granell (2010: p.130) y Sanz (2002: p.148), pues en sus respectivas investigaciones relacionaron los hechos promotores y de mayor impulso a la Reforma de la Arquitectura Financiera, provocadas por las crisis generadas en los años 90^a en las economías: mexicana (1994), rusa (1998) y asiática (Malasia, Corea, Indonesia, entre otras, 1997-1999). También, Brasil (1998-1999) y Argentina (finales de 2001).

Los resultados concretos a estas crisis fueron la creación del Fondo de Estabilidad Financiera y el *Programa de Evaluación del Sistema Financiero* por parte del FMI y el Banco Mundial. Después de 2006, con la reafirmación del Comité Financiero Internacional, el FMI obtuvo el apoyo del Grupo de los Veinte (G-20), en cuanto al establecimiento de una red multilateral de vigilancia.

2.2.1.6. Crisis de la primera década del siglo XXI

A inicios de esta década, se generaron una serie de escándalos y fraudes contables, los casos más recordados serían: Enron - Arthur Andersen, WorldCom, Parmalat, Xerox, y Merck entre 2001 y 2003, de este último aparte se refuerza un mayor interés por los códigos de transparencia, buen gobierno y por supuesto normas de contabilidad y auditoría internacional con carácter estandarizado.

Igualmente, pese a todos los esfuerzos de los países y sus instituciones, las crisis financieras del orden mundial se siguieron presentando, entre ellas: la *crisis subprime* (crédito hipotecario), crisis de los mercados en 2008 y la crisis griega de 2010, en esta última según menciona Granell (2010:129), Grecia recibió un paquete de rescate apoyado por el FMI y los países de la Zona Euro, uno de los objetivos era no permitir el contagio a la Zona Europea y que esta nación pudiera pagar sus obligaciones pese a la degradación de su deuda externa.

El Grupo de Trabajo para la Regulación y la Consolidación de la Transparencia del G-20 mencionado por el ISAR en su Examen⁵¹ de los Problemas de Aplicación Práctica de las Normas Internacionales de Información Financiera (2009: p.7), señaló la crisis de 2008 como consecuencia de los siguientes factores:

Tabla 3. Factores causa de la crisis financiera.

Factores Causa de las Crisis Financieras según el Grupo de Trabajo N° 1 del G-20 para Mejorar la Regulación y Consolidar la Transparencia	
N°	Factores
1	Laxitud de las normas de aseguramiento de valores
2	Falta de supervisión de los riesgos sistémicos
3	Falta de supervisión de los fondos de capital no reglamentados
4	Funcionamiento deficiente de las agencias de calificación crediticia
5	Tendencias pro-cíclicas favorecidas por los marcos reguladores y contables
6	Deficiencias en las prácticas de gestión del riesgo
7	La innovación financiera superó a la gestión del riesgo
8	Deficiencias en materia de divulgación
9	Deficiencias de los procedimientos de resolución
10	Falta de transparencia de los diversos mercados extrabursátiles.
Fuente: ISAR/UNCTAD (2009). <i>Examen de Los Problemas de Aplicación Práctica de las Normas Internacionales de Información Financiera: Los Efectos de la Crisis Financiera</i> . Doc. PDF.15 pp.	

2.2.2. La Nueva Arquitectura Financiera Internacional (NAFI)

En primer lugar el término *Arquitectura Financiera*, como lo menciona Granell (2010: p.123), “ha sido y es algo dinámico y adaptado a los cambios y condiciones que han condicionado la arena mundial.” Lo anterior explica el surgimiento de cambios y reformas, como resultado de nuevas necesidades y eventos. A este proceso se le denomina Nueva Arquitectura Financiera Internacional (NAFI).

⁵¹ ISAR/UNCTAD (2009). *Examen de Los Problemas de Aplicación Práctica de las Normas Internacionales de Información Financiera: Los Efectos de la Crisis Financiera*. Doc. PDF.15 pp.

Según como la define Varón⁵². (2012: p.4) el “conjunto de organizaciones y estándares (normas internacionales de regulación y supervisión) los cuales propenden por lograr una estabilidad financiera en el mundo, con el objetivo de contener la posibilidad de crisis nacionales.”

De acuerdo a Sanz (2002: pp.145-146), se ha configurado un entramado de organizaciones internacionales, acuerdos y foros del orden privado y público, que si bien a la época no exigían una marcada obligatoriedad, hoy regulan en casi todos los campos del sistema financiero. Las principales razones de regulación en el sistema financiero internacional serían la coordinación y estabilidad financiera, mediante la adecuación del marco normativo financiero. De manera específica estas abarcan las siguientes consideraciones:

- a. La estabilidad financiera puede considerarse como una externalidad, entendiendo que los agentes externos no regulados podrían generar inestabilidad. Existe el supuesto de que la coordinación financiera puede aumentar la eficiencia, el uso de normas internacionales facilita entre otras: la inversión, eliminación de medidas proteccionistas, aprovechamiento de las economías de escala, diversificación de riesgos, y reduce los costos asociados a las transacciones por diferencias normativas.
- b. Defensa a la competencia mediante el fomento de la igualdad y la transparencia en la información.
- c. Colaboración en la adecuación, supervisión y aplicación normativa entre países, aunque la coordinación de normas comunes implica inicialmente algunos inconvenientes como las reglas inadecuadas por análisis erróneos de problemas, altos costos, menor flexibilidad en los movimientos de capitales por conductas de arbitraje.

Similares aportes se encuentran en el trabajo de Davis y Green (2009: pp.36-39), quienes presentan razones imperativas para regular los mercados financieros en la llamada: *regulación prudencial, el código de conducta y la estabilidad financiera*.

Regulación prudencial: Tiene que ver con el *riesgo sistémico*, teóricamente los sistemas financieros estables, permiten la asignación eficiente de recursos y el crecimiento económico. Sin embargo, la experiencia y algunas tendencias demuestran que cuando éstos tienen “libre albedrío”, se puede presentar inestabilidad que tiende a propagarse rápidamente.

⁵² VARÓN, García Leonardo (2012). Nueva Arquitectura Internacional. Documento PDF.19 pp. consultado el 01/04/2012 en: <http://www.consultorcontable.com/ifrs/>

El estudio realizado por el Banco Mundial (mayo-2001), relacionó 112 crisis sistémicas en 93 países, estas se presentaron en el periodo comprendido entre finales de 1970 a 1990. La posible consecuencia de una crisis sistémica genera efectos colaterales y los contribuyentes terminan pagando las pérdidas, ejemplo de ello son los gobiernos lanzando medidas de rescate para el sector bancario, que representan una considerable porción del PIB.

Código de Conducta: Para corregir las denominadas *asimetrías de la información*, es necesario recurrir a la regulación financiera, en términos de impedir el abuso de la información privilegiada, su naturaleza y marco temporal, igualmente este tema tiene relación con la transparencia de los mercados de ahorro e inversión. Uno de los argumentos para que exista una sola regulación y un solo recopilador de información sin olvidar que existen agencias de calificación privada (que cobran por una valoración independiente), es la disminución en los costes por adquirir información de alta calidad, pues los usuarios del sistema financiero dependen de ella para tomar sus decisiones

Estabilidad Financiera: Davies y Green (2009 pp.43-44) han relacionado la definición hecha por Mishkin que consiste en: *“la prevalencia de un sistema financiero capaz de garantizar al largo plazo, y sin alteraciones importantes, una asignación eficiente de los ahorros a oportunidades de inversión.”*

Los aspectos más interesantes de la NAFI, plantean la creación de estándares que rigen los sistemas financieros alrededor del mundo y por tanto sería difícil tratar de ir en contravía de las disposiciones enmarcadas en este contexto, donde ya se han identificado los organismos relevantes que contribuyen con estándares internacionales para el sostenimiento de la estabilidad financiera.

2.2.3. Los organismos relevantes involucrados en la NAFI

Los actuales procesos de *regulación financiera internacional* comprenden más de 40 organizaciones del orden mundial, sin embargo, los organismos claves regular en las áreas monetaria, financiera, de valores, sector bancario, de seguros, auditoría-aseguramiento y contabilidad, siendo la Junta de Estabilidad Financiera (FSB), el Fondo Monetario Internacional y el Banco Mundial, los organismos más importantes. Se describirá a continuación el relevante papel de la FSB.

Tabla 4. Organizaciones reguladoras relevantes

Organizaciones reguladoras relevantes en la NAFI	
Sigla	Denominación en Español
BCBS	Comité de Supervisión Bancaria de Basilea
CGFS	Comité sobre el Sistema Financiero Global
CPSS	Comité sobre los Sistemas de Pagos y Liquidación
FATF	Grupo de Acción Financiera (Contra el Lavado de Activos y Financiación del Terrorismo)
FSB	Junta de Estabilidad Financiera (<i>Financial Stability Board</i>)
IAIS	Asociación Internacional de Supervisores de Seguros
IADI	Asociación Internacional de Supervisores de Depósitos
IASB	Consejo de Normas Internacionales de Información Financiera
IAASB	Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento
IMF	Fondo Monetario Internacional (FMI)
IOSCO	Organización Internacional de Comisiones de Valores
WB	Banco Mundial (BM)

2.2.4. The Financial Stability Board (FSB)

Junta de Estabilidad Financiera

Creada el 2 de Abril/2009 en la Cumbre de Londres por los Jefes de Estado y de Gobierno del G-20 para reestructurar al Foro de Estabilidad Financiera (*FSF*, *Financial Stability Forum*) que se había formado en la reunión de Bonn-Alemania el 20 febrero/1999 por los Ministros y Gobernadores de Bancos Centrales del G-7.

Actualmente su secretaría se encuentra en Basilea-Suiza, y está auspiciada por el Banco de Pagos Internacionales (BPI). Sus funciones más importantes son: coordinar el trabajo de las autoridades financieras nacionales y organismos internacionales relacionados al establecimiento de estándares; desarrollar y promover la aplicación de políticas eficaces en el sector financiero de regulación y supervisión; y otras funciones relacionadas.

Revisando la Carta⁵³ de la FSB de Junio de 2012, se puede observar que este organismo tiene entre sus miembros a las autoridades de los 25 países y jurisdicciones más influyentes del mundo; 10 organizaciones y agrupaciones internacionales de normalización (aunque son más de 12 en la práctica); y 6 Grupos Consultivos Regionales. Las obligaciones de sus miembros incluyen entre otras responsabilidades, las siguientes:

⁵³ Junta de Estabilidad Financiera - FSB (2012). *Charter of the Financial Stability Board*.15 pp. Doc. PDF. Consultado el 10/06/2013 en: http://www.financialstabilityboard.org/publications/r_120809.pdf

- a. Perseguir el mantenimiento de la estabilidad financiera.
- b. Mantener la apertura y la transparencia del sector financiero.
- c. Implementar normas financieras internacionales.
- d. Someterse a revisiones periódicas, usando entre otros reportes el Programa de Evaluación del Sector Financiero del Banco Mundial (BM) y el Fondo Monetario Internacional (FMI).
- e. Tomar parte en el seguimiento de la ejecución de compromisos acordados, normas y recomendaciones políticas.

2.2.5. Los Doce Estándares Clave para Sistemas Financieros Sanos

De acuerdo a la FSB, los estándares (*standards*), se clasifican ⁵⁴ según su ámbito de aplicación en *sectoriales* y *funcionales*; e igualmente según su grado de especificidad, en *principios*, *prácticas* y *metodologías/pautas*.

Tabla 5. Clasificación de los Estándares FSB

Clasificación de Estándares de acuerdo a la Junta de Estabilidad Financiera - FSB	
Según su ámbito de aplicación:	
Sectorial	Estos cubren los sectores económicos e institucionales, tales como las industrias de seguros del gobierno y el banco central; igualmente al sector bancario, los valores y el sector empresarial.
Funcional	Dentro de cada sector, las normas cubren áreas tales como el gobierno, contabilidad, publicidad y transparencia, suficiencia de capital, la regulación y la supervisión, el intercambio de información, la gestión del riesgo, el pago-liquidación, la ética empresarial, etc.
Según su grado de especificidad:	
Principios	Se suelen establecer de manera general, por lo que ofrecen un grado de flexibilidad en la aplicación para adaptarse a las circunstancias del país, por ejemplo: Los <i>Principios Básicos para una Supervisión Bancaria Efectiva</i> del Comité de Basilea, <i>Objetivos y Principios de la Regulación de Valores</i> de la IOSCO, <i>Principios de la Asociación Internacional de Supervisión de Seguros</i> - IAIS, entre otros.
Prácticas	Son más específicas y precisan la aplicación práctica de los principios dentro de un contexto estrechamente más definido, por ejemplo, <i>Prácticas Sanas para Contabilidad de Préstamo</i> del Comité de Basilea.
Metodologías / Pautas	Proporcionan una orientación detallada sobre las medidas que deben adoptarse o requisitos que deben cumplir y son lo suficientemente específicas para permitir una evaluación relativamente objetiva del grado de cumplimiento.
Fuente: FSB (2013). <i>What are Standards?</i> . Consultado el 05/05/2013 en: https://www.financialstabilityboard.org/cos/standards.htm	

⁵⁴ Junta de Estabilidad Financiera - FSB (2013) *¿What are Standards?*. Consultado el 10/06/2013 en: <http://www.financialstabilityboard.org/cos/standards.htm>

El mayor desarrollo de la FSB ha sido la agrupación del denominado *Compendium of Standards - CoS*⁵⁵ (Compendio de Estándares), que reúne más de 200 conjuntos entre normas, principios, códigos y políticas, siendo esencial en este proceso la identificación de Doce *Key Standards for Sound Financial Systems* (Estándares Clave para Sistemas Financieros Sanos). Estos fueron determinados a partir de la evaluación de los siguientes criterios:

Tabla 6. Criterios de establecimiento de estándares según la FSB.

Criterios para establecer los Estándares Clave de acuerdo a la FSB	
Criterio	Descripción
Relevantes y Fundamentales	Esenciales en un sistema financiero estable, sólido y en buen funcionamiento, con el fin de impartir un sentido de priorización en la aplicación.
Universales	Su aplicabilidad permite cubrir las áreas de importancia en casi todas las jurisdicciones.
Flexibles en la implementación	Ser lo suficientemente general como para tener en cuenta las diferentes circunstancias de cada país.
Ampliamente ratificados	Emitidas por un organismo reconocido a nivel internacional, en un área relevante. Por lo general las normas emitidas por este organismo deberían someterse a una amplia consulta pública con los grupos interesados, también se cumpliría este criterio cuando dicho cuerpo emisor tiene amplia representación o cuando dichas normas han sido aprobadas por las instituciones Financieras (IFI), tales como el Fondo Monetario Internacional (FMI) y el Banco Mundial (BM).
Evaluables	Que permitan la evaluación por parte de las autoridades nacionales o por terceros, entre ellas las instituciones financieras internacionales
Fuente: FSB (2013). <i>Key Standards for Sound Financial Systems</i> . Consultado el 05/05/2013 en: http://www.financialstabilityboard.org/cos/key_standards.htm	

Los 12 Estándares Clave para Sistemas Financieros Sanos, fueron discriminados en tres grandes áreas: *Política Macroeconómica y Transparencia de la Información; Regulación y Supervisión Financiera;* y por último la *Infraestructura Institucional y de Mercado*. La numeración ha sido dada indistintamente, puesto que la FSB, no muestra un orden de importancia en su presentación.

⁵⁵ Junta de Estabilidad Financiera - FSB (2013). *About the Compendium of Standards*. Consultado el 05/10/2013 en: <http://www.financialstabilityboard.org/cos/index.htm>

Tabla 7. Estándares Clave

Estándares Clave para Sistemas Financieros Sanos			
Key Standards for Sound Financial Systems			
Estándar Clave	Emisor	Área	Norma - Estándar
Política macroeconómica y la transparencia de la información			
1	FMI	Transparencia de la política monetaria y financiera	Código de buenas prácticas de transparencia en las políticas monetarias y financieras
2		Transparencia y política fiscal	Código de buenas prácticas de transparencia fiscal
3		Difusión de datos	Norma de Divulgación de Información Especial Sistema General de Divulgación de Datos
Regulación y supervisión financiera			
4	BCBS	Supervisión bancaria	Principios Básicos para una Supervisión Bancaria Efectiva
5	IOSCO	Regulación de Valores	Objetivos y Principios de la Regulación de Valores
6	IAIS	Supervisión seguros	Principios Básicos de Seguros

Se tiene que para cuestiones de regulación en *Política Macroeconómica y Transparencia de la Información*, el organismo rector es el Fondo Monetario Internacional (FMI).

Para el área de *Regulación y Supervisión Financiera*, se observa la emisión de estándares por parte del Comité de Supervisión Bancaria de Basilea (BCBS), la Organización Internacional de Comisiones de Valores (IOSCO) y la Asociación Internacional de Supervisores de Seguros (IAIS). En el tercer capítulo se observará que gracias a estos se creó en el año 2005, el Consejo de Supervisión del Interés Público (PIOB), entre cuyas funciones tiene la vigilancia de los procesos de emisión de estándares por parte de tres Consejos Emisores (IAASB, IESBA, e IAESB) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC).

En el área tres, que comprende la *Infraestructura Institucional y de Mercado*, la FSB reconoce entre otros, el trabajo de dos organizaciones que emiten estándares internacionales de contabilidad y auditoría-aseguramiento, como ya se había anticipado estas son: el IASB y el IAASB/IFAC.

Sus estándares, las NIIF (IFRSs) y NIA respectivamente, están amparados bajo los denominados *Informes sobre la Observancia de Estándares y Códigos (ROSC, Reports on the Observance of Standards & Codes)*, emitidos por el Banco Mundial (BM) y el Fondo Monetario Internacional (FMI), el ROSC es un Programa que ayuda a los países miembros en la aplicación de estándares para el fortalecimiento de la información financiera. Hasta finales del año 2013 este informe se ha realizado a 104 países.

Tabla 8. Continuación Estándares Clave.

Estándares Clave para Sistemas Financieros Sanos			
Estándar Clave	Emisor	Área	Norma - Estándar
Infraestructura institucional y de mercado			
7	BCBS / IADI	Resolución de Crisis y de seguro de depósito	Principios Básicos para Sistemas de Seguro de Depósitos Eficaces
8	Banco Mundial	Insolvencia	Insolvencia y derechos de los acreedores
9	OCDE	Gobierno corporativo	Principios de Gobierno Corporativo
10	IASB	Contabilidad y Auditoría	Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)
	IAASB		Normas Internacionales de Auditoría (NIA)
11	CPSS / IOSCO	Pagos, compensaciones y liquidaciones	Principios para las infraestructuras del mercado financiero
12	GAFI	Integridad del mercado	Recomendaciones del GAFI en la lucha contra el lavado de activos y la financiación y proliferación del terrorismo.
Realizado a partir de: FSB (2013). <i>Compendium of Standards - CoS</i> . Consultada el 12/10/2012 en: http://www.financialstabilityboard.org/cos/key_standards.htm			

2.2.6. Los reguladores de contabilidad y auditoría en la NAFI

Estos temas que bien parecieran alejados del campo de la contabilidad y la auditoría, en realidad no lo son, como se observa en el Examen⁵⁶ del ISAR (2009: pp.9 -10) sobre los problemas de aplicación práctica de las normas internacionales de información financiera en las crisis financieras, cuando a finales de 2008, los mayores organismos de normalización contable: IASB y FASB establecieron conjuntamente el Grupo Consultivo sobre las Crisis Financieras (*FCAG, Financial Crisis Advisory Group*) que descubrió entre otras cosas, la importancia de cuatro Principios; hizo algunas recomendaciones y debatió sobre algunos temas específicos, estos fueron desagregados como sigue:

Tabla 9. Principios y temas específicos sobre información financiera

Resultados del Grupo Consultivo sobre las Crisis Financieras (FCAG) formado por los normalizadores IASB y FASB
<i>Los Cuatro Principios de la Información Financiera</i>
1. La eficacia de la información financiera
2. Las limitaciones de la información financiera
3. La convergencia de las normas de contabilidad
4. La responsabilidad e independencia de las entidades reguladoras
Temas específicos de debate
A. Valoración y medición en los mercados ilíquidos (con mayor interés en los instrumentos financieros.)
B. El carácter pro cíclico de las normas de contabilidad
C. El aprovisionamiento, la gestión de riesgo y la divulgación
D. La conciliación entre la información financiera y la regulación prudencial.
Realizado a partir de: ISAR/UNCTAD (2009). <i>Examen de los Problemas de Aplicación Práctica de las Normas Internacionales de Información Financiera: Los Efectos de la Crisis Financiera</i> . Doc.PDF.15 pp.

El resultado permitió hacer preguntas que giraron en torno al papel de la contabilidad y la auditoría para emitir señales tempranas sobre prácticas que no fueran sanas para los sistemas financieros. Esos documentos fueron recogidos en el Informe Final para el Grupo de los Veinte (G - 20), en julio 29 del año 2009.

⁵⁶ ISAR/UNCTAD (2009). *Examen de Los Problemas de Aplicación Práctica de las Normas Internacionales de Información Financiera: Los Efectos de la Crisis Financiera*. Doc. PDF.15 pp.

De allí en adelante se enviaron tres cartas adicionales a este Grupo, la última data de enero de 2010. Entre los temas neurálgicos estuvieron la medición a valor razonable y las técnicas de valoración conexas en los tiempos de crisis, al igual que en la auditoría, la información financiera general y aquella información que se hace por prescripción reglamentaria.

Otros tópicos del Examen del ISAR (2009: p.7) describieron las observaciones de la Declaración de abril de 2009 por parte del G-20, en cuanto a las medidas que los organismos de normalización contable deberían adoptar, como lo son:

- ✓ Reducir la complejidad de las normas contables en temas de instrumentos financieros.
- ✓ Potenciar el reconocimiento contable de las provisiones para fallidos, mediante la aplicación de un amplio espectro de información crediticia.
- ✓ Mejorar las normas contables en relación al aprovisionamiento, riesgo de firma y la incertidumbre de valoración.
- ✓ Obtener coherencia y claridad en la aplicación de normas de valoración a nivel internacional en colaboración con los organismos supervisores.
- ✓ Realizar los esfuerzos necesarios para desarrollar un único conjunto de normas contables globales de alta calidad.

La anterior información sólo constituyó un ejemplo y pequeña aproximación al verdadero rol que podrían cumplir los emisores de estándares internacionales de contabilidad y auditoría en la Nueva Arquitectura Financiera Internacional (NAFI), por tanto, lo que viene en el siguiente capítulo será la descripción detallada de aquellos organismos que dada su importancia se han convertido en verdaderos actores de la nueva regulación en el mundo para los temas relacionados con la profesión contable, entre ellos: contabilidad privada, auditoría, contabilidad del sector público, ética y educación contable, informes corporativos, y contabilidad de las Pymes, siendo los dos primeros temas los de mayor énfasis.

CAPÍTULO

3. PRINCIPALES ORGANISMOS EMISORES DE ESTÁNDARES INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

Este capítulo recogerá la descripción y generalidades de los principales organismos emisores de normas (estándares) internacionales de contabilidad y auditoría en el mundo. Se han tomado ocho organizaciones que se constituyen en las de mayor relevancia para los actuales procesos de *armonización y adopción* de normas contables, de auditoría y otras normas relacionadas, éstas son:

Tabla 10. Principales emisores de estándares de contabilidad y auditoría.

Principales Organismos Emisores de Normas Internacionales de Contabilidad y Auditoría			
Nº	Sigla	Idioma	Denominación
1	IASB	en	<i>International Accounting Standards Board</i>
		es	Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad
2	FASB	en	<i>Financial Accounting Standards Board</i>
		es	Junta de Normas de Contabilidad de Estados Unidos
3	IFAC	en	<i>International Federation of Accountants</i>
		es	Federación Internacional de Contadores
4	IAASB	en	<i>International Auditing and Assurance Standards Board</i>
		es	Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento
5	IPSASB	en	<i>International Public Sector Accounting Standards Board</i>
		es	Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público
6	IESBA	en	<i>International Ethics Standards Board for Accountants</i>
		es	Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores.
7	IAESB	en	<i>International Accounting Education Standards Board</i>
		es	Consejo de Normas Internacionales de Formación en Contaduría
8	ISAR	en	<i>Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting</i>
		es	Grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos en Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes
De acuerdo al Código de Idiomas - ISO 639-1 (2 letras), entiéndanse los códigos "es" español y "en" inglés			

Los anteriores organismos fueron seleccionados de acuerdo a las siguientes características:

- Que emitan normas (estándares) internacionales de contabilidad y/o auditoría y otras relacionadas, reconocidas globalmente por las instituciones, jurisdicciones y países, en los cuales poseerían alguna participación e influencia importante.
- Que tengan intereses afines a los procesos de adopción-convergencia y armonización hacia un único conjunto de normas (estándares) internacionales con características de calidad y consistencia relacionados especialmente con la contabilidad y auditoría.

3.1. *International Accounting Standards Board (IASB)* Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad

3.1.1. Descripción General del IASC e IASB

Históricamente la una ha llevado a la formación de la otra y por lo tanto en esencia son la misma con sus respectivas implicaciones y reestructuraciones, pero para el objeto de esta investigación se hace pertinente separarlas, encontrar su hilo histórico conductor y posteriormente tener la posibilidad de ubicarse en el contexto actual en cuanto a su papel en la emisión de Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF (IFRSs, por sus siglas en inglés).

- ***International Accounting Standards Committee (IASC)***: El Comité de Normas Internacionales de Contabilidad, fue fundado el 29 de junio de 1973. Las normas emitidas por el IASC, se denominaron Normas Internacionales de Contabilidad - NIC (*IAS, International Accounting Standards*, por sus siglas en inglés). Entre el periodo 1973 - 2000, se emitieron por parte del IASC: Un Marco Conceptual (*Conceptual Framework*), 41 NIC y 24 Interpretaciones de las NIC. Este Comité fue reestructurado en 2001, por el actual Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), el cual emite las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).
- ***International Accounting Standards Board (IASB)***: Es un organismo independiente del sector privado que desarrolla y aprueba las Normas Internacionales de Información Financiera - NIIF. Su conjunto normativo también incluye: las NIC (*IAS*) emitidas por su antecesor IASC; las Interpretaciones o Guías elaboradas por el Comité de Interpretaciones de las NIIF (antes conocido como *C/NIIF*) y las Interpretaciones de las NIC, conocidas como *SICs*. El IASB es el Consejo más importante de la actual Fundación IFRS (antes IASCF) y su sede principal está en Londres.

3.1.2. Miembros del IASB

Conformado desde de julio de 2012 por 16 miembros⁵⁷; 1 deberá ser elegido Presidente y hasta 2 como Vicepresidentes. De dicho total, 3 podrán ser elegidos para tiempo parcial. Según lo establecido a partir del 2 de julio del año 2009, su periodo de nombramiento es de 5 años, con posibilidad de renovarse hasta por 3 años adicionales. Para el caso de los Presidentes y Vicepresidentes, estos podrán reelegirse por periodos de 5 años, sin posibilidad de exceder un total de diez años en tal designación.

Estos miembros, tienen la responsabilidad de las cuestiones técnicas, en las que se involucra el desarrollo, emisión y publicación de las NIIF; incluidas las NIIF para las PYME; la publicación y exposición de proyectos o borradores para discusión pública (*Draft*); y también depende de ellos la aprobación y posterior emisión de las Interpretaciones desarrolladas por el Comité de Interpretaciones de las NIIF. Para aplicar a dicha designación los miembros deberán tener la suficiente competencia profesional y experticia en negocios y mercados.

Tabla 11. Distribución geográfica de los miembros IASB

Participación Geográfica del IASB	
Región	Miembros
Asia / Oceanía	4
Europa	4
Norteamérica	4
África	1
Suramérica	1
Otras Áreas (miembros que estarían sujetos a mantener el balance geográfico, anterior.)	2
Total miembros	16

⁵⁷ Deloitte: Documentos de publicación anual. *IFRS in your pocket (2013)*. Documento PDF.116 pp. Y también: Las NIIF en su bolsillo (2012). Documento PDF. 156 pp.

3.1.3. Reseña histórica: Del antiguo IASC al actual IASB

El IASC después denominado IASB se origina en los esfuerzos de diversos países del globo por eliminar las diferencias existentes en sus Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA). Diferencias, que como señala Stephen Zeff ⁵⁸ (2012: p.122-123) se daban incluso con aquellos países con mercados de capitales dinámicos y que dependían en gran medida de la financiación. La mayor divergencia se presentaba entre los PCGA de los países angloamericanos, del Continente Europeo y Japón, donde la práctica contable era conducida por los temas de impuesto sobre la renta y los resultados financieros se podían manipular fácilmente con reservas ocultas. No obstante, la mayor dificultad residía en la comparación de los estados financieros y su respectiva revelación.

Los sucesos de respuesta se tejen con mayor progreso después de las décadas de los 50^a y 60^a, pues el rápido crecimiento del comercio, la inversión fuera de las fronteras locales y las adquisiciones y fusiones multinacionales hacen que los profesionales contables encuentren nuevos retos en la esfera internacional, el mayor deseo era tener la posibilidad de comparar estados financieros preparados en distintos países. Por ejemplo, en 1964 el AICPA publicó *Professional Accounting in 25 Countries*, convirtiéndose en el primer gran volumen que consideró los temas de contabilidad, auditoría y la profesión contable mundial.

Zeff (2012: p.124), describe el esfuerzo de Sir Benson (fue socio de la antigua Cooper Brother & Co.) y del Presidente del ICAEW, por acabar con el problema de la diversidad de prácticas contables entre 1966 - 1967. En 1966, Benson convenció a importantes organizaciones como el AIPCA (EE.UU), CICA (Canadá), el *Chartered Accountants in Ireland* e ICAEW (Reino Unido) para conformar el *Accountants International Study Group (AISG)*, dicho grupo publicaría durante más de 10 años, folletos en los cuales se comparaban las prácticas de contabilidad y auditoría en países líderes, inicialmente sólo entre los enfoques y estados financieros de Reino Unido, Canadá y Estados Unidos.

Sir Benson también logró la fundación del IASC en junio 29 de 1973, justo cuando Inglaterra, Irlanda y Dinamarca, ingresaban a la Comunidad Económica Europea (CEE, Hoy Unión Europea), y previo a la primera emisión normativa, ya había

⁵⁸ ZEFF, A. Stephen (2012). La evolución del IASC al IASB, y los retos que enfrenta. *Revista Contaduría. Universidad de Antioquia* (Nº 60). pp.119-164. Consultado de la Traducción de Alexander Madrid Ortega. Universidad de Antioquia.

persuadido a la Bolsa de Valores de Londres de revelar sus partidas de acuerdo a las normas del IASC. Los primeros países invitados a hacer parte del IASC fueron según lo describe Zeff (2012, p.125): Alemania, Australia, Canadá, Estados Unidos, Francia, Holanda, Japón, México, Reino Unido e Irlanda.

El dato curioso, es el patrocinio por parte del AICPA a la delegación de Estados Unidos para hacer parte del IASC, pues éste posibilitaría la creación del FASB sólo dos días después de la formación del IASC, lo particular de este hecho, radica en que se consideraría posteriormente al FASB como un emisor que de alguna u otra forma sería competencia para el otro organismo y que como se observará en apartes posteriores, tanto FASB como IASB, emitirían las normas (estándares) contable-financieras más importantes a nivel mundial, y cuyos esfuerzos conjuntos buscan eliminar diferencias en un largo proceso de *convergencia* conocido como *Acuerdo Norwalk*, firmado en el año 2002 y ratificado en posteriores ocasiones.

Tanto en la conformación de estos organismos reguladores, como en la emisión de estándares se han hecho partícipes la Comisión de Valores de los Estados Unidos - SEC⁵⁹ y la Organización Internacional de Comisiones de Valores - IOSCO⁶⁰, su influencia ha sido marcada en torno a intereses financieros derivados de la protección y vigilancia de los mercados de valores. Esta última trabaja intensamente con el Grupo de los Veinte (G-20) y la Junta de Estabilidad Financiera (FSB), en una agenda global de reforma regulatoria.

Por muchos años el IASC persiguió que la SEC, retirara la obligación que tenían las empresas extranjeras cotizantes en los mercados de Estados Unidos, de realizar reconciliación entre las NIC y los GAAP estadounidenses, lo cual fue finalmente concedido en marzo de 2008. Para el caso de la IOSCO, Sierra (2002: p. 98-99) y Stephen A. Zeff (2012, p.131) se aproximan a mencionar en sus respectivos apartes, que hacia el año 1987 se da una propuesta de la IOSCO ante la necesidad del IASC, en cuanto a mejorar las normas para que éstas fuesen aprobadas en los mercados regulados por los miembros de su organización.

⁵⁹ *Securitties Exchange Commission - SEC*: su misión es proteger a los inversionistas, mantener mercados justos, ordenados y eficientes, y facilitar la formación de capital.

⁶⁰ *International Organization Securitties Commission*: establecida en 1983, es el organismo internacional reconocido que regula el 95% de los mercados de valores del mundo. Sus miembros incluyen a más de 120 reguladores de valores y otros 80 mercados participantes (bolsas, regionales y organizaciones financieras internacionales, etc.).

A consecuencia, entre 1997 - 2000 el IASC ejecutó un fuerte proceso de reestructuración que terminó en la creación y fortalecimiento del actual FASB, buscando entre otras cosas, obtener la confianza de la IOSCO, la SEC, las organizaciones profesionales de contabilidad - auditoría y de los países. En julio del año 2000 la Comisión Europea aprobó la adopción de las NIC, que se harían efectivas a partir del año 2005 bajo la figura del *endoso (endorsement)* para todas las empresas cotizantes en los mercados de sus estados miembro.

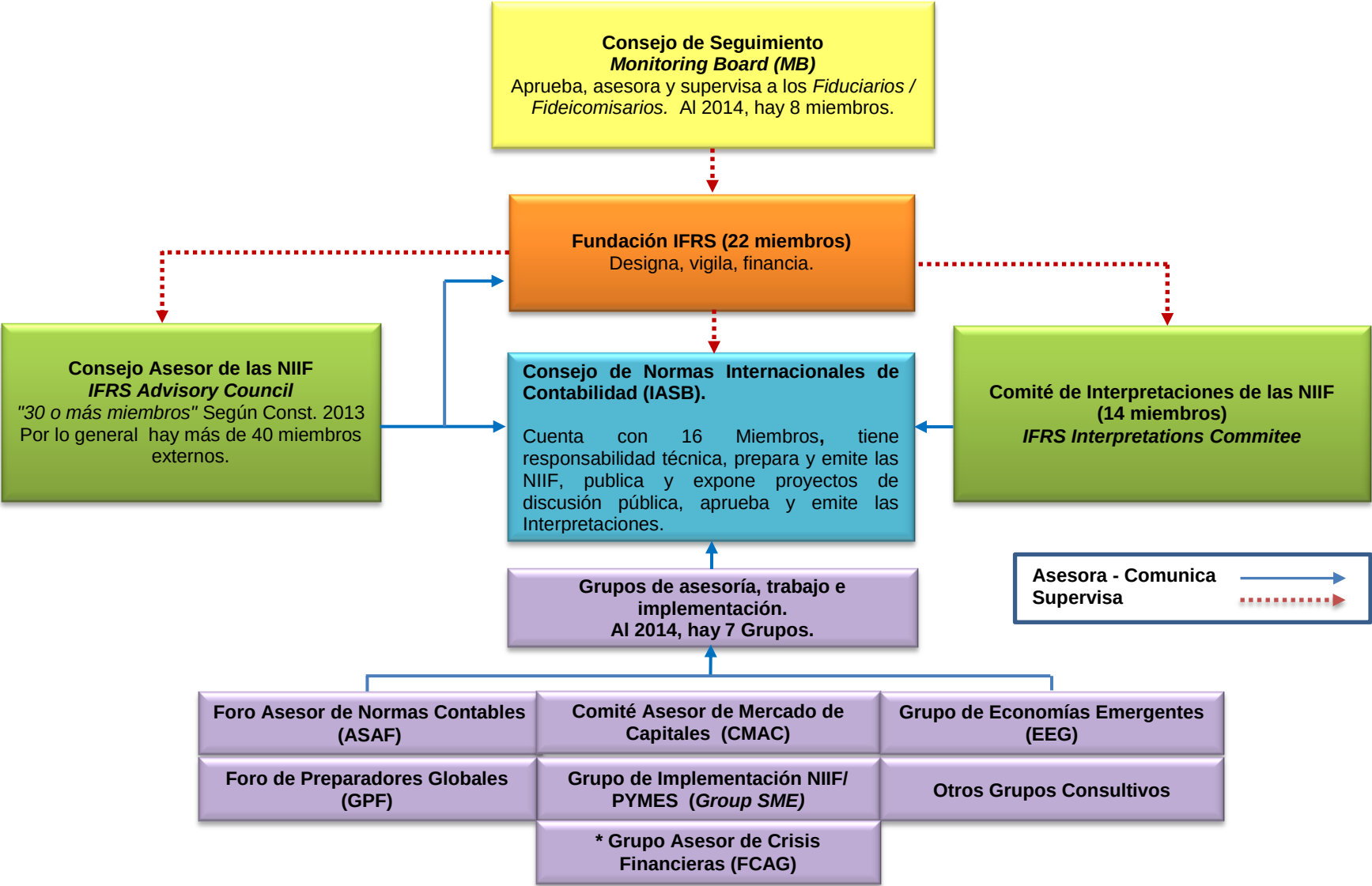
Actualmente las NIIF del IASB, son uno de los denominados 12 Estándares Claves (*Key Standards*), dentro del Compendio de Estándares de la Junta de Estabilidad Financiera (FSB); tienen presencia en más de 125 jurisdicciones; pues mediante una larga lista de Memorandos de Entendimiento (*MoUs*) el IASB, las organizaciones y países, refuerzan el objetivo de desarrollar e implementar un único conjunto de normas de contabilidad de calidad y de alcance global.

3.1.4. Estructura organizacional: IASB y Fundación IFRS

Como se podrá observar en la siguiente gráfica, el IASB necesita de un completo cuerpo para emitir las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), pues alrededor de éste se encuentran órganos que le apoyan desde la financiación hasta la asesoría e implementación de las normas. A continuación se describirá cada órgano de su estructura organizacional.

Gráfica. 5. Estructura Organizacional IASB y Fundación IFRS

Elaboración propia.



3.1.5. Fundación IFRS

Es oportuno tener en cuenta que existe una Fundación detrás de los objetivos del IASB y demás Consejos, ésta se conoció hasta marzo de 2010, como Fundación IASC (IASCF, por sus siglas en inglés), cuando en una de las revisiones quinquenales de su *Constitución*⁶¹ se decidió cambiarle el nombre a Fundación IFRS. Ésta tiene un carácter independiente y sin ánimo de lucro, su sede está ubicada en Londres (Reino Unido); y desde 2012 cuenta con una oficina en la región Asia/Oceanía, situada en Tokio (Japón). Se podría decir que la Fundación IFRS es la piedra angular del grupo, pues tiene cuatro objetivos⁶² principales a saber, de los cuales se desprende el trabajo de sus Consejos, Comités y Grupos:

1. Desarrollar, de acuerdo al interés público, un único conjunto de normas de información financiera, legalmente exigibles y globalmente aceptadas, comprensibles y de alta calidad, basado en principios claramente articulados.
2. Promover el uso y la rigurosa aplicación de dichas normas (estándares).
3. Tener en cuenta las propias necesidades de las entidades de acuerdo a su nivel, tamaño y entorno económico.
4. Promover y facilitar la adopción de las NIIF (IFRSs), que son las normas e interpretaciones emitidas por el IASB, a través de la convergencia entre Normas Nacionales y las NIIF (IFRSs).

Para alcanzar tales objetivos, la Fundación IFRS se vale de órganos importantes como el denominado Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), un Consejo Asesor de las NIIF (*IFRS Advisory Council*), un Comité de Interpretaciones de las NIIF, una Consejo de Seguimiento (*Monitoring Board*) y otros Grupos de Trabajo, Asesoría e Implementación..

Los funcionarios de estos Consejos se denominan *Fideicomisarios o Fiduciarios (Trustees)*, los cuales son representativos de instituciones y organizaciones de alto nivel, provenientes de diferentes partes del mundo y de una variada gama de profesiones y especialidades.

⁶¹ Fundación IFRS (2012). *Constitución de la Fundación IFRS*. En: *Introducción a la Edición 2012*. Londres – Reino Unido. 14 pp.

⁶² Fundación IFRS (2013). *IFRS Foundation Constitution. Name and objectives*. 16 pp.

Los *Fideicomisarios* tienen la responsabilidad de velar por la gobernanza y supervisión de la Fundación IFRS; también salvaguardar la independencia del IASB y la correcta financiación de la organización, además del nombramiento de los miembros del IASB, el Consejo Asesor de las NIIF y del Comité de Interpretaciones de las NIIF. Los *Fideicomisarios* también están en la obligación de rendir cuentas ante el Consejo de Seguimiento (*MB, Monitoring Board*) que involucra a las autoridades de los mercados de capitales públicos.

3.1.5.1. Miembros de la Fundación IFRS

Está compuesta por 22 Fideicomisarios⁶³, éstos son nombrados por un periodo de 3 años, prorrogables una sola vez. Uno de ellos es elegido como Presidente, mientras que hasta 2 pueden asumir como Vicepresidentes. Sin embargo luego de transcurrir un servicio, un Fideicomisario podrá ser designado como Presidente o Vicepresidente, por periodos de 3 años siempre y cuando, el total de años como Fideicomisario no exceda los nueve años de servicio.

En este rol, pueden estar personas con antecedentes profesionales apropiados como: auditores, preparadores, usuarios, académicos y funcionarios que sirvan al interés público. Además, dos de ellos deberán ser socios principales de firmas internacionales de alto prestigio y prominencia. Así mismo la participación en los órganos está discriminada de acuerdo a la participación geográfica.

Tabla 12. Participación Geográfica de los miembros Fundación IFRS.

Participación Geográfica de los Fideicomisarios de la Fundación IFRS	
Región	Miembros
Asia / Oceanía	6
Europa	6
Norteamérica	6
África	1
Suramérica	1
Otras Áreas (miembros que estarían sujetos a mantener el balance geográfico, anterior.)	2
Total miembros	22

⁶³ Fuente1: Fundación IFRS (2012). *Constitución de la Fundación IFRS*. En: *Introducción a la Edición 2012*. Londres – Reino Unido. 14 pp.

Fuente2: Deloitte (2012). *Las NIIF en su bolsillo 2012*. Documento PDF. 156 pp.

3.1.5.2. Financiación del IASB desde la Fundación IFRS

El Reporte⁶⁴ Anual del año 2012 de la Fundación IFRS (2013: pp.34-36) menciona que esta se había financiado inicialmente de las contribuciones voluntarias de más de 200 organizaciones. Sin embargo, con el paso del tiempo recibe un impulso desde los pagos y aportes de los regímenes nacionales basados en la relación con el Producto Interno Bruto (PIB) de cada país aportante.

Tabla 13. Principios para la Financiación de la Fundación IFRS

Principios para la Financiación de la Fundación IFRS		
Principios	Descripción	Práctica
Base Amplia	Financiada por un amplio rango de participantes procedentes de los mercados de capitales del mundo.	Cobros de cuotas obligatorias introducidas para empresas cotizadas y no cotizadas en número creciente de países. La Organización actualmente es financiada por miles de organismos directa e indirectamente.
Convincente	Carga financiera a compartir adecuadamente entre beneficiarios dentro de una jurisdicción, con el apoyo oficial de las autoridades reguladoras relevantes.	
Abierta	No dependiente de acciones de particulares que dañarían la independencia de la organización.	
País-Específico	Compartidos por las mayores economías del mundo sobre una base proporcional, utilizando el Producto Interno Bruto como factor clave determinante de medición.	

Fuente: Fundación IFRS (2013). Quiénes somos y qué hacemos. Versión Revisada a Septiembre de 2013. Documento PDF. 7 paginas. Consultado el 10/10/2013 en:
http://www.ifrs.org/About-us/Documents/WhoWeAre_Spanish_September_FINAL_2013.pdf

Como se observa en la anterior Tabla, la forma de financiación obedece a cuatro Principios. Aunque éstos pueden diferir, en la mayoría de los casos y en la práctica se hace a través de cuotas obligatorias de un sinnúmero de organismos reguladores, emisores de normas, las organizaciones internacionales y otras organizaciones profesionales de contabilidad.

Para el año 2012 el presupuesto de la Fundación IFRS estuvo en alrededor de 25 millones de libras esterlinas (£). Sus estados financieros muestran que la organización cerró con ingresos por un valor aproximado de £25.5 millones, provenientes de las contribuciones (£20.millones) y de las publicaciones,

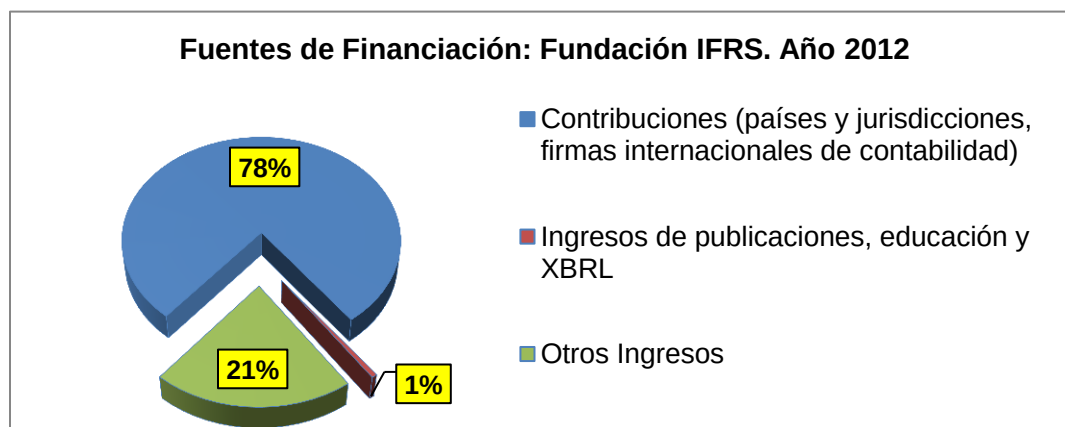
⁶⁴ Fundación IFRS (2013). *IFRS Annual Report 2012*. Doc. PDF. 56 pp. Consultado el 06/07/2013 en: <http://www.ifrs.org/The-organisation/Governance-and-accountability/Annual-reports/Documents/2012-IFRS-Foundation-Annual-Report.pdf>

educación y XBRL (£5.5 millones). Mientras que los costos y gastos sumaron £23.8 millones aproximadamente. Al final el resultado integral obtenido en el año fue de £2.4 millones, cifra superior a las 708 mil libras esterlinas (£) obtenidas en el año 2011. Las contribuciones siguen en aumento por el número de países que están en proceso de *adopción y convergencia* con las NIIF (*IFRSs*).

Tabla 14. Fuentes de Ingreso de la Fundación IFRS

Fuentes de Financiación de la Fundación IFRS. Años 2011 y 2012 (En miles de Libras Esterlinas)			
Fuente de Ingreso Operativo		Año 2012	Año 2011
A	Contribuciones (países y jurisdicciones, firmas internacionales de contabilidad)	£ 20.030	£ 20.562
B	Ingresos de publicaciones, educación y XBRL	£ 149	£ 37
C	Otros Ingresos	£ 5.324	£ 5.522
Total Ingresos		£ 25.503	£ 26.121
Realización propia a partir de: Fundación IFRS (2013). <i>Annual Report 2012</i> . Documento PDF. p.35			

Gráfica. 6. Financiación Fundación IFRS



Elaboración propia.

3.1.6. Los Comités de Interpretaciones⁶⁵ de las NIC/NIIF

3.1.6.1. *Standing Interpretation Committee (SIC)*

Conocido en la versión traducida al español como Comité Permanente de Interpretaciones, fue el primer órgano interpretativo y generador de guías para las NIC (*IAS, International Accounting Standards*) emitidas por parte del IASC. Dicho conjunto de interpretaciones se conocen como *SICs*. Fue reestructurado en 2002, por el Comité de Interpretaciones de las NIIF (CINIIF).

3.1.6.2. *IFRS Interpretations Committee*

Anteriormente conocido como *International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC)*, que para la lengua española corresponde a Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF), reestructuró en marzo de 2002 al Comité Permanente de Interpretaciones (*SIC*). Según la misma Fundación IFRS (2012: p.A7), es el órgano que suministra guías oportunas sobre cuestiones detectadas referentes a la información financiera, las cuales no se reflejan en las NIIF (*IFRSs*), e igualmente sobre problemas sobre los que ya se hayan desarrollado, o parezca probable que se desarrollen, interpretaciones insatisfactorias o contradictorias. Las referidas interpretaciones se conocen comúnmente como CINIIFs (*IFRICs*, por sus siglas en inglés).

3.1.7. Miembros del Comité de Interpretaciones de las NIIF

Está compuesto por 14 miembros con derecho a voto y un Presidente sin derecho a voto, renovables cada 3 años, provenientes de diferentes partes del mundo, estos son nombrados por los Fideicomisarios. Trabaja estrechamente con sus similares Comités Nacionales siguiendo un debido proceso, el cual es abierto, transparente y público.

⁶⁵ Fundación IFRS (2013). *The organisation*. Consultado el 06/08/2013 en: <http://www.ifrs.org/The-organisation/Pages/IFRS-Foundation-and-the-IASB.aspx>

3.1.8. Monitoring Board (MB) Consejo de Seguimiento

Formado en 2009, para promover la interacción formal y la responsabilidad pública entre las autoridades de los mercados de capital y los Fideicomisarios de la Fundación IFRS. Sus objetivos están vinculados con los mandatos de protección inversionista, integridad de mercado y formación de capital. Sus responsabilidades incluyen:

- Revisar la pertinencia de la financiación del IASB. Y comunica a éste, a través de la Fundación IFRS, asuntos de amplio interés público relacionados con la información financiera. También vigila el debido proceso en la emisión de las NIIF (*IFRSs*).
- Participar en el proceso de designación y aprobación de los Fideicomisarios, además de revisar y proporcionar asesoría a los mismos en cuanto a responsabilidades atribuidas, pues los Fideicomisarios deben presentar un informe anual al Consejo de Seguimiento (*MB*).

3.1.9. Miembros del Consejo de Seguimiento (MB)

Hasta el año 2013, sólo estaba integrado por el miembro representante de la Comisión Europea y los Presidentes de las siguientes organizaciones: Agencia de Servicios Financieros de Japón (*Financial Services Agency of Japan – FSAJ*); Comisión de Valores de Estados Unidos (*U.S Securities and Exchange Commission*); Comité de Mercados Emergentes de la IOSCO (*IOSCO Emerging Markets Committee*); Comité Técnico de la IOSCO (*IOSCO Technical Committee*); y Comité de Supervisión Bancaria de Basilea (*Basel Committee on Banking Supervision*), este último es un observador sin derecho a voto.

Sin embargo en mayo del mismo año 2013, había quedado abierta la posibilidad de que el *MB* designara 4 nuevos miembros, éstos deberían ser autoridades de mercados de valores, responsables por la forma y contenido de información financiera de sus jurisdicciones; también cumplir y asumir los requerimientos en cuanto a uso y financiación de los estándares emitidos por la Fundación IFRS. Así que el 28 de enero del año 2014 se anunció la adhesión de 2 nuevos miembros que son: la Comisión de Bolsa de Valores de Brasil (*CVM, Comissão do Valores Mobiliários of Brazil*) y la Comisión de Servicios Financieros de Corea (*FSC, Financial Services Commission*), con lo cual el Consejo de Seguimiento se compone a febrero del año 2014, de 8 miembros.

3.1.10. IFRS Advisory Council (Consejo Asesor de las NIIF)

Antes denominado Consejo Asesor de Normas – CAN (*SAC, Standards Advisory Council*), comprende un cuerpo de alto nivel, nombrado por los Fideicomisarios. Dicho concejo ofrece un Foro importante de participación de individuos y grupos, asesora al IASB y a los denominados Fideicomisarios de la Fundación IFRS. Está compuesto por representantes del más alto nivel de diferentes grupos interesados en el trabajo del IASB, como: preparadores, analistas financieros, inversores, académicos, auditores, reguladores, órganos profesionales de contabilidad. Sus miembros son designados cada 3 años, igualmente estos se reúnen por lo general 3 veces al año y durante dos días, en Londres.

La *Constitución IFRS* sugiere que sus miembros serán 30 o más, teniendo una diversidad geográfica y profesional. En realidad este órgano cuenta con miembros que representan los intereses de gobiernos, asociaciones, federaciones, empresas auditoras o grupos económicos de mayor influencia en el mundo en cuanto a los temas de valores, banca, contabilidad, auditoría, finanzas, seguros y gobierno. Además tiene acompañamiento de organizaciones observadoras como la Comisión Europea (CE), la Agencia de Servicios Financieros de Japón y la Comisión de Valores de Estados Unidos (SEC). Así que hasta finales del año 2013, la cantidad de miembros del Consejo Asesor de las NIIF sobrepasaba las 45 representaciones.

3.1.11. Otros Grupos Asesores del IASB

El IASB, también cuenta con otros 7 Grupos, Comités y Foros Asesores Consultivos que facilitan los procesos de retroalimentación para el mejoramiento en la elaboración de estándares, al igual que su difusión y educación. No obstante, el mayor beneficio se refleja en el apoyo para la adopción de IFRSs por parte de los países interesados en las mismas.

Tabla 15. Grupos, Comités Asesores del IASB

Grupos, Comités y Foros Asesores/Consultivos del IASB				
	Denominación del Grupo	Composición	Representación: Delegado/Individual	Establecido por el IASB
1	Foro Asesor de Normas Contables - ASAF	Internacional	Delegados	SI
2	Comité Asesor de Mercados de Capitales	Usuarios internacionales	Individuales	NO
3	Grupo de las Economías Emergentes	Economías Emergentes	Ambos	SI
4	Grupo Asesor de las Crisis Financieras	Internacional-Intersectorial	Individuales	SI
5	Foro de Preparadores Globales	Preparadores Internacionales	Individuales	NO
6	Grupo de Implementación de las NIIF/PYMES	Internacional-Área de Expertos	Individuales	SI
7	Otros Grupos Consultivos	Sector Técnico de Expertos	Individuales	SI
Fuente: Fundación IFRS (2013). <i>The organisation/IASB advisory bodies</i> . Consultado el 15/12/2013 en: http://www.ifrs.org/The-organisation/Advisory-bodies/Pages/About_advisory_bodies.aspx				

3.1.12. **Accounting Standards Advisory Forum (ASAF)** **Foro Asesor de Normas de Contabilidad**

El ASAF⁶⁶ es presidido por el IASB, proporciona asesoramiento técnico, formaliza y agiliza el compromiso colectivo de IASB con la comunidad de emisores nacionales y regionales de los cuales se nombra a sus miembros. Este grupo firmó un *MoU* (Memorando de Entendimiento) el 8 de abril del año 2013 con la Fundación IFRS, para llevar a cabo sus propósitos.

El ASAF, se reúne generalmente cuatro veces al año en Londres y son los Fideicomisarios de la Fundación IFRS, quienes revisan las operaciones y a los miembros del ASAF cada dos años. Sus doce miembros están agrupados de la siguiente manera: 1 miembro de África, 3 miembros de las Américas (Norte y Sur), 3 de Asia/Oceanía, 3 de Europa; y 2 que deben designarse de cualquier área siempre y cuando se mantenga el equilibrio geográfico.

⁶⁶ Fundación IFRS (2013). ASAF: Documento PDF. *Terms of reference/Charter*. 4 p. Consultado el 04/11/2013 en: <http://www.ifrs.org/The-organisation/Advisory-bodies/Documents/20130408-ASAF-ToR.pdf>

Tabla 16. Miembros del ASAF.

Foro Consultivo de Normas de Contabilidad (ASAF)	
Área	Organización participante
África	Consejo Sudafricano de Normas de Información Financiera con el apoyo de la Federación Panafricana de Contadores (PAFA)
Asia/Oceanía	Consejo de Normas Contables de Japón
	Consejo Australiano de Normas de Contabilidad
	Comité Chino de Normas de Contabilidad
	Grupo de Emisores de Normas de Asia / Oceanía (AOSSG), representada por el Instituto de Contadores Públicos de Hong Kong
Europa	Comité de Normas de Contabilidad de Alemania
	<i>European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG)</i>
	Instituto de Contabilidad y Auditoría de España
	<i>United Kingdom Financial Reporting Council</i>
Las Américas	Grupo Latinoamericano de Emisores de Normas de Información Financiera (GLENIF)
	<i>Canadian Accounting Standards Board</i>
	Consejo de Normas de Contabilidad Financiera de los EE.UU. (FASB)
Fuente: Fundación IFRS (2013). <i>The organisation/ASAF membership</i> . Consultado el 20/12/2013 en: http://www.ifrs.org/The-organisation/Advisory-bodies/ASAF/Pages/ASAF-Membership.aspx	

3.1.13. **Capital Markets Advisory Committee (CMAC)** **Comité Asesor de Mercados de Capitales**

Su trabajo está relacionado con la asesoría y retroalimentación a los proyectos del IASB, en los temas de análisis de la información financiera, estados financieros y aportes de conceptos y experiencias prácticas en los mercados de valores. Está compuesto por no más de veinte miembros para un término de tres años, con opción de renovación, por lo general inversores representativos y académicos de competencia meritoria. Se reúnen tres veces al año con representantes del IASB, en Londres - Inglaterra.

3.1.14. **Emerging Economies Group (EEG)** **Grupo de Economías Emergentes**

Fue creado en el año 2011, celebran dos reuniones por año teniendo como sede un país miembro, maneja los temas relacionados a la aplicación e implementación de NIIF en economías emergentes, así como las debidas orientaciones educativas, a que dan lugar dichos procesos.

Las últimas tres reuniones han sido celebradas en países como: Argentina (mayo-2012) el tema central fue la contabilidad de la agricultura; Sao Paulo, Brasil (diciembre-2012) se revisaron temas de control común y un breve debate sobre instrumentos financieros híbridos y el deterioro de los activos financieros; Mientras que la quinta sesión tuvo lugar en Seúl, Corea (mayo-2013). Entre otros se trataron temas de la tasa regulada y una corta discusión sobre la contabilidad de la plusvalía; descuentos bajo NIC19 y eliminación de beneficios bajo IAS 28. Los asistentes fueron delegados de China, India, Indonesia, Corea, Malasia, Rusia, Arabia Saudita, Sudáfrica y Turquía.

3.1.15. *Financial Crisis Advisory Group (FCAG)* Grupo Asesor sobre Crisis Financieras

Fue un grupo⁶⁷ de trabajo temporal y conjunto al FASB (2008-2010), sus miembros se desempeñaron en áreas y temas de mejoras en la información financiera, confianza de los inversores, así mismo en las crisis de crédito y de mercado; transparencia de la información en instituciones financieras, consecuencias por la interacción entre requisitos en los informes de propósito general y los regulatorios, identificación de problemas contables como las presentadas inicialmente con el valor razonable; independencia de grupos emisores de normas contables y las acciones gubernamentales en las crisis mundiales.

Este grupo publicó su Informe Final el 28 de Julio del año 2009, en el que lista cuatro Principios de la Información Financiera y una lista de recomendaciones, estos Principios son: Información financiera eficaz, limitaciones de la información financiera, convergencia de las normas contables, y la independencia y responsabilidad de emisores de normas.

3.1.16. *Global Preparers Forum (GPF)* Foro de Preparadores Globales

Este grupo no fue establecido por el IASB, es un órgano independiente y sus miembros son preparadores de estados financieros provenientes de distintos ramos de la industria y origen geográfico, por tal motivo reciben el patrocinio de la comunidad internacional de preparadores interesada. Así que su aporte como

⁶⁷ Fundación IFRS (2010). Doc.PDF. 11 pp. *A comprehensive overview of measures undertaken by the IASC Foundation and the IASB responding to the recommendations of the Financial Crisis Advisory Group.* Consultado el 07/08/2013 en: <http://www.ifrs.org/The-organisation/Advisory-bodies/FCAG/Documents/FCAGlettertoG20January10AttachmentB.pdf>

grupo al IASB tiene que ver con propuestas y conceptos dada su amplia experiencia y práctica en esta área. Para tal fin estos miembros de carácter no remunerado sirven de manera individual y no representan a las organizaciones patrocinadoras, se reúnen normalmente tres veces al año con representantes del IASB, algunas reuniones son llevadas a cabo en público y retransmitidas en video por lo general desde Londres.

3.1.17. *Group SME* **Grupo de Implementación de las NIIF/PYMES**

Fundado en el año 2010 y presidido por el IASB. Este grupo que cuenta con 22 miembros, apoya la implementación de las NIIF para las PYMES y vigila su aplicación, también colabora con el desarrollo de las orientaciones respectivas cuando éstas son requeridas, así como las consideraciones y recomendaciones para hacer algún tipo de modificación en las mismas.

La importancia de las PYMES radica en que estas representan el 95% de todas las empresas de las economías desarrolladas y en desarrollo. Si bien el proceso inició en julio de 2003, el primer paquete de normas para las PYMES (NIIF/PYMES) fue publicado en julio/2009, allí se incluyen todas las entidades no cotizantes en bolsa, que no sean entidades bancarias, o financieras.

3.1.18. *Regional and National Standard-Setting Bodies* **Organismos Regionales de Normalización**

En la actualidad se ha constituido en uno de los grupos más importantes para el IASB, dado que sirven de manera estratégica como retro-alimentadores en la elaboración de normas. Estos organismos reflejan las necesidades específicas de cada región o país, además facilitan que las NIIF tengan una aplicación coherente y sean endosadas en diversas regiones del globo.

Si bien cada jurisdicción tiene diferentes marcos legales para su aprobación, la colaboración de estos grupos permite asesorar a los países que desean adoptarlas o converger. El IASB, elaboró en febrero de 2006 una Declaración⁶⁸ de

⁶⁸ IASB - Fundación IFRS (2006). *Statement of Best Practice: Working Relationships between the IASB and other Accounting Standard-Setters*. Documento PDF. 16 pp. Consultado el 05/07/2013 en: <http://www.ifrs.org/The-organisation/Advisory-bodies/Documents/SOBPFFebruary2006final.pdf>

Mejores Prácticas denominada “*Las Relaciones de Trabajo del IASB y Otros Emisores de Normas Contables*”, que en la actualidad se constituyen en el fundamento para que existan los organismos regionales:

El IASB también fomenta una reunión anual conocida como *World Standards Setters - WSS* (Encuentro Mundial de los Emisores de Normas). El objetivo es compartir las experiencias y fortalecer los lazos de cooperación, entre emisores.

3.1.18.1. *European Financial Reporting Group (EFRAG)* Grupo Europeo de Información Financiera

Creado en junio del año 2001, pero inició operaciones en septiembre de ese mismo año con el apoyo de la Comisión Europea para el asesoramiento técnico sobre el desarrollo de las NIIF. Su sede está en Bruselas (Bélgica). Sus documentos se expiden generalmente en el idioma inglés. Sus iniciales objetivos fueron: la proactiva contribución al IASC (hoy IASB), el inicio de cambios en las Directivas Contables de la UE, la evaluación técnica de los estándares e interpretaciones del IASC, y el desarrollo de Guías cuando no se observe aplicación consistente en los documentos expedidos por el IASC.

Así se constituyó en el ejemplo más claro de participación por parte de un grupo regional para la adopción de normas, puesto que como cada país tenía su propio grupo emisor, el EFRAG recibió la responsabilidad de asegurar el *endoso* en todos los países de la Unión Europea. Tal como se ha hecho desde 2005, la gran mayoría de sus estados, permiten o presentan su información bajo las NIIF.

3.1.18.2. *Asian - Oceanian Standard-Setters Group (AOSSG)* Grupo de Emisores de Normas de Asia/Oceanía

Sus antecedentes se remontan al 17 de abril de 2009, en una reunión celebrada entre 11 países en la ciudad de Beijín (China), pero actualmente cuenta con 26 países miembros, la Presidencia y Vicepresidencia se alterna entre dichos países.

Bajo el Memorando de Entendimiento (*MoU*) de noviembre de 2009, y la *Visión de Futuro AOSSG* divulgada en 2011, éste planea adherir nuevos miembros y mejorar sus actividades estratégicas y operativas que permitan la *adopción* o *convergencia* con las NIIF del IASB entre sus jurisdicciones miembro.

3.1.18.3. *Group of Latin-American Standard-Setters (GLASS)*

Grupo Latinoamericano de Emisores de Normas de Información Financiera

El GLENIF, es el grupo regional más reciente y fue establecido el 28 de junio del año 2011, en Buenos Aires (Argentina), cuenta con una membresía de 16 países de América Latina. Sus idiomas oficiales son el español y el portugués, pero en los casos de análisis y respuesta técnica frente al IASB, será el inglés.

Particularmente la sede de su Directorio estará en el país que presida dicho grupo, cargando con los gastos de infraestructura y traducciones e interpretaciones. Al igual que los anteriores grupos, el objetivo general del GLENIF es de naturaleza técnica con respecto a todos los documentos emitidos por el IASB, con la posibilidad de que a futuro el grupo interactúe y trabaje para emitir opiniones sobre las normas que emitan otros cuerpos emisores internacionales. No obstante, su mayor interés persigue promover la adopción o convergencia con las NIIF respetando la soberanía y cooperación entre los países miembro.

3.1.18.4. *Pan-African Federation of Accountants (PAFA)*

Federación Panafricana de Contadores

Su lanzamiento tuvo lugar el 5 de mayo del año 2011, en Dakar (Senegal) con apoyo de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) de la cual hace parte, su membresía se compone de 34 países de África y su sede está en Johannesburgo, Sudáfrica. sus documentos son traducidos a dos idiomas: inglés (la gran mayoría) y francés, sus objetivos incluyen la participación en el desarrollo y la mejora de la profesión contable en el continente africano a través de la participación en el desarrollo y la difusión de las normas, directrices y otros pronunciamientos del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB).

3.1.19. Las normas (estándares) e interpretaciones

3.1.19.1. *International Accounting Standards (IASs)*

El IASC (1973) organismo antecesor del IASB, elaboró las primeras normas internacionales aceptadas por algunos países, la versión traducida al idioma español es Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), éstas normas fueron elaboradas hasta el año 2001, tiempo en el que comenzaría operaciones el IASB (2002). En total se elaboraron 41 NIC (IAS), éstas conservan su número y título.

Tabla 17. Las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC)

Normas Internacionales de Contabilidad (NIC)	
<i>International Accounting Standards (IASs)</i>	
Número	Denominación
NIC 1	Presentación de Estados Financieros
NIC 2	Inventarios
NIC 7	Estados de Flujos de Efectivo
NIC 8	Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores
NIC 10	Hechos Ocurredos después del Periodo sobre el que se informa
NIC 11	Contratos de Construcción
NIC 12	Impuesto a las Ganancias
NIC 16	Propiedades, Planta y Equipo
NIC 17	Arrendamientos
NIC 18	Ingresos de actividades ordinarias
NIC 19	Beneficios a los empleados
NIC 20	Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e información a revelar sobre Ayudas Gubernamentales

Normas Internacionales de Contabilidad (NIC)	
<i>International Accounting Standards (IASs)</i>	
Número	Denominación
NIC 21	Efectos de las variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera
NIC 23	Costos por Prestamos
NIC 24	Información a Revelar sobre las Partes Relacionadas
NIC 26	Contabilización e Información Financiera sobre Planes de Beneficio por Retiro
NIC 27	Estados Financieros Separados
NIC 28	Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos
NIC 29	Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias
NIC 32	Instrumentos Financieros: Presentación
NIC 33	Ganancias por Acción
NIC 34	Información Financiera Intermedia
NIC 36	Deterioro del valor de los Activos
NIC 37	Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes
NIC 38	Activos Intangibles
NIC 39	Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición
NIC 40	Propiedades de Inversión
NIC 41	Agricultura.

Fuente: Fundación IFRS (2012).NIIF. 1 de enero de 2012. Parte A. El Marco Conceptual para la Información Financiera, el Prólogo a las NIIF y el texto Consolidado de las NIIF, incluyendo a las NIC y las Interpretaciones. Londres-Reino Unido.10 págs. Tomadas bajo derechos del Instituto Nacional de Contadores Públicos de Colombia - INCP. Página: <http://www.aplicaciones-mcit.gov.co/niif/>

3.1.19.2. *International Financial Reporting Standards (IFRSs)*

Es el nombre que se le dio al segundo conjunto de estándares elaborados a partir de la formación del organismo conocido actualmente como IASB (desde el año 2002), la versión para los hablantes hispanos es traducida como Normas internacionales de Información Financiera (NIIF), donde los actuales paquetes incluyen tanto las NIC del IASC como las NIIF del IASB. Dicho paquete de NIIF comprende 13 normas, hasta finales del año 2013 todas vigentes.

Las NIIF Full, o NIIF para empresas participantes de los mercados de valores, han sido traducidas a 20 idiomas, mientras que las NIIF para las PYMES tienen traducción para 24 idiomas. Las NIIF establecen los requerimientos de reconocimiento, medición e información a revelar, referentes a las transacciones y sucesos económicos que son importantes en los estados financieros con propósito de información general.

Tabla 18. Lista de las NIIF

Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)	
<i>International Financial Reporting Standards (IFRSs)</i>	
Número	Denominación
NIIF 1	Adopción por primera Vez de las NIIF
NIIF 2	Pagos basados en acciones
NIIF 3	Combinaciones de Negocios
NIIF 4	Contratos de seguros
NIIF 5	Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas
NIIF 6	Exploración y Evaluación de Recursos Minerales
NIIF 7	Instrumentos Financieros: Información a Revelar
NIIF 8	Segmentos de Operación
NIIF 9	Instrumentos Financieros
NIIF 10	Estados Financieros Consolidados
NIIF 11	Acuerdos Conjuntos
NIIF 12	Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades
NIIF 13	Medición del Valor Razonable
Fuente: Fundación IFRS (2012).NIIF. Parte A. El Marco Conceptual para la Información Financiera, el Prólogo a las NIIF y el texto Consolidado de las NIIF, incluyendo a las NIC y las Interpretaciones. Londres-Reino Unido.10 pp. Tomadas bajo derechos del Instituto Nacional de Contadores Públicos de Colombia - INCP. Página: http://www.aplicaciones-mcit.gov.co/niif/	

3.1.19.3. Las NIIF para las PYMES

Conjunto que agrupa 35 Secciones, cuyas fuentes provienen de las NIC y las NIIF. La primera versión fue publicada en el año 2009.

Tabla 19. Lista de las NIIF/PYMES	
Sección	Denominación
--	Prologo
1	Pequeñas y Medianas Entidades
2	Conceptos y Principios Fundamentales
3	Presentación de Estados Financieros
4	Estado de Situación Financiera
5	Estado de Resultado integral y Estado de Resultados
6	Estado de Cambios en el Patrimonio y Estado de Resultado Integral y Ganancias Acumuladas
7	Estado de Flujos de Efectivo
8	Notas a los Estados Financieros
9	Estados Financieros Consolidados y Separados
10	Políticas Contables, Estimaciones y Errores
11	Instrumentos Financieros Básicos
12	Otros Temas relacionados con los Instrumentos Financieros
13	Inventarios
14	Inversiones en Asociadas
15	Inversiones en Negocios Conjuntos
16	Propiedades de Inversión
17	Propiedades , Planta y Equipo
18	Activos Intangibles Distintos de la Plusvalía
19	Combinaciones de Negocios y Plusvalía
20	Arrendamientos
21	Provisiones y Contingencias
22	Pasivos y Patrimonio
23	Ingresos de Actividades Ordinarias
24	Subvenciones del Gobierno
25	Costos por Prestamos
26	Pagos basados en Acciones
27	Deterioro del Valor de los Activos
28	Beneficios a los empleados
29	Impuestos a las Ganancias
30	Conversión de la Moneda Extranjera
31	Hiperinflación
32	Hechos Ocurredos después del Periodo sobre el que se Informa
33	Información a Revelar sobre Partes Relacionadas
34	Actividades Especiales
35	Transición a las NIIF para las PYMES.
Fuente: IASCF (2009).NIIF para las PYMES. Tomadas bajo derechos del Instituto Nacional de Contadores Públicos de Colombia - INCP. Página: http://www.aplicaciones-mcit.gov.co/niif/	

3.1.20. Las Interpretaciones de las Normas

3.1.20.1. Las *SICs Interpretations*

Son los documentos y guías o Interpretaciones de las Normas Internacionales de Contabilidad (*SICs*), elaboradas por el *Standing Interpretation Committee (SIC)*. En total se elaboraron 32 interpretaciones a las NIC, de las cuales hay 8 vigentes.

Tabla 20. Lista Interpretaciones de las NIC (*SICs*)

Interpretaciones de las NIC (<i>SIC</i>)	
<i>IAS Interpretations (Standing Interpretations Committee)</i>	
Número	Denominación
SIC-7	Introducción del Euro
SIC-10	Ayudas Gubernamentales- Sin Relación Especifica con Actividades de Operación
SIC-15	Arrendamientos Operativos-Incentivos
SIC-25	Impuestos a las Ganancias-Cambios en la Situación Fiscal de una Entidad de sus Accionistas
SIC - 27	Evaluación de la Esencia de las Transacciones que Adoptan la Forma Legal de un Arrendamiento
SIC-29	Acuerdos de Concesión de Servicios: Información a Revelar
SIC-31	Ingresos- Permutas de Servicios de Publicidad
SIC-32	Activos Intangibles-Costos de Sitios Web
Fuente: Fundación IFRS (2012). El Marco Conceptual para la Información Financiera, el Prólogo a las NIIF y el texto Consolidado de las NIIF, incluyendo a las NIC y las Interpretaciones. Londres-Reino Unido.10 pp. Tomadas bajo derechos del Instituto Nacional de Contadores Públicos de Colombia. Página: http://www.aplicaciones-mcit.gov.co/niif/	

3.1.20.2. Las *IFRICs*

Se conoce así al conjunto de guías y documentos o interpretaciones desarrolladas por el posterior Comité que reestructuró al *SIC*, conocido como Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF en español, o *IFRIC*, por sus siglas en inglés). Y según la *Constitución Revisada* a 2013, ahora sólo se denominaría Comité de Interpretaciones de las NIIF.

Tabla 21. Lista Interpretaciones de las NIIF (IFRICs)

Interpretaciones de las NIIF (CINIIF)	
IFRIC Interpretations (IFRICs)	
Número	Denominación
CINIIF 1	Cambios en Pasivos Existentes por Retiro del Servicio, Restauración y Similares
CINIIF 2	Aportaciones de Socios de Entidades Cooperativas e Instrumentos Similares
CINIIF 4	Determinación de si un Acuerdo contiene un Arrendamiento
CINIIF 5	Derechos por la Participación en Fondos para el Retiro del Servicio, la Restauración y la Rehabilitación Medioambiental
CINIIF 6	Obligaciones surgidas de la Participación en Mercados Específicos-Residuos de Aparatos Eléctricos y Electrónicos
CINIIF 7	Aplicación del Procedimiento de Re expresión según la NIC 29 <i>Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias</i>
CINIIF 10	Información Financiera Intermedia y Deterioro del Valor
CINIIF 12	Acuerdos de Concesión de Servicios
CINIIF 13	Programas de Fidelización de Clientes
CINIIF 14	NIC 19- El límite de un Activo por Beneficios Definidos, Obligación de Mantener un Nivel Mínimo de Financiación y su Interacción
CINIIF 15	Acuerdos para la Construcción de Inmuebles
CINIIF 16	Coberturas de una Inversión Neta en un Negocio en el Extranjero
CINIIF 17	Distribuciones, a los Propietarios de Activos Distintos al Efectivo
CINIIF 18	Transferencias de Activos procedentes de Clientes.
CINIIF 19	Cancelación de Pasivos Financieros con Instrumentos de Patrimonio
CINIIF 20	Costos de Desmonte en la Fase de Producción de una Mina a Cielo Abierto
Fuente: Fundación IFRS (2012).NIIF. 1 de enero de 2012. Parte A. El Marco Conceptual para la Información Financiera, el Prólogo a las NIIF y el texto Consolidado de las NIIF, incluyendo a las NIC y las Interpretaciones. Londres-Reino Unido.10 pp. Tomadas bajo derechos del Instituto Nacional de Contadores Públicos de Colombia - INCP. Página: http://www.aplicaciones-mcit.gov.co/niif/	

3.1.21. El uso de las NIIF en el mundo

Si bien las NIIF son requeridas y permitidas en al menos 129 países. La Fundación IFRS ha completado hasta finales de 2013 un análisis de 122 perfiles jurisdiccionales, los cuales se discriminan en los que hacen parte del Grupo de los Veinte (G-20), más el resto del conjunto que suman 102 jurisdicciones. También están incluidos 31 estados miembros de la Unión Europea - EU⁶⁹ (La

⁶⁹ *European Union* (EU) - Unión Europea: Es un grupo político y económico compuesto por 27 estados miembros, donde la Unión Europea como solo cuerpo es uno de los miembros del G-20. Adoptó las NIIF en 2002, para los estados financieros de todas las empresas que transan valores en los mercados regulados, a 2013 existen 100 mercados regulados en la Unión Europea. Las NIIF fueron efectivas desde el año 2005.

Unión Europea es un miembro del G-20) y del Área Económica Europea - EEA⁷⁰. Dicho análisis diferenció la percepción que tienen las jurisdicciones frente al compromiso de constituir un único conjunto de normas y de que éste conjunto sea precisamente el de las NIIF emitidas por el IASB.

El Análisis⁷¹ de la Fundación IFRS (2013) también observó las jurisdicciones que han adoptado o requieren las NIIF, mencionando que dentro de las 122 jurisdicciones se han realizado mínimas modificaciones al conjunto normativo, y los pocos que lo han hecho, las consideran como medidas temporales. El ejemplo frecuentemente citado es la Unión Europea que describe a la *NIC 39 carve out* como “temporal”, por ello esta disposición ha sido aplicada por menos de 2 docenas de bancos de las 8000 firmas con NIIF que negocian sus valores en los mercados regulados.

3.1.21.1. Compromiso público de las jurisdicciones

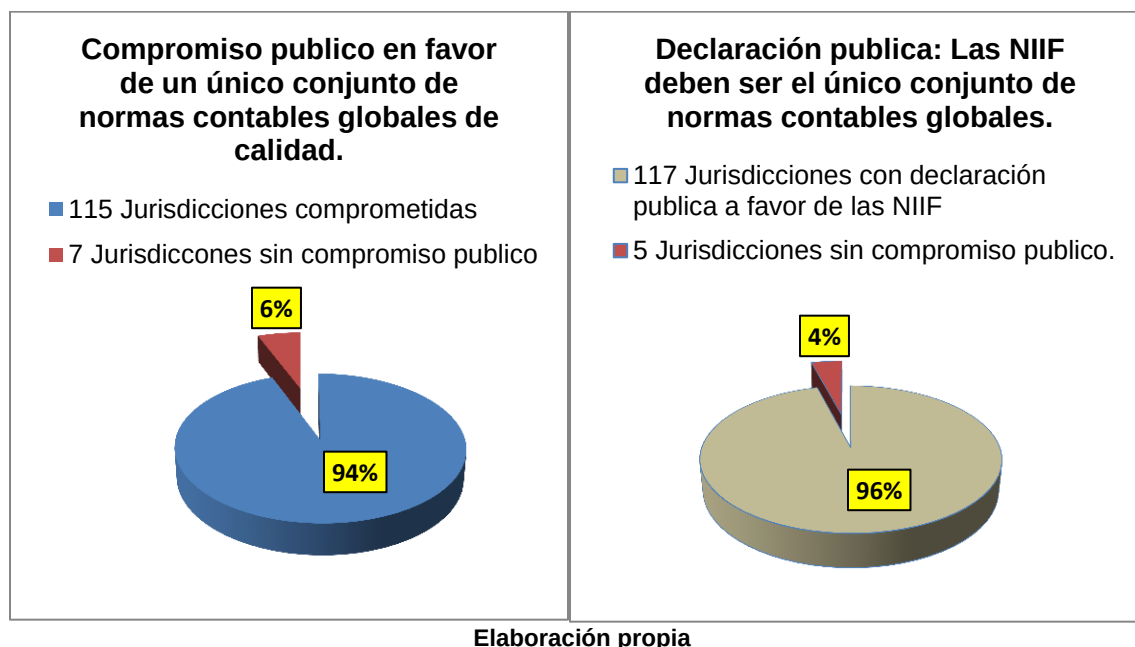
115 de las 122 jurisdicciones se han comprometido públicamente con el apoyo a un único conjunto de normas globales de contabilidad de alta calidad. Las 7 excepciones fueron: Albania, Islas Caimán, Egipto, Macao, Paraguay y Suiza.

Las autoridades competentes de 117 Jurisdicciones de las 122 analizadas, se han comprometido públicamente a que sean precisamente las NIIF del IASB, el único conjunto de normas contables globales de calidad. Las 5 jurisdicciones que no lo han hecho son: Las Bermudas, Islas Caimán, Egipto, Macao y Suiza, aun así, sin la existencia de una declaración pública por parte de dichas jurisdicciones, las NIIF son utilizadas por parte de las empresas cotizadas en las Islas de las Bermudas, Islas Caimán y Suiza.

⁷⁰ *European Economic Area - EEA* : Está conformada por 30 países. De los cuales, 27 que hacen parte de la Unión Europea y 3 que no, pero han acordado cumplir con las leyes y regulaciones de la Unión Europea. Los cuales son: Islandia, Liechtenstein y Noruega.

⁷¹ Fundación IFRS (2014). *IFRS application around the world. Analysis of the IFRS jurisdictional profiles*. Consultado el 15/01/2014 en: <http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Pages/Jurisdiction-profiles.aspx>

Gráfica. 7. Compromiso público jurisdicciones



3.1.21.2. Aplicación de las NIIF en las jurisdicciones

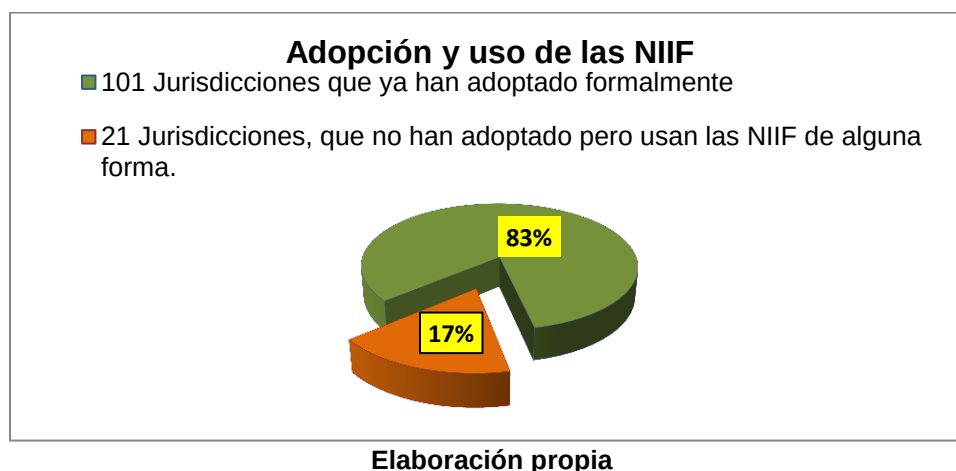
101 jurisdicciones⁷² que representan el 83% de las 122 estudiadas, requieren las NIIF para todas o la mayoría de las compañías locales de interés público cotizantes en bolsa (compañías e instituciones financieras listadas). Alrededor del 60% de estas 101 jurisdicciones, que requieren NIIF para compañías listadas también las requieren para empresas nacionales cuyos valores no cotizan en bolsa, como entidades financieras, bancos, compañías de seguros, y compañías significativas de interés público. Solo 3 jurisdicciones no han comenzado a usar las NIIF, pero tienen sus agendas de inicio programadas para los años 2014, 2015 y 2021. Las cuales son: Brunei, Colombia y Bután respectivamente.

72 Fundación IFRS (2014). *Global Accounting Standards—From Vision to Reality. Assessing the State of IFRS Adoption, Jurisdiction by Jurisdiction. January 2014 / The CPA Journal*. Documento PDF. 6 pp. Consultado el 25/01/2014 en: <http://www.ifrs.org/Alerts/Publication/Documents/2014/CPA-Journal-Global-Accounting-Standards-January-2014.pdf>

El informe también dice que aproximadamente el 90% de las 101 jurisdicciones que han adoptado las IFRS para las compañías listadas también requieren o permiten las NIIF para muchas compañías no listadas. Dentro de los países adoptantes existen algunos casos particulares donde las NIIF se han adoptado palabra a palabra, como normas contables nacionales, ejemplos de ello son: Australia, Hong Kong y Nueva Zelanda.

En el grupo de las 101 adoptantes, también se encuentran jurisdicciones las cuales tienen versiones anteriores y se encuentran en proceso de actualización, a continuación el país y el año de versión NIIF: Venezuela (2008), Macedonia (2009), Myanmar (2010), Sri Lanka (2011).

Gráfica. 8. Adopción y uso de las NIIF

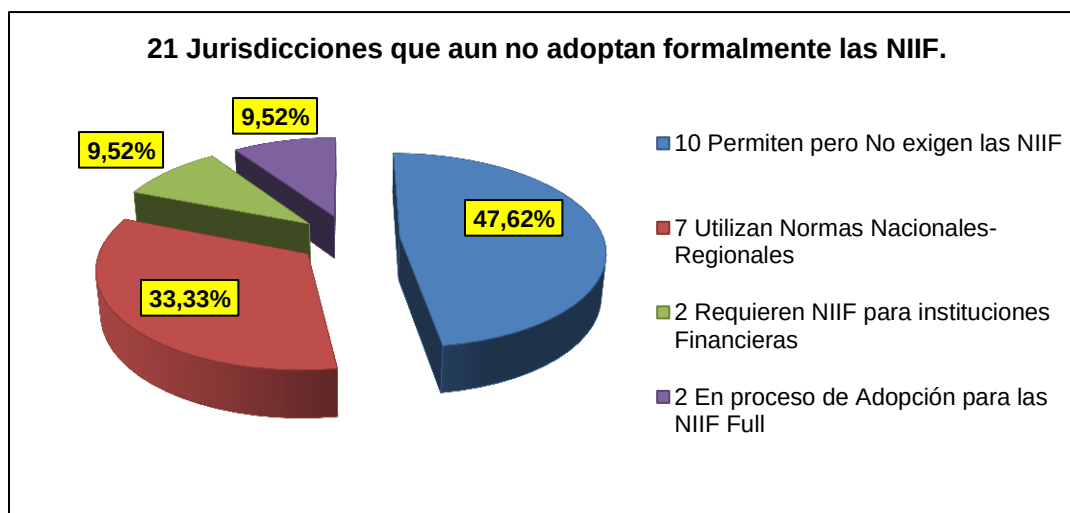


3.1.21.3. Países que aún no han adoptado formalmente

21 de las 122 jurisdicciones analizadas aún no han adoptado, pero usan las NIIF para algunos casos, éstas se discriminaron por el estudio de la Fundación IFRS de la siguiente manera:

- 10 jurisdicciones permiten pero no exigen las NIIF: Las Bermudas, Islas Caimán, Guatemala, Honduras, India, Japón, Madagascar, Paraguay, Singapur y Suiza.
- 2 jurisdicciones requieren las NIIF, sólo para las instituciones financieras: Uzbekistán y Arabia Saudita.
- 2 Están en proceso de adopción de las NIIF Full: Indonesia y Tailandia.
- 7 jurisdicciones utilizan las normas nacionales o regionales: Bolivia, China, Egipto, Guinea-Bissau, Macao, Níger y Estados Unidos.

Gráfica. 9. Jurisdicciones sin adopción formal



Elaboración propia.

Tabla 22. Jurisdicciones analizadas en la adopción de las NIIF

122 Jurisdicciones analizadas por la Fundación IFRS en cuanto a la adopción y uso de las NIIF en el mundo					
Nº	Jurisdicción	Nº	Jurisdicción	Nº	Jurisdicción
1	Albania	21	Brasil	41	España
2	Alemania	22	Brunei Darussalam	42	Estados Unidos
3	Anguilla	23	Bulgaria	43	Estonia
4	Antigua y Barbuda	24	Camboya	44	Fiji
5	Arabia Saudita	25	Canadá	45	Finlandia
6	Argentina	26	Chile	46	Francia
7	Australia	27	China	47	Georgia
8	Austria	28	Chipre	48	Ghana
9	Azerbaiyán	29	Colombia	49	Granada
10	Bahamas	30	Corea (del Sur)	50	Grecia
11	Bahréin	31	Costa Rica	51	Guatemala
12	Bangladesh	32	Croacia	52	Guinea-Bissau
13	Barbados	33	Dinamarca	53	Honduras
14	Bélgica	34	Dominica	54	Hong Kong
15	Bermuda	35	Ecuador	55	Hungría
16	Bután	36	Egipto	56	India
17	Bielorrusia	37	El Salvador	57	Indonesia
18	Bolivia	38	Emiratos Árabes Unidos	58	Irak
19	Bosnia y Herzegovina	39	Eslovaquia	59	Irlanda
20	Botsuana	40	Eslovenia	60	Islandia

Fuente: Fundación IFRS (2014). *IFRS application around the world. Analysis of the IFRS jurisdictional profiles*. Consultado el 15/01/2014 en: <http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Pages/Jurisdiction-profiles.aspx>

Tabla 23. Continuación Jurisdicciones analizadas en la adopción de las NIIF

Las 122 Jurisdicciones analizadas por la Fundación IFRS en cuanto a la adopción y uso de las NIIF.					
Nº	Jurisdicción	Nº	Jurisdicción	Nº	Jurisdicción
61	Islas Caimán	82	Mongolia	103	Santa Lucía
62	Israel	83	Montserrat	104	Serbia
63	Italia	84	Myanmar	105	Singapur
64	Jamaica	85	Níger	106	Sri Lanka
65	Japón	86	Nigeria	107	Sudáfrica
66	Kenia	87	Noruega	108	Suecia
67	Kosovo	88	Nueva Zelandia	109	Suiza
68	Lesoto	89	Omán	110	Suazilandia
69	Letonia	90	Países Bajos	111	Tailandia
70	Liechtenstein	91	Pakistán	112	Taiwán
71	Lituania	92	Paraguay	113	Tanzania
72	Luxemburgo	93	Polonia	114	Turquía
73	Macao	94	Portugal	115	Ucrania
74	Macedonia	95	Reino Unido	116	Uganda
75	Madagascar	96	República Checa	117	Unión Europea
76	Malasia	97	República Dominicana	118	Uruguay
77	Maldivas	98	Ruanda	119	Uzbekistán
78	Malta	99	Rumania	120	Venezuela
79	Mauricio	100	Rusia	121	Zambia
80	México	101	San Cristóbal y Nieves	122	Zimbabue
81	Moldavia	102	San Vicente y las Granadinas		

Fuente: Fundación IFRS (2014). *IFRS application around the world. Analysis of the IFRS jurisdictional profiles*. Consultado el 15/01/2014 en: <http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Pages/Jurisdiction-profiles.aspx>

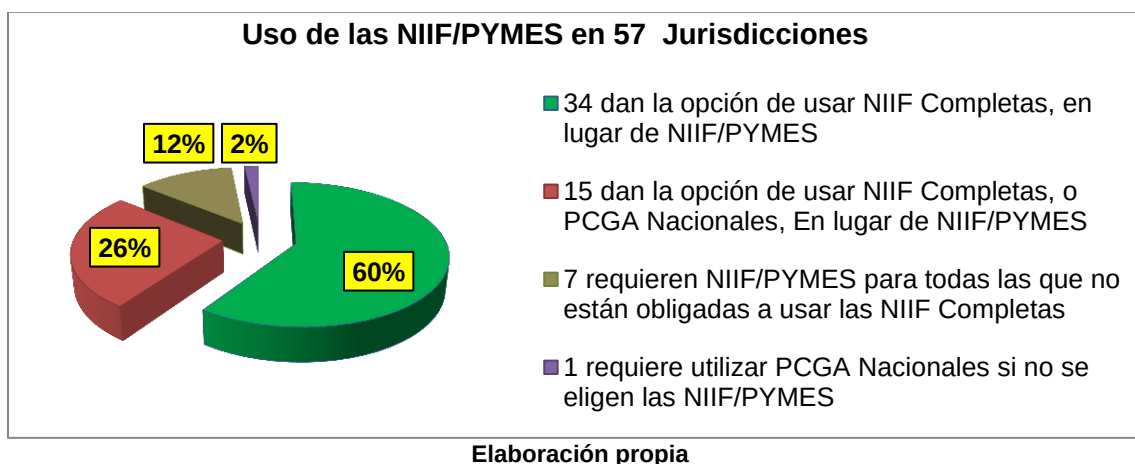
3.1.21.4. Las NIIF para las PYMES en el mundo

Si bien la Fundación IFRS, considera que a 2013 las NIIF/PYMES se han adoptado, se permiten o se tiene planes de hacerlo en más de 80 países, la tercera fase de estudio para cada jurisdicción alcanzó a evaluar el avance en las 122 jurisdicciones estudiadas. En dicho grupo se encontró que 57 jurisdicciones requieren o permiten las NIIF para PYMES⁷³ y otras 16, están considerando hacerlo. Dentro de este grupo de 57 países:

⁷³ Fundación IFRS (2014). *IFRS application around the world. Analysis of the IFRS profiles for IFRS for SMEs*. Documento PDF. 1 pp. Consultado el 20/01/2014 en: <http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Documents/Analysis-IFRS-profiles-IFRS-for-SMEs.pdf>

- 7 requieren las NIIF/PYMES para todas las Pymes que no están obligadas a usar las NIIF Completas (IFRS Full).
- 34 dan la opción a las Pymes de usar NIIF Completas en lugar de NIIF/PYMES.
- 15 dan la opción de usar, NIIF Completas, PCGA Nacionales en lugar de las NIIF/PYMES.
- 1 sola jurisdicción obliga a utilizar PCGA locales si no elige utilizar las NIIF/PYMES.

Gráfica. 10. Uso de las NIIF/PYMES



Igualmente de las 57 jurisdicciones que requieren o permiten NIIF/PYMES, sólo 8 realizaron algún tipo de modificación, estas son:

Arabia Saudí: Se considera la posibilidad de hacer algunas modificaciones, no obstante no se ha establecido específicamente cuáles son, se espera que estas modificaciones sean realizadas antes de que se haga efectivo su uso en 2014.

Argentina y Brasil: Requiere el uso de método de participación para contabilizar inversiones en subsidiarias en los estados financieros individuales.

Bangladesh: No adoptó la *Sección 31 Hiperinflación para PYMES*, porque ese no es un problema de consideración local.

Bosnia y Herzegovina: no requiere los estados de flujo de efectivo o cambios en el patrimonio neto en estados financieros individuales preparados bajo las NIIF/PYMES.

Hong Kong: Realizó modificación a la *Sección 29 Impuesto a las Ganancias*, la idea es que se ajuste al contenido de la *NIC12 Impuesto a las Ganancias*.

Irlanda y Reino Unido: Estas 2 jurisdicciones han realizado varias modificaciones importantes en la adopción de NIIF/PYMES, allí se incluyen la adición de opciones que se permiten para las NIIF completas, que no están permitidas para las NIIF/PYMES.

Tabla 24. Jurisdicciones que usan las NIIF/PYMES

57 jurisdicciones analizadas en cuanto al uso de las NIIF/PYMES					
Nº	Jurisdicción	Nº	Jurisdicción	Nº	Jurisdicción
1	Anguila	20	El Salvador	39	Myanmar
2	Antigua y Barbuda	21	Emiratos Árabes Unidos	40	Nigeria
3	Arabia Saudita	22	Fiji	41	Reino Unido
4	Argentina	23	Georgia	42	República Dominicana
5	Azerbaiyán	24	Ghana	43	Ruanda
6	Bahamas	25	Granada	44	San Vicente y Granadinas
7	Bahréin	26	Guatemala	45	Santa Lucía
8	Bangladesh	27	Honduras	46	Singapur
9	Barbados	28	Hong Kong	47	Sri Lanka
10	Bután	29	Iraq	48	Saint Kitts y Nevis
11	Bosnia y Herzegovina	30	Irlanda	49	Sudáfrica
12	Botsuana	31	Israel	50	Suiza
13	Brasil	32	Jamaica	51	Suazilandia
14	Camboya	33	Kenia	52	Tanzania
15	Chile	34	Lesoto	53	Turquía
16	Colombia	35	Macedonia	54	Uganda
17	Costa Rica	36	Maldivas	55	Venezuela
18	Dominica	37	Mauricio	56	Zambia
19	Ecuador	38	Montserrat	57	Zimbabue

Fuente: Fundación IFRS (2014). *IFRS application around the world. Analysis of the IFRS profiles for IFRS for SMEs*. Consultado el 16/01/2014 en: <http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Pages/Analysis-of-SME-profiles.aspx>

3.1.21.5. La Auditoría bajo las NIIF

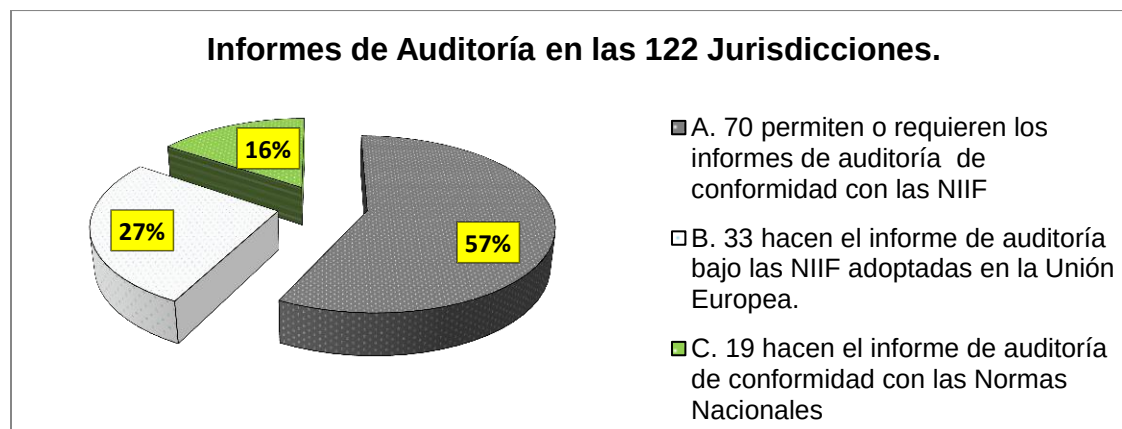
De las 122 jurisdicciones estudiadas, en 70 los informes de auditoría se hacen de conformidad con las NIIF.

En 33 jurisdicciones los informes de auditoría, se hacen bajo las NIIF adoptadas por la Unión Europea y el Área Económica Europea, que corresponderían a 31 estados de la UE/EEA, una de un potencial país de adhesión que es Albania; y un último, la propia Organización de la Unión Europea (UE).

En las 19 jurisdicciones restantes los informes de auditoría se ciñen a las normas nacionales. Para los casos particulares de Hong Kong y Malasia, las normas locales son virtualmente idénticas a las NIIF del IASB.

Tomando en cuenta el análisis de la firma de auditoría Deloitte⁷⁴ (2014), cuyo trabajo hace seguimiento constante a 177 jurisdicciones frente al uso de las NIIF, tenemos que de 128 países que permiten o requieren las NIIF para las empresas cotizadas, 87 jurisdicciones realizan informes de auditoría de conformidad con las NIIF. Este estudio permite corroborar la información de la Fundación IFRS, en cuanto a los 31 países que auditan de conformidad con las NIIF adoptadas por los miembros bajo la regulación de la Unión Europea.

Gráfica. 11. Informes de Auditoría en las Jurisdicciones



Elaboración propia.

⁷⁴ Deloitte (2014). *IASPLUS. Use of IFRS by Jurisdiction*. Consultado el 31/01/2014 en: <http://www.iasplus.com/en/resources/ifrs-topics/use-of-ifrs>

3.2. Financial Accounting Standards Board (FASB)

Junta de Normas de Contabilidad Financiera de Estados Unidos

3.2.1. Descripción General del FASB

Fundada en 1973, reconocida oficialmente por la Comisión de Valores de Estados Unidos (SEC) mediante el *Comunicado de Información Financiera N° 1, Sección 101*, posteriormente reafirmada en la *Declaración Política de Abril de 2003*; igualmente respaldada por el Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA). Mediante la *Regla de Conducta Profesional 203* que se enmendó en 1973 y 1979. Su función más importante es el establecimiento y mejora de normas de contabilidad e información financiera de empresas no gubernamentales de los Estados Unidos de América, la cual deberá servir para la toma de decisiones de inversores y demás usuarios de la información financiera, sus normas son los U.S GAAP⁷⁵ (Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados de los Estados Unidos).

3.2.2. Reseña Histórica del FASB

El FASB y sus normas, tuvieron remotos orígenes en organizaciones como: *The American Association of Public Accountants* - AAPA (1886-1916); *The American Institute of Public Accountants* - AIA (1917-1957); y el reconocido Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados - AICPA (1957), este último sería junto con la SEC, uno de los más importantes interesados en la creación del actual FASB.

Entre los más importantes logros del AAPA mencionados por Tua Pereda⁷⁶ (1983: pp.54-58) se encuentran: la recomendación acerca de la presentación de las partidas del balance, con claro interés a proporcionar información para los acreedores (1894); la creación de la Escuela de Contadores de Nueva York (1893), ya que sus egresados serían los primeros con titulación estatal, pues para abril de 1896 se emitió la primer norma legal que inició la profesión contable en Norteamérica, conocida como *Act to Regulate the Profession of Public Accountant*; otra contribución valiosa fue la creación de un órgano de difusión técnica y científica denominada *Journal of Accountancy*, publicado desde 1905.

⁷⁵ U.S Generally Accepted Accounting Principles

⁷⁶ TUA, Pereda Jorge (1983). *Principios y normas de contabilidad: historia, metodología y entorno de la regulación contable*. Colaborador: Instituto de Planificación Contable. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid, España. Impresión Fábrica Nacional de Moneda y Timbre. 1114 pp.

Percy Vílchez⁷⁷ (2009: p.110) describió que la AAPA se reorganizó en 1917 en el Instituto Americano de contadores (AIA, por sus siglas en inglés) que creó en 1920 entre otros: al Comité de Terminología Contable (*ATB*), emisor de 11 Boletines *ATBs*, éstos recopilaron y clasificaron los conceptos contables de la época, la *ATB* ejerció labores hasta 1929, periodo en el cual ocurrió la *Gran Crisis* en la Bolsa de Valores de Nueva York. Con este motivo, entre 1930 - 1933, el Instituto Americano de Contadores (AIA) y la Bolsa de Valores de Nueva York crearon un comité asesor contable para esta última, que en 1938 se unificaría con los demás comités de la AIA en el Comité de Procedimientos Contables (*CAP*), el producto de este último Comité fue la emisión de 51 Boletines de Investigación Contable conocidas hasta hoy como *ARBs* (*Accounting Research Bulletins*).

En 1957, el AIA se reestructuró en el actual AICPA. En 1959, el Comité de Terminología del AICPA junto con el CAP son sustituidos por la Junta de Principios Contables - APB (*Accounting Principles Board*), quien se dedicó exclusivamente a los temas de contabilidad, estructura teórica y marco de los principios contables, su base eran los postulados contables; en dicho rol la APB emitió entre 1959 - 1972, 31 Opiniones APB (*APB Opinions*).

Es de rescatar la mención que hace Percy Vílchez (2009. pp.110 - 111) frente a las críticas que en la década de los 60s se le hizo a la APB, por parte del gobierno y sector empresarial, puesto que las personas que emitían normas mantenían vinculación laboral con el sector de las industrias y las empresas, este hecho generaba conflicto de intereses dada la conceptualización de su normativa contable. En esta década hubo amplias polémicas.

Finalmente, dos hechos relevantes sirvieron de fundamento para la creación del FASB: primero, en 1971 el AICPA creó un grupo que revisó durante un año, la polémica conceptual surgida entre *positivismo vs normativismo*, y mediante el Informe *Wheat* se recomendó la creación de la Junta de Normas de Contabilidad Financiera (FASB); y segundo, la divulgación en 1973 del Informe *Trueblood*, que enmarcó los objetivos de la contabilidad financiera.

⁷⁷ VÍLCHEZ, Olivares Percy (2009). Análisis del Marco Conceptual de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados de los Estados Unidos de Norteamérica (Normas FASB). *Quipukamayoc- Revista de la Facultad de Ciencias Contables*. Vol.16 (N° 32).pp.117-127 UNMSM. Lima-Perú ISSN: 1560-9103 (versión impresa) / ISSN: 1609-8196 (versión electrónica)

De allí que el FASB reemplazaría a la APB en julio de 1973, entre otras razones por la falta de eficiencia en la elaboración de un Marco Conceptual para sus normas (estándares). El FASB se constituyó en un organismo de ámbito privado, independiente y permanente que se encargaría de emitir las normas contables para los Estados Unidos (U.S GAAP)

Alfonso González,⁷⁸ (2006: p.255-293), resumiría hasta el año 2006 la existencia de *154 Fasn Statements*. Mientras que tres años después Vélchez⁷⁹ (2009: p.111) describió la existencia de 163 Declaraciones sobre Normas de Contabilidad Financiera FASB (*SFAS*, por sus siglas en inglés); 48 Interpretaciones FASB (*FIN*, por sus siglas en inglés); y diversos *APBs* y *ARBs*. Todos los anteriores pronunciamientos se constituyen en parte de las directrices fundamentales para que los inversores, acreedores y auditores, tengan información veraz, transparente y comparable de las compañías reguladas en los Estados Unidos.

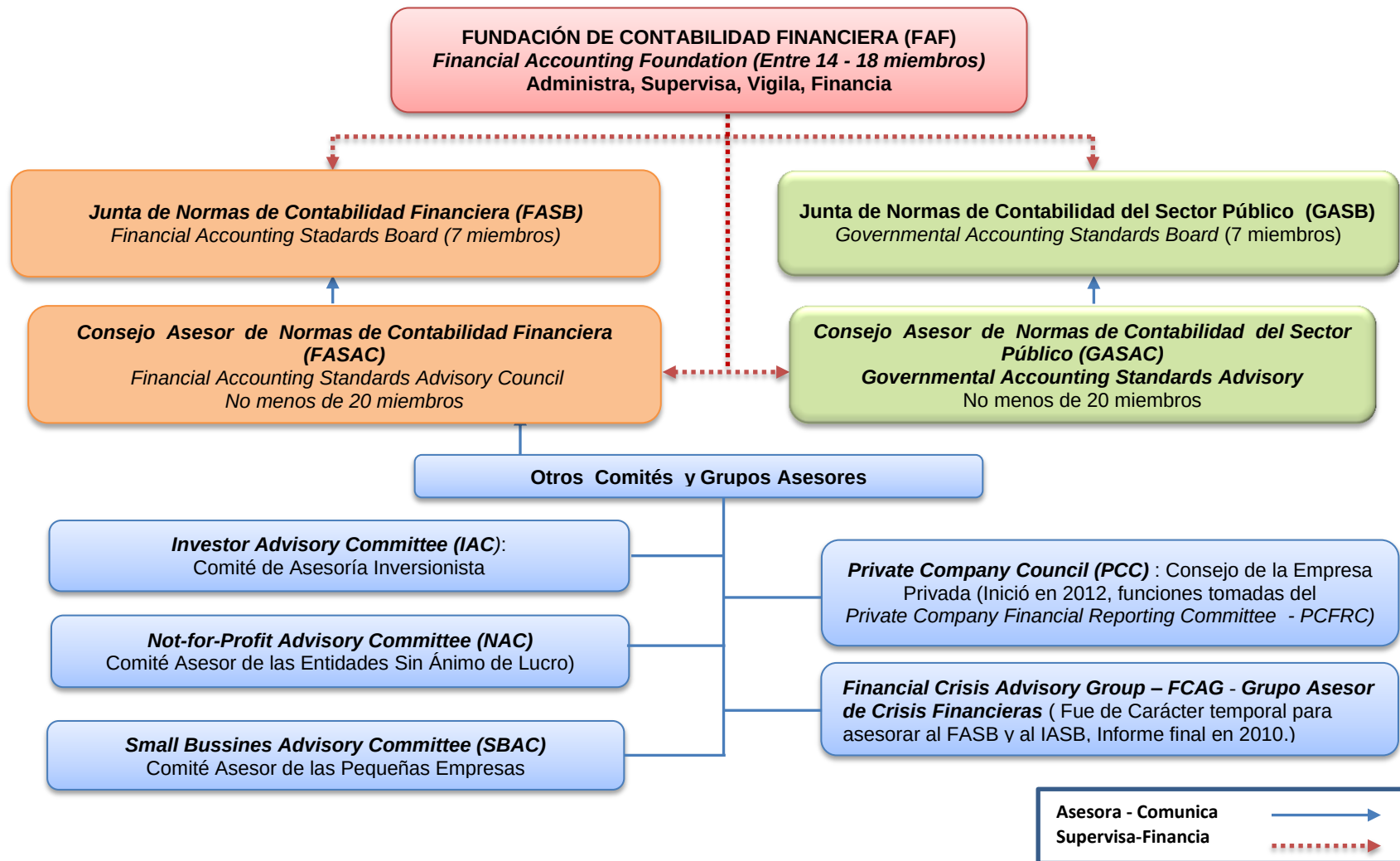
Desde 2009 los contenidos esenciales emitidos por los diferentes entes reguladores en cuestiones contables estadounidenses, han sido reorganizados en la *Codificación de Normas Contables FASB*, que actualiza sus contenidos a través de las *Accounting Standards Update* (*ASUs*). Igualmente el FASB participa desde 2013, como uno de los 12 miembros del Consejo Asesor de Normas Contables ASAF del IASB, y se observa cierta propensión de ambos por converger en un único conjunto de normas de información financiera de alcance global.

⁷⁸ GONZALES, Álvarez Alfonso. (2006) *Gestión contable bajo US GAAP: Guía Práctica*. México: Alfaomega Grupo Editor S.A .303 pp.

⁷⁹ VÍLCHEZ, Olivares Percy (2009). Análisis del Marco Conceptual de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados de los Estados Unidos de Norteamérica (Normas FASB). *Quipukamayoc- Revista de la Facultad de Ciencias Contables*. Vol.16 (N° 32).pp.117-127 UNMSM. Lima-Perú ISSN: 1560-9103 (versión impresa) / ISSN: 1609-8196 (versión electrónica)

Gráfica. 12. Estructura Organizacional FASB y Fundación FAF

Elaboración propia



3.2.3. Estructura organizacional: FASB y la Fundación (FAF)

La anterior estructura organizacional concentra la interacción de los siguientes órganos: *Financial Accounting Standards Board (FASB)*; *Financial Accounting Standards Advisory Council (FASAC)*; *Governmental Accounting Standards Board (GASB)*; y el *Governmental Accounting Standards Advisory (GASAC)*. En cabeza de los anteriores se encuentra la Fundación de Contabilidad Financiera (FAF).

3.2.4. Financial Accounting Foundation (FAF)

La Fundación⁸⁰ de Contabilidad Financiera (FAF), registrada ante la Secretaría de Estado de Delaware el 30 de Junio de 1972, y cuya actual sede está ubicada en Norwalk, Connecticut (Estados Unidos), es uno de los organismos de supervisión financiera más importantes en Norteamérica. Pues vigila la labor de los emisores de normas para la contabilidad del sector privado en cabeza del FASB y también de la contabilidad del sector gubernamental a cargo del GASB. Su foco principal está en el establecimiento y mejora de normas de contabilidad financiera, en pro de la calidad de la información contenida en los estados y reportes financieros.

3.2.4.1. Miembros de la FAF

Comprende entre 14 - 18 *Trustees*, incluido un Presidente (actualmente hay 17 miembros), estos son los ejecutivos de amplia trayectoria en los procesos de establecimientos de normas contables, líderes en opinión en contabilidad e información financiera, que representan los intereses de los grupos dependientes de las normas para tal fin; éstos tienen como responsabilidades principales velar por la preservación de la independencia en los procesos de establecimiento de normas, la vigilancia y administración, además de las cuestiones de financiación y correcta designación de los miembros del FASB, GASB y de sus dos Consejos Asesores el FASAC (para el FASB) y el GASAC (para el GASB), respectivamente.

⁸⁰ FAF (2013). *What we do: FAF*. Consultado el 29/08/2013 en:
<http://www.accountingfoundation.org/jsp/Foundation/Page/FAFSectionPage&cid=1351027541289>

3.2.4.2. Financiación de la Fundación (FAF)

La Fundación de Contabilidad Financiera (FAF), no recibe ningún tipo de apoyo económico proveniente del Gobierno Federal de los Estados Unidos de América, en procura de buscar su autonomía. Las fuentes de financiación son diferentes y cada organismo se nutre de diferentes aportes. El Informe⁸¹ Anual de la FAF (2012: p.33), muestra que ésta percibió para el periodo 2012 aproximadamente USD 51.5 millones (U.S.D, dólares estadounidenses), discriminados de la siguiente manera: USD 38.2 millones provenientes de los *Cuotas de Apoyo a la Contabilidad (Accounting Support Fees)*, USD 13.2 millones por suscripciones y publicaciones; y 110 mil dólares de contribuciones.

Como se observa, las fuentes primarias son los *FASB and GAAB Accounting Support Fees*, que son cuotas de apoyo proporcionales, provenientes de las empresas que emiten valores en la bolsa y los mercados de capitales de Estados Unidos. Por ejemplo, para el caso *FASB Accounting Support Fees*, ésta se rige por los lineamientos de la Ley *Sarbanes-Oxley (SOX)* en cuanto al apoyo para recuperar las erogaciones por las actividades de emisión de normas del *FASB*.

Respecto a las *Cuotas de Apoyo a la Contabilidad del FASB*, en 2012, 7627 empresas cotizantes pagaron un total de aproximadamente USD 29.8 millones de dólares en gastos de apoyo, que para la Fundación se representan como ingresos operativos. Existe una Junta designada por la FAF para la facturación y cobro de cuotas, denominada *Company Accounting Oversight Board (PCAOB)*, ésta fue formada por el Congreso Norteamericano en 2002, bajo la *Sarbanes Oxley Act*.

Mientras que para el caso de los *GASB Accounting Support Fees*; contenidos en la Sección 978 de las denominadas *Dodd - Frank Wall Street Reform and Consumer Protection Act of 2010*, las respectivas comisiones fueron instituidas en el año 2012 por una orden de la SEC que instruye a la Autoridad Reguladora de la Industria Financiera (*FINRA*, por sus siglas en inglés) para establecer, evaluar y cobrar las cuotas de apoyo y recuperar los gastos de funcionamiento anuales.

⁸¹ FAF (2013). *2012 Annual Report*. Documento PDF. 48 pp. Consultado el 25/10/2013 en: http://www.accountingfoundation.org/cs/ContentServer?c=Document_C&pagename=Foundation%2FDocument_C%2FFAFDocumentPage&cid=1176162645907

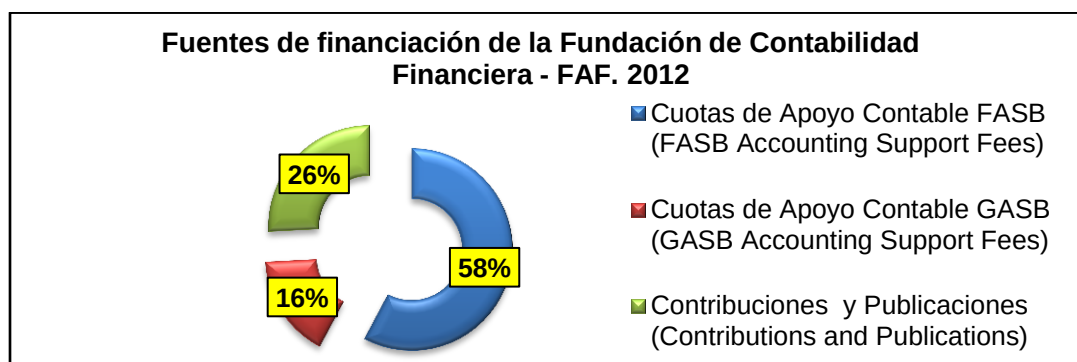
En 2012 se pagaron aproximadamente USD 8.5 millones en *Cuotas de Apoyo para el GASB* provenientes de 532 agentes de bolsa, intermediarios y comerciantes que reportan transacciones de valores municipales, ante una autoridad de regulación que se conoce como *Municipal Securities Rulemaking Board (MSRB)*, la cual tiene relación con aproximadamente 55.000 diferentes emisores de valores municipales, entre Estados Unidos y Puerto Rico.

La segunda fuente en importancia, son los ingresos percibidos por los servicios de suscripción y publicaciones. Según el mismo informe, para el año 2012 dichos ingresos netos totalizaron USD 13.3 millones.

Tabla 25. Fuentes de Financiación de la FAF

Fuentes de financiación de la <i>Financial Accounting Foundation</i> - FAF (2012)		
Fuente de Ingreso Operativo		En Miles de dólares
A	Cuotas de Apoyo a la Contabilidad FASB (<i>FASB Accounting Support Fees</i>)	\$ 29.769
B	Cuotas de Apoyo a la Contabilidad GASB (<i>GASB Accounting Support Fees</i>)	\$ 8.451
C	Contribuciones y Suscripciones - Publicaciones (<i>Contributions and Publications</i>)	\$ 13.310
Total		\$ 51.530
Elaboración propia a partir de: FAF (2013). <i>2012 Annual Report</i> . Documento PDF. 48 págs.		

Gráfica. 13. Fuentes de Financiación FAF (2012)



Elaboración propia

3.2.5. *Financial Accounting Standards Advisory Council (FASAC)*

El Consejo Asesor de Normas de Contabilidad Financiera (FASAC), es el grupo asesor más importante del FASB, fue formado desde los inicios del FASB en 1973. Su objeto es el asesoramiento en cuestiones técnicas, prioridades de proyectos y procedimientos de asuntos importantes para el FASB. Sus estatutos requieren no menos de 20 miembros (actualmente aproximadamente 35), cada uno designado para un periodo de un año y reelegibles hasta por tres periodos adicionales de un año. Su Presidente es elegido por la Fundación (FAF).

Las reuniones de este órgano se dan cada trimestre y sus procesos son abiertos y permiten la observación pública. Las sesiones cuentan con representación de la SEC. Sus miembros provienen de directores generales, financieros y socios de alto nivel de empresas públicas de contabilidad, directores ejecutivos de organizaciones profesionales, y miembros de alto rango como analistas y académicos. Su oficina está ubicada en Norwalk, Connecticut (Estados Unidos).

3.2.6. *Governmental Accounting Standards Board (GASB)*

El Consejo de Normas de Contabilidad para el Sector Público (GASB), fue creado en 1984 por la FAF (Fundación) y 10 asociaciones nacionales del gobierno estatal y local, siendo un componente operativo de la FAF y una organización apolítica que se dedica al establecimiento de normas para el reporte de información financiera clara, coherente y transparente de los gobiernos. En estos términos el GASB se convierte en la fuente oficial de los principios contables estadounidenses para los gobiernos locales y estatales. Estas normas promueven la rendición de cuentas y la gestión de los recursos públicos. El GASB, también educa a los preparadores de estados financieros, auditores y usuarios contribuyentes, titulares de bonos municipales, grupos de ciudadanos, legisladores y a otros órganos de supervisión interesados en las políticas públicas y sus posibles inversiones.

Su composición está dada por 7 miembros de Junta, de los cuales uno ejerce las funciones de Presidente, este puede tener un periodo extendido 7 años en el cargo y su trabajo es de tiempo completo. Igualmente 6 miembros son nombrados por consejeros de la Fundación (FAF) por periodos de 5 años, que podrían prorrogarse hasta por 10 años, en tiempo parcial. Todos sus miembros deben tener los suficientes conocimientos en contabilidad y finanzas gubernamentales así como de información financiera.

3.2.7. *Governmental Accounting Standards Advisory Council (GASAC)*

El GASAC, Consejo Asesor de Normas de Contabilidad para el Sector Público (Gubernamental), tiene como rol principal asesorar al GASB en asuntos contables y financieros, la selección y organización de grupos de trabajo, la responsabilidad de ayudar en el desarrollo de presupuesto anual del GASB y colaborar en la recaudación de fondos para la FAF. Deberá estar compuesto por no menos de 20 miembros, expertos representativos en los que se incluyen contadores locales y estatales de gobierno, ejecutivos de fondos de jubilación públicos, emisores de certificados, representantes de grupos de la industria, preparadores, analistas y miembros de la academia.

3.2.8. *Otros Comités y Grupos Asesores del FASB*

Al igual que los demás organismos emisores de estándares, el FASB también cuenta con una serie de Comités que apoyan su trabajo:

3.2.9. *Investor Advisory Committee (IAC)*

El Comité Asesor de Inversores, fue constituido por el FASB en 2007, su propósito es asesorar al FASB en temas relacionados con las perspectivas de los inversionistas, que requieren un mejor desarrollo de normas de contabilidad y presentación de estados financieros, para tomar sus decisiones. Por lo general puede tener entre 9 -14 miembros expertos en los tópicos de inversión.

3.2.10. *Not-for-Profit Advisory Committee (NAC)*

El Comité Consultivo para Entidades sin Ánimo de Lucro, de carácter permanente fue creado en octubre 2009 para asesorar y retroalimentar al FASB bajo los intereses del sector no gubernamental y sin fines de lucro en relación al desarrollo de la contabilidad financiera y presentación de informes de este particular sector. Este comité se integra por una membresía de entre 15-20 asesores con experticia e interés en los temas de contabilidad información financiera y trabajo en el sector no gubernamental y sin fines de lucro.

3.2.11. *Small Bussines Advisory Committee (SBAC)*

El Comité Asesor de las Pequeñas Empresas, se creó en el año 2004 con el apoyo del FASB. Este comité que representa a los usuarios, preparadores y auditores de las pequeñas empresas, es la fuente de retroalimentación para este importante sector. Su composición consta de 20 miembros representativos de los usuarios, preparadores y auditores del sector de pequeñas empresas.

Se celebran dos reuniones al año en Norwalk, donde con el tiempo se han debatido temas como la compensación basada en acciones, combinaciones de negocios y presentación de los estados financieros. En dichas sesiones también participan representantes de la Comisión de Valores de los Estados Unidos (SEC), la Junta de Vigilancia de la Contabilidad de Compañías Públicas (PCAOB), Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA) y el Comité de Información Financiera del Sector Privado (PCFRC).

3.2.12. *Financial Crisis Advisory Group (FCAG)*

Éste fue un grupo temporal, creado para asesorar al FASB y al IASB en los temas de agenda concernientes a las implicaciones del establecimiento de normas en la crisis financiera mundial (2008) y los posibles cambios en el entorno regulatorio global. De dicho trabajo se generaron: un Informe Final del FCAG (2009) y algunas cartas del mismo al Grupo de los Veinte (G-20) hasta enero de 2010.

3.2.13. *Private Company Financial Reporting Committee (PCFRC)*

Comenzó su existencia en 2007 y dejó de operar a finales de 2012. Su trabajo involucró la representación de las empresas comerciales privadas focalizada en determinar como la elaboración de normas afecta a las organizaciones desde una perspectiva de costo – beneficio. Las funciones de este grupo pasaron a ser parte del Consejo de la Empresa Privada (PCC, *Private Company Council*).

3.2.14. Private Company Council (PCC)

El Consejo de la Empresa Privada, es el órgano de más reciente creación en la estructura del FASB y la FAF, aprobada por esta última en mayo de 2012, con el fin de buscar el mejoramiento en el proceso de establecimiento de normas de contabilidad para las empresas del sector privado.

3.2.15. Otros organismos externos relacionados al FASB

Además de los anteriores existen importantes instituciones externas que tienen o han tenido cierto grado de influencia en la emisión normativa del FASB:

3.2.16. Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados

El AICPA⁸² remotamente originado desde 1887, ya no emite oficialmente normas de contabilidad financiera, puesto que dicho papel le corresponde desde 1973 al FASB, sin embargo en su tiempo lo hizo y por tal motivo algunas de las normas reemplazadas e incluidas en la actual *Codificación de Normas Contables FASB*, son propiedad del AICPA (posee derechos de autor, *Copyright*), éstas se denominan *Normas Pre - Codificadas AICPA* y agrupan los siguientes tipos de pronunciamientos:

- *Accounting Research Bulletins – ARBs* (Boletines ARB)
- *Accounting Principles Board Opinions APB Opinions* (Opiniones APB)
- *AICPA Practice Bulletins – APBs* (Boletines sobre Prácticas)
- *AICPA Accounting Interpretations – AIN* (Interpretaciones de Contabilidad)
- *AICPA Accounting Statements of Position – ASOs* (Declaraciones sobre Posturas de Contabilidad)

Actualmente el AICPA tiene dentro de su misión la elaboración de normas y guías de auditoría para empresas privadas a través de la Junta de Normas de Auditoría (*ASB AICPA*); proporciona materiales de orientación educativa a sus miembros; desarrolla y califica el examen uniforme para los Contadores Públicos Certificados (*CPAs, Certified Public Accountants*); e igualmente supervisa y fiscaliza el cumplimiento de las normas técnicas y éticas de la profesión en Estados Unidos.

⁸² *American Institute of CPAs - AICPA (2013). AICPA Mission and History* . Consultado el 10/09/2013 en: <http://www.aicpa.org/Publications/AuthoritativeStandards/Pages/AuthoritativeStandards.aspx>

3.2.17. Comisión de Valores de los Estados Unidos (SEC)

La SEC⁸³ fue creada oficialmente en 1934, su marco legal se rige por las Actas de 1933 - *Ley de Valores y Acta de Intercambio de Valores de 1934*. Su sede principal está en Washington. Nace como respuesta por parte del gobierno estadounidense a los sucesos ocurridos después de la *Gran Depresión* en Estados Unidos (1929), donde los inversores de mercados de capitales perdieron la confianza por falta de información financiera confiable y reglas de transparencia.

Actualmente las responsabilidades de la SEC, se resumen en: Interpretar y hacer cumplir las leyes federales de valores; emitir nuevas normas y modificar las normas existentes; supervisar la inspección de las empresas de valores, corredores, asesores de inversión y agencias de calificación; además de organismos reguladores privados de valores, contabilidad, auditoría; y coordinar la regulación de valores de los Estados Unidos (EE.UU) con las regulaciones federales, estatales y autoridades extranjeras.

La importancia de la SEC en los mercados bursátiles se debe fundamentalmente a que ésta es miembro activo de la Organización Internacional de Comisiones de Valores (IOSCO), allí ejerce su influencia regulatoria. También participa en el FASB, organismo emisor de los US GAAP, por tanto, las necesidades de información financiera estadounidenses afectarían no solamente a todas las empresas participantes en el mercado más desarrollado del mundo por la cantidad de bolsas de valores, transacciones y montos realizados diariamente, sino que también influenciarían al resto de empresas cotizantes alrededor del mundo.

Algunos pronunciamientos de la SEC, que hacen parte de la denominada *Codificación de las Normas Contables FASB*, son:

- *Financial Reporting Releases (FRR)/Accounting Series Releases (ASR)* (Comunicados sobre Información Financiera)
- *Interpretative Releases - IR* (Comunicados Interpretativos de la SEC)
- *SEC Staff guidance in: (Guías de la SEC sobre:) Staff Accounting Bulletins (SAB) y EITF Topic D and SEC Staff Observer comments.*

⁸³ U.S. Securities and Exchange Commission - SEC: What we do. Consultado el 08/08/2013 en: <http://www.sec.gov/about/whatwedo.shtml>.

3.2.18. Normas que hacen parte del FASB

Tradicionalmente, los usuarios interesados en el cuerpo normativo de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados de los Estados Unidos (U.S GAAP), a nivel mundial deben familiarizarse con la abundante literatura del mismo, así podrían encontrarse conjuntos normativos importantes como:

Declaraciones; Opiniones, Interpretaciones, Boletines de Investigación de Contabilidad, Boletines Técnicos y de Práctica, Declaraciones de Conceptos de Contabilidad Financiera, Guías de Implementación, Consensos y Posturas de los Grupos de Trabajo, entre otros. Que tienen por lo general diferentes fuentes y grados de autoridad, de manera que se relacionarán a manera introductoria en las siguientes tablas, los grupos de trabajo que han participado en el desarrollo del cuerpo normativo del FASB y seguidamente se podrán apreciar algunas clases de pronunciamientos que cada uno de ellos ha emitido.

Tabla 26. Lista de reguladores relacionados a los USGAAP

Lista de Emisores - Reguladores relacionados con los U.S GAAP del FASB		
Sigla	Nombre del Emisor - Regulador	Español
FASB	<i>Financial Accounting Standards Board</i>	Consejo de Normas de Contabilidad
GASB	<i>Governmental Accounting Standards Board</i>	Consejo de Normas de Contabilidad del Sector Público
APB	<i>Accounting Principles Board</i>	Consejo de Principios Contables
CAP	<i>Commitee on Accounting Procedure</i>	Comité de Procedimientos Contables
AICPA	<i>American Institute of Certified Public Accountants</i>	Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados
AcSEC	<i>Accounting Standards Executive Committee</i>	Comité Ejecutivo de Normas Contables
ASB	<i>Auditing Standards Board (del AICPA)</i>	Consejo de Normas de Auditoría
EITF	<i>Emergeng Issues Task Force</i>	Grupo de Temas Emergentes
DIG	<i>Derivative Implementation Group</i>	Grupo de Implementación de Derivados
SEC	<i>Securities Exchange Committee</i>	Comisión de Valores EE.UU
US Con	<i>USA Congress</i>	Congreso de Estados Unidos

Tabla 27. Lista de tipos de pronunciamientos USGAAP

Lista de normas/pronunciamientos relacionados a los U.S GAAP del FASB			
Emisor - Regulador		Norma - Pronunciamiento	Español
FASB	CFRR	<i>Codification of Financial Reporting Releases</i>	Comunicados de la Codificación de Información Financiera
	ASU(s)	<i>Accounting Standard(s) Update</i>	Actualizaciones de los Estándares de Contabilidad
	FAS	<i>FASB Statements of Financial Accounting Standards</i>	Declaraciones del FASB
	FIN	<i>FASB Interpretations</i>	Interpretaciones del FASB
	SFP / FSP	<i>FASB Staff Positions</i>	Pronunciamientos de Postura del FASB
	Statement 138	<i>Statement 138 Examples</i>	Temas de Derivados y actividades de Cobertura
	FTB	<i>FASB Technical Bulletins (FTB)</i>	Boletines Técnicos del FASB
	FIG	<i>FASB Implementation Guides</i>	Guías de implementación del FASB
	SFAC	<i>Statements of Financial Accounting Concepts</i>	Declaraciones de los Conceptos de Contabilidad Financiera del FASB
	DIG	<i>FASB Derivative Implementation Group</i>	FAS 133 - Temas de implementación
	Q&A	<i>Staff Implementation Guides</i>	Guías de Implementación
AICPA	AAG	<i>AICPA Industry Auditing and Accounting Guides</i>	Guías de Contabilidad y Auditoría de Empresas
	SOP	<i>AICPA Statements of Position</i>	Declaraciones de Postura del AICPA
	AIN	<i>AICPA Accounting Interpretations</i>	Interpretaciones de Contabilidad del AICPA
	TIS	<i>Technical Inquiry Services</i>	Servicios de Investigación Técnica del AICPA
AcSEC	PB	<i>AcSEC Practice Bulletin</i>	Boletín Practico del AcSEC (aprobado por FASB)
APB	APB(s)	<i>APB Opinion(s)</i>	Opiniones del Consejo de Principios Contables

Tabla 28. Continuación Lista de tipos de pronunciamientos USGAAP

Lista de normas / pronunciamientos relacionados a los USGAAP del FASB			
Emisor - Regulador		Norma - Pronunciamiento	Español
CAP	ARB(s)	<i>Accounting Research Bulletin(s)</i>	Boletines de Investigación Contable
	CON	<i>Statements of Financial Accounting Concepts</i>	Conceptos del Comité de Procedimientos Contables
EITF	EITF	<i>EITF Consensus Position</i>	Postura de Consenso sobre Asuntos Emergentes
	EITF- D	<i>EITF D-Topics</i>	Discusión sobre Asuntos Técnicos
ASB	SAS	<i>Statement Auditing Standards</i>	Declaraciones sobre Normas de Auditoría
SEC	SX	<i>SEC Regulation S-X</i>	Regulación S - X de la SEC
	SAB	<i>Staff Accounting Bulletin</i>	Boletín de Contabilidad de la SEC
	ARS	<i>Accounting Series Release</i>	Comunicado de Serie sobre Contabilidad de la SEC
	IR	<i>SEC Interpretative Release</i>	Comunicado Interpretativo de la SEC
US Con	IRC	<i>Staff Accounting Bulletin the Internal Revenue Code</i>	Estatutos del Código Interno de Rentas
Others	Varios	Literatura contable-financiera de asociaciones profesionales y autoridades relacionadas de EE.UU	Otra literatura contable relacionada de asociaciones profesionales y organismos de autoridad reconocidos
A partir de diferentes fuentes: 1) WEISS, Judith (2008); 2) Supersociedades (2011); Trabajo de Investigación de NIEVES et al. (2007). Para mayor información ver citación en pies de página.			

Esa variedad tanto de normas contables como de cuerpos emisores con autoridad, plantean un escenario de acercamiento que permitirá aclarar aspectos básicos frente a los actuales cambios en cuanto al sistema de simplificación y clasificación normativa del FASB. Para ello se hace necesario dividir la estructura de las normas contables norteamericanas mediante enfoques de jerarquías, uno de acuerdo al *standard-based model* (*modelo basado en normas individuales*); y otro en el *topically based model* (*modelo basado en áreas*).

3.2.18.1. Jerarquía basada en estándares individuales (Niveles A – D)

Este sistema acumula un proceso de regulación contable de más de 50 años en los Estados Unidos, que reúne miles de pronunciamientos provenientes de distintas fuentes de autoridad normativa como el APB, AICPA, FASB, EITF, e incluso de la SEC. Cada una con funciones y estándares diferentes, pero que al final hacen parte de los U.S GAAP que regula la contabilidad privada y por ende de aquellas firmas extranjeras cotizantes en Norteamérica que son reguladas por la Comisión de Valores de los Estados Unidos (SEC).

Según la apreciación que hicieron Nieves⁸⁴, Beristrain; Bojalil, Cahue y Estrada (2007: pp.12-14), los U.S GAAP plantean una serie de complicaciones, entre otros por la falta de unidad en un sólo ente emisor, la enorme complejidad de los actores de regulación; normas de diferentes niveles, voluminosas y con interpretaciones detalladas y pormenorizadas, ocasionado por peculiaridades del derecho consuetudinario del país, lo que algunos denominan “*enfoque del caso*”. Según lo ya referido en el Capítulo I de esta investigación, al igual que el modelo IASB, el modelo norteamericano tiene bases en el *enfoque anglosajón*, con la diferencia de que el FASB tiende a ser más detallado en sus normas.

⁸⁴ NIEVES, Carlos; BERISTRAIN, Gálvez Micaela; BOJALIL, Cahue Hector & ESTRADA, Morales Erik (2007). Trabajo de Investigación: *U.S GAAP Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en los Estados Unidos*. México D.F. 263 pp.

Además de Nieves et al. (2007); la Guía de Judith Weiss⁸⁵, (2009: pp.16-17); y el Estudio⁸⁶ de la Superintendencia de Sociedades de Colombia (2011: pp.15-16) mostraron clasificaciones casi comunes con respecto a la Jerarquía de Niveles A – D, que permitieron la elaboración de la siguiente tabla:

Tabla 29. Clasificación mediante la Jerarquía por Niveles A-D

Clasificación de pronunciamientos mediante la Jerarquía de Niveles A - D			
Nivel	Emisor	Pronunciamiento	Denominación
Mayor prioridad y aplicación			
A	FASB	FAS	<i>FASB Statements of Financial Accounting Standards</i>
	FASB	FIN	<i>FASB Interpretations</i>
	FASB	SFP	<i>FASB Staff Positions</i>
	FASB	Statement 133	<i>FASB Statement 133 Implementation Issues</i>
	APB	APB	<i>APB Opinions</i>
	CAP	ARB	<i>Accounting Research Bulletin</i>
	SEC	SAB	<i>Staff Accounting Bulletin</i>
B	FASB	FTB	<i>FASB Technical Bulletins (FTB)</i>
	AICPA	AAG	<i>AICPA Industry Auditing and Accounting Guides</i>
	AICPA	SOP	<i>AICPA Statements of Position</i>
C	EITF	EITF	<i>EITF Consensus Position</i>
	EITF	EITF- D	<i>EITF D-Topics</i>
	AcSEC	PB	<i>AcSEC Practice Bulletin</i>
Menor prioridad y aplicación			
D	AICPA	AIN	<i>AICPA Accounting Interpretations</i>
	FASB	FIG	<i>FASB Implementation Guides</i>
	ASB	SAS	<i>Statement Auditing Standards</i>
	CAP	CON	<i>Statements of Financial Accounting Concepts</i>
	US Con	IRC	<i>Staff Accounting Bulletin the Internal Revenue Code</i>
	<i>Others</i>	Otros - Varios	Literatura contable-financiera de asociaciones y organizaciones profesionales y autoridades relacionadas de Estados Unidos.
A partir de diferentes fuentes: 1) WEISS, Judith (2008); 2) Supersociedades (2011); Trabajo de Investigación de NIEVES et al. (2007). Para mayor información ver citación en pies de página:			

⁸⁵ WEISS, Judith (2008) *GAAP Guide Levels B, C and D: Restatement and Analysis of Other Current FASB, EITF and AICPA Pronouncements*. Chicago - Estados Unidos: CCH.1200 pp.

⁸⁶ Superintendencia de Sociedades de Colombia (2011). *Diagnóstico sobre los impactos contables y financieros de los estándares internacionales de contabilidad en las empresas del Sector real. Entregable II: Selección de los estándares y/o prácticas más convenientes*. Bogotá. 82 pp.

3.2.18.2. Jerarquía basada en Áreas y la Codificación FASB

Se constituye en el mayor proyecto emprendido por El FASB⁸⁷, durante los últimos cinco años. Pues a partir de julio del año 2009, la Codificación de Normas Contables FASB es la única fuente de autoridad de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados de los Estados Unidos (U.S GAAP) reconocidos por el FASB y la SEC, que se aplican por las empresas no gubernamentales (privadas). Según el *FASB No. 168 Sobre la Jerarquía y la Codificación de Normas Contables del FASB – U.SGAAP*, aquellos contenidos normativos que no aparezcan dentro de la nueva *Codificación FASB*, no se consideran de autoridad.

Entre otros antecedentes, el proyecto inició en septiembre del año 2004, tiempo en el que se realizó una encuesta a 1400 grupos de interesados, sobre la percepción que ellos tenían de las normas (estándares) U.S GAAP en cuanto a comprensibilidad y uso. Afirmando las observaciones ya realizadas en anteriores párrafos sobre su complejidad, estos fueron los resultados obtenidos por el estudio:

Tabla 30. Resultados estudio de percepción sobre los USGAAP

Estudio de percepción acerca de los U.S GAAP	
%	Los 1400 encuestados de interés pensaron que:
80%	Los US GAAP son confusos.
85%	El nivel de búsqueda requerido es excesivo
87%	Una codificación haría que los U.S GAAP sean más comprensibles
96%	Una Codificación simplificaría la búsqueda/investigación.
95%	El FASB debería realizar una Codificación para los U.S GAAP.
Fuente: FASB - Accounting Standards Codification®. (2012). Notice to Constituents (v.4.8). About the Codification. p.36./45	

Por tal motivo con el mencionado proyecto de Codificación, se buscó: simplificar y organizar los U.S GAAP en un solo sitio; asegurar que el contenido desarrollado hasta julio de 2009 sea exactamente representado, consistente y estructurado; creando un sistema informático de investigación en línea al que se denominó *Codification Research System*, con lo cual los usuarios pueden ahora suscribirse y acceder de manera más fácil al cuerpo normativo del FASB.

⁸⁷ FASB Accounting Standards Codification (2012). Notice to Constituents (v 4.5). About the Codification. 46 pp.

Adicionalmente se espera, no crear nuevos GAAP, sino más bien integrar y sintetizar los estándares contables ya existentes (más de 2000 normas, realizadas por múltiples emisores en más de 50 años). Antes del lanzamiento de la *Codificación FASB* se modificaron e incluyeron en ésta las denominadas: *Normas Pre-Codificadas*⁸⁸ y algunos pronunciamientos realizados por la SEC.

Para actualizar los contenidos normativos, a partir de Julio 1 de 2009 se emiten las denominadas *Accounting Standards Update (ASUs, Actualizaciones de Estándares de Contabilidad)*, las cuales son documentos de actualización transitoria que se publican para todas las normas autorizadas en el cuerpo de los FASB GAAP, independientemente de la forma y el órgano mediante el cual dicha orientación pudo haber sido emitida; las ASUs detallan las modificaciones específicas a la *Codificación de Normas Contables del FASB* y explican la base para las decisiones tomadas por la Junta. Éstas no se consideran autoridad en su propio derecho, ni tampoco el FASB hará modificaciones sobre ellas, todas las modificaciones se harán sobre el cuerpo normativo incluido en la *Codificación de Normas Contables del FASB*.

El nuevo nivel de jerarquía reemplazó a la antigua clasificación de Niveles A-D, pasando de tener un modelo basado en estándares individuales, a uno basado en áreas-temas (*topically based model*) con aproximadamente 90 temas. En el trabajo de codificación se identificaron casos en los cuales existía redundancia de contenidos tomados del mismo o de otro estándar, algunos se reemplazaron con el denominado “*replacement text*” (texto de reemplazo) y se decidió eliminar del cuerpo normativo literatura y material no esencial y/o relevante.

Para acceder al Sistema de Codificación FASB, donde se puede observar la jerarquía desarrollada, es necesario que los usuarios tanto de Estados Unidos como del resto de países interesados, se suscriban aceptando los requerimientos legales que la Fundación de la Contabilidad Financiera (FAF) ha establecido. Para hacerse una idea de la terminología y de la jerarquía elaborada, veamos una descripción de acuerdo a las guías del *FASB Accounting Standards Codification*.

⁸⁸ **Prec-Codification Standards:** Conjunto de normas que fueron reemplazadas por el *FASB Accounting Topic 105 – Generally Accepted Accounting Principles - GAAP*. Que comprende los: *Statements of Financial Accounting Standards, FASB Interpretations, FASB Staff Positions, FASB Technical Bulletins, EITF Abstracts, Derivatives Statement Implementation Issues* (Statement 133); Además de las normas bajo derechos de autor del AICPA (*Accounting Research Bulletins-ARBs, Accounting Principles Board Opinions-APBs; AICPA Practice Bulletins; AICPA Accounting Interpretation; y los Accounting Statement of Position*)

Ésta clasificó la jerarquía de acuerdo a *Áreas, Temas, Subtemas, Secciones*, (*Areas, Topics, Subtopics and Sections.*)

Áreas: Comprende conjuntos referenciales de grandes Temas.

Temas (*Topics*):

Representan una colección de guía relacionada, como por ejemplo las Áreas de: Principios Generales (Códigos 105-199); Presentación de Estados Financieros (Códigos 205-299); Activos, Pasivos y Patrimonio (Códigos 305-399; 405-499 y 505-599 respectivamente); Ingresos y Gastos; Área de operaciones o transacciones generales (Códigos 805-899); y Área de Industria (Códigos 905-99).

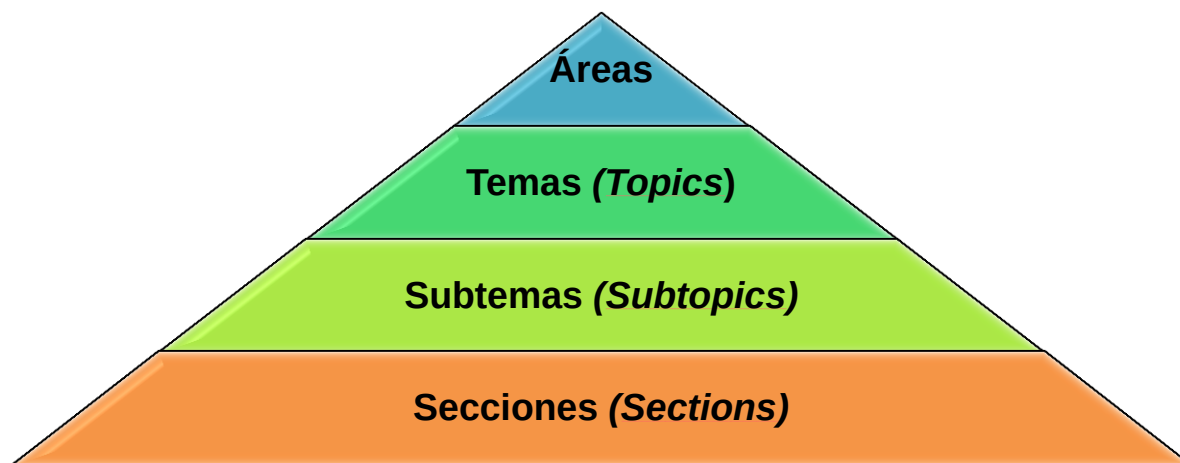
Subtemas (*Subtopics*):

Representan subtemas de un *Topic* y generalmente se distinguen por tipo o por alcance. Cada uno de éstos contiene un subtema general que representa una orientación dominante para el tema.

Secciones (*Sections*):

Representan la naturaleza del contenido en un *Subtopic*, tales como el estado, antecedentes, objetivos, alcance, reconocimiento, medición y revelación; relaciones, elementos XBRL, fecha de transición y vigencia efectiva, etc.

Gráfica. 14. Jerarquía basada en Áreas



Elaboración propia.

Algo característico de esta clasificación es que tanto los *Topics* como *Sections* tienen una relación estrecha con los temas del Consejo de Normas Internacionales de Información Financiera (IASB), con lo cual los usuarios pueden hacer comparaciones más sencillas entre las áreas y temas de ambos organismos emisores de estándares internacionales de contabilidad.

En otras palabras, las normas elaboradas no se eliminan, pero se ha mejorado sustancialmente la estructura de clasificación para tener búsquedas más eficientes y que el entendimiento de los estándares sea más sencillo a través de las *ASUs*, que actualizan los contenidos de la *Codificación de Normas Contables del FASB*. Este último incluye la mayoría de literatura relevante de los emisores que han regulado al respecto de la contabilidad financiera en los Estados Unidos, pero dejó de lado los contenidos no esenciales, entre éstos los siguientes:

Tabla 31. Elementos no incluidos en la Codificación FASB

La Codificación de Normas del FASB, No incluyó	
Principios de Contabilidad Gubernamental y de los Estados	<i>Governmental Accounting Standards</i>
Referencias a Guías de Auditoría no importantes	<i>Audit guidance</i>
Otras Bases Comprensivas de Contabilidad	<i>Other Comprehensive Basis of Accounting (OCBOA)</i>
Bases de Efectivo	<i>Cash Basis</i>
Bases de Impuesto de Renta	<i>Income Tax Basis</i>
Principios Regulatorios de Contabilidad	<i>Regulatory Accounting Principles - RAP</i>
Otro material no esencial	<i>Nonessential material</i>
Fuente: FASB - Accounting Standards Codification®. (2012) Notice to Constituents (v.4.8). About the Codification. Pág. 7-8/46.	

Mientras que los de mayor relevancia de la Codificación FASB se relacionan a continuación:

Tabla 32. Elementos incluidos en la Codificación FASB

Contenido Normativo bajo la Codificación de Normas Contables del FASB a partir de Julio 1 de 2009 incluye:	
Grupo Emisor	Norma - Pronunciamiento
Financial Accounting Standards Board (FASB) Consejo de Normas de Contabilidad Financiera	a. <i>Statements (FAS)</i>
	b. <i>Interpretations (FIN)</i>
	c. <i>Technical Bulletins (FTB)</i>
	d. <i>Staff Positions (FSP)</i>
	e. <i>Staff Implementation Guides (Q&A)</i>
	f. <i>Statement No. 138 Examples</i>
Emerging Issues Task Force (EITF) - Grupo de Trabajo de Temas Emergentes	a. <i>Abstracts (Resúmenes)</i>
	b. <i>Topic D - Temas Técnicos</i>
Derivatives Implementation Group Issues (DIG)	DIG – Grupo de Implementación sobre Temas de Derivados
Accounting Principles Board (APB) -	<i>APB Opinions</i> - Consejo de Principios Contables
Accounting Research Bulletins (ARB)	<i>ARB Bulletins</i> - Boletines de Investigación Contable
Accounting Interpretations (AIN)	<i>AICPA AIN</i> - Interpretaciones de Contabilidad
American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados.	a. <i>Statements of Position (SOP)</i>
	b. <i>Audit and Accounting Guides (AAG)</i> (Solo se incluyeron Guías relevantes)
	c. <i>Practice Bulletins (PB)</i> . Se incluyeron los comunicados elevados al estatus de <i>Bulletin</i>
	d. <i>Technical Inquiry Service (TIS)</i> . (Solo para el reconocimiento de ingresos de software)
Securities and Exchange Commission - SEC Comisión de Valores de los Estados Unidos de América	1. <i>Regulation S - X (SX)</i>
	2. <i>Financial Reporting Releases (FRR)/Accounting Series Releases (ASR)</i>
	3. <i>Interpretative Releases (IR)</i>
	4. <i>SEC Staff guidance in:</i>
	a. <i>Staff Accounting Bulletins (SAB)</i>
	b. <i>EITF Topic D and SEC Staff Observer comments</i>
Fuente: FASB - <i>Accounting Standards Codification®. (2012). Notice to Constituents (v.4.8). About the Codification. Pág. 7-8/46.</i>	

3.2.19. Participación del FASB en el mundo

Los U.S GAAP son utilizados por las empresas del sector privado, incluyendo aquellas empresas extranjeras cotizantes en el mercado de valores de los Estados Unidos. Este país es el que posee mayor y más importante número de bolsas en el mundo.

Las firmas que cotizan en estos escenarios tienen la posibilidad de presentar su información financiera mediante U.S GAAP, adicional a ello según el estudio del Ministerio de Comercio Industria y Turismo⁸⁹ de Colombia (2011: p.15) existen otros países en los cuales se utilizan dichos estándares contables, estos países corresponden a: Belice, Guam y las Islas Vírgenes. Igualmente el Estudio ISAR 2011, menciona que las Bermudas y Japón permiten presentar su información financiera bajo estas normas.

Tabla 33. Lista de Bolsas Nacionales de EE.UU.

Las 16 Bolsas de Valores Nacionales más importantes de Estados Unidos. Se rigen de conformidad a la Sección 16 del Acta de 1934.	
1	<i>NYSE MKT LLC (Antes, NYSE AMEX y American Stock Exchange)</i>
2	<i>BATS Exchange, Inc.</i>
3	<i>BATS Y-Exchange, Inc.</i>
4	<i>BOX Options Exchange LLC</i>
5	<i>NASDAQ OMX BX, Inc. (Antes, The Boston Stock Exchange)</i>
6	<i>C2 Options Exchange, Incorporated</i>
7	<i>Chicago Board Options Exchange, Incorporated</i>
8	<i>Chicago Stock Exchange, Inc.</i>
9	<i>EDGA Exchange, Inc.</i>
10	<i>EDGX Exchange, Inc.</i>
11	<i>International Securities Exchange, LLC</i>
12	<i>The Nasdaq Stock Market LLC</i>
13	<i>National Stock Exchange, Inc.</i>
14	<i>New York Stock Exchange LLC</i>
15	<i>NYSE Arca, Inc.</i>
16	<i>NASDAQ OMX PHLX, Inc. (Antes, Philadelphia Stock Exchange)</i>
Fuente: SEC (2013). <i>Exchanges</i> . Consultado el 10/12/2013 en: http://www.sec.gov/divisions/marketreg/mrexchanges.shtml	

⁸⁹ Ministerio de Comercio, Industria y Turismo – MinCIT (2011). *Convergencia hacia las Normas Internacionales de Información Financiera y Aseguramiento de la Información (NIIF)*. Documento PDF.72 pp.

La SEC, tiene inscritas firmas nacionales y extranjeras cotizantes bajo su reglamentación, por ejemplo para el año 2007, el número de empresas extranjeras que cotizaban en los mercados estadounidenses era de 1056, originarias de 51 países, y obligadas de alguna u otra forma a utilizar los U.S GAAP, teniendo para ese entonces la imposición de conciliar sus estados financieros con los mismos.

No obstante, existe un hito histórico que permite visualizar otra tendencia, con la cual las firmas cotizantes extranjeras, tenderían a presentar sus estados financieros bajo el modelo NIIF (*IFRS*) del IASB y abandonando lentamente los U.S GAAP del FASB, este hito fue precisamente que la SEC, bajo el *Securities Act Release*⁹⁰ No. 8879 del 21 de diciembre de 2007, comunicó la eliminación de la obligación que tenían las empresas privadas extranjeras de presentar su informe de conciliación con los U.S GAAP (PCGA de Estados Unidos), dicha reglamentación entró en vigencia el 4 de marzo del año 2008.

Para el año 2012 (Ver Tabla de Firmas Extranjeras reguladas por la SEC), tenemos que el número de empresas foráneas inscritas en la SEC, correspondió a 946 pertenecientes a 52 países y aunque no hay un estudio detallado de cuántas de ellas en realidad presentan sus estados financieros bajo U.S GAAP, estos continúan siendo de gran importancia. Por ejemplo el estudio del ISAR (2011: p.2), muestra que de las 5000 mayores empresas del mundo (según sus activos totales), el 27% presentaron sus estados financieros del año 2010 bajo el modelo contable U.S GAAP del FASB.

Estas tendencias se desarrollarán con mayor profundidad en el Capítulo IV, en el cual se tratará de identificar algunos cambios relacionados con el desarrollo actual de los organismos emisores de estándares de contabilidad y auditoría en los procesos de *adopción, convergencia y armonización* con normas (estándares) internacionales de información financiera y lo que ello implica para los gobiernos, la academia, e incluso para los mismos profesionales de la contabilidad.

⁹⁰ SEC (2007). Comunicado 8879: *Acceptance from foreign private issuers of financial statements prepared in accordance with International Financial Reporting Standards without reconciliation to U.S GAAP*. 111 pp. Consultado el 05/08/2013 en: <https://www.sec.gov/rules/final/2007/33-8879.pdf>

Tabla 34. N° de firmas extranjeras reguladas por la SEC

Número de firmas extranjeras registradas ante la SEC a dic 31 de 2012, de acuerdo al país de origen					
Nº	País	Firmas	Nº	País	Firmas
1	Canadá	336	27	España	5
2	Islas Caimán	128	28	Bahamas	4
3	Israel	72	29	Isla de Man	4
4	Islas Vírgenes Británicas	43	30	Jersey	4
5	Islas Marshall	35	31	Suecia	4
6	Reino unido	32	32	Colombia	3
7	Bermudas	30	33	Nueva Zelanda	3
8	Brasil	26	34	Bélgica	2
9	Japón	22	35	Dinamarca	2
10	México	21	36	Grecia	2
11	Países bajos	19	37	Indonesia	2
12	Argentina	14	38	Noruega	2
13	Australia	14	39	Panamá	2
14	Chile	13	40	Perú	2
15	China	11	41	Rusia	2
16	India	10	42	Antigua	1
17	Corea	10	43	British West Indies	1
18	Francia	9	44	Curazao	1
19	Irlanda	9	45	Finlandia	1
20	Sudáfrica	6	46	Guernsey	1
21	Suiza	6	47	Liberia	1
22	Taiwán	6	48	Rep. De Mauricio	1
23	Alemania	5	49	Filipinas	1
24	Hong Kong	5	50	Portugal	1
25	Italia	5	51	Singapur	1
26	Luxemburgo	5	52	Turquía	1
Total			946 empresas extranjeras		
Realizado a partir de: SEC (2013). <i>International Registered and Reporting Companies</i> . Consultado el 05/12/2013 en: http://www.sec.gov/divisions/corpfin/internatl/foreignsummary2012.pdf					

3.3. *International Federation of Accountants (IFAC)* Federación Internacional de Contadores

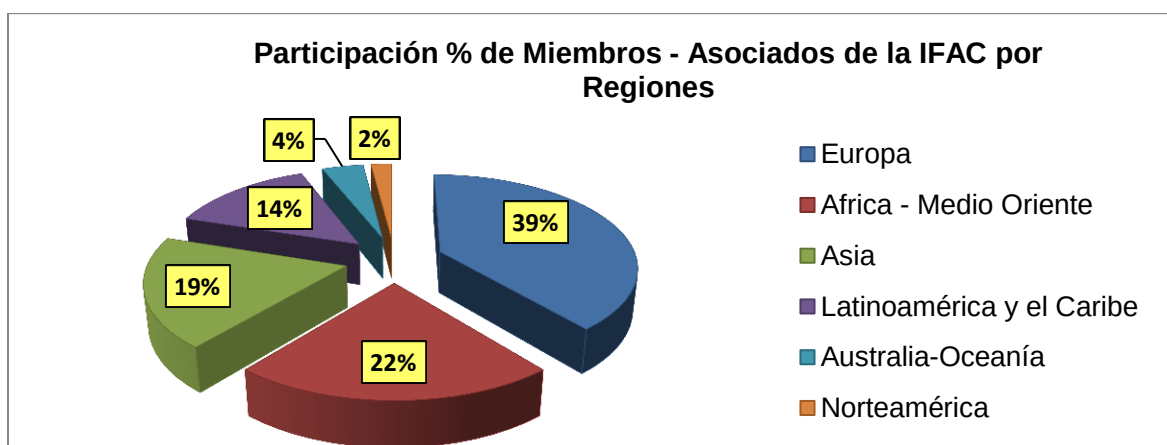
3.3.1. Descripción General de la IFAC

La IFAC, es una asociación registrada en Ginebra (Suiza), por tanto se rige bajo los *Artículos 60 al 79 del Código Civil Suizo*, (b) su propia *Constitución*, y (c) sus *Estatutos*. Tiene su Secretaría General ubicada en la ciudad de Nueva York, Estados Unidos. Parafraseando lo estipulado en la *Sección 1 Sobre Declaraciones Generales, Artículo 4* de su *Constitución*⁹¹ (2014:p.5), su misión es servir al interés público sin un propósito de lucro, mediante los siguientes objetivos:

Contribuir y apoyar las normas (estándares) internacionales de alta calidad, ayudando a construir y fomentar fuertes organizaciones profesionales de contabilidad y firmas contables, además de prácticas de alta calidad para los contadores profesionales; y hablar sobre temas afines al interés público.

Sus áreas de trabajo involucran la auditoría-aseguramiento, contabilidad del sector público, ética y educación, teniendo en cuenta a las pequeñas, medianas y grandes empresas. Su importante presencia es de alcance mundial.

Gráfica. 15. Distribución Regional miembros de la IFAC



Elaborado a partir de: IFAC (2013). *2012 Anual Report*. p. 38

⁹¹ IFAC (2014). *IFAC'S Constitution*. Constitución aprobada a Febrero de 2014. Doc. PDF. 17 pp. Consultado el 01/03/2014. En: <https://www.ifac.org/sites/default/files/uploads/Gov/IFAC-Constitution-Feb-2014.pdf>

La IFAC se compone actualmente de Miembros, Afiliados y Asociados que totalizan 179 participantes y representan a 130 países y jurisdicciones. Igualmente a aproximadamente 2.5 millones de contadores en la práctica independiente, educación, servicios gubernamentales, industria y comercio en el mundo.

3.3.2. Reseña histórica⁹² de la IFAC

La IFAC, fue fundada el 7 de octubre de 1977, tras la celebración del Onceavo Congreso Internacional de Contadores que se llevó a cabo en la ciudad de Múnich (Alemania). Contó en sus inicios con la participación de 63 miembros fundadores provenientes de 51 países. Su primer Presidente fue Reinhard Goerdeler de origen alemán, el cual permaneció en el periodo 1977-1980, de ahí a la actualidad se han sucedido 15 Presidentes más.

Los miembros determinaron en la Primera Asamblea Oficial, celebrada en el mismo mes de fundación, 12 puntos de trabajo que guiaron a Comités y miembros de la IFAC durante los cinco primeros años de existencia, estos puntos han sido fortalecidos a lo largo de su historia, y siguen siendo un pilar importante en los propósitos de la Federación Internacional de Contadores.

En Octubre de 1977, se inició la creación de los siguientes Comités: Prácticas Internacionales de Auditoría (que se convirtió en 2002 en IAASB), Educación (Ahora, IAESB), Ética (se convirtió en IESBA en 2006), Contabilidad Financiera y Gestión (Ahora, PAIB). Mientras que en mayo de 1987 se estableció el Comité del Sector Público (PSC) y que posteriormente se convertiría en IPSASB (2004).

A inicios del siglo XXI, se han formado otros órganos que fortalecen los objetivos de la IFAC, como el caso del Comité de Auditores Transnacionales (TAC), formado en mayo de 2000; y tres años después (noviembre de 2003) se constituyó el Panel Asesor de Cumplimiento (CAP). Finalmente en noviembre de 2005 se completó el conjunto con el Comité de Desarrollo de las Naciones, hoy denominado Comité de Desarrollo de la Organizaciones Profesionales de Contabilidad (PAO); y el Comité de Pequeñas y Medianas Firmas (SMP).

⁹² IFAC (2013). *2012 Annual Report*. Documento PDF. 53 pp. Consultado el 05/09/2013 en: <http://viewer.zmags.com/publication/3b64b02c#/3b64b02c/1>

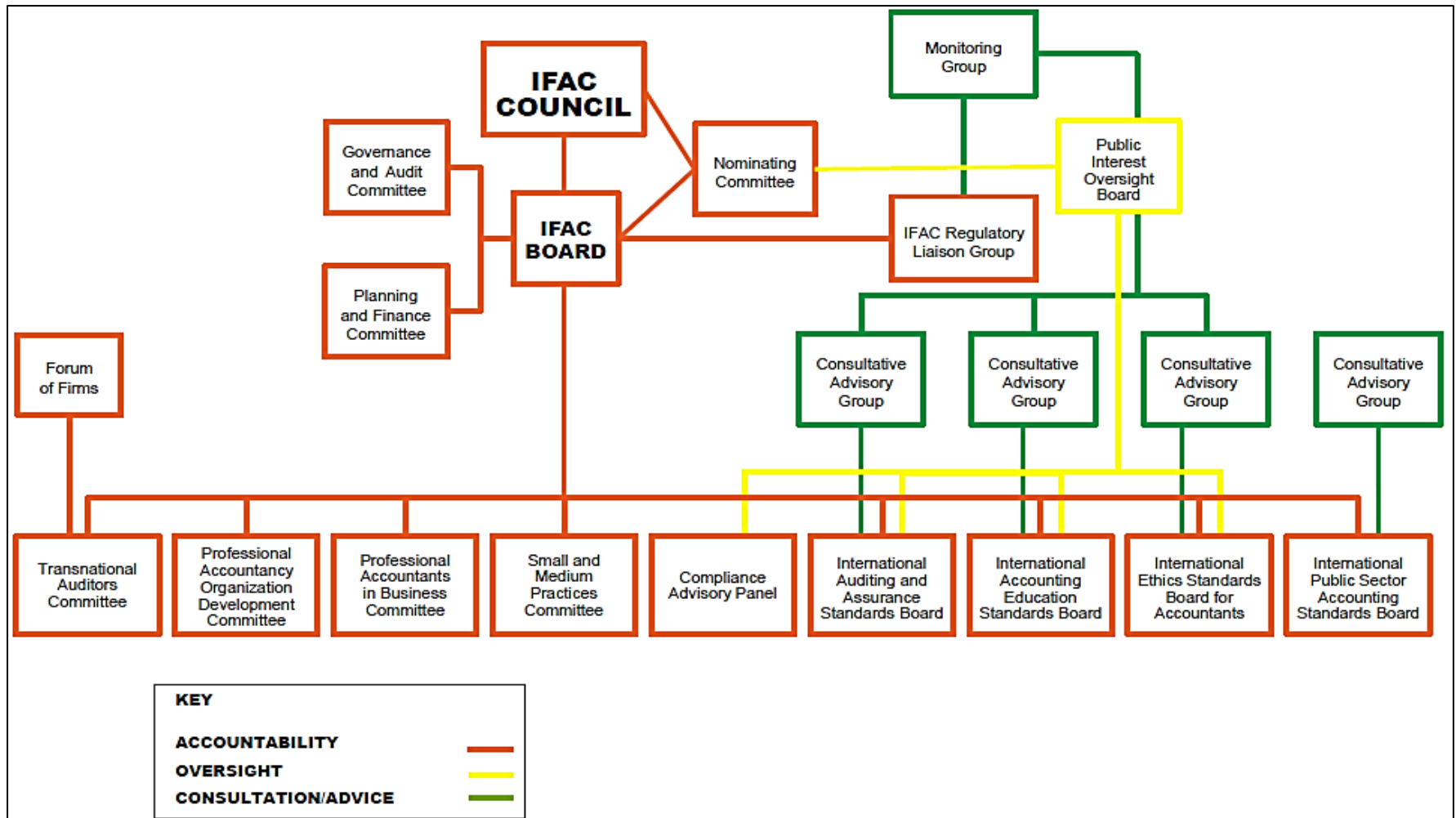
Los acontecimientos más importantes de los últimos 12 años, que reafirmaron el camino de la IFAC, fueron los escándalos contables de Enron, WorldCom - Arthur Andersen (2002) y Parmalat (2003) que generaron una crisis en la confianza con respecto a la elaboración de estados financieros y la auditoría por parte de los profesionales contables. Tampoco se puede dejar de lado temas relacionados a la crisis financiera global, crisis de la deuda soberana, recesión económica, el crecimiento de las economías y de los mercados financieros.

Por tal motivo desde el año 2002 se comenzó un fuerte programa de cambios conocido desde noviembre del año 2003 como *IFAC Reforms* (Reformas IFAC), que pretendió fomentar nuevamente la confianza de los inversores en la información financiera y lograr la *convergencia* con normas internacionales de alta calidad. Este proceso terminó con la vigilancia de los Consejos y Comités de la IFAC por parte del Consejo de Supervisión del Interés Público (PIOB), creado en 2005 y que vela por que la profesión contable responda al interés general.

En 2004, se inició el importante Proyecto Claridad (*Clarity Project*) del IAASB para mejorar la comprensión de las Normas Internacionales de Auditoría, y hacer que éstas se adopten en muchos países y jurisdicciones, dicho proyecto culminó en 2009. Así mismo iniciaron Proyectos de Claridad para sus propios estándares el IESBA (Ética) y el IAESB (Educación) en los años 2008 y 2009 respectivamente.

Últimamente la IFAC, ha firmado importantes Memorandos de Entendimiento (*MoUs*): En 2011 con la Fundación IFRS, para la colaboración en el desarrollo y adopción de normas; el MOSAICO, para la cooperación en el Aumento de la Capacidad de las Organizaciones de Contabilidad (*PAOs*); y en 2012 firmó con el IIRC, para temas de cooperación hacia un *Marco de Información Integrada*.

Gráfica. 16. Estructura Organizacional de la IFAC



Fuente: IFAC (2013). *IFAC 2012 Annual report*. p. 22.

3.3.3. Estructura organizacional de la IFAC

Este organismo es uno de los más complejos estructuralmente, puesto que abarca distintas áreas, sectores y una gran variedad de organizaciones, asociaciones y grupos relacionados con la profesión contable en el mundo.

3.3.4. IFAC'S Council - Consejo IFAC

El Consejo IFAC (*Council*) está revestido como la máxima autoridad de la IFAC, está integrado por un representante de cada uno de los Miembros IFAC (Organizaciones Profesionales de Contabilidad admitidas), con la capacidad para votar en los asuntos de decisión y constitución, tiene una reunión de carácter ordinario anualmente para discutir temas estratégicos, además de la elección de la Junta. El *Council* delega la administración y Vigilancia al *Board* (Junta de la IFAC).

As mismo tiene el poder de determinar sobre las recomendaciones del *Board* en cuanto a la admisión de Organizaciones Profesionales de Contabilidad (*PAOs*, *Professional Accountancy Organizations*) en el estatus de Miembros, Asociados y Afiliados (los Afiliados no son *PAOs*), además de la posible expulsión de éstos si hubiere lugar a hacerlo.

También tiene la facultad para determinar sobre las bases de evaluación de las contribuciones financieras a ser pagadas por los Miembros, Asociados y Afiliados; otros temas de propuestas de política y estrategias relacionadas a la administración y el presupuesto. Y finalmente dispone sobre las recomendaciones de la Comisión de Nombramientos (Nominaciones), en cuanto a la elección y remoción del Presidente, Vicepresidente y demás miembros de la Junta (*Board*).

3.3.5. Financiación de la IFAC

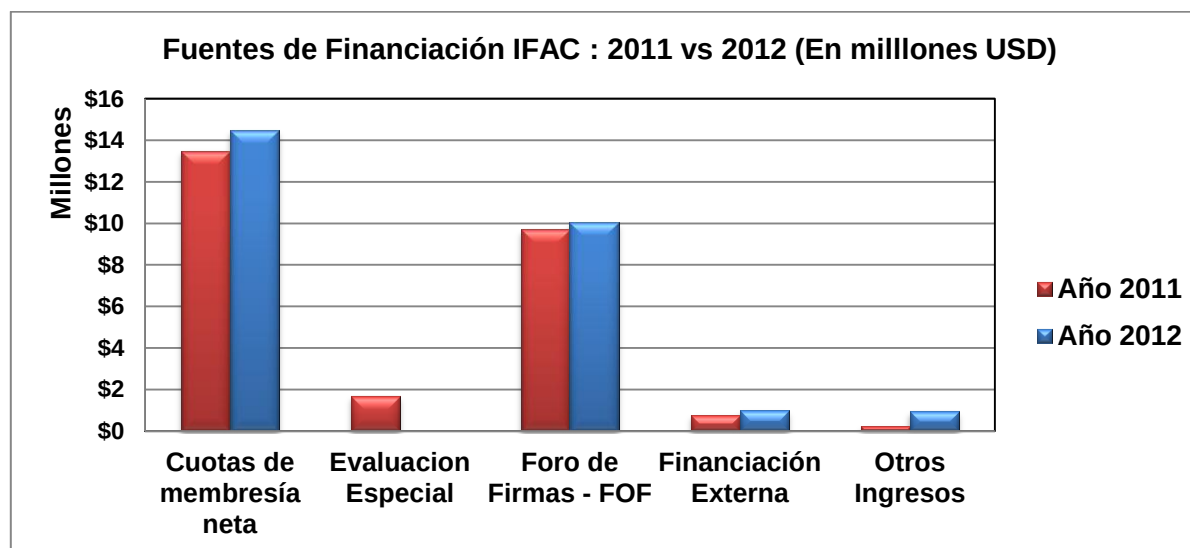
La financiación de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), se obtiene de las contribuciones anuales a cargo de los Miembros, Asociados y Afiliados de la IFAC; y de otras fuentes externas, para el primer caso se utiliza una fórmula que tiene en cuenta el Ingreso Nacional Bruto *Per Cápita* y la población del país de origen de la organización profesional de contabilidad.

El Informe⁹³ anual 2012 de la IFAC (2013:p.78) revela que para ese año se percibieron por concepto de ingresos un total de USD 26.453.976 (dólares estadounidenses), siendo las cuotas de membresía (*membership dues*), las contribuciones del Foro de Firmas y la financiación externa, las partidas más representativas, con rubros de USD 14.472.000, 10.043.645 y 984.432 respectivamente. El resto son ingresos menores provenientes de seminarios, diferencia de cambio, publicaciones, regalías - licencias, y otros ingresos.

Tabla 35. Fuentes de financiación de la IFAC

Fuentes de Financiación IFAC Años 2011 y 2012 (Dólares estadounidenses)			
Fuente de Ingresos		Año 2012	Año 2011
A	Cuotas de membresía neta	\$14.472.000	\$13.489.311
B	Foro de Firmas – FOF	\$10.043.645	\$9.705.006
C	Evaluación Especial		\$1.703.929
D	Financiación Externa	\$984.432	\$764.136
E	Otros Ingresos (Diferentes fuentes)	\$953.899	\$255.317
Total Ingresos		\$26.453.976	\$25.917.699
Realización propia a partir de: IFAC (2013). <i>Statement of Financial Performance. 2012 Annual Report</i> . pp. 78			

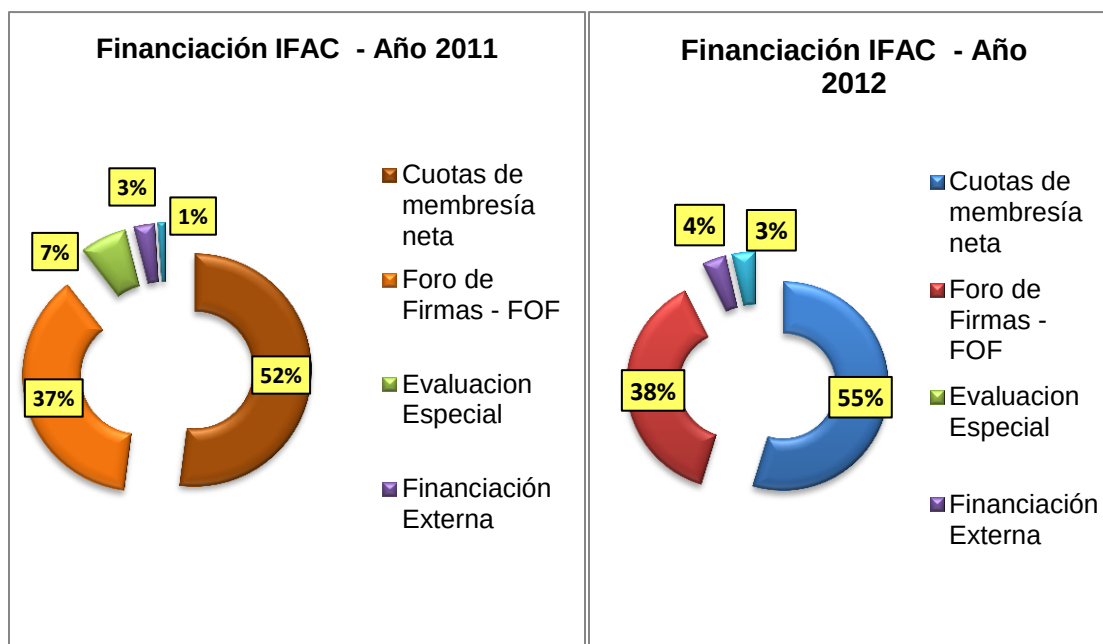
Gráfica. 17. Fuentes de Financiación de la IFAC



Realización propia a partir de: IFAC (2013). *Statement of Financial Performance. 2012 Annual Report*. p. 78

⁹³ IFAC (2013). *2012 Annual Report*. Documento PDF. 103 pp. Consultado el 10/08/2013 en: <http://viewer.zmags.com/publication/3b64b02c#/3b64b02c/1>

Gráfica. 18. Distribución Fuentes de Financiación IFAC



Elaboración propia

Para destacar, los aportes del Foro de Firmas representan el 37% y 38% del total de ingresos de la IFAC para los años 2011 y 2012 respectivamente, y como se observará más adelante este Foro está integrado por las 24 redes de firmas transnacionales de auditoría más importantes del mundo, las cuales tienen el serio compromiso de adoptar los estándares emitidos por el IAASB de la IFAC.

Así mismo los gastos del periodo 2012 totalizaron USD 26.690.623, arrojando un déficit de USD 236.647, dicho resultado negativo contrastó con el periodo 2011, en el cual se obtuvo un superávit por valor de USD 1.703.030. Los 4 rubros de erogación más importantes para 2012 fueron: los costos por empleados (15.322.326), costos de viajes y reuniones (4.063.264), ocupación y mantenimiento (2.063.352); y la financiación proveída al presupuesto del Consejo de Supervisión del Interés Público (PIOB) por valor de USD 1.489.443, esta financiación en el año 2011 había alcanzado una cifra de USD 1.562.267.

3.3.6. *IFAC'S Board* - Junta de la IFAC

Está integrada por un Presidente y máximo 22 miembros adicionales, incluido el Vicepresidente; y nominados de acuerdo a los *Estatutos*. Tiene la autoridad para gobernar y vigilar las operaciones de la IFAC; recomienda al *Council* sobre la admisión, extensión de suspensión de periodos, expulsión y cambio de *estatus* de los Miembros, Asociados Afiliados de la organización.

También tiene a cargo el reconocimiento y retiro de las Organizaciones Regionales; el establecimiento, mantenimiento y disolución de los Consejos Emisores de Normas/Estándares (*SSB, Standard-Setting Boards*); y además discute con el PIOB temas y actividades de interés público. El *IFAC'S Board*, por lo general se reúne 4 veces por año.

Su membresía busca tener en cuenta la representación regional y los antecedentes profesionales de los participantes. Pero un rasgo característico de la misma es que sus miembros se aprueban por el *Council*, reflejando las contribuciones económicas realizadas a la IFAC. Según se observa en el *Artículo 20 de los Estatutos de la IFAC*⁹⁴ (2014: p.12), la Junta (*Board*) deberá tener en cuenta una desagregación en Categorías A, B y C para aquellos Miembros IFAC de Pleno Derecho (*In Good Standing*, los miembros en Buena Permanencia, o que no han sido suspendidos), de la siguiente manera:

- 10 puestos asignados para los representantes de los 12 mayores Miembros IFAC contribuyentes. (Categoría A).
- 6 puestos asignados para los representantes ubicados de la décima tercera a la vigésima cuarta posición de los mayores contribuyentes (Categoría B).
- 6 puestos para los representantes que no están dentro de los 24 mayores contribuyentes.(Categoría C); y finalmente
- 1 puesto para el Presidente de la Junta (*Board*)

Con excepción del Presidente del *Board*, no podría haber más de dos integrantes de Junta pertenecientes a un mismo Miembro IFAC (es decir de una misma PAO, Organización Profesional de Contabilidad). Ni tampoco, más de dos integrantes de Junta que sean Miembros IFAC con sede en un mismo país. Aunque sólo en circunstancias especiales y según lo disponga la Comisión de Nombramientos

⁹⁴ IFAC (2014). *Bylaws of the International Federation of Accountants Composition of the Board*. Estatutos aprobados a Febrero de 2014. Documento PDF. 29 pp. Consultado el 01/03/2014 en: <https://www.ifac.org/sites/default/files/uploads/Gov/IFAC-Bylaws-Feb-2014.pdf>

(*Nominating Commition*) se podría ser más flexible modificando el reparto de un escaño, sin llegar a alterar el total de miembros: Para lo cual dicho Comité de Nombramientos (Nominaciones) deberá explicar las razones de hacerlo.

3.3.7. Public Interest Oversight Board (PIOB) **Consejo de Supervisión del Interés Público**

Este organismo independiente fue constituido en Madrid (España) en diciembre del año 2005, con la denominación⁹⁵ “*Fundación Consejo Internacional de Supervisión Publica en Estándares de Auditoría, Ética Profesional y Materias Relacionadas*”, sin embargo en julio de 2011 se decidió cambiar el nombre a la actual *Fundación Public Interest Oversight Board*⁹⁶ (PIOB).

Surgió como respuesta a los escándalos que socavaron con la confianza del público en los dictámenes de auditoría independiente (Enron, WorldCom, y Parmalat). Sirve como garante de que los estándares de auditoría, aseguramiento, ética y educación se establezcan de manera transparente y reflejando el interés público en toda su dimensión; ejerciendo vigilancia sobre los organismos de normalización de la IFAC, como el IAASB, IASBE, IESBA, además de sus respectivos Grupos Asesores y de Consulta. También vigila al *IFAC’s Compliance Advisory Panel* (Panel Asesor de Cumplimiento de la IFAC). Siendo excluido de su alcance hasta el momento el IPSASB, que emite las normas de contabilidad para el sector público.

Actualmente el Patronato de la Fundación PIOB está formado por 10 miembros y un Secretario General, procedentes de 4 continentes y 8 países, un miembro ejerce las labores de Presidente. Dichos miembros son designados por autoridades regulatorias internacionales como la IOSCO, Comité de Supervisión Bancaria de Basilea, Asociación Internacional de Supervisores de Seguros (IAIS), el Foro de Reguladores de Auditoría Independiente (IFIAR), la Comisión Europea y el Banco Mundial. Su Patronato se reúne 4 veces al año (3 en Madrid y 1 en otra parte del mundo). Las principales tareas realizadas hasta el momento incluyen:

⁹⁵ PIOB (2013). Escritura de Constitución PIOB 2005. Documento PDF. 28 pp. Consultado el 30/10/2013 en: <http://www.ipiob.org/media/files/about/Deed%20of%20Constitution.pdf>

⁹⁶ PIOB (2013) *Origins of the PIOB*. Consultado el 30/10/2013 en: <http://www.ipiob.org/index.php/origins-of-the-piob>

La supervisión en las Reformas de la IFAC, cuya última revisión concluyó en 2010. La evaluación del PIOB contiene elementos que dan cuenta de que las mejoras de gobernanza de la IFAC se han cumplido. En el año 2011 presentó la *Metodología de Garantía de Supervisión (OAM)*, que determinaría el modelo de supervisión adecuado para cada Comité y consideraría los riesgos involucrados en la evaluación. También se han adicionado nuevas técnicas de supervisión como la *Observación Directa (OD)*, *Observación Remota (RO)* y la *Supervisión y Presentación de Informes (M & R)*.

Como se observó en la relación de gastos de la IFAC de los años 2011 y 2012, la financiación del PIOB proviene en mayor parte de la IFAC, años en los que se trasladaron al presupuesto del PIOB USD 1.562.267 y 1.489.443 respectivamente. Sin embargo se espera que para los próximos años, el 47% corresponda a fuentes distintas a la IFAC. Según se visualizará en la relación de la siguiente Tabla, para el año 2013 se recibieron recursos de otras organizaciones, que colaboran con la misión del PIOB, entre ellas las que eligen a sus miembros.

Tabla 36. Contribuciones al PIOB por organizaciones internacionales.

Contribuciones a la Fundación Consejo de Supervisión del Interés Público - PIOB en el año 2013			
Organización	Monto	Moneda	Descripción
Consejo de Información Financiera de Reino Unido	40.000 €	Euros	Anualmente por un periodo de tres años a partir de 2013.
<i>The Abu Dhabi Accountability Authority</i>	120.000 €	Euros	En el año 2013
Organización Internacional de Comisiones de Valores (IOSCO)	100.000 €	Euros	Al presupuesto del PIOB, año 2013
Contribución conjunta a través del Banco de Pagos Internacionales (BIS): Junta de Servicios Financieros; Comité de Supervisión Bancaria de Basilea (BCBS), y la Asociación Internacional de Supervisores de Seguros (IAIS)	100.000 €	Euros	Al presupuesto de 2013
Banco Mundial (WB)	\$50.000	Dólares E.U	En el año 2013
	40.000 €	Euros	En contribuciones en especie
Fuente: PIOB (2013). <i>Where the PIOB is going</i> . Consultado el 05/12/2013 en: http://www.ipiob.org/index.php/where-the-piob-is-going			

3.3.8. *Nominating Commition (NC)* - Comisión de Nombramientos:

Su principal función es la identificación y recomendación de potenciales candidatos a los distintos cargos relacionados con la estructura de la IFAC, como la Presidencia y Vicepresidencia del *Council* y del *Board*, además de los miembros de los Consejos y Comités.

Las nominaciones pueden ser enviadas por los organismos miembros de la IFAC y el Foro de Firmas (*FoF*). Para puestos públicos, pueden enviar nominaciones los miembros del público. Esta Comisión realiza recomendaciones a la Asamblea de la IFAC. Posterior a la nominación, es el PIOB quien aprueba las designaciones de los Grupos Asesores de Consejos, Panel Asesor de Cumplimiento y el mismo Comité de Nominaciones, todos los procesos buscan el equilibrio de género y la amplia representación profesional y regional. Este comité está formado por 6 miembros de los cuales dos corresponden al Presidente y Vicepresidente de la IFAC y los otros cuatro son miembros ordinarios, todos estos miembros son nombrados por el *Board* de la IFAC y del PIOB.

3.3.9. *IFAC's Compliance Advisory Panel (CAP)* Panel Asesor de Cumplimiento

Su responsabilidad es supervisar el programa de cumplimiento por parte de los miembros y asociados de la IFAC, los cuales deberán demostrar los esfuerzos realizados para cumplir con las *Declaraciones de las Obligaciones de la Membresia* (*SMOs, Statements of Membership Obligations*), entre las cuales se requiere que éstos promuevan, incorporen e implementen las normas (estándares) emitidas por los 4 Consejos de la IFAC, y las del *International Accounting Standards Board (IASB)*. No obstante, el CAP también es vigilado por el PIOB.

3.3.10. Consultative Advisory Groups (CAGs)
Grupos Consultivos Asesores de los Consejos Emisores IFAC

Su mayor función es colaborar con los objetivos de los Consejos Emisores de Normas (*Standards-Setting Board*), proporcionando perspectivas del interés público, estos están integrados por grupos independientes de interés. En estas condiciones cada uno de los Consejos: IAASB, IESBA, IASBE, IPSASB, tiene un CAG, es decir un grupo asesor y de consulta.

3.3.11. Principales Comités de la IFAC

A continuación la discriminación de los mismos:

3.3.12. Professional Accountancy Organization (PAO) Development
Comité de Desarrollo de las Organizaciones Profesionales de Contabilidad

Denominado hasta finales de 2010 Comité de Desarrollo de las Naciones, tiene como papel principal hacer frente a los grandes desafíos de las Organizaciones Profesionales de Contabilidad (PAOs, por sus siglas en inglés) de los países emergentes y en vías de desarrollo, ya que se ha distinguido una relación positiva entre los cambios del sector financiero, crecimiento económico, progreso social y las Organizaciones Profesionales de Contabilidad (PAOs).

Para que las PAO contribuyan en los países y regiones, se ha elaborado para el periodo 2011-2014 una *Estrategia Profesional de Contabilidad* por parte de este Comité que abarca tres objetivos: 1) desarrollar la capacidad de la profesión contable; 2) aumentar la sensibilización y el intercambio de conocimientos; y 3) participar y profundizar en alianzas para el desarrollo.

3.3.13. Professional Accountants in Bussiness (PAIBs)
Comité de Contadores Profesionales de Empresas

Se compone de 18 miembros, que sirven durante 3 años. Está enfocado en los contadores que se desempeñan en el comercio, industria, servicios financieros, educación y los sectores: público y entidades sin ánimo de lucro.

Busca que los contadores sean reconocidos como verdaderos líderes y socios estratégicos en la generación de valor organizacional, elabora las *International Good Practice Guidance* (Guías de Buenas Prácticas Internacionales).

Sus más recientes aportes se han publicado en 2013, entre ellos, *los Principios*⁹⁷ *para los Procesos Efectivos de la Información de Negocios*, en el cual se describen 11 principios clave para la evaluación y el mejoramiento en los procesos de elaboración de informes de alta calidad en cualquier tipo de empresa, independiente de su sector, estructura o tamaño. Igualmente las Guías⁹⁸ *para la Evaluación y el Mejoramiento del Control Interno en las Organizaciones*; y la *Valoración de Proyectos e Inversiones para la Creación de Valor Sostenible*.

3.3.14. Small and Medium Practices (SMP) Committee Comité de Pequeñas y Medianas Firms

Creado en noviembre de 2005, anteriormente se llamó *SMP Permanent Task Force*, está compuesto por 18 miembros que sirven por periodos de 3 años, prorrogables por un periodo adicional. Su trabajo está vinculado a las necesidades propias de los contadores que trabajan en las Pequeñas y Medianas Firms (*SMPs, Small and Medium Practices*) y Pequeñas y Medianas Empresas - PYMES (*SMEs, Small and Medium-Sized Entities*).

Este comité ha desarrollado orientaciones entre las que se incluyen las Guías de las NIA, Control de Calidad; y de Práctica en la Administración. Ha fijado sus objetivos en 4 áreas o pilares estratégicos: 1) proporcionar información oportuna para el establecimiento de normas. 2) reglamentación y políticas públicas; 3) asistencia práctica mediante recursos y herramientas para las *SMPs* y las *SMEs* 4) comunicación para dar a conocer la gran importancia del sector PYMES y el rol que pueden desempeñar las *SMPs* en el apoyo de dicho sector.

⁹⁷ Según sus títulos en inglés: *Principles for Effective Business Reporting Processes*

⁹⁸ *Evaluating and Improving Internal Control in Organizations* ; y el denominado *Project and Investment Appraisal for Sustainable Value Creation*.

3.3.15. *Transnational Auditors Committee (TAC)*
Comité de Auditores Transnacionales

Su *estatus* de Comité le faculta como autoridad ejecutiva para ser cuerpo operativo sobre las actividades del Foro de Firmas (*FoF*), y según su misma constitución es también Comité de la IFAC, por tal motivo sirve como enlace entre dicho Foro y la IFAC, fomentado entre sus miembros el cumplimiento con los estándares, la calidad, e independencia de la auditoría.

Sus funciones incluyen la identificación de problemas en las prácticas de auditoría y las respectivas recomendaciones a las Juntas, facilita mediante el Foro la interacción entre las firmas multinacionales, grupos emisores internacionales e instituciones financieras; identifica posibles candidatos para servir en las Juntas Internacionales de Normalización. Sus miembros son seleccionados por el Foro de Firmas (*FoF*) y aprobados por el Comité de Nombramientos y la Junta IFAC.

3.3.16. *Forum of Firms (FoF)*
Foro de Firmas (FdF)

Fue establecido legalmente en Ginebra, Suiza en el año 2002, bajo el Código Civil Suizo y agrupa a la red de asociaciones y firmas profesionales contables que se desempeñan como auditoras transnacionales (multinacionales), estas firmas se han comprometido desde su constitución a promover y aplicar altos estándares en las prácticas de auditoría, y de manera específica en la *convergencia* entre Normas Nacionales y Normas Internacionales de Auditoría (NIA).

Para hacer parte de estas redes se debe haber presentado satisfactoriamente ante el Comité de Auditores Transnacionales (*TAC, Transnational Auditors Committee*) un informe anual. El cual muestra el cumplimiento de las obligaciones de los miembros del Foro. Este Foro es sin duda uno de los mayores contribuyentes de recursos económicos para la IFAC.

Tabla 37. Miembros del Foro de Firmas de la IFAC

Miembros del Foro de Firmas de la IFAC - 2013			
1	<i>Baker Tilly International Limited</i>	13	<i>Kudos International Network</i>
2	<i>BDO</i>	14	<i>Mazars</i>
3	<i>Constantin Network Associates</i>	15	<i>Moore Stephens International Limited</i>
4	<i>Crowe Horwath International</i>	16	<i>Nexia International</i>
5	<i>Deloitte Touche Tohmatsu Limited</i>	17	<i>PKF International Limited</i>
6	<i>Ernst & Young Global Limited</i>	18	<i>PricewaterhouseCoopers International</i>
7	<i>Grant Thornton International Ltd</i>	19	<i>RSM International Limited</i>
8	<i>HLB International</i>	20	<i>Russell Bedford International</i>
9	<i>IECnet</i>	21	<i>SMS Latinoamérica</i>
10	<i>JPA International</i>	22	<i>Talal Abu Ghazaleh & Co. International</i>
11	<i>KPMG International Cooperative</i>	23	<i>TAREA Internacional</i>
12	<i>Kreston International</i>	24	<i>UHY International Limited</i>
Fuente: IFAC. (2013). Consultada el 10/11/2013. En http://www.ifac.org/about-ifac/forum-firms			

Afiliados: Son redes o empresas que están interesadas en hacer parte de la membresía de la IFAC, pueden participar en el Foro como afiliados durante el año anterior a su aplicación formal, sólo se pasará a ser Miembro cuando suceda alguno de los dos casos: 1) La plena adhesión, o, 2) Que transcurran 3 años desde la aplicación del Comité de Auditores Transnacionales (TAC) como Afiliado. Los afiliados no deben hacer publicidad en sus páginas Web, publicaciones ni membretes que den a conocer que su organización hace parte del Foro antes de formar parte efectiva de tal grupo. A 2013 hay dos afiliados: Auren y Finexpertiza

3.3.17. *IFAC'S Standard-Setting Boards* Consejos Emisores de Normas de la IFAC

Como ya se había mencionado en líneas anteriores la IFAC soporta su trabajo de emisión de normas (estándares) en cuatro Consejos Normativos Independientes: que tienen relación con el interés público, estos se describirán a continuación:

- *IAASB - Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento*
- *IPSASB - Consejo de Normas Internacionales del Sector Publico*
- *IAESB - Consejo de Normas Internacionales de Formación en Contaduría*
- *IESBA - Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores.*

3.4. *International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)* Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento

Su trabajo es la emisión independiente de normas internacionales para tal fin. Sus tres principales estrategias al mediano plazo son: el apoyo de la estabilidad financiera global; aumento de la función, pertinencia y calidad de garantía de sus servicios; y la facilitación en los procesos de *convergencia-adopción* entre normas nacionales de los países y las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Su Consejo está integrado por un Presidente permanente y 17 voluntarios.

El IAASB⁹⁹ reemplazó en el año 2002 al antes conocido Comité de Prácticas Internacionales de Auditoría (*IAPC*, por sus siglas en inglés), creado oficialmente en marzo de 1978, que elaboraba las guías de auditoría, pero en 1991 dichas guías se volvieron a elaborar con la denominación de *ISAs* (NIA, Normas Internacionales de Auditoría).

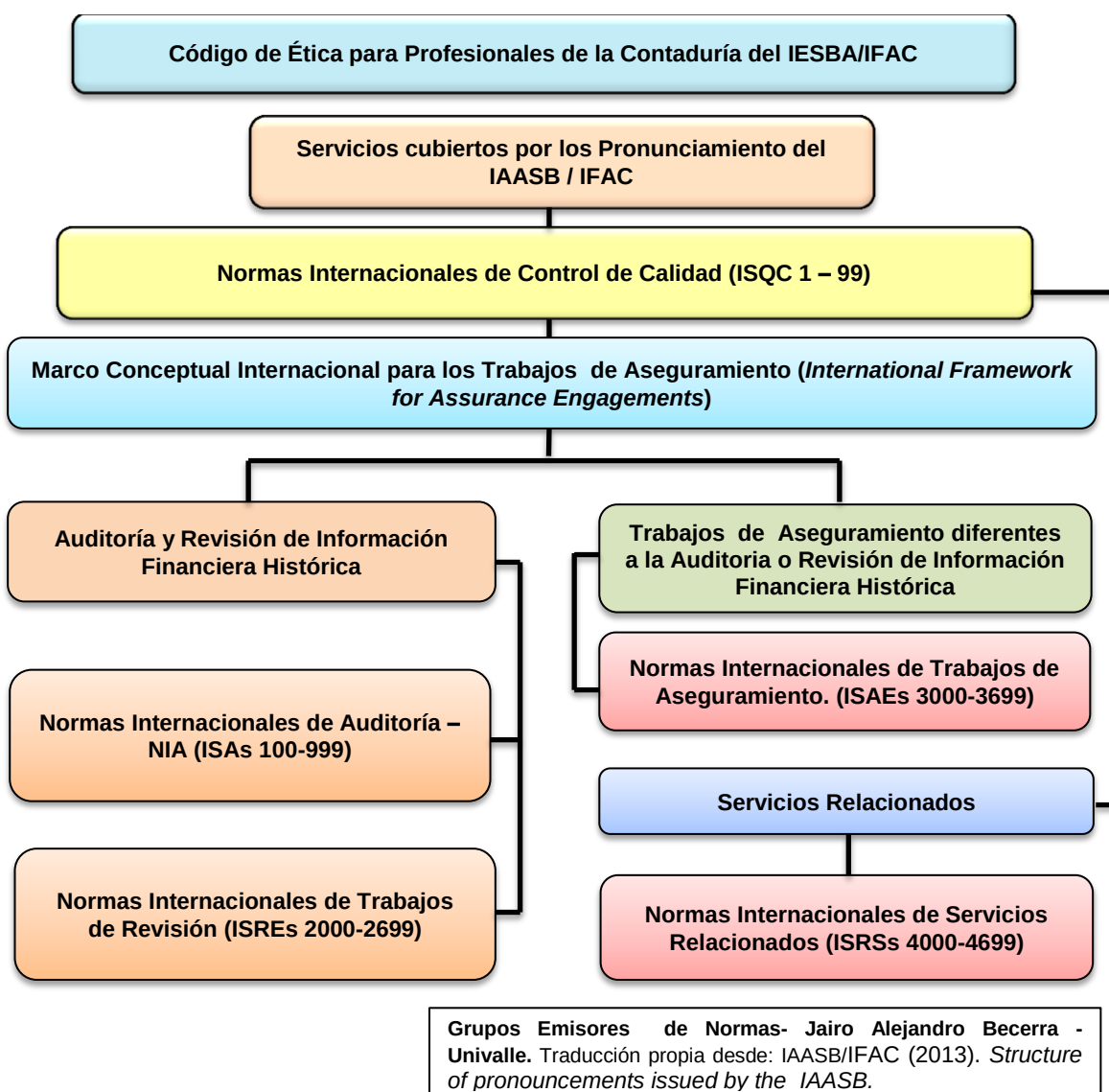
Tras algunas reformas internas en el año 2003 y el denominado *Clarity Project IAASB* (Proyecto Claridad del IAASB) iniciado en el año 2004, el IAASB ha reforzado sus estándares a través de nuevas convenciones para las NIA, procesos de revisión parcial o completa y la posterior emisión de normas más eficaces en las áreas de auditoría, aseguramiento y control de calidad.

Entre 2009 y 2013, se han emitido nuevos estándares y se han fortalecido estrategias para el aseguramiento, control de la calidad y otros servicios, así mismo temas específicos que tienen que ver con la auditoría en las entidades financieras; trabajos en el apoyo a la aplicación efectiva de las nuevas normas y revisadas, que se espera finalicen en el año 2014; también se trabaja en las auditorías de grupo, y la garantía de la información integrada, entre otros.

⁹⁹ IAASB (2013). *About IAASB*. Fuente consultada el 08/03/2013 en: <http://www.ifac.org/es/auditing-assurance/about-iaasb>

3.4.1. Normas emitidas por El IAASB de la IFAC

Gráfica. 19. Jerarquía de Estándares del IAASB/IFAC



El IAASB es uno de los Consejos Emisores con mayor actividad y contenido normativo dentro de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), sus normas (estándares) involucran las áreas de auditoría (las más conocidas), control de calidad, aseguramiento de la información, y de otros servicios relacionados. Según la designación de sus normas (estándares) éstas se conocen como aparece a continuación:

Tabla 38. Tipos de estándares del IAASB/IFAC

Clasificación de los principales estándares emitidos por el IAASB de la IFAC.		
Consejo	Idioma	Designación de la Norma - Estándar
IAASB	es	NIA - Normas Internacionales de Auditoría
	en	<i>ISAs - International Standards on Auditing</i>
	es	IAPS - Declaraciones Internacionales para la Práctica de Auditoría
	en	<i>IAPs – International Auditing Practice Statements</i>
	es	NIER- Normas Internacionales de Trabajos de Revisión
	en	<i>ISREs - International Standards on Review Engagements</i>
	es	NIEA - Normas Internacionales de Trabajos de Aseguramiento
	en	<i>ISAEs - International Standards on Assurance Engagements</i>
	es	ISRS - Normas Internacionales de Servicios Relacionados
	en	<i>ISRSs - International Standards on Related Services</i>
	es	Normas Internacionales de Control de Calidad
	en	<i>ISQCs -International Standards on Quality Control</i>
Elaboración propia. Notas importantes: 1) De acuerdo al Código de Idiomas: ISO 639-1 (de 2 letras) entiéndanse los códigos "es" español y "en" inglés. 2) El término "Trabajos" puede también entenderse como "Contratos" o "Encargos", dependiendo del país y la traducción de otros autores.		

Gracias a la ejecución del *Proyecto Claridad*, tanto las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), como las Normas Internacionales de Control de Calidad (ISQCs), han sido mejoradas mediante la clarificación, revisión y reedición. Teniendo entre otros fines: establecer los objetivos que persiguen tanto los auditores como las mismas NIA; uniformar la estructura en la redacción de las NIA; mejorar su comprensibilidad, y eliminar ambigüedades existentes en su contenido.

Dichos procesos culminaron en febrero del año 2009, teniendo como resultado según el análisis de Martínez¹⁰⁰, Montoya, Fernández y Ramírez (2010: pp. 18-21), 36 Normas Internacionales de Auditoría (NIA), más una nueva publicación de la Norma Internacional de Control de Calidad (ISQC 1), estos estándares se discriminarían de la siguiente manera:

¹⁰⁰ MARTINEZ, García Francisco; MONTOYA, del Corte Javier; FERNANDEZ, Laviada Ana & RAMIREZ, C. Iván (2010). Las normas internacionales de auditoría y el Proyecto de Claridad de la IFAC. *Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoria* (Nº 41) Enero-Marzo. pp.13-26

- 20 se reeditaron bajo los requisitos de redacción y estilo del *Proyecto Claridad*, estas se conocen como “Clarificadas” (C).
- 16 nuevas normas cuyo contenido se revisó y se reeditó, estas se denominaron “Revisadas y Clarificadas” (RC).
- 1 Norma Nueva (NIA 265), denominada *Comunicación de las deficiencias de control interno a los encargados de la administración de la empresa*.

Estas Normas Clarificadas (NC) fueron efectivas para realizar auditorías de estados financieros para períodos que comenzaron a partir del 15 de diciembre de 2009. Para efectos de presentación y mayor facilidad en este trabajo se han agrupado en un primer grupo: las 36 NIA, más una de Notas de Prácticas Internacionales de Auditoría (IAPN); y una de Control de Calidad. Siguiendo las convenciones utilizadas por Martínez et. al. (2010) tenemos que “C” corresponde a *Norma Clarificada*; y “RC” corresponde a norma *Revisada y Clarificada*.

Tabla 39. Lista de Normas Internacionales de Auditoría (NIA)

Normas Internacionales de Auditoría (NIA). International Standards Auditing (ISAs)		
200 - 299 Principios y responsabilidades generales		
NIA 200	RC	Objetivos generales de un auditor independiente y de su conducta en una auditoría de conformidad con la Normas Internacionales de Auditoría
NIA 210	C	Aceptación de los términos del contrato (encargo-trabajo) de auditoría
NIA 220	C	Control de calidad para una auditoría de estados financieros
NIA 230	C	Documentación de auditoría
NIA 240	C	Responsabilidades del auditor con respecto al fraude en una auditoría de estados financieros.
NIA 250	C	Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en una auditoría de estados financieros
NIA 260	RC	Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad.
NIA 265	N	Comunicación de deficiencias de control interno a los responsables de administración y gobierno de la entidad.

Tabla 40. Continuación Lista de Normas Internacionales de Auditoría (NIA)

Normas Internacionales de Auditoría (NIA) <i>International Standards Auditing (ISAs)</i>		
300 - 499 Evaluación del riesgo y respuesta a los riesgos evaluados		
NIA 300	C	Planeación de la auditoría de estados financieros
NIA 315	C	Identificación y evaluación de los riesgos de incidencias materiales a través del conocimiento de la entidad y de su medio de negocio
NIA 320	RC	Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría
NIA 330	C	Respuestas del auditor ante los riesgos evaluados.
NIA 402	RC	Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza los servicios de otra organización.
NIA 450	RC	Evaluación de las incidencias identificadas durante la realización de la auditoría
500 - 599 Evidencia de auditoría		
NIA 500	C	Evidencia de auditoría
NIA 501	C	Evidencias específicas, consideraciones para partidas específicas
NIA 505	RC	Confirmaciones externas
NIA 510	C	Contratos iniciales de auditoría - balances de apertura
NIA 520	C	Procedimientos analíticos
NIA 530	C	Muestreo de auditoría
NIA 540	RC	Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable del negocio y otras revelaciones relacionadas.
NIA 550	RC	Partes vinculadas
NIA 560	C	Hechos subsecuentes
NIA 570	C	Empresa en funcionamiento - negocio en marcha
NIA 580	RC	Declaraciones de la administración
600 - 699 Uso del trabajo de terceros		
NIA 600	RC	Consideraciones especiales-auditorías de grupos de estados financieros
NIA 610	R	Utilización del trabajo de los auditores internos. (Revisada en 2013 - No efectiva hasta dic 15-2014)
NIA 620	RC	Uso del trabajo de un experto por parte del auditor.
700 - 799 Conclusiones y dictamen de auditoría		
NIA 700	C	Formación de opinión y su informe en los estados financieros
NIA 705	RC	Modificaciones de la opinión en el informe de un auditor independiente
NIA 706	RC	Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente
NIA 710	C	Información comparativa correspondiente a cifras en los estados financieros comparativos.
NIA 720	C	Responsabilidad del auditor con respecto a otra información contenida en documentos que acompañen a los estados financieros auditados

Tabla 41. Continuación Lista de Normas Internacionales de Auditoría (NIA)

Normas Internacionales de Auditoría (NIA) <i>International Standards Auditing (ISAs)</i>		
800-899 Áreas Especializadas		
NIA 800	RC	Consideraciones especiales para auditorías de estados financieros preparados de acuerdo a la normativa de revisiones específicas
NIA 805	RC	Consideraciones especiales para auditorías de ciertos elementos, cuentas o partidas específicas de los estados financieros
NIA 810	RC	Contratos para reportar sobre estados financieros resumidos

Las denominadas Declaraciones o Prácticas Internacionales de Auditoría (IAPN) tienen como función principal proveer asistencia técnica en la implementación de los estándares y promover las buenas prácticas. Para este caso observamos la IAPN 1000.

Tabla 42. Declaraciones Internacionales de Prácticas de Auditoría

Declaraciones Internacionales de Prácticas de Auditoría <i>International Auditing Practice Notes (IAPNs)</i>		
IAPN 1000		Consideraciones especiales en la auditoría de instrumentos financieros

Tabla 43. Norma Internacional de Control de Calidad (ISQC)

Norma Internacional de Control de Calidad (NICC) <i>International Standard on Quality Control (ISQC)</i>		
ISQC 1	C	Control de calidad para firmas que realizan auditorías, revisión de estados financieros, aseguramiento y otros servicios relacionados
Realizado a partir de: 1) Martínez et al (2010); y 2) IAASB-IFAC(2013). <i>Handbook of International Quality Control, Auditing Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements. 2013 Edition Volume I.</i> Consultada el 10/11/2013 en: http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/IAASB%20HANDBOOK_Vol%202_0.pdf		

El segundo grupo está compuesto por las normas restantes, las cuales son las Normas Internacionales de Trabajos de Aseguramiento (ISAEs, *International Standards on Assurance Engagements*); las Normas Internacionales de Trabajos de Revisión NIER (ISREs, *International Standard son Review Engagements*) e igualmente las Normas Internacionales sobre Servicios Relacionados. (ISRS, *International Standard son Related Services*).

Tabla 44. Lista ISREs

2000-2699 Normas Internacionales de Trabajos de Revisión. <i>International Standards on Review Engagements (ISREs)</i>		
ISRE 2400	R	Contratos para revisar los estados financieros (Anteriormente NIA 910) (norma nueva revisada aun no efectiva a 2013)
ISRE 2410		Revisión de Información financiera intermedia realizada por el auditor independiente de la entidad

Tabla 45. Lista ISAEs

Los trabajos de aseguramiento distintos de la auditoría o revisiones de información financiera histórica		
3000-3399 Normas Internacionales de Trabajos de Aseguramiento. <i>International Standards on Assurance Engagements (ISAEs)</i>		
ISAE 3000	R	Trabajos de aseguramiento diferentes a auditorías o revisiones de información financiera histórica (antigua NIA 100)
3400 - 3699 Temas específicos		
ISAE 3400		El examen de información financiera prospectiva (anteriormente NIA 810)
ISAE 3402		Informes de aseguramiento sobre controles en una organización de servicios
ISAE 3410		Contratos de aseguramiento sobre declaraciones de gases de efecto invernadero
ISAE 3420		Trabajos de aseguramiento para informar sobre la compilación de Información financiera pro forma incluida en un prospecto

Tabla 46. Lista ISRSs

Servicios Relacionados		
4000-4699 Normas Internacionales de Servicios Relacionados <i>International Standards on Related Services (ISRSs)</i>		
ISRS 4400		Compromisos para realizar procedimientos convenidos en relación con la información financiera (anteriormente ISA 920)
ISRS 4410	R	Trabajos de compilación (revisado - emitido marz-2012)
Realizado a partir de: IAASB-IFAC (2013). <i>Handbook of International Quality Control, Auditing Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements. 2013 Edition</i> . Volumen II. Consultada el 10/11/2013 en: http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/IAASB%20HANDBOOK_Vol%202_0.pdf		

3.4.2. El uso de las normas emitidas por el IAASB/IFAC

Tabla 47. Lista de jurisdicciones que usan estándares del IAASB/IFAC

Países y Jurisdicciones que usan las NIA de alguna forma							
#	País - Jurisdicción	#	País - Jurisdicción	#	País - Jurisdicción	#	País - Jurisdicción
1	Albania	33	Emiratos Árabes Unidos**	65	Kenia	97	Polonia
2	Alemania	34	Eslovaquia	66	Kirguistán	98	Portugal
3	Arabia Saudita	35	Eslovenia	67	Kosovo	99	Reino Unido
4	Argentina	36	España	68	Kuwait	100	Rep. Checa
5	Armenia	37	Estados Unidos**	69	Lesoto	101	República Dominicana
6	Australia	38	Estonia	70	Letonia	102	Rumania
7	Austria	39	Fiji	71	Líbano	103	Rusia
8	Azerbaiyán	40	Filipinas	72	Liberia	104	Senegal
9	Bahamas	41	Finlandia	73	Lituania	105	Serbia
10	Bahréin	42	Francia	74	Luxemburgo	106	Sierra Leona
11	Bangladesh	43	Georgia	75	Madagascar	107	Singapur
12	Barbados	44	Ghana	76	Malasia	108	Sri Lanka
13	Bélgica	45	Grecia	77	Malawi	109	Sudáfrica
14	Bolivia	46	Guatemala	78	Malta	110	Suecia
15	Bosnia y Herzegovina	47	Guayana	79	Marruecos	111	Suiza
16	Botsuana	48	Haití	80	Mauricio	112	Suazilandia
17	Brasil	49	Honduras	81	México	113	Tailandia
18	Bulgaria	50	Hong Kong	82	Moldavia	114	Taiwán Chino
19	Camboya	51	Hungría	83	Mongolia	115	Tanzania
20	Camerún	52	India	84	Montenegro	116	Trinidad y Tobago
21	Canadá	53	Indonesia	85	Namibia	117	Túnez
22	Chile	54	Irak	86	Nepal	118	Turquía
23	China	55	Irán (Rep. Islám.)	87	Nicaragua	119	Ucrania
24	Chipre	56	Irlanda	88	Nigeria	120	Uganda
25	Colombia	57	Islandia	89	Noruega	121	Uruguay
26	Corea del Sur	58	Islas Caimán	90	Nueva Zelandia	122	Uzbekistán
27	Costa de Marfil	59	Israel	91	Países Bajos	123	Venezuela
28	Costa Rica	60	Italia	92	Pakistán	124	Vietnam
29	Croacia	61	Jamaica	93	Panamá	125	Zambia
30	Dinamarca	62	Japón	94	Papua Guinea	126	Zimbabue
31	Egipto	63	Jordania	95	Paraguay		
32	El Salvador	64	Kazajstán	96	Perú		

Realización a partir de: 1) IAASB-IFAC (2012). *Basis of ISA Adoption by Jurisdiction*. Documento PDF. 28 págs. 2) IAASB - IFAC (2013). *Momentum of Adoption and Implementation Efforts*. Consultado el 10/11/2013 en: <http://www.ifac.org/auditing-assurance/clarity-center/support-and-guidance>

Como se puede observar en la anterior Tabla, el trabajo del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), es de gran impacto, pues 126 jurisdicciones del mundo requieren o permiten sus normas, o simplemente las utilizarían como modelo para elaborar sus Normas Nacionales. A continuación algunas notas particulares sobre algunas jurisdicciones:

Puerto Rico y Ruanda: Éstos no están incluidos en el listado de los 126 países relacionados anteriormente (la fecha de dicha relación es de agosto de 2012). No obstante, ambos hacen parte de un listado de 90 países que adoptarían o estarían en camino de la adopción de las Normas Clarificadas (NC), dicha relación fue actualizada por el IAASB a mayo del año 2013.

Estados Unidos: Las Normas Clarificadas (NC) se están usando por parte de algunas empresas privadas.

Emiratos Árabes Unidos: Se permiten las NIA y las Normas de la Organización de Contabilidad y Auditoría de Instituciones Financieras Islámicas. La Normas Clarificadas se están utilizando en los estados de Abu Dhabi y Dubái.

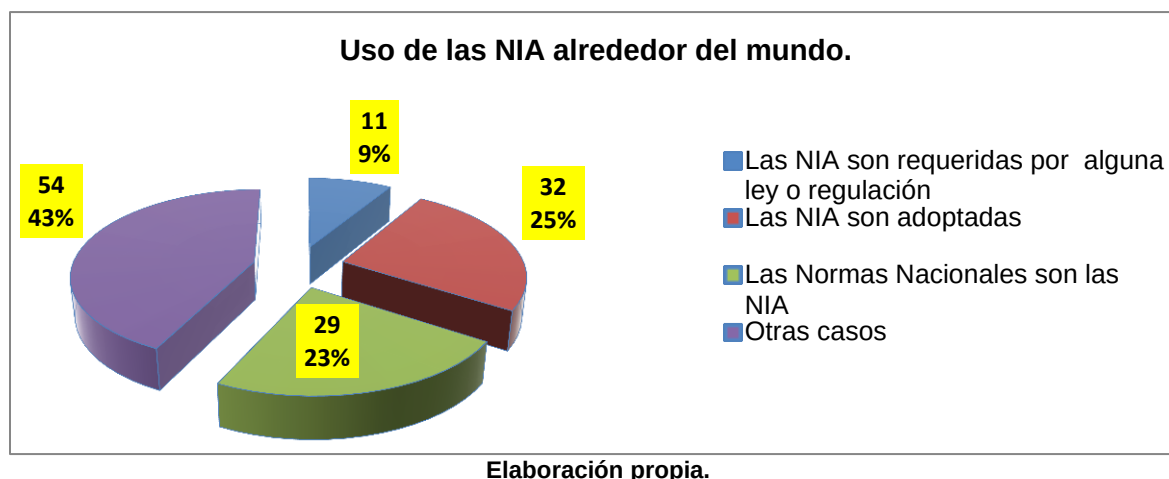
Islas Caimán: No existe una regulación que prescriba las normas de auditoría que se deben aplicar para firmas cotizantes y no cotizantes, la mayoría de auditorías se hacen bajo los US GAAP (a través de las Normas de Auditoría de Estados Unidos, GAAS), las NIIF del IASB y las NIA del IAASB/IFAC.

A continuación se presenta el resumen general sobre el uso de las NIA alrededor del mundo, discriminado de acuerdo a la anterior información anterior.

Tabla 48. Resumen uso de las NIA en el mundo

Resumen sobre el uso de las NIA en el mundo			
Descripción		# Países	%
A	Las NIA son requeridas por alguna ley o regulación	11	9%
B	Las NIA son adoptadas	32	25%
C	Las Normas Nacionales son las NIA	29	23%
D	Otros casos	54	43%
Total Países y Jurisdicciones		126	100%
Fuente: IAASB-IFAC (2013) <i>Basis of ISA Adoption by Jurisdiction</i> . Documento PDF. 28 pp.			

Gráfica. 20. Uso de las NIA en el mundo.



3.5. *International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)* Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público

Reorganizado en el año 2004, éste emite las *International Public Sector Accounting Standards (IPSASs)*, para la lengua castellana corresponde a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP), además de Guías Prácticas y otros recursos de orientación para estas entidades.

En los últimos años el IPSASB¹⁰¹ se ha preocupado por realizar estudios concernientes a la *transición*¹⁰² de empresas públicas con *base contable de efectivo* a una *base de acumulación o devengo*. Todos sus procesos se encaminan hacia la facilitación en el intercambio de información financiera de contadores de este sector en todo el mundo. Igualmente las nuevas estrategias del organismo adelantan procesos de *convergencia* entre las NICSP (*IPSASs*) y las NIIF (*IFRSs*) desarrolladas por el IASB, hasta el momento se han desarrollado algunas directrices que buscan la modificación de las NIIF para la respectiva aplicación en el sector público.

Este Consejo Emisor ha recibido apoyo financiero desde instituciones como el Banco Mundial (BM), Banco Asiático de Desarrollo, Contadores Profesionales de

¹⁰¹ IPSASB – IFAC (2013). *About IPSASB*. Consultado el 05/03/2013 en: <http://www.ifac.org/public-sector/about-ipsasb>.

¹⁰² IPSASB - IFAC (2011). *Transición a la base contable de acumulación (o devengo): Directrices para entidades del sector público*. Tercera edición, Estudio 14. New York. 366 pp.

Canadá, Consejo de Normas de Contabilidad de Sudáfrica y algunos gobiernos como nueva Zelanda, Canadá y Suiza.

El IPSASB se compone de 18 miembros, de los cuales 15 son propuestos por miembros de la IFAC, mientras que los 3 restantes son designados por miembros externos, se espera que éstos reflejen el interés general. El término de mandato para los miembros es de tres años, prorrogables hasta por un periodo adicional. Al menos un tercio de los miembros se debe rotar cada año. El Presidente puede servir hasta por 3 términos consecutivos, discriminados en 6 como miembro ordinario y 3 como Presidente. En casos excepcionales el anterior periodo puede extenderse hasta los 12 años. El Presidente es nominado por el Comité de Nombramientos y se recomienda ante el Consejo de la IFAC.

3.5.1. Normas emitidas por el IPSASB de la IFAC

El cuerpo normativo relacionado con la información financiera realizado por el IPSASB se puede resumir en 32 estándares emitidos desde 1997. Dicho conjunto tiene dos bases: 1) *base contable de efectivo*; y 2) *base de acumulación (o devengo)*, las NICSP de acumulación se basan en las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) que se emiten por parte del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), teniendo siempre en cuenta que los requerimientos de dichos estándares deben permitir aplicabilidad al sector público, ya que algunas NICSP tratan temas de propósito especial que no son abordados en el conjunto normativo de las NIIF. Aun así, existen algunos elementos que vale la pena resaltar en las consideraciones del IPSASB, estos serían:

1) Aunque el IPSASB reconoce que los gobiernos y reguladores locales tienen el derecho de establecer tanto normas como orientaciones para sus países, aconseja que se adopten las NICSP y se armonicen los requerimientos de sus Normas Nacionales del Sector Público con las NICSP, pues se debe tener en cuenta que los estados financieros estarían de conformidad con estas últimas, sólo cuando se cumpla con la totalidad de los requerimientos aplicables a cada caso. El resultado sería el mejoramiento en la calidad y la comparabilidad entre las entidades de gobierno de los países que entren en el proceso armonizador.

2) Fijar su base en el *devengo* (acumulación), buscando la gestión financiera y la transparencia de las entidades públicas.

A continuación se presenta el listado de las NICSP:

Tabla 49. Lista de las IPSASs

Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público – NICSP	
<i>International Public Sector Accounting Standards- IPSASs</i>	
Núm.	Denominación
-	Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público
-	El Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público
NICSP 1	Presentación de Estados Financieros
NICSP 2	Estado de Flujos de Efectivo
NICSP 3	Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores
NICSP 4	Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera
NICSP 5	Costos por Préstamos
NICSP 6	Estados Financieros Consolidados y Separados
NICSP 7	Inversiones en Asociadas
NICSP 8	Participaciones en Negocios Conjuntos
NICSP 9	Ingresos de Transacciones con Contraprestación
NICSP 10	Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias
NICSP 11	Contratos de Construcción
NICSP 12	Inventarios
NICSP 13	Arrendamientos
NICSP 14	Hechos Ocurredos Después de la Fecha de Presentación
NICSP 15	Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar
NICSP 16	Propiedades de Inversión
NICSP 17	Propiedades, Planta y Equipo
NICSP 18	Información Financiera por Segmentos
NICSP 19	Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes
NICSP 20	Información a Revelar sobre Partes Relacionadas
NICSP 21	Deterioro del Valor de Activos No Generadores de Efectivo
NICSP 22	Revelación de Información Financiera sobre el Sector Gobierno General
NICSP 23	Ingresos de Transacciones Sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)
NICSP 24	Presentación de Información del Presupuesto en los Estados Financieros
NICSP 25	Beneficios a los Empleados
NICSP 26	Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo
NICSP 27	Agricultura
NICSP 28	Instrumentos Financieros: Presentación
NICSP 29	Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición
NICSP 30	Instrumentos Financieros: Información a Revelar
NICSP 31	Activos Intangibles
NICSP 32	Acuerdos de Concesión de Servicios: La Concedente
NICSP	Base de Efectivo-Información Financiera según la Base Contable de Efectivo
NICSP	Base de acumulación (o devengo) emitidas a 15 de enero de 2013
Fuente: IPSASB - IFAC (2013). Manual de Pronunciamientos Internacionales de Contabilidad del Sector Público. Volúmenes 1 y 2. Edición 2013 en español. Documentos PDF. Consultados el 10/11/2013 en: http://www.ifac.org/publications-resources/2013-manual-de-pronunciamientos-internacionales-de-contabilidad-del-sector-p-	

3.5.2. El uso de las NICSP en los países y organizaciones.

Tabla 50. Lista de países y organizaciones que usan las IPSASs

Uso de las NICSP (IPSASs) - 2013			
Los gobiernos nacionales, los organismos y organizaciones que han adoptado o tienen planes para adoptar las NICSP son:			
Países			
1	Austria	6	Perú
2	Brasil	7	Sudáfrica
3	Camboya	8	España
4	Costa Rica	9	Suiza
5	Kenia	10	Vietnam
Organizaciones			
1	Comisión Europea, para sus propios estados financieros		
2	Organización del Tratado del Atlántico Norte (OTAN)		
3	Organización para la Cooperación Económica y el Desarrollo (OCDE)		
4	El Sistema de las Naciones Unidas		
5	Los miembros del Comité de Nominaciones		
Fuente: IPSASB - IFAC(2013). <i>Fact Sheet</i> (Abril de 2013). Consultado el 12/11/2013 en: https://www.ifac.org/sites/default/files/uploads/IPSASB/IPSASB%20April%202013.pdf			

3.6. *International Accounting Education Standards Board (IAESB)* Consejo de Normas Internacionales de Formación en Contaduría.

Como su nombre lo indica, el IAESB¹⁰³ se encarga del fortalecimiento educativo para la profesión contable, en cuyo campo se incluyen el conocimiento, las habilidades, los valores, la ética y el desarrollo de actitudes profesionales. Los Estándares Internacionales para la Formación Contable (*IESs*) son de amplia relevancia y una fuente importante en la asistencia a las organizaciones de contabilidad, reguladores, empleadores, tomadores de decisiones, académicos y estudiantes, al igual que en la generación de principios que faciliten y fortalezcan el aprendizaje, la competencia, capacitación, confianza pública y el desarrollo de la profesión contable dentro de los nuevos retos de la economía global.

¹⁰³ IAESB-IFAC (2008). *Manual de los Pronunciamientos Internacionales de Formación*. Edición 2008. 92 pp.

El IAESB está compuesto por 18 miembros, contando con un Presidente y un Vicepresidente. Involucra representación de los sectores de la academia contable, profesionales de las entidades públicas, de las empresas y negocios, y otros interesados en el propósito de este Consejo. Se busca un equilibrio entre quienes ejercen como contadores, auditores y de quienes no ejercen la profesión. Igualmente cuenta con un Grupo Consultivo Asesor (*IAESB Consultive Advisory Group*) que vela para que los propósitos del interés público (general) y del IAESB sean mantenidos en todos los procesos desarrollados.

Las nominaciones para el IAESB se publican cada año por parte de la IFAC, y al igual que en los otros Consejos Emisores de Normas de la IFAC, las designaciones son aprobadas por parte del Consejo de Supervisión del Interés Público (*PIOB*).

El IAESB ha emitido hasta finales de 2013, ocho Normas Internacionales de Formación en Contaduría (*IESs*) que involucran los temas de requisitos de ingreso y de contenidos de los programas de formación en contaduría; habilidades, valores, ética y actitud profesional; evaluación de competencias, requisitos de competencia de los auditores profesionales, entre otras. Igualmente ha desarrollado guías de orientación y documentos de información sobre la precalificación en la educación, entrenamiento de los profesionales contables y desarrollo de la educación contable.

La actualidad¹⁰⁴ del trabajo de este Consejo, permite observar que se ha reformulado el *Marco Conceptual para las Normas Internacionales de Formación en Contaduría (Framework)*, con un enfoque basado en *Principios*. Desde octubre del año 2009 se acordó que las ocho normas desarrolladas deberían ser revisadas, por tal motivo se inició el denominado *Proyecto Claridad de las IESs*, con el que se pretendió entre otras cosas:

¹⁰⁴ IAESB – IFAC (2012). *Update: International Education Standards Revision Project*. 3 pp. Consultado el 08/12/2013 en: <https://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/Updated%20International%20Education%20Standards%20Revision%20Project.pdf>

- Mejorar la claridad de las normas (estándares).
- Asegurar la coherencia de acuerdo a los conceptos del *Marco Conceptual Revisado de Normas Internacionales de Formación para Contadores Profesionales (Framework for International Education Standards for Professional Accountants)*; y
- Clarificar los temas resultantes de los cambios en la educación contable; y la experiencia obtenida desde la implementación de las *IESs*.

Producto de ello se obtuvo que hasta enero del 2014 las *IESs* 1, 2, 3,4, 5 y 6 son revisadas, mientras que en el caso de la *IESs* 7, se revisó y volvió a redactar, igualmente a diciembre está en proyecto de revisión la *IESs* 8 de la cual el Consejo está analizando propuestas. El IAESB, provisionalmente acordó que las *IESs Revisadas* podrían ser efectivas de implementación a partir de julio de 2015, dependiendo del progreso de su trabajo, con lo cual esta fecha podría cambiar.

3.6.1. Normas emitidas por el IAESB de la IFAC

Se han realizado normas (estándares), declaraciones y documentos por parte del IAESB, las cuales tienen su respectivo orden jerárquico, como sigue a continuación:

- **Normas Internacionales de Formación para Contadores Profesionales (*IESs, International Education Standards*):** éstas prescriben las buenas prácticas y elementos esenciales como temas, métodos y técnicas. Están en el mayor grado de autoridad de los estándares del IAESB.
- **Declaraciones sobre las Prácticas Internacionales de Formación para Contadores Profesionales (*IEPSs, International Education Practice Statements*):** dan orientación y ayudan a implementar buenas prácticas, ofrecen métodos y ejemplos, las *IEPSs* están por encima de los *IEs*.
- **Documentos Informativos para Contadores Profesionales (*IEs, Information Papers*):** Que dan información sobre cuestiones temporales o resultados de investigaciones, debates, encuestas.

Tabla 51. Lista de las IESs del IAESB/IFAC

Normas Internacionales de Formación en Contaduría (IES) <i>International Education Standards (IESs)</i>	
Núm.	Denominación
-	Marco conceptual de los pronunciamientos internacionales de formación
IES 1	Requisitos de ingreso a un programa de formación profesional en Contaduría
IES 2	Contenido de los programas profesionales de formación en Contaduría
IES 3	Habilidades profesionales y formación general
IES 4	Valores, ética y actitudes profesionales
IES 5	Requisitos de experiencia práctica
IES 6	Evaluación de las capacidades y competencia profesional
IES 7	Desarrollo Profesional Continuo: Un programa de aprendizaje permanente y desarrollo continuo de la competencia profesional
IES 8	Requisitos de competencia que deben reunir los auditores profesionales
Fuente: IAESB - IFAC (2008). Manual de los Pronunciamientos Internacionales de Formación en Contaduría. Edición 2008 en español. Consultado el 28/10/2013 en: http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/Spanish_Translation_Normas_Internacionales_de_Formacion_2008.pdf	

Tabla 52. Lista de las IEPSs del IAESB/IFAC

Declaraciones sobre las Prácticas Internacionales de Formación (IEPS) <i>International Education Practice Statement (IEPS)</i>	
Núm.	Denominación
IEPS 1	Enfoques para desarrollar y mantener los valores profesionales, ética y actitudes.
IEPS 2	Tecnología de la Información para Contadores
IEPS 3	Requisitos de la Experiencia Practica - Desarrollo Inicial para los Contadores Profesionales
Fuente: IAESB/IFAC(2010). <i>Handbook of International Education Pronouncements. 2010 Edition</i> . Consultado el 13/11/2013 en: http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/handbook-of-international-e-2.pdf	

3.7. *International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA)* Consejo de Normas Internacional de Ética para Contadores.

Al igual que los anteriores, este Consejo de carácter autónomo pero vinculado al propósito de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), es un emisor de normas de ética de alta calidad, además de otros pronunciamientos sobre buenas prácticas y actividades que fomentan el debate internacional en aspectos éticos relacionados con los profesionales de la contabilidad. Tanto los recursos humanos, como de comunicación y financiación son proveídos por la IFAC.

La membresía del IESBA se compone de 18 miembros, en los cuales no más de 9 son practicantes y no menos de 3 son miembros del público y de distintos orígenes geográficos. Las nominaciones de miembros corresponden al Comité de Nombramientos (Nominaciones) y la designación al Consejo IFAC, mientras que la aprobación corresponde como en los demás casos al Consejo de Supervisión del Interés Público (PIOB).

Su más importante trabajo ha sido sin duda el desarrollo y emisión del *Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad* que se publicó en julio de 2009 originalmente en lengua inglesa bajo la denominación *Code of Ethics for Professional Accountants*, no obstante, tras el trabajo del Instituto de Censores Jurados de España, éste se tradujo al idioma español en marzo del año 2010.

EL IESBA también ha emitido las respectivas Interpretaciones para la aplicación del Código. Se presenta a continuación el contenido del *Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad* que fue traducida a los hablantes de lengua española y que se ha convertido en un modelo a seguir por parte de las organizaciones que se esmeran en profundizar en los aspectos de la Ética Profesional de los Contadores.

Tabla 53. Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad del IESBA/IFAC

Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad Code of Ethics for Professional Accountants	
Sección	Denominación
-	Prólogo
Parte A: Aplicación General del Código	
100	Introducción y principios fundamentales
110	Integridad
120	Objetividad
130	Competencia y diligencia profesionales
140	Confidencialidad
150	Comportamiento profesional
Parte B: Profesionales de la Contabilidad en Ejercicio	
200	Introducción
210	Nombramiento profesional
220	Conflictos de intereses
230	Segundas opiniones
240	Honorarios y otros tipos de remuneración
250	Marketing de servicios profesionales
260	Regalos e invitaciones
270	Custodia de los activos de un cliente
280	Objetividad – Todos los servicios
290	Independencia – Encargos de auditoría y de revisión
291	Independencia – Otros encargos que proporcionan un grado de seguridad
Parte C: Profesionales de la Contabilidad en la Empresa	
300	Introducción
310	Conflictos potenciales
320	Preparación y presentación de la información
330	Actuación con suficiente especialización
340	Intereses financieros
350	Incentivos
	Definiciones
	Tabla de Equivalencias
	Fecha de Entrada en Vigor
Fuente: IESBA - IFAC (2009). <i>Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad</i> . Edición Julio de 2009. Consultado el 10/10/2013 en: http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/Codigo-de-Etica-Code-of-Ethics-Spanish-Translation.pdf	

Los más recientes adelantos acontecidos hasta noviembre de 2013, tienen que ver con cambios en tres áreas¹⁰⁵ del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad, que si bien se publicaron en Marzo de 2013, serán efectivos a partir de Abril de 2014. Según el Manual del Código - Edición 2013, estos cambios serían los siguientes:

Incumplimiento de un requisito del Código (*Breach of a Requirement of the Code*); Conflictos de Interés (*Conflicts of Interest*); y la definición de Compromiso de Equipo. (*Engagement Team*).

3.8. Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting (ISAR)

Grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos en Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes

3.8.1. Descripción General del ISAR

Fue establecido en 1982, por la Comisión Económica y Social (ECOSOC, por sus siglas en inglés), su objeto está encaminado al establecimiento de normas de contabilidad, transparencia y presentación de informes que sean comparables con las demás regiones y países del mundo, ambos cuerpos hacen parte de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo (UNCTAD, por sus siglas en inglés).

Aunque el ISAR¹⁰⁶ trabaja actualmente en varias áreas, para el propósito de esta investigación se ha decidido hacer énfasis en las *Directrices Contables ISAR* para las Pymes, comúnmente conocidas como las “Normas ISAR”, que se describirán en el último aparte de esta sección:

¹⁰⁵ IESBA – IFAC (2013). *Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants*. Consultado el 08/11/2013 en:

<http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/2013-IESBA-Handbook.pdf>

¹⁰⁶ ISAR (2013) Grupo Intergubernamental de Trabajo de Expertos en Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes. Fuente consultada el 26/02/2013 en: <http://unctad.org/es/paginas/DIAE/ISAR/ISAR-Corporate-Transparency-Accounting.aspx>

3.8.2. Áreas de trabajo del ISAR

3.8.3. Implementación de las NIIF

Desde la 22ª reunión del ISAR, se han realizado casos de estudio sobre la aplicación de las NIIF a nivel nacional, por ejemplo, en 2008 se publicó “*Aplicación práctica de las NIIF: Lecciones Aprendidas*” documento que reunió casos que permiten observar los distintos problemas institucionales de aplicación técnica y otras lecciones experimentadas por parte de los países, en gran medida desde las Sesiones 23 y 24 que se discriminan como sigue:

- Sesión 23, celebrada en 2006, reúne los casos de estudio de Brasil, Alemania, India, Jamaica y Kenia
- Sesión 24, celebrada en 2007, acoge los casos de Pakistán, Sudáfrica y Turquía

Adicionalmente, los casos de estudio que continuaron en la versión 25 fueron: Egipto, Polonia, Suiza y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte.

3.8.4. Información sobre gobierno corporativo

Inició desde la Décima Conferencia Cuatrienal de la UNTACD, celebrada en Bangkok (2000), cuando los estados miembros de las Naciones Unidas solicitaron al ISAR promover la transparencia en las empresas y la mejor información del gobierno corporativo. Con este pretexto desde la 17ª Sesión del mismo año, el ISAR comenzó el trabajo cuyo resultado posterior sería la publicación en 2006 de la *Orientación sobre Buenas Practicas para la Presentación de Información sobre la Gobernanza de las Empresas*¹⁰⁷, ésta examinó las prácticas de divulgación de 105 empresas de 70 economías del mundo.

Posteriormente se hicieron revisiones sobre el estado de implementación, que en el año 2007 condujeron a inventariar los requisitos de presentación para la gobernanza corporativa en 25 mercados emergentes; y finalmente en 2008 se evaluaron las prácticas y el cumplimiento de las normas de divulgación de 100 empresas procedentes de 10 mercados emergentes.

¹⁰⁷ UNCTAD / ISAR (2006). *Orientación sobre Buenas Practicas para la Presentación de Información sobre la Gobernanza de las Empresas*. Documento PDF. 51pp. Consultado el 06/06/2013 en: http://unctad.org/es/docs/iteteb20063_sp.pdf

3.8.5. Responsabilidad empresarial

Tiene sus antecedentes en la 18ª Sesión ISAR (2001), entre sus posteriores logros están la publicación en 2008 de la *Orientación sobre los Indicadores de la Responsabilidad de las Empresas en los Informes Anuales*. En ese mismo año también firmaría el Memorando de Entendimiento (MoU) con la organización denominada *Global Reporting Initiative (GRI)*, que busca la cooperación para la generación de estándares internacionales de información de sostenibilidad.

En 2009, el ISAR hizo un documento que tiene que ver con la revisión de informes de la responsabilidad corporativa de las 100 empresas transnacionales más grandes del mundo y su relación con el cambio climático.

3.8.6. Presentación de informes ambientales

El ISAR partió desde finales de los 80s con los temas sobre presentación de informes y contabilidad ambiental, éstos se fortalecieron en los años 90s, y posteriormente en 2004, se publicó un *Manual¹⁰⁸ para Preparadores y Usuarios de Indicadores de Eco-Eficiencia*, donde se hicieron las relaciones entre el medio ambiente y una variable financiera. Anteriormente ya había publicado documentos importantes como *Accounting And Financial Reporting For Environmental Costs And Liabilities* (1999); e igualmente *Environmental Financial Accounting And Reporting At The Corporate Level* (1998), que tratan entre otros temas, los costos y pasivos ambientales en los informes financieros de las organizaciones.

Actualmente estos temas se fortalecen desde el Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente (PNUMA), grupo con el que el ISAR/UNCTAD ha trabajado en proyectos conjuntos.

3.8.7. Cualificación de profesionales contables

El ISAR también busca fortalecer la profesión contable para que ésta pueda ofrecer servicios a nivel global, ello implicaría el cruce de fronteras. En Febrero de 1999 ISAR aprobó una Guía sobre Requisitos Nacionales para la Cualificación de Profesionales Contables, que incluyó un *Modelo de Currículo* para los programas

¹⁰⁸ UNCTAD (2004). *A Manual for the Preparers and Users of Eco-efficiency Indicators*. Documento PDF. 127 pp. Consultado el 08/06/2013 en: http://unctad.org/en/docs/iteipc20037_en.pdf

de estudio, este trabajo se seguiría según lo estipulado en la 20ª Sesión de 2003, en coordinación con el Comité de Educación de la IFAC (Hoy Consejo IAESB), como se observó en páginas anteriores, en la actualidad los mayores desarrollos en cuestiones de orientaciones sobre educación para profesionales de contabilidad se hacen desde el Consejo de Normas Internacionales de Formación en Contaduría (IAESB) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC).

3.8.8. Contabilidad para las PYMES

Aunque actualmente es el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), quien emite este tipo de estándares, fue con las *Directrices para la Contabilidad Financiera de las PYMES de Niveles I y II* (2002) del ISAR, que se dio un inicial espaldarazo para que los organismos emisores de estándares de contabilidad aúnen esfuerzos para mejorar las normas en pro del importante papel de las PYMES en el mundo, por tanto, este conjunto de normas es quizás una de las mayores contribuciones del ISAR a la contabilidad, aclarando que dicho cuerpo normativo fue derivado en parte, de las mismas Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) que había emitido el IASB hasta esa época.

3.8.9. Reseña Histórica de las ISAR para las PYMES

A las tendencias impulsadas por las oportunidades de especulación financiera en los mercados de valores, y el amplio desarrollo de las grandes empresas, se sumaron manifestaciones y críticas, por cuanto las normas emitidas por cualquiera de los organismos emisores de estándares internacionales de contabilidad y auditoría se habían tejido entorno a las necesidades y protección de las grandes compañías, que tenían la posibilidad de cotizar en bolsa.

Dada la preocupación por esta tendencia se iniciaron los primeros acercamientos por parte de la Organización de las Naciones Unidas (ONU), por medio del ISAR/ UNCTAD que fomentó investigaciones concernientes a la participación y situación de las empresas de menor tamaño que no hicieran parte directa del mercado de valores, conocidas como Pequeñas y Medianas Empresas (PYMES).

Fue en la 17ª edición celebrada en julio de 2000, que el ISAR planteó los principales problemas a los que las PYMES se estaban enfrentando respecto al manejo de las normas emitidas por organismos emisores y reguladores nacionales y/o internacionales, que no respondían a sus necesidades de información.

El documento bajo el cual se dieron a conocer dichos rasgos se denominó: *Promoting Transparency And Financial Disclosure: Accounting By Small And Medium-Sized Enterprises*¹⁰⁹, en el cual se enfatizó que las Pymes (SMEs, por sus siglas en inglés) son importantes para el desarrollo económico tanto de los países con economías fuertes como de aquellos que están en vías de desarrollo.

Igualmente que la contabilidad y los reportes financieros se han desarrollado con mayor prevalencia al servicio de las compañías listadas en las bolsas de valores, muchas de esas PYMES tienen dificultades con la accesibilidad a los servicios de contabilidad que ellas requieren, y en algunos países la normatividad se había enfocado en los aspectos fiscales.

Se acordó trabajar en posibles soluciones frente al tema, principalmente en reconocer la necesidad de un marco de contabilidad y presentación de información financiera para las mismas, que debería ser: simple, comprensible, fácil de usar, producir información útil y flexible al crecimiento de las empresas y que además aumente la capacidad de algunas PYMES para adoptar en el futuro las NIIF. Para el año 2002, se establecen las primeras Guías que discriminan en una estructura de tres niveles a los grupos de empresas, de la siguiente manera:

Nivel 1: Este nivel aplica para empresas listadas, cuyos valores se cotizan en bolsa, y para entidades de gran interés público como bancos e instituciones financieras, estas deberían hacer cumplimiento íntegro de las Normas Internacionales de Contabilidad - NIC (IAS, que hoy hacen parte de las NIIF), emitidas por el IASB (antes IASC).

Nivel 2: Empresas de significativo tamaño, pero que no emiten valores ni estados financieros de interés público. Podrían tener accionistas que no forman parte de la dirección de la empresa, y contarían con personal contable que puede hacer seguimiento de transacciones. Éstas deberían hacer cumplimiento parcial de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC, que hoy hacen parte de las NIIF).

Nivel 3: Las pequeñas empresas con una contabilidad acumulativa y simple, que por lo general son dirigidas por sus propietarios y cuentan con una cantidad mínima de empleados o ninguno de ellos. Estas empresas deberían seguir un sistema mucho más sencillo de contabilidad.

¹⁰⁹ ISAR/UNCTAD (2000). *Promoting Transparency and Financial Disclosure: Accounting By Small And Medium-Sized Enterprises*. July /2000. Documento PDF 3 pp. Consultada el en: <http://unctad.org/en/docs/c2isar13.en.pdf>

A continuación se presentan las Directrices ISAR, en las que por obvias razones, el ISAR no tomó en cuenta el Nivel I que corresponde a las grandes empresas, cotizantes en bolsa y se centra en las Directrices para la Contabilidad e Información Financiera de las PYMES de los Niveles II y III:

3.810. Directrices ISAR para las PYMES

Tabla 54. Lista de las Directrices ISAR Nivel II

DIRECTRICES ISAR PARA LAS PYMES NIVELES 2 Y 3	
	Directrices para la Contabilidad e Información Financiera de las PYMES del Nivel 2
	(DCPYMES): TD/B/COM2/ISAR/16
	Introducción
Directriz	
1	Presentación de estados financieros
Directrices para la Contabilidad e Información Financiera de las PYMES del Nivel 2 (DCPYMES):	
TD/B/COM2/ISAR/16/Add1	
Directriz	
2	Estados de los flujos de tesorería
3	Terrenos, instalaciones y equipo
4	Arrendamientos
5	Activos inmateriales
6	Existencias
7	Subvenciones del Estado
Directrices para la Contabilidad e Información Financiera de las PYMES del Nivel 2 (DCPYMES)	
TD/B/COM2/ISAR/16/Add2	
Directriz	
8	Provisiones
9	Ingresos
10	Costos financieros
11	Impuestos sobre los beneficios
12	Políticas contables
13	Tipos de cambio
14	Acontecimientos posteriores a la fecha de cierre del balance
15	Publicación de información sobre las empresas vinculadas

Tabla 55. Lista de las Directrices ISAR Nivel III

Directrices para la Contabilidad e Información Financiera de las PYMES del Nivel 3 (DCPYMES)	
TD/B/COM2/ISAR/16/Add3	
	Apéndice
1	Definiciones
2	Ejemplos
3	Fuentes
4	Miembros del Grupo Consultivo Especial de Expertos en Contabilidad de las Pequeñas y Medianas empresas
Directrices para la Contabilidad e Información Financiera de las PYMES del Nivel 3 (DCPYMES)	
TD/B/COM2/ISAR/16/Add4	
I	I Introducción
II	II Marco conceptual
III	III DCPYMES del nivel 3 - Criterios básicos
IV	IV Modelos de estados financieros para las empresas del nivel 3
	Anexo
1	Modelo de cuenta de resultados para las empresas del nivel 3 (ejemplo)
2	Modelo de cuenta de resultados para las empresas del nivel 3 (ejemplo)
3	Modelo de balance para las empresas del nivel 3 (ejemplo)
Fuente: ISAR – UNCTAD (2002). <i>La Contabilidad de las Pequeñas y Medianas Empresas. Informe del Grupo Consultivo Especial de Expertos en Contabilidad de las Pequeñas y Medianas Empresas</i> . PDF. 14 pp. Consultado el 25/10/2013 en: http://unctad.org/es/Docs/c2isard16a4.sp.pdf	

Según el informe¹¹⁰ de la 30ª Sesión ISAR, este grupo actualmente se concentra en temas relacionados a los *Instrumentos de Desarrollo Contable* (IDC), cuyo propósito es la obtención de Información Empresarial de Alta Calidad. Estos IDC, tienen su base en cuatro pilares: 1. legal y reglamentario; 2. Institucional; 3. capacidad humana; y 4. proceso de fomento de la capacidad.

También publicó en el año 2013 documentos sobre buenas prácticas en la presentación de informes de sostenibilidad: iniciativas sobre regulación y bolsas de valores; y continúa trabajando de la mano con el IASB, que emite desde 2009 las NIIF para PYMES, ambos organismos han tenido reuniones para hacer permanente seguimiento a la implementación; y las respectivas mejoras de normas para este tipo de empresas en los países que han decidido adoptarlas.

¹¹⁰ ISAR / UNCTAD (2013). *Bases fundamentales de la presentación de información empresarial de alta calidad: retos para el desarrollo de los recursos humanos*. PDF 20 pp. Consultado el 12/12/2013 en: http://unctad.org/meetings/es/SessionalDocuments/ciiisard66_es.pdf

CAPÍTULO

4. ALGUNOS CAMBIOS RELACIONADOS CON LA NORMALIZACIÓN CONTABLE INTERNACIONAL

El presente y último capítulo, conlleva a la identificación de algunos cambios que se han formado en torno a las organizaciones emisoras de estándares internacionales de contabilidad, información financiera y auditoría, éstos se han dividido para una mejor comprensión en cuatro factores que serían: político-legal, educativo, técnico; y factor social. Como seguirá a continuación:

4.1. FACTOR POLÍTICO - LEGAL

4.1.1. Fortalecimiento de normas internacionales bajo principios

Como se observó desde el Capítulo I, la Nueva Arquitectura Financiera Internacional (NAFI), requiere que las autoridades internacionales y locales fijen cuerpos normativos fuertes, homogéneos, de carácter estandarizado, que respondan a lo que el entorno macroeconómico demanda, entre ellos sostener la estabilidad financiera y el crecimiento económico, estimular las inversiones, evitar los déficits y las crisis de los bloques regionales y mundiales, teniendo en cuenta que lo que ocurre en un país podría afectar la economía de otros relacionados.

La producción normativa tiende a elaborarse en mayor medida bajo *principios flexibles*, en detrimento de las *reglas* detalladas, los ejemplos más claros son el *Compendio de Estándares* (CoS) que comprende más de 200 conjuntos normativos, entre los cuales se han escogido doce *Estándares Claves para Sistemas Financieros Sanos* (*Key Standards for Sound Financial Systems*) por parte de la Junta de Estabilidad Financiera (FSB).

La FSB, es auspiciada por el FMI y el Banco Mundial, y coordina las actividades de 13 organizaciones reguladoras internacionales, entre ellas el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) y el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) de la Organización Internacional de Contadores (IFAC).

También se observó en el capítulo III, que las Normas Internacionales de Formación en Contaduría (*IESs*), se están revisando y desarrollando bajo *principios* establecidos en el *Marco Conceptual del IAESB*, revisado en 2009; las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (*IPSASSs*) tenderían a converger en mayor medida con las NIIF del IASB, siempre y cuando haya aplicabilidad en el sector público, aquellas *IPSASSs* cimentadas sobre una *base de acumulación* ya se hicieron de conformidad con las NIIF (*IFRSs*).

Esta situación plantea para los países y jurisdicciones que están en los procesos de *adopción-convergencia y armonización* con estándares internacionales y cuyos marcos legales se basaron sobre *reglas* rigurosas y detalladas, hacer algún tipo de modificación de acuerdo a los marcos basados sobre *principios* flexibles.

4.1.2. La preponderancia de las IFRS en el mundo

Las actuales tendencias muestran la preferencia de los países por adoptar las NIIF del IASB, alejándose de las normas contables locales. Por ejemplo, el estudio del ISAR¹¹¹ (2011: p.2) indicó que para la presentación de estados financieros de 2010, las 5.000 mayores empresas del mundo (por volumen de activos) lo hicieron de la siguiente manera: en primer lugar, el 38% aplicó las Normas Nacionales. El segundo lugar fue para el 35% de empresas que preparó sus estados financieros de conformidad con las NIIF, encontrándose que entre el año 2009 - 2010 hubo un aumento de tendencia de más del 11%. La mayoría de las entidades que adoptaron las NIIF en 2010 eran del Brasil y Chile; Y finalmente, el tercer lugar fue para el 27% de empresas que aplicó los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados de los Estados Unidos de América (U.S GAAP).

Tabla 56. Resultado del estudio ISAR sobre uso de normas contables

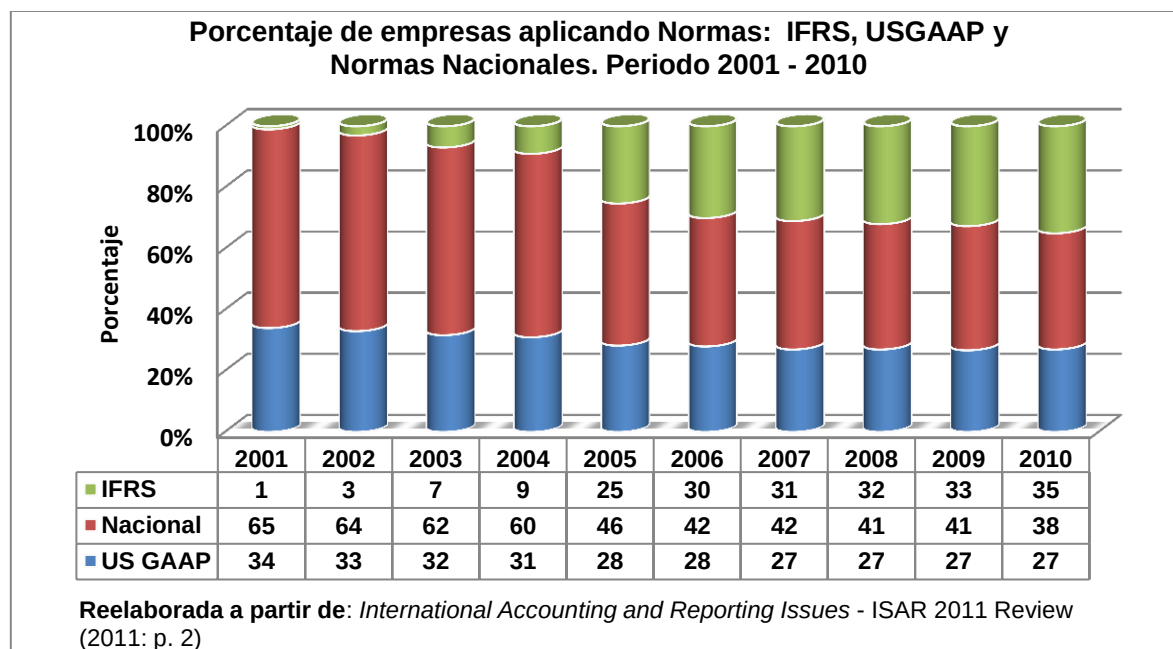
Presentación de Estados Financieros por parte de las 5000 mayores empresas del mundo. En el Año 2010		
Puesto	Normas	Participación
1	Normas Nacionales	38%
2	NIIF (<i>IFRSs</i> , del IASB)	35%
3	U.S GAAP (FASB)	27%
Total		100%
Realizado a partir de: ISAR - UNCTAD (2011) <i>International Accounting and Reporting Issues. 2011 Review.</i> 2/105 pp.		

El estudio también detalló que el uso de las IFRS entre las empresas creció del 1% en 2001 al 9% en 2004. Posteriormente, con la adopción de las NIIF por parte de la Unión Europea en el año 2005, dicho porcentaje creció hasta el 25%.

¹¹¹ ISAR (2011). *International Accounting and Reporting Issues* - ISAR 2011 Review. Documento PDF, págs. 1-3. Consultado el 12/12/2013 en: http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/diaeed2012d4_en.pdf

Mientras que para el caso del uso de Normas Nacionales tenemos que para el año 2001, el 65% de las empresas presentó información financiera con base en ellas, no obstante, en 2004 esta cifra decayó al 60%, y peor aún, cuando en 2010 sólo el 38% de las empresas consultadas se permitió el uso de normas locales.

Gráfica. 21. Tendencias en la aplicación de normas de contabilidad.



Las Normas del FASB, denominadas U.S GAAP, decrecieron del 34% en 2001 al 27% en 2010, donde más del 9% de las empresas estaban ubicadas fuera de los Estados Unidos de América, la mayoría de ellas en países como Japón y las Bermudas. Para el caso particular de Japón, se obtuvo que la mayoría de firmas lo hicieran de conformidad con las Normas Nacionales, otro grupo usó los U.S GAAP; y algunas pocas ya estaban implementando las *IFRSs* (NIIF) del IASB.

A 2013 las NIIF (*IFRSs*), han venido siendo adoptadas por más de 125 países en el mundo y se espera que este número siga aumentando en detrimento del uso de las Normas Nacionales, e incluso de los PCGA de Estados Unidos.

4.1.3. La creación de grupos regionales

Es una estrategia de afianzamiento de las NIIF y las NIA en el mundo, en la cual los grupos emisores de estándares internacionales crean grupos de trabajo en los países interesados en los procesos de adopción y armonización, por ejemplo el caso de mayor éxito, es decir, los procesos de la Fundación IFRS contarían con los siguientes grupos regionales de apoyo:

- **Grupo Europeo de Información Financiera (EFRAG):** Creada en 2001 con el apoyo de la Comisión Europea tuvo la responsabilidad de asegurar el *endoso* de las NIIF, en los países de la Unión Europea.
- **Grupo de Emisores de Normas de Asia y Oceanía (AOSSG):** Fundado en abril de 2009, este organismo cuenta con 25 países miembros, con tendencia a la adopción de las NIIF.
- **Grupo Latinoamericano de Emisores de Normas (GLENIF):** establecido en noviembre de 2011, cuenta con una membresía de 16 países, que tratan los asuntos técnicos de las NIIF, respetando la soberanía de cada país.
- **Grupo de la Federación Panafricana de Contadores (PAFA):** Aunque inicialmente en mayo de 2011 su lanzamiento fue apoyado por la Federación Internacional de Contadores (IFAC), actualmente busca que sus 34 miembros también adopten las NIIF del IASB.

4.1.4. Formalización de Memorandos de Entendimiento (MoUs)

Memorandum of Understanding: Son acuerdos para buscar alternativas que permitan dar respuesta a intereses comunes, en este caso el acercamiento bilateral o multilateral entre organizaciones internacionales; y la adopción-convergencia con los estándares internacionales de contabilidad y de auditoría financiera que se negocian con algunas jurisdicciones y países. Así que entre los más importantes Memorandos¹¹² de Entendimiento (*MoUs*) tenemos:

4.1.4.1. MoUs de la Federación Internacional de Contadores (IFAC)

IFAC¹¹³ - IFRS: Firmado en Noviembre de 2011, para el desarrollo de un cuerpo de normas de información financiera de alta calidad; y la promoción, adopción y rigurosa implementación de las mismas. Además se pone de manifiesto que dicho MoU, también podría beneficiar a las normas del IPSASB, Consejo que pertenece a la IFAC, y emite las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (*IPSASs*), puesto que éstas comparten ciertas características con las entidades del sector privado, se acordó trabajar en proyectos conjuntos entre las dos organizaciones. Este *MoU*, será revisado a más tardar en diciembre de 2014.

IFAC - IVSC: Firmado en 2009 por IAASB del IFAC y el Consejo de Normas Internacionales de Valoración¹¹⁴ (*IVSC*); y que se renovaría en 2012 para mejorar la comunicación y colaboración entre ambas organizaciones. En la práctica representaría mejores relaciones laborales entre los auditores y los valuadores, aumenta la confianza en el reporte de negocios, y contribuye al funcionamiento efectivo de los mercados financieros y el crecimiento económico.

¹¹² Fundación IFRS (2013). Uso de las IFRS en el mundo. Consultado el 06/08/2013 en: <http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Pages/Jurisdictional-and-International-MoUs.aspx>

¹¹³ Fundación IFRS (2013). MoU IFAC – IFRS. Consultado el 15/11/2013 en: <http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Documents/IFACIASBMOU.pdf>

¹¹⁴ Portal NIC-NIIF.Org. (2012). Artículo de la Web: [La IFAC y el IVSC refuerzan colaboración para mejorar la confianza en el reporte de negocios](http://www.nicniif.org/home/novedades/la-confianza-en-el-reporte-de-negocios). Consultado el 09/05/2013 en: <http://www.nicniif.org/home/novedades/la-ifac-y-el-ivsc-refuerzan-colaboracion-para-mejorar-la-confianza-en-el-reporte-de-negocios.html>

IFAC - IIRC: El MoU entre la Federación Internacional de Contadores (IFAC) y el Consejo Internacional de Información Integrada (IIRC, por sus siglas en Inglés), se llevó a cabo en septiembre del año 2012, para promover, apoyar y contribuir a la materialización de intereses mutuos de las dos organizaciones, entre éstos el desarrollo de un *Marco Internacional de Información Integrada (IR)*. El cual reúne complementariamente Información financiera y no financiera de las organizaciones.

MoU IFAC - Múltiples Signatarios (MOSAICO): El Memorando de Entendimiento para el Fortalecimiento de la Contabilidad y Mejorar la Colaboración (MOSAICO) se firmó en noviembre de 2011 en Busán, República de Corea del Sur. Sentó las bases para la cooperación entre la IFAC, 12 organizaciones de donantes y la Comunidad de Desarrollo Internacional. El MOSAICO produce un informe que se denomina *Informe sobre el Desarrollo Mundial - PAO*.

El principal propósito es el aumento de la capacidad de las Organizaciones Profesionales de Contabilidad (PAOs) y la mejora de la calidad de los sistemas de gestión financiera en las economías emergentes. A diciembre de 2013, este informe posee 10 Áreas claves de trabajo y su estrategia geográfica está dividida en 4 regiones: África; Asia/Pacífico; América y el Caribe; Europa y Asia Central.

4.1.4.2. MoUs del IASB de la Fundación IFRS

IASB – ASAF: Acuerdo entre la Fundación IFRS y las 12 organizaciones del Foro Consultivo de Normas de Contabilidad (ASAF); donde éstos contribuirían para alcanzar los objetivos del IASB en cuanto a la elaboración de un conjunto único de normas de contabilidad e información financiera de alta calidad.

IASB - IIRC¹¹⁵: El borrador de consulta fue emitido en Abril 16 de 2013 y fijó la cooperación con el trabajo del IIRC para desarrollar el *Marco Internacional de Información Integrada (IR – Integrate Reporting – Framework*, por sus siglas en inglés). El primer Marco fue publicado en diciembre de 2013 y sus objetivos persiguen la mejora de la calidad de la información mediante informes integrados,

¹¹⁵ Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (2013). Noticia Consultada el 30/10/2013 en: http://www.facpce.org.ar/web2011/Noticias/iasb_acuerdo_cooperacion_iirc.html

la gestión del capital financiero y la interdependencia con áreas de producción, intelectual, humana y social, entre otras; al igual que la creación de valor en el corto, mediano y largo plazo para las organizaciones.

IASB – IOSCO: Si bien en octubre del año 2012 se aceptaron los primeros acuerdos entre las dos organizaciones, fue el 16 de septiembre del año 2013 cuando se formalizó nuevamente lo acordado mediante una *Declaración de Protocolos para la Cooperación sobre las Normas Internacionales de Información Financiera*¹¹⁶. Dichos documentos recogen temas como: el desarrollo, soporte, actualización e implementación de las IFRS en los mercados de valores, se estipuló que las dos organizaciones se reunirán al menos una vez al año, y además se acordó que aproximadamente en dos años, los *Protocolos* se evaluarán en cuanto a la consecución de metas.

IASB - Diferentes Jurisdicciones: Se han celebrado *MoUs* históricos con países a las que generalmente se les denomina *jurisdicciones*, como son los casos de:

IASB - Japón: Se inició un proceso de trabajo conjunto con el Consejo de Normas Contables de Japón (*ASBJ*) desde el año 2005, no obstante, fue sólo hasta el año 2007 donde se formalizó el *Acuerdo de Tokio*, posteriormente en el 2009, la Agencia Japonesa de Servicios Financieros, permitió que algunas empresas cotizantes pudieran usar las NIIF a partir de 2010.

IASB - Brasil. Se firmó un *MoU* en enero del año 2010 entre el Consejo Federal Brasileño de Contabilidad, el Comité de Pronunciamientos Contables de Brasil y el IASB, donde se estableció como fecha límite finales de 2010, para la plena convergencia con las NIIF y además se elaboró un marco para la cooperación futura entre las organizaciones.

¹¹⁶ Fundación IFRS (2013). *Statement of Protocols for Cooperation on International Financial Reporting Standards*. Consultado el 11/12/2013 en: <http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Documents/IOSCO-IFRS-Foundation-Protocols-2013.pdf>

IASB - Estados Unidos: Acuerdo Norwalk

El apogeo y prestigio tanto del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) emisor de las NIIF (*IFRSs*) como de la Junta de Normas de Contabilidad Financiera de Estados Unidos (FASB), emisora de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados de Estados Unidos (U.S GAAP), hizo vislumbrar algunas diferencias técnicas, de criterios e intereses que se han tratado de converger mediante el famoso *Acuerdo Norwalk*, celebrado en septiembre del año 2002, para buscar que sus estándares de información financiera sean plenamente compatibles tan pronto como sea practicable. El mencionado acuerdo se reafirmó mediante el *MoU* de 2006, y se actualizó posteriormente en los años 2008 y 2010. Algunos resultados del *Acuerdo Norwalk* fueron:

La decisión de la Comisión de Valores de los Estados Unidos (SEC) en 2008, de eliminar la obligación que tenían las empresas extranjeras cotizantes en los mercados norte-americanos de presentar su balance de conciliación con los U.S GAAP, siempre y cuando su información financiera se presente bajo las NIIF (*IFRSs*) del IASB. También se elaboró una hoja de ruta en la cual se posibilitaría que las empresas locales pudiesen presentar sus informes bajo las NIIF (*IFRSs*). Ese mismo año el Grupo de los Veinte (G-20) intentó alentar para que estos organismos redoblen sus esfuerzos en aras de completar la *convergencia* entre los dos tipos de estándares, el resultado fue una sorpresiva publicación en 2009 donde se intensificaron las jornadas de trabajo, sesiones y reuniones.

A 2013, los temas que los dos Consejos Emisores han completado en su acuerdo de *convergencia* son las relativas a combinaciones de negocios, intereses minoritarios y la medición a valor razonable. Mientras que están pendientes los temas de reconocimiento de ingresos, instrumentos financieros, arrendamientos y seguros, pero el trabajo para completar la *convergencia* entre los estándares de las dos organizaciones se continúa adelantando.

Igualmente el FASB, se ha convertido en uno de los 12 miembros que hacen parte activa del reciente Foro Consultivo de Normas de Contabilidad (*ASAF*, por sus siglas en inglés) creado en el año 2013 por la Fundación IFRS. Si bien, tanto FASB como IASB, han publicado el producto de su trabajo conjunto como normas USGAAP y NIIF (*IFRSs*) respectivamente, se espera que a futuro los dos conjuntos de estándares puedan llegar a ser similares, sino idénticos, cumpliendo con los objetivos de calidad y comparabilidad para los usuarios de la información.

4.2. FACTOR EDUCATIVO

4.2.1. Profesionales contables más diversificados y gestores.

Se percibe la necesidad de profesionales contables y auditores con un enfoque financiero más desarrollado, acaparador de nuevas prácticas, con mejores conocimientos, herramientas tecnológicas (TIC), tendientes a evaluar riesgos, generar mayor gestión financiera, creación de valor y sostenibilidad para las empresas en el tiempo.

También una mayor relación con los profesionales valuadores-tasadores para la parte técnica de reconocimiento y valoración; y de los abogados para la parte contractual y laboral, además de otros expertos que permitan una mejor interpretación del entorno para el que debe generar información, realizar prácticas de auditoría y aseguramiento y/o de servicios relacionados.

Dicho profesional atiende a requerimientos de las prácticas internacionales, donde el carácter de investigación académica se ciñe de alguna forma a lo establecido por los criterios conceptuales más fuertes y de mayor preponderancia provenientes de los principales grupos reguladores – emisores internacionales.

4.2.2. Cambios en la formación y capacitación contable

Sin duda alguna uno de los mayores impactos que trae consigo el desarrollo de estándares bajo normas y principios de contabilidad y auditoría son: cambios en la formación y capacitación de los profesionales no sólo de la contaduría, sino de todos aquellos que hagan parte de la administración y gestión financiera de las organizaciones, entendiendo que dichos procesos de *adopción-convergencia* y *armonización* implican cambios estructurales en la organización, por tanto, todo el personal relacionado deberá estar involucrado en el proceso.

Por un lado están los profesionales ya egresados y que ejercen en el mercado, los cuales deberán ser capacitados por las empresas para la implementación y transición de normas nacionales a las normas internacionales. Y en segunda instancia se encuentran los futuros profesionales, quienes deberán recibir la formación adecuada en sus respectivas universidades o centros de formación.

4.2.1.1. Iniciativa de Educación del IAESB-IFAC

Dentro de este contexto, como ya se observó en el capítulo anterior (ver. [IAESB](#)), se han desarrollado por parte del Consejo de Normas Internacionales de Formación en Contaduría (IAESB), ocho Normas Internacionales de Formación en Contaduría (*IESs*) y las Declaraciones (*IEPs*), con el objetivo de estandarizar aspectos que van desde la precalificación hasta la capacitación de los profesionales contables.

Actualmente se ha decidido acatar las consideraciones del Proyecto ¹¹⁷ Claridad del IAESB, que se fundamentan en el *Marco Conceptual para las IESs*, con enfoque de *principios* dinámicos, y que abarcan conceptos clave que tienen que ver con los siguientes temas:

- Competencia profesional (*Professional Competence*)
- Desarrollo profesional inicial (*IPD, Initial Professional Development*)
- Desarrollo Profesional Continuo (*CPD, Continuing Professional Development*)
- Evaluación de los profesionales de la contabilidad (*Assessment*)

Además de clarificar los contenidos normativos se espera contribuir con otros resultados deseables que bien podrían cumplirse como lo son:

- La reducción en las diferencias internacionales sobre requisitos para cualificar y trabajar como profesional contable.
- Facilitación en la movilidad global o entre países por parte de los profesionales de la contabilidad.
- Provisión de técnicas de comparación (*benchmarks*) con los demás cuerpos miembros de la IFAC, con lo cual éstos podrían evaluarse a sí mismos.

Por tal motivo las estrategias¹¹⁸ 2014-2016 contenidas en el Borrador de Proyecto del IAESB (2013: pp.11 -16) planean entre otras prioridades:

¹¹⁷ IAESB-IFAC (2012) *International Education Standards Revision Project*. Documento PDF. pp. Consultado el 22/09/2013 en: <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/Updated%20International%20Education%20Standards%20Revision%20Project.pdf>

¹¹⁸ IAESB-IFAC (2013). *Exposure Draft – 201416: IAESB Strategy and Work Plan*. Junio/2013. Documento PDF 18 Págs. Consultado el 02/12/2013 en: <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/exposure-drafts/IAESB%202014-2016%20Strategy%20and%20Work%20Plan%20July%202013%20FINAL.pdf>

- Establecer y desarrollar las *IESs* y Pronunciamientos de calidad.
- Comprometer a grupos de interés en la promoción de la adopción y aprobación de las *IESs Revisadas*. se ha programado la promoción del reconocimiento y adopción por parte de los miembros de la IFAC, reguladores e instituciones proveedoras de educación; así como facilitar la traducción de las *IESs* a idiomas diferentes al inglés.
- Apoyar y proveer orientaciones para facilitar la implementación de las *IESs Revisadas* en los grupos interesados.

También se encuentra el proyecto de Iniciativa de Educación en NIIF de la Fundación IFRS denominado: *IFRS Education Initiative*¹¹⁹, cuyo principal objetivo es la promoción de la adopción y aplicación coherente de un único conjunto de estándares de contabilidad que sea de alta calidad. Este proyecto comprende material gratuito, en cuyo conjunto de estrategias de educación se incluyen:

- Material de Capacitación – Desarrollo Profesional Continuo – (CPD, por sus siglas en inglés) y Material didáctico de la medición a *valor razonable*.
- NIIF para entrenadores que incluye talleres regionales de NIIF y material didáctico de enseñanza que se ha traducido a distintos idiomas.

Tabla 57. Material Iniciativa Educativa IFRS

Material de la Iniciativa de Educación de la Fundación IFRS				
Disponible en los Idiomas	Enseñanza de las NIIF basadas en un Marco Conceptual de Principios	Material de formación para NIIF/PYMES	Talleres NIIF/Pymes para entrenadores	Otras publicaciones
Árabe	X	X	X	X
Chino	X			X
Coreano				X
Español	X	X	X	X
Francés	X		X	X
Japonés				X
Portugués	X		X	X
Ruso	X	X	X	X
Turco		X	X	
Realización propia a partir de: Fundación IFRS (2014). <i>About the IFRS Education Initiative</i> . Consultado en 05/01/2014 en: http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Education/Pages/Education.aspx				

¹¹⁹ IFRS (2013). *About the IFRS Education Initiative*. Consultado el 28/11/2013 en: <http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Education/Pages/Education.aspx>

4.2.1.2. Visitas de estudiantes de las NIIF

Al observar la relación de visitas que permiten mejor contacto entre los grupos de diferentes universidades del mundo con la Fundación IFRS, se obtiene que en el año 2013, se hicieron 34 visitas, 3 más que en el año anterior, de las cuales los grupos de estudiantes estadounidenses tienen la mayor prevalencia en los temas de educación de NIIF, seguidos de Alemania, Australia, Reino Unido, Francia y Japón. Presentándose total ausencia de países latinoamericanos, africanos, y asiáticos que no aparecen en la relación de este tipo de visitas.

Tabla 58. N° Visitas estudiantes IFRS por país.

Visitas Grupos de Estudiantes Universitarios de NIIF: Años 2012 y 2013				
Puesto	País de origen de los grupos	N° Visitas 2012	N° Visitas 2013	Total por país
1	EE.UU.*	19	20	39
2	Alemania	4	6	10
3	Australia	3	4	7
4	Reino Unido	3	2	5
5	Francia	2	1	3
6	Japón	0	1	1
	Total general	31	34	65
* Para el caso de EE.UU, en una ocasión la conferencia fue por teleconferencia. (Año 2012) Realización propia a partir de: Educación IFRS (2013). <i>About the IFRS Education Initiative</i> . Consultado el 05/12/2013 en: http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Education/Pages/Visiting-Student-Groups.aspx				

Las firmas de auditoría de mayor influencia hacen también uso de los recursos tecnológicos, para la capacitación en temas de contabilidad y auditoría. Entre las más comunes tenemos: recursos de publicación anual como: NIIF vs USGAAP; y las NIIF en su Bolsillo; desarrolladas por Ernst & Young; y Deloitte, respectivamente.

4.2.3. Uso de las TIC

Además de la tecnología de la Planificación de Recursos Empresariales (*ERP, Enterprise Resource Planning*), los profesionales de contabilidad también entran a dos nuevas tendencias de las TIC (Tecnologías de Información y Comunicación) que tienen que ver con el afianzamiento del proyecto *XBRL* y el *Cloud Computing*, que se describirán a continuación.

4.2.3.1. Lenguaje XBRL

El caso de mayor auge continúa siendo el desarrollo del proyecto *XBRL (Extensible Business Reporting Language)* o *Lenguaje Extensible de Informes de Negocios*, especialmente entre los emisores del IASB y FASB, y otros países desarrollados. Con el XBRL se pretende la simplificación y estandarización en el intercambio de información contable en los sistemas informáticos.

El *XBRL* facilitaría según el estudio realizado en Colombia por Dorelly Benítez¹²⁰ (2013: pp.161-167) los procesos de preparación, conservación, y difusión electrónica, no obstante, éste requiere de ajustes internos en los sistemas de información, política contable y control organizacional. Ya que en las empresas privadas colombianas aún se utilizan herramientas ofimáticas como el *Excel*, *Word*, *PDF*, *HTML*, que representan arduos procesos de re – digitación. Los mejores casos de implementación tecnológica encontrados se permiten sistemas como: *SAP*, *DART*, *SQL*, *SHARE POINT* y *XML*. Para el caso del sector público, se utilizan Sistemas de Información como el CHIP y el SIIF (Sistema Integrado de Información Financiera de la Nación).

Con el *XBRL* se pretende entrar a la era de la información mediante las denominadas *Taxonomías y Etiquetas Estandarizadas* que integran la información entre sectores, empresas y el intercambio de flujos de información a nivel mundial, a una mayor velocidad, mayores usuarios y menores costos.

4.2.3.2. Almacenamiento en la Nube (*Cloud Computing*)

También está la *Cloud Computing*, o almacenamiento de datos en los servidores del internet. Fabián Medina¹²¹ (2013: pp.131-141) sugiere que existen cuatro tipos de modelos de servicio, que posibilitarían el acceso a recursos informáticos como las redes, servidores, almacenamiento, aplicaciones y otros servicios para el respaldo de la información contable, éstos serían:

¹²⁰ BENÍTEZ, Núñez Dorelly (2013). *Extensible Business Reporting Language (XBRL)* como Facilitador Tecnológico para la Difusión de Información Financiera (2013). En Primer. Workshop Internacional en Investigación Contable (2013). Sogamoso, mayo 29 y 30 de 2013 - Memorias - Compilación realizada por Luz Mila Viancha Abril. 167 pp.

¹²¹ MEDINA, Becerra Fabián Andrés (2013). La Nube como Respaldo de la Información Contable (2013). En *Primer Workshop Internacional en Investigación Contable* (2013). Sogamoso, mayo 29 y 30 de 2013 - Memorias - Compilación realizada por Luz Mila Viancha Abril. 167 pp.

- **Infrastructure as a Service (IaaS):** Almacenamiento, hardware, servidores, y componentes de red.
- **Platforms as a Service (PaaS):** Capacidad de implementar aplicaciones en una infraestructura en la nube.
- **Software as a Service (SaaS):** Capacidad para utilizar las aplicaciones que son ejecutadas en la infraestructura disponible en la nube.
- **Recovery as a Service (RaaS):** Incluye servicios como la copia de seguridad, restauración desde y hacia la nube.

Todas las anteriores deben tener consideraciones con los riesgos en cuanto a seguridad y privacidad. La implementación debe hacer análisis de cada actor tanto de clientes, como de proveedores de servicios de computación y de la nube. Las dos fuentes de análisis de Becerra fueron: *Security Considerations for Cloud Computing* de ISACA y *Security Guidance for Critical Areas on Focus in Cloud Computing* de la Cloud Security Alliance, en las que se describe de manera específica cual es el procedimiento a seguir para cada tema.

4.2.4. Fortalecimiento del idioma inglés

Las razones se deben entre otras a que:

- Los estándares internacionales de información financiera (incluidos los del sector público), auditoría, aseguramiento; se publican en primera instancia en el idioma inglés y están sometidas a cambios permanentes.
- En ninguna de las organizaciones profesionales se hacen traducciones simultáneas con otros idiomas. Este proceso actualmente se hace a voluntad de las organizaciones profesionales de contabilidad de los países que cuenten con los recursos humanos, técnicos y económicos para hacerlo. Mediante aprobación del emisor que posea los derechos de autor (*copyright*) de las normas (estándares) y la literatura asociada.

- Los profesionales contables, que no conozcan este idioma, deben esperar en promedio un año para obtener una traducción permitida, lo cual significa recibir las actualizaciones en tiempo tardío; un atraso en los temas de aprendizaje, que resta competitividad a los profesionales de la contaduría.
- En los procesos de estandarización de la formación contable se prevé al largo plazo la movilidad y certificación profesional internacional, donde se requerirá el dominio de esta lengua por factores de competencia y desarrollo profesional.

4.3. FACTOR TÉCNICO

4.3.1. Generalidades de cambios en los aspectos técnicos

Según el análisis del Profesor Mantilla (2012: p.60) los nuevos sistemas de contabilidad basados en la dinámica y el proceso contable *IFRS* (NIIF), demandan cambios como:

- **Dar prioridad a la esencia financiera sobre la forma legal:** Un sistema que es el mismo para todos, independiente de si se es persona natural o jurídica; o de la clasificación en un grupo societario específico. Se sigue la línea de un único conjunto de estándares contables aplicable globalmente.
- **contabilizar las transacciones e incluir eventos (riesgos) y condiciones (contratos):** Instrumentos financieros, combinaciones de negocios, activos intangibles, leasing, entre otros, se contabilizan teniendo en cuenta la naturaleza contractual de los negocios y no una única forma impuesta de contabilización.
- **Alejamiento de la práctica enfática en el registro:** el proceso de registro documental, adquiere una nueva dinámica con el reconocimiento, medición, presentación y la revelación, con nuevas tecnologías basadas en mejor diseño, implementación y mejoramiento de los sistemas de información.

El análisis de Helio Ramírez y Luis Suarez¹²² (2008: p.66) presenta algunos cambios del siguiente corte:

- **Definición de activo:** donde la definición de éste no se fundamenta en el derecho de propiedad, sino más bien en la capacidad del mismo para generar flujos de efectivo, el cual debe ser controlable y cuantificable de manera fiable.
- **Costo histórico:** El costo de adquisición de un bien no es estático, sino que posterior a la compra éste se debe medir por el valor razonable (*fair value*).
- **Prueba de deterioro (*impairment*):** la cual consiste en determinar si algunos activos han perdido o no valor. Cuando el valor en libros es mayor que el de uso, la diferencia se debe registrar como una pérdida.
- **Desaparición de la activación de gastos:** Los denominados gastos pre operativos, pagados por anticipado y cargos diferidos, no reúnen las condiciones para denominarse activos, por tanto se deben registrar como gastos.
- **Ausencia de los costos para determinar los resultados:** Pues las NIIF, sólo tienen en cuenta los elementos de Ingresos y Gastos para registrar y determinar el resultado del ejercicio de carácter ordinario y operacional, este resultado puede ser: beneficio económico, cuando es positivo; y pérdida, cuando refleja una salida de beneficios económicos.

Otro aspecto técnico con frecuencia debatido por diferentes autores y que merece mayor atención tiene que ver con la:

- **Separación de lo contable y lo fiscal:** Implica que las normas (estándares) contables toman cierta independencia de los marcos legales tributarios, pues la contabilidad tiene su enfoque en la presentación de información financiera útil para la toma de decisiones de los múltiples usuarios, y por lo tanto, ésta no podría estar limitada únicamente al procedimiento para determinar las bases, tarifas y tasas de impuestos, a título estatal o local.

¹²² RAMIREZ, Echeverry Helio Fabio & SUAREZ, Balaguera Luis Eduardo (2008). Artículo: Cómo entender los Estándares Internacionales de Información Financiera. En: *Revista Criterio Libre. Universidad Libre*. Año 6 (Nº 8). junio de 2008. Bogotá. pp. 61-72.

4.3.2. Enfoque de contabilidad a valor razonable

Este enfoque de contabilidad también conocido como valor justo (*fair value*, es como lo expresa Stephen Ryan (2008) en la recopilación de Samuel Alberto Mantilla¹²³ (2009: p.2), lo que posibilitaría a las compañías medir y reportar sobre una base continua ciertos activos y pasivos a estimados de los precios que se recibirían si se fueran a vender los activos, o lo que se pagaría si se fueran a liquidar los pasivos. Ello implica que las compañías reporten pérdidas cuando se disminuye el *valor razonable* de los activos o se incrementen los pasivos. El efecto recae en la disminución del patrimonio o los ingresos reportados por la compañía.

Este término no resultaría tan ajeno a los países miembros de la Unión Europea¹²⁴ pues según el resumen histórico de Mantilla (2008: p. 4) éstos ya reconocían la conveniencia del concepto *valor razonable* desde la divulgación de la *Directiva de Valuación de 2001* (numeral 9).

Tampoco es un término desconocido para el contenido de los GAAP Norteamericanos explicado en el *FAS 157 Fair Value Measurements*; ni mucho menos para el grupo de países que han adoptado las NIIF, puesto que existe la NIIF 13, destinada a la explicación específica de *Medición al valor razonable*.

El concepto de *valor razonable* también se usa en las Normas Internacionales de Auditoría (ISAs), de manera especial en la ISA 540. También se evidencia en la descripción de Navarro y Rodríguez¹²⁵ (2011: pp.128-129) que en el sector público también se aplica mediante las *IPSASs* (especialmente *NICSP* 15,16 y 17).

Sin embargo, otro es el panorama para aquellos países rezagados en los procesos de *convergencia y adopción*, donde el tema de *valor razonable* se convierte en un reto de aprendizaje, que conlleva cambios en la educación y el desarrollo de la profesión contable. El factor común entre estos tipos normativos se da entre el reconocimiento y valoración de activos y pasivos. De manera resumida estos serían algunos referentes que prescriben tratamientos a *valor razonable* de acuerdo a cada tipo normativo, aunque no los únicos, puesto que la relación de cada grupo, origina relaciones complejas entre sus estándares.

¹²³ MANTILLA, Blanco Samuel (2009). *Contabilidad a Valor Razonable en el contexto de la crisis actual de los mercados*. Compilación y traducción. Ecoe Ediciones - Colombia. 133 pp.

¹²⁴ MANTILLA, Blanco Samuel (2008). *Contabilidad y auditoría del valor razonable*. Documento PDF. 61 pp. Consultado el 05/10/2013 en: http://media.wix.com/ugd/e8a62c_4073616a000f0ce805adc9bdd19f2707.pdf

¹²⁵ NAVARRO, Galera Andrés & RODRIGUEZ, Bolívar Manuel (2011). Utilidad del modelo de valoración de las IPSAS para la rendición de cuentas de los gobiernos: la perspectiva de los OCEX. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. Vol. XI (Nº 149). Enero-marzo de 2011. pp. 125-162.

Tabla 59. El valor razonable en las normas contables.

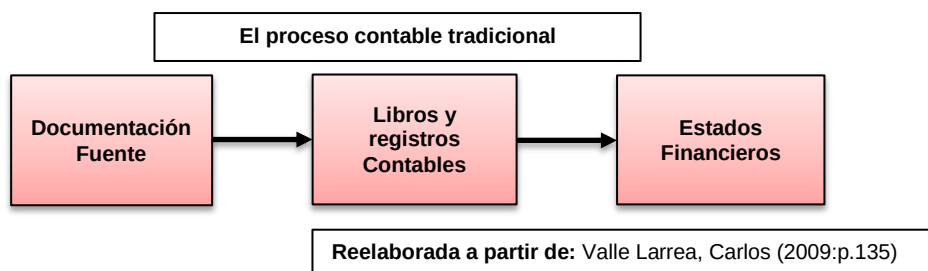
Valor razonable en las normas de información financiera		
Emisor	Estándar	Denominación
IASC - IASB	IFRS (inglés)	IFRS - Fair Value Measurement
	NIIF (español)	NIIF 13 - Medición del Valor Razonable
FASB	US GAAP (ingles)	SFAS 157 - Fair Value Measumerements
	PCGA - EE.UU	FAS 157 - Mediciones Hechas a Valor Razonable
IAASB - IFAC	ISAs (inglés)	ISA 540, Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Accounting Estimates, and Related Disclosures.
	NIA (español)	NIA 540, Auditoría de estimaciones contables, incluyendo estimaciones contables del valor razonable y las revelaciones relacionadas.
IPSAB - IFAC	NICSP (español)	IPSA 15 -Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar
	NICSP (español)	IPSA 16 - Propiedades de Inversión
	NICSP (español)	IPSA 17 - Propiedades, Planta y Equipo
Es importante aclarar esta relación solo incluye las denominaciones normativas que de alguna forma dedican énfasis especial en el concepto de Valor razonable, sin embargo cada cuerpo normativo genera relaciones mucho más extensas que posibilitan alcance y precisión de uso con el termino en mención.		
Elaboración propia a partir de los documentos de: Mantilla Blanco, Samuel Alberto (2008). Y la investigación de Navarro, Andrés & Rodríguez, Manuel (2011).		

El reto involucrado tanto para preparadores y usuarios de estados financieros, es dejar de lado el modelo del tradicional del costo histórico que resultaría conservador si se compara con algunas limitaciones y ciertos riesgos de utilizar el *valor razonable*, como bien lo apreció el análisis de Valle Larrea¹²⁶ (2009: pp.141-145) que criticó la definición de *valor razonable* que consistía en:

El importe por el cual podrían ser intercambiados un activo o cancelado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua. (p.141)

¹²⁶ VALLE, Larrea Carlos (2009). Hacia el reino de la subjetividad: una crítica al modelo contable del valor razonable. En: Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría. (Nº 38). Abril/Junio de 2009. pp.133-153

Gráfica. 22. Proceso contable tradicional (costo histórico)

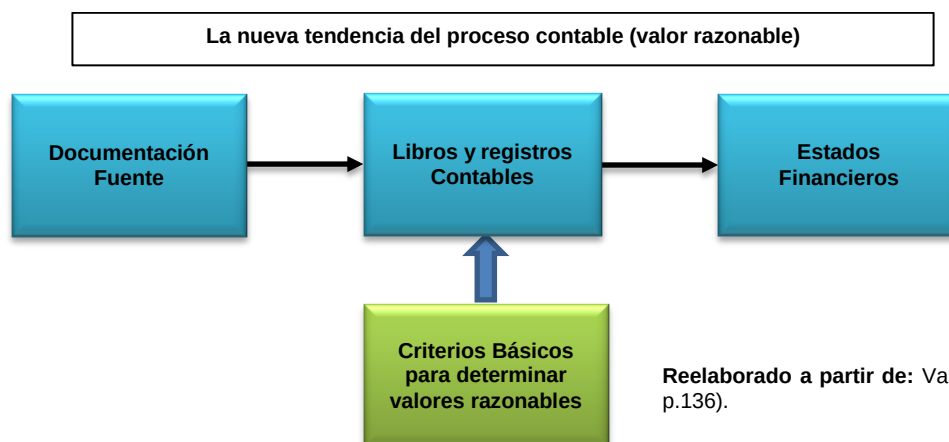


De acuerdo al mencionado autor, las limitaciones se aprecian cuando se contrasta la definición con la práctica, donde la mayor parte de los mercados están alejados de las características de competencia perfecta en igualdad de condiciones, ya que existen casos de una sola (oligopolio) o pocas (oligopolio) entidades ofertantes de bienes y servicios, con una gran cantidad de clientes que no disponen de información acerca de los productos, ni de sus posibles sustitutos. En concreto, estos clientes no poseerían independencia ni poder negociador.

La segunda cuestión referente a los riesgos de contabilización a *valor razonable*, están asociados a los fluctuantes cambios de percepción que tienen los diferentes agentes económicos sobre las condiciones presentes o futuras del mercado, donde podrían utilizarse criterios de tipo impulsivo - emocional que generan excesivos supuestos beneficios en los estados financieros de las empresas inversoras, que posteriormente no podrían ocurrir. En especial en los sectores inmobiliario y bursátil, donde ya se ha observado el denominado *efecto burbuja*, ya que las expectativas de mercado se caen en etapas de desconfianza de los mercados. Y las empresas se verían obligadas a registrar pérdidas en sus cuentas de resultado o en algunos casos disminuciones en el patrimonio.

A 2013, la definición discutida por IASB y FASB, no ha cambiado mucho por cuanto la añadidura que trae ahora es el reconocimiento del tiempo en el que se hace la medición, de la siguiente manera: *“El precio que podría ser recibido al vender un activo o pagado para transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes del mercado a una fecha de medición determinada.”*

Gráfica. 23. Tendencia de proceso contable (valor razonable)



Reelaborado a partir de: Valle Larrea, Carlos (2009: p.136).

4.3.3. Juicio crítico y técnico en la valuación y peritaje

En vista de que los distintos grupos emisores de estándares están basando sus modelos de generación de normas bajo principios, dando énfasis a la esencia de las transacciones económicas, más que a la forma, se da prevalencia al juicio crítico y analítico del profesional que haga uso de tales modelos.

Ejemplos concisos se pueden observar en el reconocimiento y valuación de activos y pasivos de las organizaciones, de manera especial, aquellas que reportan su información financiera bajo USGAAP y NIIF (*IFRSs*), por cuanto deben determinar razonablemente el importe asociado a cada rubro y de acuerdo a la realidad del negocio, lo anterior implica plena competencia en el ramo.

Para ello se han elaborado estándares y sofisticadas metodologías, como lo son las Normas Internacionales de Valoración (*IVS, International Valuation Standards*) emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Valoración (*IVSC, International Valuation Standard Council*) cuyo objetivo principal es la elaboración de estándares de alta calidad para los profesionales peritos, valuadores, tasadores en todo el mundo. Esta corporación contaba hasta el año 2012 con la participación de más de 80 organizaciones representantes de 67 países, actualmente su membresía continúa en expansión.

Según la presentación del Profesor Jaime Correa¹²⁷ (2011: pp.13 -17) hasta el 2011, las IVSs se clasificaban en: Normas Generales (Series 100); Normas de Activos (Series 200); y Aplicaciones de Valoración (Series 300).

Las aplicaciones de las IVSs son ampliamente diversas, entre ellas están: la evaluación de proyectos; la valoración de activos (reales), intangibles, instrumentos financieros, empresas; sistemas basados en el valor, sistemas de compensación de variables, estrategias empresariales (fusión, escisión, alianzas estratégicas y adquisiciones); y la emisión de acciones, entre otras. Se presentan aquí algunas relaciones entre las NIIF (IFRS) del IASB y las IVSs del IVSC.

Tabla 60. Estándares relacionados NIIF e IVS

Algunos estándares relacionados entre las NIIF del IASB y las IVS del IVSC			
International Accounting Standards Board - IASB		International Valuation Standards Council - IVSC	
Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad		Consejo de Normas Internacionales de Valuación	
Estándar	Denominación	Estándar	Denominación
NIC 11	Contratos de Construcción	IVS 233	Inversión en Propiedades en Construcción
NIC 16	Propiedad, Planta y Equipo	IVS 220	Valuación Planta y Equipo
		IVS 230	Valuación Terrenos y Edificios
NIC 38	Activos Intangibles	IVS 210	Valuación de Activos Intangibles
NIC 39	Instrumentos Financieros: Reconocimiento y valuación	IVS 250	Valuación de Instrumentos Financieros
NIFF 7	Instrumentos Financieros		
Elaboración propia. A partir de la información de Jaime Correa (2011)			

El conocimiento de las IVSs se convertirán en una tendencia que haría que los profesionales contables, auditores, empresarios y ejecutivos de administración-dirección deban entender que existen metodologías de valoración y peritaje estandarizadas y que dependerán en parte de profesionales especialistas que se dediquen a estas actividades, pues tales consideraciones serán una base fuerte para tomar decisiones de financiación e inversión.

¹²⁷ CORREA, García Jaime (2011). *Normas Internacionales de Valuación: Aplicaciones en la Gestión Financiera Empresarial*. Presentación PDF. 27 pp. Consultado el 20/10/2013 en: http://www.udea.edu.co/portal/page/portal/bibliotecaSedesDependencias/unidadesAcademicas/FacultadCienciasEconomicas/ElementosDiseno/Documentos/Memorias/simposio%20contaduria/JAIME_ANDRES_CORREA.pdf

Estudios en Colombia realizados por Arias y Sánchez¹²⁸ (2011:pp.121-122) dan cuenta de que en aspectos de valuación existen tanto similitudes como diferencias conceptuales y técnicas entre las bases de valor de las NIIF del IASB; las Normas Internacionales de Valoración (IVSs) emitidas por el *International Valuation Standards Council (IVSC)*, las prescripciones contables colombianas del Decreto 2649 de 1993, las observaciones de la Superintendencia Financiera; y las bases del Instituto Geográfico Agustín Codazzi (IGAG), y pese a que en Colombia existe el Registro Nacional de Avaladores (RNA), miembro del IVSC con profesionales idóneos en este ramo, aún existe una mínima orientación frente al tema.

Tabla 61. Comparación bases de valor en peritaje y valuación

Comparación de bases de valor utilizadas en el peritaje y valuación		
IASB	IVSC	Caso Colombiano
Costo histórico	Costo	Decreto 2649 de 1993:
Costo corriente	Precio	Valor o costo histórico
Valor realizable (o de liquidación)	Valor	Valor actual o de reposición
Valor presente	Valor de cambio	Valor de realización o de mercado
Costo	Valor de mercado	Valor presente o descontado
Valor neto realizable	Valor de inversión	Superintendencia Financiera:
Valor específico	Valor especial	valor o precio justo de intercambio
Valor en uso	Valor razonable	Instituto Geográfico Agustín Codazzi:
Costo amortizado		Valor Asegurable
Valor razonable		Valor Catastral
		Valor Comercial
		Valor Contable
		Valor de Mercado
		Valor de Oportunidad
		Valor de Reposición Nuevo
		Valor Físico o Valor Neto de
		Reposición
Fuente: Clasificación tomada del trabajo de Arias, Bello Martha Liliana & Sánchez Serna, Aracely del Socorro (2011). <i>Valuación de activos: una mirada desde las Normas Internacionales de Información Financiera, los estándares internacionales de valuación y el contexto actual colombiano</i> . En: <i>Cuadernos de Contabilidad</i> . Bogotá: Colombia. Vol 12 (Nº 30): 95-126.		

¹²⁸ ARIAS, Bello Martha Liliana & SÁNCHEZ, Serna Aracely del Socorro (2011). Valuación de activos: una mirada desde las Normas Internacionales de Información Financiera, los estándares internacionales de valuación y el contexto actual colombiano. *Cuadernos de Contabilidad*. Bogotá, Colombia. Vol 12 (Nº 30). Enero-junio. pp. 95-126

4.4. FACTOR SOCIAL

4.4.1. Responsabilidad social de los estándares de información financiera

Es un tema de gran contenido y complejidad, donde se observa que el cumplimiento de la misma, está encaminada en este caso, a responder al sistema financiero con objetivos que van desde lo que en la teoría contable involucraría *al paradigma de la utilidad* de las cifras contables-financieras, cuyo énfasis reside responder a las necesidades de los usuarios de la Información, en especial la toma de decisiones económicas, hasta la misma relación con la *estabilidad financiera* en un contexto de mayor envergadura. Cada *Marco Conceptual* (*Conceptual Framework*) dependiendo del grupo emisor, esboza apreciaciones y clasificaciones para potenciales y específicos usuarios, con preferencia en inversores, acreedores y proveedores.

El caso de la IFAC es particular, por cuanto tiene en sus cuatro Consejos Emisores, diferentes líneas que responden al interés público en los temas de contabilidad, auditoría, aseguramiento, educación, ética para contadores y contabilidad para el sector gubernamental, a excepción de esta último, sus procesos están vigilados por el Consejo de Supervisión del Interés Público (PIOB).

Mientras que para el caso del IASB, se ha querido reseñar una visión crítica, propuesta por la investigación de Mejía, Montes, Mora & Rojas¹²⁹ (2010), los cuales tomaron el concepto de *responsabilidad social* y lo relacionaron con las NIIF (*IFRSs*). Su estructura investigativa consta de cuatro componentes a saber: *Gnoseológico, Identificación Contextual, Técnico Conceptual y Técnico Procedimental*. Las conclusiones obtenidas revelaron que el modelo del IASB, base de otras regulaciones: es por excelencia un emisor cuyo trabajo da prevalencia a los aspectos de desarrollo financiero, respuesta al mantenimiento de capital de los inversores y a la eficiencia de los mercados bursátiles, sin mayor desarrollo en los aspectos de información social.

A continuación se relacionan algunas conclusiones de la mencionada investigación:

¹²⁹ MEJÍA, Soto Eutimio; MONTES, Salazar Carlos; MORA, Roa Gustavo & ROJAS, Valbuena Luz (2010). *Análisis del concepto de responsabilidad social corporativa y su relación con los estándares internacionales de reportes financieros IFRS emitidos por el Consejo de estándares internacionales de contabilidad IASB* - Grupo de Investigación en Contaduría Internacional Comparada-GICIC - Universidad del Quindío . 351 pp.

Tabla 62. Conclusiones por componentes

Componentes de Análisis: Relación entre Responsabilidad Social y las IFRSs	
Componente	Conclusiones relacionadas a responsabilidad social e IFRS
1. GNOSEOLÓGICO	Hay diversidad de clasificaciones frente a la definición de contabilidad. Los autores que han escrito acerca de ésta, la distinguen como: ciencia, disciplina, arte, técnica, sistema, herramienta, etc. Igualmente la contabilidad cuenta con múltiples métodos de estudio, siendo el más utilizado actualmente el deductivo. Existe ausencia de soporte teórico que la haga menos autónoma frente las demás, por ello se adscribe a una naturaleza jurídica, económica, financiera, etc. Aun con muchos esfuerzos en su estudio, existe dificultad para involucrar factores, componentes y métodos para el desarrollo del campo social con mayor sentido de integralidad en la contabilidad.
2. IDENTIFICACIÓN CONTEXTUAL	La regulación puede ser pública y privada, en esta segunda los principios o normas son emitidas por entidades - asociaciones profesionales de contabilidad, donde por lo general su cuerpo normativo es más flexible. Si bien existen diversos usuarios de la información, la regulación internacional emite normas de información financiera que responden con mayor prevalencia a las necesidades de los inversores, empresarios y usuarios bursátiles, en este sentido la regulación internacional excluye factores de tipo social, en los tipos de informes que se deben elaborar de conformidad con sus normas.
3. TÉCNICO- CONCEPTUAL	Los informes y sus elementos responden a una concepción de corte económico-financiero, sus estructuras varían dependiendo del tipo regulativo. En la normativa internacional los conceptos de Activo, Pasivo, Patrimonio, Ingresos, Gastos, no hacen referencia ni desagregación específica que involucre el campo social. Las categorías vinculadas agrupan rubros con implicaciones sobre el capital financiero y operativo. Así mismo los criterios de reconocimiento y valoración son de corte mercantil y financiero, además que traen consigo el uso privilegiado del valor razonable, lo cual no permitiría reflejar la realidad social. El concepto de mantenimiento de capital evidencia la primacía de intereses asociados a los inversores.
4. TÉCNICO- PROCEDIMENTAL	Existencia de muchas regulaciones que difieren en las características, cualidades y requisitos que debe cumplir la información, además de una estructura jerárquica sobre éstas, con lo cual algunas prevalecen sobre otras, no obstante, estas características obedecen nuevamente a necesidades de información financiera, más que cumplir con requisitos y objetivos sociales, en los que a diferencia de la información con enfoque financiero que ubica cuentas y estructuras dependientes de los criterios establecidos, se utilizan indicadores sociales, que escasamente reflejan compatibilidad con las Normas Internacionales de Información Financiera. La información elaborada de forma financiera no puede explicarlos mediante sus informes.
Fuente: Realización a partir de las Conclusiones del Grupo de Investigación en Contaduría Internacional Comparada - GICIC - Universidad del Quindío (2010): Análisis del concepto de responsabilidad social corporativa y su relación con los estándares internacionales de reportes financieros IFRS emitidos por el Consejo de Estándares Internacionales de Contabilidad IASB. 351 páginas.	

4.4.2. Apoyo al Marco para la Información Integrada <IR>

Una respuesta a la ausencia de elementos de corte no financiero en los estándares de los organismos emisores en cuestión, podrían ser las nuevas organizaciones con informes que reúnen además de la información financiera, el elemento económico, ambiental, corporativo y social, entre estos encontramos al:

Consejo Internacional de Información Integrada (IIRC); y la *Global Reporting Initiative (GRI)*; este segunda publica desde el año 2000, indicadores para desarrollar las denominadas *Memorias de Sostenibilidad*, en las cuales se expone acerca de los elementos ya descritos anteriormente. En mayo del año 2013, se publicó la cuarta generación de estos indicadores, denominada *G4 - Global Reporting Initiative* y las empresas del globo han empezado a reportar información mediante éstos.

No obstante, para el presente trabajo se hará énfasis en el que ha tomado mayor apoyo por parte de los grupos emisores de estándares de contabilidad y auditoría. Se trata del *Marco Internacional de Información Integrada*¹³⁰ (*Framework IR*), presentado en diciembre del año 2013 y desarrollado por el Consejo Internacional de Información Integrada (IIRC). El primer borrador fue presentado en noviembre del año 2012, y en la actualidad se convierte en uno de los mayores desarrollos de los últimos tres años en cuestiones de reportes corporativos.

Los antecedentes del IIRC, se remontan al año 2009, cuando el Príncipe Real de Gales, convocó a una reunión de alto nivel que incluyó: inversionistas, emisores de normas, las empresas, los organizaciones de contabilidad y representantes de la ONU, para establecer un cuerpo que se encargue de la creación de un marco conceptual para la información integrada, que sea mundialmente aceptado.

¹³⁰ International Integrated Reporting Council – IIRC (2014) <IR> *Framework*. Consultado el 22/01/2014 en: <http://www.theiirc.org/international-ir-framework/>

En los dos años siguientes, se celebraron varias reuniones; se publicó el documento de debate y se estableció el *Programa Piloto del IIRC*, igualmente para el año 2012, se creó la primera Secretaría Permanente de este Consejo, su sede actual es Ámsterdam, Países Bajos.

El proyecto de *Información Integrada (IR)*, consiste en el desarrollo de un marco de reportes que contenga información no sólo financiera, sino que involucre la información ambiental, social y de gobierno corporativo, que sea clara concisa, consistente y comparable, además que ayude a las organizaciones en la elaboración de estrategias de creación de valor, sostenibilidad en el corto, mediano y largo plazo. También tiene en cuenta la rendición de cuentas de forma prospectiva y retrospectiva.

Ha obtenido la aceptación y cooperación del sector inversor empresarial, los gobiernos y la academia, además de las organizaciones emisoras y profesionales de contabilidad-auditoría que han formalizado su respaldo a través de *MoUs*. Se espera que el Informe *IR* se convierta si no en el principal y único, en uno de los más importantes en las organizaciones del mundo en cuanto a la toma de decisiones que impliquen la creación de valor y la sostenibilidad corporativa.

Hasta enero de 2014, el IIRC ha desarrollado dos programas piloto para el desarrollo del *Informe Integrado (IR)*.

Programa piloto de la red empresarial: Esta red agrupa a más de 100 multinacionales de diferentes sectores y países del mundo.

Programa piloto de la red de inversionistas: Fue lanzado en marzo del año 2012, y reúne a 35 organizaciones inversionistas del mundo que ofrecerán la perspectiva retro alimentadora sobre las deficiencias de la información empresarial actual. Su base son los *Principios para la Inversión Responsable (PRI)*.

A continuación se presentan los elementos contenidos en el primer *Marco Conceptual de un Informe Integrado (Framework IR)*, que permitirán un proceso de aceleración para 25 países que iniciarán con la adopción de los *Reportes Integrados <IR>*. De dicho grupo 16 pertenecen al Grupo de los Veinte (G-20), el cual está enfocado al fortalecimiento de la economía global.

Tabla 63. Contenido del Marco Conceptual del <IR>

Marco Conceptual del Informe Integrado <IR>	
Resumen Ejecutivo	
Parte I – Introducción	
1	Uso del Marco
A	Definición de un Informe Integrado
B	Objetivo del Marco Conceptual
C	Propósito y usuarios de un Informe Integrado
D	Enfoque basado en principios
E	Forma del informe y la relación con otra Información
F	Aplicación del Marco Conceptual
G	La responsabilidad de un informe integrado
2	Conceptos Fundamentales
A	Introducción
B	Creación de valor para la organización y para los otros
C	Los capitales
D	El proceso de creación de valor
Parte II - El Informe Integrado	
3	Principios Rectores
A	Enfoque estratégico y orientación futura
B	Conectividad de la información
C	Las relaciones de las partes interesadas
D	Materialidad
E	Concisión
F	La fiabilidad y la exhaustividad
G	Consistencia y comparabilidad
4	Elementos Contenidos
A	Una visión general de la organización y el ambiente externo
B	Gobernanza
C	Modelo de Negocios
D	Riesgos y oportunidades
E	Estrategia y asignación de recursos
F	Rendimiento
G	Perspectiva
H	Base de preparación y presentación
I	Guía de información general
	Glosario
	Anexo - Resumen de los requisitos
Fuente: International Integrated Reporting Council (IIRC). <i>The International <IR> Framework (2013). Integrated Reporting (<IR>).</i> Documento PDF. 37 pp. Consultado el 28/12/2013 en http://www.theiirc.org/wp-content/uploads/2013/12/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf	

4.4.3. Comentarios finales al capítulo

Mediante el desarrollo de este último capítulo, se puede evidenciar que los gobiernos, organizaciones internacionales, las firmas multinacionales y la misma academia, han llegado a involucrarse en un entramado más sofisticado y de mayor complejidad, pues la información financiera, insumo básico para la toma de decisiones, también responde al mantenimiento de la estabilidad financiera.

Las organizaciones IASB, FASB e IFAC agrupan toda la atención, por su cercana influencia a los temas de normalización en cuestiones de preparación, presentación, auditoría y aseguramiento de la información financiera, sin desconocer que incluso los temas de ética y educación para profesionales contables han ganado amplio terreno en estos procesos.

Los estándares se elaboran con fundamento en principios laxos más que en reglas prolíficas siendo las NIIF del IASB las de mejor acogida. Las estrategias de expansión han sido efectivas, entre ellas la firma de *Memorandos de Entendimiento*(MoUs) y la creación de Organismos Regionales que han hecho que los estándares lleguen a cualquier territorio del mundo sin mayores signos de resistencia, ningún país estaría reacio a quedarse por fuera de esa coyuntura.

Los mayores cambios además del aspecto legal, serán los de formación y adiestramiento técnico, en los que se involucra una alta dosis de conocimiento financiero, nuevos criterios de reconocimiento, valoración y mejor uso de las Tecnologías de la Informática y las Comunicaciones (TICs).

Las mencionadas organizaciones no han dado respuesta a temas diferentes a lo económico y financiero, pero en la actualidad han sabido ser flexibles para colaborar con los procesos de creación de informes que incluyan información económica, ambiental y social, donde son las actuales condiciones y necesidades las que apalancan la nueva integración de información financiera y no financiera, temas para los cuales el *IIRC* y la *GRI* han adelantado sendos trabajos y que en un futuro cercano serán más comunes para los profesionales contables.

Es pertinente decir que las anteriores consideraciones, merecen la atención dentro de la formación contable, por cuanto lo que se prevé es que los profesionales contadores deberán estar en la capacidad de responder a desafíos mayores, que combinarían desarrollados elementos financieros y no financieros.

5. CONCLUSIONES

- Las principales organizaciones emisoras de estándares internacionales de contabilidad y auditoría financiera son privadas e independientes; se financian en mayor medida de las cuotas por derecho a membresía de las organizaciones profesionales de contadores, firmas transnacionales de auditoría, mercados de valores, sector bancario y grupos económicos de elite, por lo cual, la representación y toma de decisiones al interior de sus estructuras organizacionales favorece a los mayores contribuyentes.
- El rasgo común entre los organismos emisores de estándares internacionales afines a la profesión contable, es la auto-proclamación del desarrollo de normas con características de alta calidad, consistencia, comparabilidad y reducción de costos en los procesos de generación y presentación de información financiera. Su enfoque es basado en *principios flexibles* más que en *reglas detalladas*, pero no se evidencia en su objeto el desarrollo de estándares con rigor teórico y científico, e históricamente ha existido especial énfasis en responder a los intereses de los inversores, acreedores y proveedores de las compañías.
- Los estándares internacionales con mayor auge son las NIIF y las NIA emitidas por el IASB e IAASB/IFAC respectivamente, las cuales son usadas en más de 125 países del mundo. Los USGAAP del FASB continúan siendo importantes para las empresas cotizantes en las bolsas de valores reguladas por la Comisión de Valores de los Estados Unidos (SEC), pero al igual que el resto de PCGA Nacionales, tienden a tener un declive en cuanto al uso por parte de cada país.
- Es importante mencionar que la estandarización no sólo se observa en los temas de contabilidad y auditoría financiera, puesto que también existen el Consejo de Normas Internacionales de Formación en Contaduría (IAESB) y el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (IESBA), ambos pertenecientes a la IFAC y que enfocan sus esfuerzos en los tópicos de educación y conducta profesional para contadores; sus mejores aportes son ocho estándares *IESs* y el *Código de Ética para Profesionales de la Contaduría*, respectivamente.

- También se han desarrollado Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (*IPSASs*) por parte del IPSASB (de la IFAC), que ha celebrado un *MoU* con el IASB, para desarrollar estándares más homogéneos entre ambos grupos. Las denominadas *IPSASs de acumulación o devengo* ya están asentadas sobre las NIIF y algunos países se encuentran armonizando con las mismas.
- El ISAR de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo (UNCTAD), fue el primer grupo en emitir Directrices contables para las PYMES a nivel internacional (2002), sin embargo este trabajo es desarrollado desde el 2009 por parte del IASB a través de las NIIF/PYMES. El ISAR es un grupo que colabora actualmente con el mencionado proceso y sus Directrices ya habían tomado como base las NIC del IASB.
- La mayoría de países que han implementado o hecho uso de los estándares internacionales de contabilidad y auditoría-aseguramiento lo hacen a través de los procesos de *adopción y convergencia*, realizando mínimas o nulas modificaciones al conjunto de estándares. Aquellos países que hicieron algún tipo de cambio/ajuste, toman esa medida como de carácter temporal, sin representar serias críticas o sugerencias a los grupos normalizadores de estándares internacionales.
- Los estándares más importantes del mundo en realidad giran en torno a las NIIF/NIC del IASB, casos concretos se observan en la emisión de las *ISAR* para Pymes (2002), las *IPSASs*, e incluso de las *ISAs (NIA)* y las *IVSs* que comparten conceptos clave con este conjunto de estándares.
- Los cambios en la educación contable buscan responder a la formación de profesionales contables éticos, con liderazgo, mayor conocimiento financiero y mayor uso de las TICs (*ERPs, XBRL, y Cloud Computing*); además de competencia en los temas de evaluación de riesgos, creación de valor y sostenibilidad para las organizaciones; también existe la necesidad de mejorar las habilidades de comunicación bilingüe (inglés).
- Los mayores desafíos en la parte técnica para aquellos países que inician procesos de *convergencia y adopción* de estándares internacionales, se darían en el reconocimiento y medición de activos y pasivos mediante el uso del concepto de valor razonable, utilizado en los estándares NIIF(*IFRSs*), *USGAAP*, *NIA (ISAs)*, *NICSP(IPSASs)*, e *IVSs*.

- Otros cambios incipientes, tienen que ver con la creación y fortalecimiento de los nuevos grupos emisores que persiguen la elaboración de Marcos Conceptuales para integrar información financiera y no financiera (económico, ambiental, social) como los casos: *Global Reporting Initiative (GRI)* y el Comité Internacional de Información Integrada (*IIRC*).
- Los principales cambios en la normalización contable tienen relación con los fenómenos de globalización e internacionalización económica, por tanto se observa la influencia de intereses externos a contraposición del juicio crítico e investigativo en la ciencia contable.
- El escenario que facilita el desenvolvimiento de los emisores de normas internacionales en los procesos de adopción y convergencia es la Nueva Arquitectura Financiera Internacional (NAFI), la cual es coordinada por la Junta de Estabilidad Financiera (FSB). En este escenario se incluye al Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) y al Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB).
- Las organizaciones emisoras de estándares internacionales de contabilidad y auditoría confluyen con los intereses de diferentes organizaciones de carácter supranacional que regulan directa o indirectamente a los sistemas globales y locales a través de normas, principios, pronunciamientos, guías, prácticas y políticas internacionales sobre temas específicos. Siendo el principal conjunto, el denominado *Compendio de Estándares (CoS)* de la FSB, entre los que se han identificado 12 Estándares Clave (*Key Standards*) para Sistemas Financieros Sanos.
- Los grupos normalizadores utilizan estrategias como la formación de los Grupos Regionales (*EFRAG, AOSSG, GLENIF, PAFA*) y la firma de diversos Memorandos de Entendimiento (*MoUs*) para recibir apoyo económico y colaboración técnica en la implementación y aplicación consistente del conjunto de las NIIF del IASB y de los estándares de los Consejos Emisores de Normas (*SSB*): IAASB, IPSASB, IAESB, e IESBA pertenecientes a la Federación Internacional de Contadores (IFAC).

BIBLIOGRAFÍA

AUTORES

ALVAREZ, Álvarez Harold (2002). Adopción o armonización de la normativa contable. *Cuadernos de Administración. Universidad del Valle* (Nº 28). Diciembre. pp.137-180

ARIAS, Bello Martha Liliana & SÁNCHEZ, Serna Aracely del Socorro (2011). Valuación de activos: una mirada desde las Normas Internacionales de Información Financiera, los estándares internacionales de valuación y el contexto actual colombiano. *Cuadernos de Contabilidad. Bogotá, Colombia. Vol 12* (Nº 30). Enero-junio. pp. 95-126

BENÍTEZ, Núñez Dorelly (2013). *Extensible Business Reporting Language (XBRL)* como Facilitador Tecnológico para la Difusión de Información Financiera (2013). En Primer. Workshop Internacional en Investigación Contable (2013). Sogamoso, mayo 29 y 30 de 2013 - Memorias - Compilación realizada por Luz Mila Viancha Abril. 167 pp.

CAÑIBANO, Leandro; TUA, Pereda Jorge & LÓPEZ, José Luis (1985). Naturaleza y filosofía de los principios contables. *Revista Española de Financiación y Contabilidad. Vol. XV* (Nº 47). pp.293-355

CORREA, García Jaime (2011). *Normas Internacionales de Valoración: Aplicaciones en la Gestión Financiera Empresarial*. Presentación PDF. 27 pp. Consultado el 20/10/2013 en: [http://www.udea.edu.co/portal/page/portal/bibliotecaSedesDependencias/unidadesAcademicas/FacultadCienciasEconomicas/ElementosDiseno/Documentos/Memorias/simposio%20contaduria/JAIME ANDRES CORREA.pdf](http://www.udea.edu.co/portal/page/portal/bibliotecaSedesDependencias/unidadesAcademicas/FacultadCienciasEconomicas/ElementosDiseno/Documentos/Memorias/simposio%20contaduria/JAIME_ANDRES_CORREA.pdf)

DAVIES, Howard & GREEN, David (2009). *Regulación financiera mundial: Guía básica*. España: Paidós. 253 pp.

GONZALES, Álvarez Alfonso. (2006) *Gestión contable bajo US GAAP: Guía Práctica*. México: Alfaomega Grupo Editor S.A .303 pp.

DOUPNIK, Timothy & PERERA, Hector. (2007). *Contabilidad Internacional*. México: Editorial McGraw-Hill Interamericana. 639 pp.

FRANCO, Ruiz Rafael (1989). *Contabilidad Integral: Teoría y normalización*. Colombia: Tipografía Real. pp. 218

FRANCO, Ruiz Rafael (1998). *Contabilidad Integral: normalización y regulación Contable*. Colombia. Tercera Edición. Pereira: Investigar Editores.

GARCIA, Llana Rafael (2006). Las normas internacionales de contabilidad adoptadas por la Unión Europea. Génesis, adopción por la UE e implantación en España. En: *Actualidad Jurídica Uría Menéndez* (13) 2006. pp. 38 – 48

GRANELL, Francesc (2010). La reforma de la Arquitectura financiera Internacional en su perspectiva histórica. *ICE: Crisis Financiera y Arquitectura Financiera Internacional*. (Nº 855). Julio-Agosto. pp. 123-136

MANTILLA, Blanco Samuel (2008). *Contabilidad y auditoría del valor razonable*. Documento PDF. 61 pp. Consultado el 05/10/2013 en: http://media.wix.com/ugd/e8a62c_4073616a000f0ce805adc9bdd19f2707.pdf

MANTILLA, Blanco Samuel (2009). *Contabilidad a Valor Razonable en el contexto de la crisis actual de los mercados*. Compilación y traducción. Ecoe Ediciones - Colombia. 133 pp.

MANTILLA, Blanco Samuel Alberto (2012). *Estándares/Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS/NIIF) Tercera edición* – Colombia: Ecoe Ediciones. 598 pp.

MARÍN, Valencia Lina Marcela. (2009). *Los estudiantes de Contaduría Pública de la Universidad del Valle frente a las Normas internacionales de Contabilidad con Énfasis en Finanzas*. (Tesis de pregrado). pp. 129-131

MARTINEZ, García Francisco; MONTOYA, del Corte Javier; FERNANDEZ, Laviada Ana & RAMIREZ, C. Iván (2010). Las normas internacionales de auditoría y el Proyecto de Claridad de la IFAC. *Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoria* (Nº 41) Enero-Marzo. pp. 13-26

MEDINA, Becerra Fabián Andrés (2013). La Nube como Respaldo de la Información Contable. *Primer Workshop Internacional en Investigación Contable*. Sogamoso, mayo 29 y 30 de 2013 - Memorias - Compilación realizada por Luz Mila Viancha Abril. 167 pp.

MEJÍA, Soto Eutimio; MONTES, Salazar Carlos & MONTILLA, Galvis Omar (2006). *Perspectivas sobre Contabilidad Internacional*. Cali: Editorial de la Universidad Libre. 149 pp.

MEJIA, Soto Eutimio; MONTES, Salazar Carlos & MONTILLA, Omar. (2006). *Contaduría Internacional*. Segunda Edición. Bogotá: Ecoe Ediciones. 271 pp.

MEJÍA, Soto Eutimio; MONTES, Salazar Carlos; MORA, Roa Gustavo & ROJAS, Valbuena Luz (2010). *Análisis del concepto de responsabilidad social corporativa y su relación con los estándares internacionales de reportes financieros IFRS emitidos por el Consejo de estándares internacionales de contabilidad IASB* - Grupo de Investigación en Contaduría Internacional Comparada - GICIC - Universidad del Quindío . 351 pp.

MOLINA, Sánchez Horacio & TUA, Pereda Jorge (2010). Reglas versus Principios contables, ¿son modelos incompatibles? *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. Vol. XXXIX(Nº146) abril-junio 2010. pp. 259-287

NAVARRO, Galera Andrés & RODRIGUEZ, Bolívar Manuel (2011). Utilidad del modelo de valoración de las IPSAS para la rendición de cuentas de los gobiernos: la perspectiva de los OCEX. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. Vol. XI (Nº 149). Enero-marzo de 2011. pp. 125-162.

NAVAS, Riscanevo Adriana Marcela. (2010). Nivel de conocimiento acerca de la ley de convergencia de normas internacionales: en profesionales, docentes, estudiantes y otros relacionados. *Revista Apuntes Contables* (Nº 14). 2010. pp. 231-243.

NIEVES, Carlos; BERISTRAIN, Micaela; BOJALIL, CAHUE Hector & ESTRADA, Erik (2007). Trabajo de Investigación: *US GAAP Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en los Estados Unidos*. México DF. 263 pp.

MARTÍNEZ, Pino Guillermo León (2000). El entorno y el seudomorfismo conceptual de la regulación contable. *Revista Legis del Contador*. Julio-Septiembre. pp. 65-84

RODRÍGUEZ, Cuellar Patricia (s.f.). *Contabilidad Internacional*. Doc. PDF. 60 pp. Consultado el 10/04/2013 en: http://panorama.utalca.cl/dentro/sdd/conta_inter.pdf
SANZ, Serrano Alberto (2002) ¿Quién regula el sistema financiero Internacional? Foros y normas. *ICE – Sistema Financiero: Novedades y Tendencias*. (Nº801). Ago-Dic.pp.145-164.

RAMIREZ, Echeverry Helio Fabio & SUAREZ, Balaguera Luis Eduardo (2008). Artículo: Cómo entender los Estándares Internacionales de Información Financiera. En: *Revista Criterio Libre. Universidad Libre*. Año 6 (Nº 8). Junio de 2008. Bogotá. pp. 61-72.

SIERRA, González Ernesto (2002). El nuevo periodo de la normalización internacional contable y sus implicaciones en Colombia. *INNOVAR: Revista de Ciencias Administrativas y Sociales*. (Nº 19). Enero-junio de 2002. pp. 89-107

TUA, Pereda Jorge (1983). *Principios y normas de contabilidad: historia, metodología y entorno de la regulación contable*. Colaborador: Instituto de Planificación Contable. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid, España. Impresión Fábrica Nacional de Moneda y Timbre. 1114 pp.

TUA, Pereda Jorge (1985). Los principios contables: De la regulación profesional al ámbito internacional. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. Vol. XV (Nº 46). pp. 25-56.

TUA, Pereda Jorge (1996). Globalización y regulación contable. Algunos retos para nuestra profesión. *Revista Contaduría*. 1998 Nº 32. pp.55 -120.

TUA, Pereda Jorge (2004). El marco conceptual para la información financiera. En: *Monografías sobre las Normas Internacionales de Información Financiera. Monografía 2*. pp. 141-286.

VALLE, Larrea Carlos (2009). Hacia el reino de la subjetividad: una crítica al modelo contable del valor razonable. En: *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*. (Nº 38). Abril/Junio de 2009. pp. 133-153

VARÓN, García Leonardo (2012). Nueva Arquitectura Internacional. Documento PDF.19 pp. Consultado el 01/04/2012 en: <http://www.consultorcontable.com/ifrs/>

VÍLCHEZ, Olivares Percy (2009). Análisis del Marco Conceptual de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados de los Estados Unidos de Norteamérica (Normas FASB). *QUIPUKAMAYOC - Revista de la Facultad de Ciencias Contables*. Vol.16 (Nº 32). pp.117-127 UNMSM. Lima – Perú ISSN: 1560-9103 (versión impresa) / ISSN: 1609-8196 (versión electrónica)

WEISS, Judith (2008) *GAAP Guide Levels B, C and D: Restatement and Analysis of Other Current FASB, EITF and AICPA Pronouncements*. Chicago - Estados Unidos: CCH.1200 pp.

ZAPATA, de Arbeláez Adriana (2012). *Gobernabilidad monetaria y financiera internacional*. Editorial: Universidad Externado de Colombia.538 pp.

ZEFF, A. Stephen (2012). La evolución del IASC al IASB, y los retos que enfrenta. *Revista Contaduría. Universidad de Antioquia* (Nº 60). pp. 119-164. Consultado de la Traducción de Alexander Madrid Ortega. Universidad de Antioquia

DICCIONARIOS

Diccionario de Contabilidad, Auditoría y Control de Gestión. (2008). Mora, Enguítanos Araceli (Coordinadora). Madrid – España: Ecobook - Editorial del Economista. 247 pp.

Real Academia Española (2001). *Diccionario de La Lengua Española*. 22ª Edición. Recurso en línea. Consultado el 04/05/2013 en: <http://lema.rae.es/drae/?val=estandar>

Traductor Google (2013). Recurso en línea. Disponible en: <https://translate.google.com.co/?hl=es-419&tab=wT>

INSTITUCIONES NACIONALES

Contaduría General de la Nación (s.f.). *Armonización a estándares internacionales de contabilidad pública. La experiencia de la Contaduría General de la Nación*. Texto Nº2. PDF.89 pp.

Instituto Nacional de Contadores Públicos de Colombia - INCP. <http://www.aplicaciones-mcit.gov.co/niif/>

Programa Académico de Contaduría Pública / Universidad del Valle (2011). Proyecto Educativo del Programa (PEP). Abril. Cali. Doc. PDF. 48 pp.

Ministerio de Comercio, Industria y Turismo – MinCIT (2011). *Convergencia hacia las Normas Internacionales de Información Financiera y Aseguramiento de la Información (NIIF)*. Documento PDF.72 pp.

Superintendencia de Sociedades de Colombia (2011). *Diagnóstico sobre los impactos contables y financieros de los estándares internacionales de contabilidad en las empresas del Sector real. Entregable II: Selección de los estándares y/o prácticas más convenientes*. Bogotá. 82 pp.

INSTITUCIONES INTERNACIONALES

American Institute of CPAs - AICPA (2013). *AICPA Mission and History*. Consultado el 10/09/2013 en: <http://www.aicpa.org/Publications/AuthoritativeStandards/Pages/AuthoritativeStandards.aspx>

Comité de Integración Latino Europa-América – CILEA (2010). *La profesión económica y contable en los países Latinos de Europa y América*. Estudio de las Organizaciones profesionales latinas. 220 pp.

Deloitte (2014). *IASPLUS. Use of IFRS by Jurisdiction*. Consultado el 31/01/2014 en: <http://www.iasplus.com/en/resources/ifrs-topics/use-of-ifrs>

Deloitte (2013) *IFRS in your pocket (2013)*. Documento PDF. 116 pp. Y también: *Las NIIF en su bolsillo (2012)*. Documento PDF. 156 pp.

Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (2013). Noticia Consultada el 30/10/2013 en: http://www.facpce.org.ar/web2011/Noticias/iasb_acuerdo_cooperacion_iirc.html

IASB - Fundación IFRS (2006). *Statement of Best Practice: Working Relationships between the IASB and other Accounting Standard-Setters*. Documento PDF. 16 pp. Consultado el 05/07/2013 en: <http://www.ifrs.org/The-organisation/Advisory-bodies/Documents/SOBPFFebruary2006final.pdf>

FAF (2013). *What we do: FAF*. Consultado el 29/08/2013 en: <http://www.accountingfoundation.org/jsp/Foundation/Page/FAFSectionPage&cid=1351027541289>

FAF (2013). *2012 Annual Report*. Documento PDF. 48 pp. Consultado el 25/10/2013 en: http://www.accountingfoundation.org/cs/ContentServer?c=Document_C&pagename=Foundation%2FDocument_C%2FFAFDocumentPage&cid=1176162645907

FASB - Accounting Standards Codification®. (2012) *Notice to Constituents (v.4.8). About the Codification*. Pág. 7-8/46.

FSB (2012). *Charter of the Financial Stability Board*. 15 pp.

FSB (2013). *About the Compendium of Standards*. Consultado el 05/10/2013 en: <http://www.financialstabilityboard.org/cos/index.htm>

FSB (2013) *¿What are Standards?*. Consultado el 10/06/2013 en: <http://www.financialstabilityboard.org/cos/standards.htm>

FSB (2013). *Compendium of Standards - CoS*. Consultada el 12/10/2012 en: http://www.financialstabilityboard.org/cos/key_standards.htm

Fundación IFRS (2010). *A comprehensive overview of measures undertaken by the IASC Foundation and the IASB responding to the recommendations of the Financial Crisis Advisory Group*. Doc.PDF. 11 pp. Consultado el 07/08/2013 en: <http://www.ifrs.org/The-organisation/Advisory-bodies/FCAG/Documents/FCAGlettertoG20January10AttachmentB.pdf>Fundación

Fundación IFRS (2012).NIIF. El Marco Conceptual para la Información Financiera, el Prólogo a las NIIF y el texto Consolidado de las NIIF, incluyendo a las NIC y las Interpretaciones. Londres - Reino Unido.10 pp.

IFRS (2012). *Constitución de la Fundación IFRS*. En: *Introducción a la Edición 2012*. Londres – Reino Unido. 14 pp.

Fundación IFRS (2013). *IFRS Foundation Constitution. Name and objectives*. 16 pp

Fundación IFRS (2013). *IFRS Annual Report 2012*. Doc. PDF. 56 pp. Consultado el 06/07/2013 en:

<http://www.ifrs.org/The-organisation/Governance-and-accountability/Annual-reports/Documents/2012-IFRS-Foundation-Annual-Report.pdf>

Fundación IFRS (2013). *The organisation*. Consultado el 06/08/2013 en:

<http://www.ifrs.org/The-organisation/Pages/IFRS-Foundation-and-the-IASB.aspx>

Fundación IFRS (2013). *ASAF: Terms of reference/Charter*. Documento. PDF 4 pp. Consultado el 04/11/2013 en:

<http://www.ifrs.org/The-organisation/Advisory-bodies/Documents/20130408-ASAF-ToR.pdf>

Fundación IFRS (2014). *IFRS application around the world. Analysis of the IFRS jurisdictional profiles*. Consultado el 15/01/2014 en: <http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Pages/Jurisdiction-profiles.aspx>

Fundación IFRS (2014).*Global Accounting Standards—From Vision to Reality. Assessing the State of IFRS Adoption, Jurisdiction by Jurisdiction. January 2014 / The CPA Journal*. Documento PDF. 6 pp. Consultado el 25/01/2014 en: <http://www.ifrs.org/Alerts/Publication/Documents/2014/CPA-Journal-Global-Accounting-Standards-January-2014.pdf>

Fundación IFRS (2013). *Uso de las IFRS en el mundo*. Consultado el 06/08/2013 en:<http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Pages/Jurisdictional-and-International-MoUs.aspx>

Fundación IFRS (2013). *Statement of Protocols for Cooperation on International Financial Reporting Standards*. Consultado el 11/12/2013 en: <http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Documents/IOSCO-IFRS-Foundation-Protocols-2013.pdf>

IFRS (2013). *About the IFRS Education Initiative*. Consultado el 28/11/2013 en: <http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Education/Pages/Education.aspx>

International Monetary Fund – IMF (2013). *History*. Consultado el 04/07/2013 en: <http://www.imf.org/external/about/history.htm>

International Organization of Securities Commissions – IOSCO (2013). *General Information*. Consultado el 08/04/2013 en: <http://www.iosco.org/about/>

International Federation of Accountants - IFAC (2013). *About IFAC*. Consultada el 10/11/2013 en <http://www.ifac.org/about-ifac/forum-firms>

IFAC (2013). *2012 Annual Report*. Documento PDF. 103 pp. Consultado el 05/08/2013 en: <http://viewer.zmags.com/publication/3b64b02c#/3b64b02c/1>

IFAC (2014). *IFAC'S Constitution*. Constitución aprobada a Febrero de 2014. Doc. PDF. 17 pp. Consultado el 01/03/2014. En: <https://www.ifac.org/sites/default/files/uploads/Gov/IFAC-Constitution-Feb-2014.pdf>

IFAC (2014). *Bylaws of the International Federation of Accountants Composition of the Board*. Estatutos aprobados a Febrero de 2014. Documento PDF. 29 pp. Consultado el 01/03/2014 en: <https://www.ifac.org/sites/default/files/uploads/Gov/IFAC-Bylaws-Feb-2014.pdf>

IAASB / IFAC (2012). *Basis of ISA Adoption by Jurisdiction*. Doc. PDF. 28 pp.

IAASB / IFAC (2013). *Handbook of International Quality Control, Auditing Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements. 2013 Edition*. Volumen II. Consultada el 10/11/2013 en:

http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/IAASB%20HANDBOOK_Vol%200.pdf

IAASB / IFAC (2013). *Momentum of Adoption and Implementation Efforts*. Consultado el 10/11/2013 en: <http://www.ifac.org/auditing-assurance/clarity-center/support-and-guidance>

IAESB / IFAC (2012). *Update: International Education Standards Revision Project*. 3 pp. Consultado el 08/12/2013 en: <https://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/Updated%20International%20Education%20Standards%20Revision%20Project.pdf>

IAESB / IFAC (2013). *Exposure Draft – 201416: IAESB Strategy and Work Plan*. Junio/2013. Documento PDF 18 Págs. Consultado el 02/12/2013 en: <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/exposure-drafts/IAESB%202014-2016%20Strategy%20and%20Work%20Plan%20July%203,%202013%20FINAL.pdf>

IAESB - IFAC (2008). Manual de los Pronunciamientos Internacionales de Formación en Contaduría. Edición 2008 en español. Consultado el 28/10/2013 en: http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/Spanish_Translation_Normas_Internacionales_de_Formacion_2008.pdf

IESBA - IFAC (2009). *Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad*. Edición Julio de 2009. Consultado el 10/10/2013 en: <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/Codigo-de-Etica-Code-of-Ethics-Spanish-Translation.pdf>

IPSASB - IFAC (2011). *Transición a la base contable de acumulación (o devengo): Directrices para entidades del sector público*. 3ª Edición, Estudio 14. New York. 366 pp.

IPSASB / IFAC (2013). Manual de Pronunciamientos Internacionales de Contabilidad del Sector Público. Volúmenes 1 y 2. Edición 2013 en español. Documentos PDF. Consultados el 10/11/2013 en: <http://www.ifac.org/publications-resources/2013-manual-de-pronunciamientos-internacionales-de-contabilidad-del-sector-p->

IPSASB / IFAC (2013). *Fact Sheet*(Abril de 2013). Consultado el 12/11/2013 en: <https://www.ifac.org/sites/default/files/uploads/IPSASB/IPSASB%20April%202013.pdf>

ISAR/UNCTAD (2009). *Examen de Los Problemas de Aplicación Práctica de las Normas Internacionales de Información Financiera: Los Efectos de la Crisis Financiera*. Doc. PDF.15 pp.

UNCTAD / ISAR (2006). *Orientación sobre Buenas Practicas para la Presentación de Información sobre la Gobernanza de las Empresas*. Documento PDF. 51pp. Consultado el 06/06/2013 en: http://unctad.org/es/docs/iteteb20063_sp.pdf

ISAR/UNCTAD (2000). *Promoting Transparency and Financial Disclosure: Accounting By Small And Medium-Sized Enterprises*. July /2000. Documento PDF 3 pp. Consultada el en: <http://unctad.org/en/docs/c2isar13.en.pdf>

ISAR – UNCTAD (2002). *La Contabilidad de las Pequeñas y Medianas Empresas. Informe del Grupo Consultivo Especial de Expertos en Contabilidad de las Pequeñas y Medianas Empresas*. PDF. 14 pp. Consultado el 25/10/2013 en: <http://unctad.org/es/Docs/c2isard16a4.sp.pdf>

ISAR / UNCTAD (2013). *Bases fundamentales de la presentación de información empresarial de alta calidad: retos para el desarrollo de los recursos humanos*. PDF 20 pp. Consultado el 12/12/2013 en: http://unctad.org/meetings/es/SessionalDocuments/ciisard66_es.pdf

ISAR (2011). *International Accounting and Reporting Issues - ISAR 2011 Review*. Documento PDF. 105pp. Consultado el 12/12/2013 en: http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/diaeed2012d4_en.pdf

Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). *About the OECD*. Consultado el 10/04/2013 en: <http://www.oecd.org/about/>

International Integrated Reporting Council – IIRC (2013) *The International <IR> Framework (2013). Integrated Reporting (<IR>)*. Documento PDF. 37 pp. Consultado el 28/12/2013 en <http://www.theiirc.org/wp-content/uploads/2013/12/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf>

IIRC (2014) *<IR> Framework*. Consultado el 22/01/2014 en: <http://www.theiirc.org/international-ir-framework/>
Public Interest Oversight Board - PIOB (2013) *Origins of the PIOB*. Consultado el 30/10/2013 en: <http://www.ipiob.org/index.php/origins-of-the-piob>

PIOB (2013). *Escritura de Constitución PIOB 2005*. Documento PDF. 28 pp. Consultado el 30/10/2013 en: <http://www.ipiob.org/media/files/about/Deed%20of%20Constitution.pdf>

PIOB (2013). *Where the PIOB is going*. Consultado el 05/12/2013 en: <http://www.ipiob.org/index.php/where-the-piob-is-going>

Portal NIC-NIIF.Org. (2012). Artículo de la Web: *La IFAC y el IVSC refuerzan colaboración para mejorar la confianza en el reporte de negocios*. Consultado el 09/05/2013 en: <http://www.nicniif.org/home/novedades/la-ifac-y-el-ivsc-refuerzan-colaboracion-para-mejorar-la-confianza-en-el-reporte-de-negocios.html>

Securities and Exchange Commission – SEC (2007). Comunicado 8879: *Acceptance from foreign private issuers of financial statements prepared in accordance with International Financial Reporting Standards without reconciliation to U.S GAAP*. 111 pp. Consultado el 05/08/2013 en: <https://www.sec.gov/rules/final/2007/33-8879.pdf>

SEC (2013) *What we do*. Consultado el 08/08/2013 en: <http://www.sec.gov/about/whatwedo.shtml>.

SEC (2013). *Exchanges*. Consultado el 10/12/2013 en: <http://www.sec.gov/divisions/marketreg/mrexchanges.shtml>