Proceso de adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera en Iberoamérica, España y Portugal: Situación actual (2014)

AICOGestión
iAICO / 002

Documentos científicos y técnicos
en contabilidad y control de gestión

www.aicogestion.org

Comisión NIIF

Proceso de adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera en Iberoamérica, España y Portugal: Situación actual (2014)

Rafael Molina Llopis
Universidad de Valencia (España)
Presidente

Oscar Alfredo Díaz Becerra
Pontificia Universidad Católica del Perú (Perú)
Vicepresidente

José Carlos Capuñay Vásquez
Pontificia Universidad Católica del Perú (Perú)

Hernán Casinelli
Consejo Emisor de Normas de Contabilidad y Auditoría de Argentina (Argentina)

Freddy de Jesús Mestre Gómez
Fundación Universitaria Tecnológico Comfenalco (Colombia)

Héctor Correa
Consejo Permanente para la Evaluación de las Normas de Contabilidad en Colombia (Colombia)

Mª. Enriqueta Mancilla Rendón
Universidad La Salle (México)

Graça Azevedo
Universidade de Aveiro (Portugal)

Sonia Monteiro
Instituto Politécnico do Cávado e do Ave (Portugal)

ISBN 978-84-608-5441-8

Resumen

La globalización económica ha llevado a la búsqueda de convergencia con estándares internacionales, al punto de que las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) se han convertido en las últimas décadas en el modelo contable de mayor aplicación en todo el mundo, tal como es el caso de los países sobre los cuales se basa esta investigación, de carácter descriptivo. Este documento es el primer avance de una investigación cuyo objetivo principal es presentar la evolución y el estado actual de la adopción del modelo contable de las NIIF en los países de Iberoamérica, España y Portugal, como parte del proceso de convergencia contable que se ha presentado a nivel mundial.

Para tal efecto, este estudio se compone de cuatro partes. En la primera de ellas, se describe, en forma general, el proceso de armonización contable internacional. Mientras, en los apartados siguientes, se presenta la descripción y evolución de la normatividad contable local de España, Perú, Argentina, Colombia, México y Portugal, hasta llegar al proceso de adopción de las NIIF o, en su caso, de adaptación de su normativa a estas disposiciones. Finalmente, en el análisis de la experiencia de cada país, se incluyen unas breves reflexiones finales sobre el proceso de convergencia hacia el modelo contable de las NIIF.

Palabras claves: Normas Contables, convergencia contable, NIIF, Estados Financieros.

Abstract

Economic globalization has led to an international convergence of standards, to the extent that, in recent decades, the International Financial Reporting Standards (IFRS) have become the most used accounting model worldwide, as it has for countries on which this descriptive research is based. This document is the first stage of the research, which main objective is to show the evolution and current characteristics of the accounting model set by the IFRS in Latin America, Spain and Portugal. This is part of the convergence process of worldwide accounting.

To this end, this study consists of four parts. In the first one, the process of international accounting harmonization is described in general terms. Meanwhile, in the following paragraphs, this study shows the characteristics and evolution of local accounting standards in Spain, Peru, Argentina, Colombia, Mexico and Portugal, until adopting IFRS or, if it was the case, adopting their standards to these provisions. Finally, in the analysis of each country, there are final thoughts on the process of convergence of the accounting model set by IFRS.

Keywords: Accounting standards, accounting convergence, IFRS, Financial Statements.

Resumo

A globalização econômica levou a procurar uma convergência internacional das normas, na medida em que, nas últimas décadas, as Normas Internacionais de Relatório Financeiro (IFRS) tornaram-se o modelo de contabilidade mais utilizado em todo o mundo, como é o para os países em que a presente pesquisa descritiva está baseada. Este documento é o primeiro estágio da pesquisa, cujo objetivo principal é apresentar a evolução e situação atual do modelo de contabilidade baseado no IFRS na América Latina, Espanha e Portugal, como parte do processo de convergência contábil em todo o mundo

Para este fim, o estudo consiste em quatro partes. Na primeira, o processo de harmonização contábil em nível internacional é descrito em termos gerais. Enquanto isso, nos parágrafos seguintes, o estudo apresenta a descrição e evolução das normas contábeis em Espanha, Peru, Argentina, Colombia,Mexico e Portugal, até o processo de adoção de IFRS, ou, a adoção de suas normas a estas disposições. Por fim, uma análise da experiência de cada país, e algumas considerações finais sobre o processo de convergência para o modelo de contabilidade, IFRS.

Palavras chaves: Normas Contábeis, convergência contábil, IFRS, demonstrações financeiras.

1. Introducción

La Comisión de Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) de la Asociación Iberoamericana de Contabilidad de Gestión, AICOgestión, está elaborando un documento con el objetivo de describir la manera en que los países de Iberoamérica, España y Portugal han abordado el proceso de armonización contable internacional, desarrollado en las últimas dos décadas. En particular, se enfoca en las diferentes opciones utilizadas para laadopción de los preceptos contables contenidos en las NIIF y la situación actual del proceso.

Además de la enorme trascendencia económica del proceso y de su impacto en la profesión contable, la justificación de esta investigación radica en las evidentes discrepancias existentes entre las valoraciones oficiales publicadas, tanto por los organismos reguladores de los distintos países,comopor el International Accounting StandardsBoard (IASB)—emisor de las NIIF—.Asimismo, responde a la situación real que sugierenlas contradicciones observadas en los pronunciamientos locales, las conclusiones de los trabajos de campo de otras instituciones internacionaleso la propia percepción de los profesionales de la Contabilidad en cada uno de los países.

Según los datos presentados por el IASB (IFRS Foundation 2014) sobre 130 jurisdicciones analizadas, 105 requieren el uso de las NIIF para todas o la mayoría de las empresas que tienen *obligación pública de rendir cuentas*—básicamente, las compañías cotizadas y las entidades financieras—.Otras 14 permiten, en lugar de exigir; 3 las demandan para las instituciones financieras; y 2 están en proceso de adopción total. En definitiva, de acuerdo con el organismo emisor, casi el 95% de las jurisdicciones revisadas exige o permite en algún grado la aplicación de las NIIF.

Si atendemos a los resultados del estudio realizado por Deloitte Global ServicesLimited (2014), de un total de 174 jurisdicciones, 93 requieren las NIIF para todas las empresas, 11 las exigen solo para algunas y 26 permiten su aplicación. Es decir, aunque el porcentaje total es inferior —algo menos del 75%—, las cifras absolutas son similares, dado que las 44 jurisdicciones adicionales de este trabajo se corresponden con economías muy cerradas o poco desarrolladas.

Ciertamente, ambos estudios contienen notas aclaratorias que matizan estos datos. Sin embargo, en algunos casos, como en lo relativo a los 31 estados pertenecientes al Espacio Económico Europeo (EEE)—Unión Europea (UE) más Islandia, Liechtenstein y Noruega—, la incorrección de esas aclaraciones puede generar serias confusiones en la interpretación de los resultados[1].Si a estos datos añadimos que el estudio de la IFRS Foundation (2014) señala que 63 de las 130 jurisdicciones requieren o permiten la aplicación de la NIIF para las PYMES, dirigidas a empresas no cotizadas, sin profundizar en las cuestiones metodológicas que pudieran puntualizar los resultados, las cifras de ambos trabajos parecen—cuanto menos—voluntariosas.

En ese sentido, en Iberoamérica, encontramos algunas incoherenciasnormativas que arrojan serias dudas sobre la rigurosidad con la que se ha abordado este proceso de armonización. Países como Perú o República Dominicana, en los cuales años después de sancionar la obligatoriedad de las NIIF se promulgan nuevos edictos con calendarios para la adopción o con indicaciones para la primera aplicación, son solo algunos ejemplos de estas contradicciones.

Además, las conclusiones de los Informes sobre Cumplimiento de Normas y Códigos —*ROSC*, por sus siglas en inglés—,realizados por el Banco Mundial(2014) para los países de la región, aunque con algunos años de antigüedad, ponen de manifiesto serias carencias en la aplicación de los estándares internacionales en las áreas de la Contabilidad y la Auditoría. Entre las razones más mencionadas, se encuentran la escasa transparencia provocada por la falta de obligación de hacer públicos los estados financieros delas empresas no cotizadas, las frecuentes disputas gremiales e institucionales, y la deficiente formación de los profesionales de Contabilidad. Como principales causas de este último problema, los informes citan la habitual inexistencia de requisitos previos de cualificación profesional para la inscripción como Contador Público Autorizado (CPA), la no exigencia del cumplimiento de

[1] En el primer trabajo, se indica que las NIIF son obligatorias para todas las compañías de los estados miembros del EEE que cotizan en un mercado regulado. Sin embargo, la realidad es que el Reglamento (CE) Nº 1606/2002 solo exige que dichas normas se apliquen en las cuentas consolidadas de las sociedades con cotización oficial.

programas de formación continuada,y la lentitud de las universidades para incorporar las normas internacionales en sus programas curriculares.
Finalmente, la amplia experiencia docente en programas universitarios de grado y postgrado de los autores de este documento en distintos países permite una opinión fundamentada sobre el bajo nivel de conocimiento de las NIIF entre los profesionales de Contabilidad y Auditoría. Esta circunstancia aporta serias dudas sobre la efectividad práctica de las cifras presentadas en los dos estudios antes citados.

Con estos antecedentes, en este primer avance del documento, tras una breve reseña de los principales hitos del proceso de armonización contable a modo de introducción, se presenta la situación de España, Perú, Argentina, Colombia, México y Portugal. En función de ello,se detalla el marco legal existente y el estado actual del proceso de adopción, incluyendo aquellos problemas que hayan podido detectarse y, en su caso, las soluciones planteadas. Finalmente, se culmina con algunas conclusiones y recomendaciones.

2. El proceso de armonización contable internacional

A pesar de lamagnitud de sus consecuencias, el proceso de armonización contable internacional no es más que la traslación al ámbito económico de algo tan básico y humano como la necesidad de comunicarse.Hasta principios de los años noventa de la centuria pasada, las restricciones legales a la migración de capitales junto con las limitaciones operativas inherentes a estas transacciones coartaban considerablemente los movimientos internacionales de dinero. Sin embargo, la incorporación de las nuevas tecnologías al ámbito financiero cambió radicalmente el escenario,y puso en evidencia los inconvenientes derivados de la falta de un lenguaje contable común, tanto para demandantes de fondos como para potenciales inversores.

En este contexto, a las presiones de las grandes corporaciones transnacionales que deseaban ampliar su ámbito de captación de recursos a mercados financieros de otros países se sumó la visión de futuro del International Accounting StandardsCommittee (IASC) —precursor del actual IASBconstituido en2001—, que

veía cómo la excesiva flexibilidad y las carencias conceptuales de sus normas limitabansu influencia.La unión de estos dos factores logró convencer a las autoridades económicas de los principales países del mundo de la necesidad de emprender un proceso de armonización de la normativa contable a gran escala.

A continuación, se resume brevemente el largo y complicado camino recorrido en las últimas dos décadas, de los tres escenarios inicialmente plausibles: elaborar un cuerpo normativo común totalmente nuevo, adoptar las normas del Financial Accounting StandardsBoard (FASB) o decantarse por la normativa del IASB.Las dificultades y costes inherentes al primero, el creciente peso económico de la Unión Europea y los escándalos contables que sacudieron Estados Unidos a principios del nuevo siglo fueron—junto con la actitud decidida del organismo emisor londinense— factores determinantes para inclinar la balanza a favor delas NIIF.

El convenio suscrito en 1995 por el IASC y la International Organization of SecuritiesCommissions (IOSCO)—que dio lugar al desarrollo por parte del primero del *Core StandardsWorkProgram*—, y el *Acuerdo Norwalk*—firmado en 2002 por el FASB y el IASB, en el que se comprometen a desarrollar normas contables compatibles de alta calidad— constituyen dos de los hitos más relevantes de este proceso[2].

Así, actualmente no existen dudas de que, directa o indirectamente —mediante la convergencia de las normativas locales—, las NIIF acabarán siendo el idioma común para elaborar los estados financieros de las empresas en todo el mundo. Sin embargo, las reticencias de los reguladores estadounidenses a ceder a ese escenario siguen ralentizando un proceso que, a pesar de la continua insistencia de organismos internacionales como el G20, no termina de cerrar la hoja de ruta para su consumación.

Ciertamente, al menos eso dice el IASB, el proceso de adopción de las NIIF en el mundo avanza con paso firme. No obstante, no debemos olvidar que el mercado

[2] Para una mayor información sobre el proceso de armonización contable internacional, puede verse Molina (2013).

financiero más importante del mundo, el New York Stock Exchange (NYSE), está en Estados Unidos. Asimismo, tampoco se puede dejar de lado que fueron las dudas generadas en los inversores americanos por las discrepancias entre los resultados que grandes compañías europeas—como Daimler Benz o Telefónica de España—presentaban de acuerdo con la normativa de su país de origen y los obtenidos una vez conciliados con los *GenerallyAccepted Accounting Principles* americanos (USGAAP) las que prendieron la chispa de este proceso de armonización. Así pues, parece evidente que sin el compromiso pleno de la U.S. Securities and Exchange Commission (SEC), el proceso no concluirá de forma satisfactoria.

En este contexto, la forma en que los diferentes países se han incorporado al movimiento armonizador de la Contabilidad ha sido dispar.Ello ha abarcado desde jurisdicciones en las que se han adoptado plenamente las NIIF —ya sea a partir de un momento determinado o por etapas—, hasta países que han optado por adaptar, total o parcialmente, su normativa local a los preceptos contenidos en las NIIF. En cuanto al ámbito de aplicación, la obligatoriedad puede alcanzar a todas las empresas, únicamente a determinados colectivos—cotizadas, sistema financiero, entidades reguladas, etc.—, o solo a estados financieros concretos como los consolidados.

A continuación, se analiza el camino seguido por algunos de los países del área geográfica objeto de estudio.

3. ESPAÑA

La tradición contable española data de la época renacentista, en la que su hegemonía geopolítica tuvo un evidente reflejo en el dominio del comercio internacional, tanto como consecuencia del descubrimiento del Nuevo Mundo como por el dominio marítimo de la conocida como ruta de las especias con los países de Oriente.

La necesidad de facilitar y, a la vez, controlar el creciente volumen de transacciones fomentó el desarrollo de las lonjas de contratación construidas en la etapa final de la

Edad Media—precursoras de las actuales bolsas de valores—. Asimismo, implicó la adopción de prácticas mercantiles provenientes de las pujantes repúblicas transalpinas, como el métododе la partida doble.

Tal como indica Donoso (1996), recientes investigaciones señalan a España como uno de los principales impulsores de este método, y como el primer país en exigir su aplicación por ley a comerciantes y banqueros a mediados del siglo XVI. De igual modo, fue el primeroen utilizarlo para la llevanza de las cuentas centrales de la Real Hacienda y de otras instituciones públicas aisladas, a finales de la misma centuria.

3.1. La regulación contable en España

Con respecto a la regulación contable tal como la entendemos en la actualidad, los primeros antecedentes datan de mediados de los años sesenta del siglo pasado, cuando el Ministerio de Hacienda—a través de una orden ministerial— creó la Comisión Central de Planificación Contable junto con una veintena de comisiones de trabajo de ámbito sectorial con el objetivo de elaborar planes de cuentas individuales para cada sector que pudieran desembocar en un plan común.

El fracaso de este primer intento de carácter inductivo dio lugar a la reestructuración de la Comisión Central en septiembre de 1971, que incorporó a académicos, profesionales y organizaciones gremiales. Los trabajos del nuevo comité, que esta vez aplicó una metodología deductiva, dieron lugar en poco más de un año al Plan General de Contabilidad —en adelante, PGC73—aprobado por el Decreto 530/1973 de 22 de febrero, cuya aplicación, de acuerdo con su artículo segundo, era de carácter voluntario para las empresas mientras el Gobierno no dispusiera lo contrario.

En su redacción, tal como se indica en la introducción, la Comisión optó por seguir las líneas generales de la planificación francesa, y prestó especial atención a los trabajos del Grupo de Estudios de Expertos Contables de la Comunidad Económica Europea (CEE).Esta normativa abrió el camino para la aprobación, quince meses después del Plan de Contabilidad para las Pequeñas y Medianas Empresas.

A pesar de su carácter voluntario, el PGC73 terminó gozando de gran aceptación entre las empresas. Ello respondió,por un lado, a que la posibilidad de acogerse a determinados incentivos fiscales conllevaba la exigencia de su aplicación.Por otro, se debía a que la estandarización a nivel de modelos de estados financieros y de códigos de cuentas, junto con la guía de registro contenida en la segunda parte—«Definiciones y relaciones contables»—, facilitaban considerablemente el trabajo de los profesionales, especialmente, con la incorporación de la informática a las tareas administrativas.

Un acontecimiento decisivo en la modernización contable española fue, sin duda, la creación del Instituto de Planificación Contable en 1976, primer organismo regulador propiamente dicho —precursor del actual Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC)—, que ponía de manifiesto la creciente importancia que el Gobierno atribuía a la disciplina contable en el ámbito de la economía. La norma que decretaba su constitución le asignaba la tarea de adaptar el PGC73 a distintos sectores de actividad—durante sus doce años de actividad, se aprobaron dieciocho adaptaciones sectoriales que se sumaron a la de Sociedades de Leasing, sancionada antes de su fundación—. Asimismo, le designó la responsabilidad de perfeccionar,actualizar y difundir la normativa contable en el ámbito de competencias atribuidas al Ministerio de Hacienda, del que orgánicamente dependía.

Sin embargo, el verdadero punto de inflexión en la modernización de la regulación contable española se produjo con la adhesión de España a la CEE en 1986. Ello provocó una revolución en la legislación mercantil del estado, como consecuencia de la exigencia de adaptación a la normativa comunitaria en materia de Derecho de Sociedades y, en particular, a la Cuarta y la Séptima Directivas.

La reforma se concretó, básicamente, en 4 disposiciones: la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas, que además de regular dicha actividad creaba el ICAC como organismo autónomo con competencias propias en contabilidad; la Ley 19/1989 de Reforma Parcial y Adaptación de la Legislación Mercantil a las Directivas de la CEE en materia de Sociedades, que modificaba un amplio espectro de normas

mercantiles vigentes hasta la fecha; el Real Decreto 1643/1990 por el que se aprobaba el texto del nuevo Plan General de Contabilidad —en adelante, PGC90— que sustituía al PGC73; y, finalmente, el Real Decreto 1815/1991 que dictaba las Normas para la formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas[3].

A nivel legislativo, la principal novedad que aportaba el Real Decreto 1643/1990 era la obligatoriedad del PGC90 para todas las empresas con independencia de su forma jurídica, individual o societaria.Entre las cuestiones estrictamente contables, además de la inclusión de una primera parte dedicada a los principios que debían regir la contabilidad de la empresa, el cambio más relevante—que culminaría cinco años después con la reforma del Impuesto sobre Sociedades—fue la clara apuesta del legislador por separar los ámbitos contable y fiscal. A partir de ello, se introdujo en la nueva reglamentación el método del efecto impositivo para el registro del impuesto sobre beneficios.

Durante la vigencia del PGC90 hasta su derogación por el Real Decreto 1514/2007, que aprobó un nuevo Plan General de Contabilidad —en adelante, PGC07—, el ICAC publicó una docena de adaptaciones sectoriales y 16 resoluciones, que desarrollaban o modificaban preceptos contables contenidos en la norma.

La aprobación por el Parlamento Europeo y el Consejo de la UE del Reglamento (CE) Nº 1606/2002 relativo a la aplicación de las NIIF,al disponer que las sociedades con cotización oficial elaboraran las cuentas anuales consolidadas conforme a estas normas a partir de 2005, provocó en la legislación mercantil española una situación similar—aunque de menor calado— a la derivada del ingreso en la CEE en 1986[4].En esta ocasión, esencialmente, la reforma se llevó a cabo a través de 5 disposiciones: la Ley 62/2003 de medidas fiscales, administrativas y del orden social, que incorporó al ordenamiento español las NIIF al objeto de permitir que los grupos cotizados pudieran cumplir con el Reglamento 1606/2002; la Ley 16/2007 de reforma y

[3] *Cuentas Anuales* es el término utilizado por la legislación contable española para referirse al conjunto de estados financieros obligatorios.

[4] Aunque el Reglamento utiliza la terminología *Normas Internacionales de Contabilidad* (NIC), en este documento, para evitar confusiones, se ha optado en todo momento por hacer referencia a las NIIF, siguiendo lo señalado en el párrafo 7 de la NIC 1.

adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional sobre la base de la normativa de la Unión Europea, que modificaba la mayoría de las normas que regulaban la actividad mercantil, en particular, el Código de Comercio y la Ley de Sociedades Anónimas; el Real Decreto 1514/2007, que aprobó el PGC07, el Real Decreto 1515/2007 para sancionar el Plan General de Contabilidad para PYMES —en adelante, PGCPYMES—;y el Real Decreto 1159/2010, que dictaba las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y modificaba algunos aspectos del PGC07 y del PGCPYMES.

Desde la aprobación de estas dos últimas disposiciones, el ICAC ha publicado siete resoluciones, dos de la cuales se ocupan de sendas adaptaciones de la normativa a las entidades sin fines lucrativos.

3.2. La armonización contable en España: PGC07 vs NIIF

La posición española ante el proceso de armonización contable internacional, dada su condición de Estado miembro, ha estado, lógicamente, ligada a la política común adoptada por la UE.Como ya se ha comentado, la génesis de este movimiento está muy vinculada a las presiones realizadas a finales del siglo pasado por algunas grandes corporaciones europeas—conocidas como *global-players* por su carácter transnacional—,con la pretensión inicial de obtener la autorización de sus gobiernos para emitir sus estados financieros de acuerdo con los US GAAP.

Sin embargo, las implicaciones políticas que se hubieran derivado de esa decisión —cesión—para una UE en plena expansión, que pugnaba por asumir un rol protagonista en el orden económico mundial, eran claramente inaceptables. Por ello, aprovechando la firma del acuerdo entre el IASC y la Iosco, la Comisión Europea optó por adherirse a la iniciativa de los reguladores bursátiles.Mediante un comunicado emitido en septiembre de 1995, propuso el uso de las NIIF para la elaboración de las cuentas consolidadas de las empresas cotizadas en mercados internacionales.

Tras el Consejo Europeo de Lisboa, en marzo de 2000 —en el que se aprobó un plan de acción con el objetivo de fomentar un mercado financiero único para 2005—,

la Comisión emitió un nuevo documento en el que incidía en la necesidad de armonizar la regulación contable. Asimismo, tras detallar todas las posibilidades consideradas,reafirmaba la elección de las NIIF como vehículo para conseguir dicho objetivo. No obstante, el carácter independiente del IASB hacía necesario realizar un análisis previo de la compatibilidad de sus normas con la regulación contable europea, así como el diseño de algún mecanismo de control que garantizara esa compatibilidad en las futuras emisiones.

El Reglamento (CE) 1606/2002, además de recoger la obligatoriedad de aplicación de las NIIF adoptadas por la UE en los estados consolidados de los grupos cotizados a partir de 2005, determinaba el procedimiento a seguir para esa adopción, que incluía la obligación de publicación previa en todas las lenguas oficiales de la Comunidad. De igual modo, establecía las diferentes opciones para las cuentas individuales de esas empresas y para el resto de sociedades. En concreto, el artículo 5 señalaba que los Estados miembros podrían permitir o exigir la aplicación de las NIIF tanto en el primer caso, como en las cuentas individuales, consolidadas o ambas de las empresas sin cotización oficial.

En este contexto, España adoptó una estrategia mixta, que respetaba la tradición de contar con una normativa propia de emisión pública; de este modo, le permitía cumplir con las exigencias comunitarias y no descolgarse del proceso de armonización contable internacional. Así, el legislador, de acuerdo con las recomendaciones del informe elaborado por la Comisión de Expertos creada para tal efecto, optó por que en las cuentas individuales de todas las compañías, cotizadas o no, se siguiera aplicando la normativa contable española—convenientemente reformada para lograr la adecuada homogeneidad con el nuevo marco legal europeo—. A partir de ello, dejó a criterio de los responsables empresariales la decisión de utilizar la regulación española o las NIIF en los estados consolidados de los grupos no cotizados.

Fruto de esta decisión y siguiendo el mandato conferido por la Ley 16/2007, el Gobierno aprobó el PGC07 que debía aplicarse obligatoriamente en el primer ejercicio iniciado a partir del 1 de enero de 2008. Tal como se indica en la

introducción del Real Decreto 1514/2007, aunque tiene una clara vocación de convergencia con las NIIF, la nueva normativa mantiene su carácter autónomo, por lo cual no puede derivar, en ningún caso, en una aplicación directa de la normativa del IASB.Así pues, a pesar de reconocer expresamente que las NIIF adoptadas por la UE deben considerarse como referente obligado para cualquier disposición futura, el legislador disipa en este último punto cualquier duda sobre el camino elegido para armonizar la normativa contable en España.

Entre las principales novedades del PGC07, cabe destacar la sustitución de los principios contables por un marco conceptual de la Contabilidad, la incorporación del valor razonable como criterio de valoración para determinados instrumentos financieros y la agregación a las Cuentas Anuales de dos nuevos estados financieros, el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto y el Estado de Flujos de Efectivo.

En comparación con las NIIF, en su conjunto, el PGC07 es más restrictivo, dado que, en aquellos casos en que la normativa internacional contempla la posibilidad de elegir entre dos alternativas, la regulación española solo permite una de ellas, generalmente, la más conservadora. Además, a diferencia del planteamiento seguido por el IASB, el plan español—continuando con la tradición iniciada con el PGC73— apuesta por la estandarización de los modelos de estados financieros y de los cuadros de cuentas, así como por la incorporación de una guía de registro para facilitar su aplicación práctica a los profesionales[5].

Si atendemos a cuestiones concretas, las principales discrepancias con las NIIF radican en la valoración posterior del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias —no se permite la aplicación del valor razonable—,el reconocimiento de los gastos de investigación —se acepta su activación si se cumplen determinadas condiciones, con un plazo de amortización máximo de cinco años—, el registro de las subvenciones para la adquisición de activos —no se admite su contabilización

[5] Aunque los movimientos incluidos en el apartado de definiciones y relaciones contables y los aspectos relativos a la codificación y nomenclatura de las cuentas no tienen carácter vinculante, su aplicación simplifica sustancialmente la operativa diaria y el cumplimiento de las obligaciones formales de las empresas, por lo que su uso es, prácticamente, generalizado.

como menor valor del activo— y la forma de cálculo del deterioro de determinadas inversiones.

3.3. Recapitulación y otros comentarios

España es un país con una larga tradición contable, históricamente, basada en un modelo de regulación pública.La aprobación del PGC73, que sigue el modelo francés de planificación contable, establece una pauta reguladora mantenida en las reformas posteriores. Desde ese momento, la legislación mercantil española ha experimentado dos grandes reformas. La primera provocadaporla incorporación de España a la Comunidad Europea en 1986; y la segunda,como consecuencia de la adopción de las NIIF por la UE en 2002. En ambos casos, a nivel contable, el resultado ha sido el mismo: la emisión de nuevos planes de contabilidad en 1990 y 2007 que respetan, básicamente, el planteamiento del PGC73.

Así pues, aún en el marco del proceso de armonización internacional, España ha optado por conservar su modelo normativo de regulación propia, en convergencia con las NIIF, pero ha mantenido ciertas diferencias que, en algunos casos, pueden considerarse relevantes. No obstante, salvo alguna excepción puntual —como la posibilidad de activar los gastos de investigación—, el PGC07 es, en su conjunto, consistente con la normativa internacional, aunque más restrictivo al no contemplar algunas de las alternativas contables previstas en las NIIF.

En consecuencia, las obligaciones actuales de las empresas españolas en relación con la normativa contable son las siguientes:

- Cuentas individuales: Todas las empresas, cotizadas o no, deben aplicar obligatoriamente el PGC07 —pueden optar por el PGCPYMES, si cumplen las condiciones previstas en la normativa—. Las NIIF no pueden ser aplicadas en ningún caso.
- Cuentas consolidadas: Los grupos cotizados deben aplicar obligatoriamente las NIIF adoptadas por la UE. Los grupos no cotizados pueden optar entre las

normas españolas para la elaboración de las cuentas anuales consolidadas o las NIIF adoptadas por la UE.

Esta postura no ha estado, lógicamente, exenta de un duro debate. Un numeroso grupo de expertos abogó en su momento por la adopción directa de las NIIF. Sin embargo, el legislador se decantó por una opción continuista, menos arriesgada y que, probablemente, ha terminado por conseguir una convergencia mayor de los estados financieros de las empresas con las NIIF que la conseguida por países con una adopción plena.

La razón no estriba, en mi opinión, únicamente en el continuismo. El modelo normativo del IASB está enfocado en la elaboración de los estados financieros, y ha ignorado totalmente lo relativo a la operativa contable diaria de la que, en realidad, se derivan dichos documentos. Así, salvo que entendamos las cuentas de las empresas como formularios*ad-hoc*, el cumplimiento de los preceptos contables vigentes por parte de los estados financieros está indisociablemente vinculado con la adecuada aplicación de las normas en el momento de registro y valoración de los hechos contables implicados.

En este sentido, el modelo de planificación seguido por la regulación española es mucho más operativo. El PGC07, además del marco conceptual, de las normas de valoración y de las normas para la elaboración de las Cuentas Anuales —en conjunto, equivalentes a la normativa del IASB—, estandariza los modelos de estados financieros e incorpora un cuadro de cuentas y una guía de registro.

La estandarización, ampliamente criticada por considerarse una limitación, en mi opinión, facilita la comparabilidad, elimina barreras operativas y reduce la discrecionalidad, lo cualmejora la comprensión de la información contable. Ciertamente, condiciona en parte la actuación profesional. Sin embargo, si se considera la historia reciente, podría discutirse si esa pequeña restricción es verdaderamente un problema.

4. PERÚ

En el Perú, al igual que en muchos países de Latinoamérica, las empresas que emiten instrumentos de deuda o cotizan en una bolsa de valores, presentan información financiera auditada de forma pública a los reguladores respectivos. Sin embargo, no ha transcurrido mucho tiempo desde que la preparación de esta información financiera deba cumplir con los criterios contenidos en las NIIF, al menos de manera obligatoria. Esta obligatoriedad no solo ha sido establecida para este tipo de empresas, sino que, en los últimos tres años, ya ha alcanzado a un determinado grupo de compañías que no estaban supervisadas por un ente en particular.

Así como en otros países, existe una entidad encargada de regular las normas contables que deben ser aplicadas por el sector público y privado; sin embargo, en el caso peruano, no fue esta institución la que determinó la obligatoriedad de este cumplimiento. Además, como revisaremos más adelante, es importante indicar que diferentes entidades, a lo largo de la historia de la contabilidad en nuestro país, han observado el cumplimiento de las NIIF, incluso, mucho antes de que lo hiciera alguna de las entidades supervisoras que actualmente exigen dicho cumplimiento.

A continuación, revisaremos los hitos históricos más significativos en el orden contable peruano. Destacaremos aquellos en los cuales se debe desarrollar la contabilidad en el Perú, para, finalmente, comentar el estatus actual del proceso de adopción plena de las NIIF y las entidades que han permitido este acercamiento.

4.1. Regulando la Contabilidad en el Perú

El actual Sistema Nacional de Contabilidad (SNC) fue creado por la Ley 24680 del 3 de junio de 1987, la misma que fue modificada por la actual Ley 28708, Ley General del Sistema Nacional de Contabilidad, promulgada el 10 de abril de 2006. Uno de sus objetivos es crear un marco legal con normas y procedimientos que permitan la armonización de la información contable, tanto de las entidades públicas como privadas.

El SNC está conformado por la Dirección Nacional de Contabilidad Pública—que es el órgano rector del sistema—, por el Consejo Normativo de Contabilidad (CNC), por las oficinas de contabilidad para las personas jurídicas de derecho público y de las entidades del sector público, y por las oficinas de contabilidad para las personas naturales o jurídicas del sector privado.Entre ellas, solamente el CNC tiene la potestad de fijar las normas contables del sector privado.Por ello, el artículo N° 5 de la Ley 28708 Ley General del Sistema Nacional de Contabilidad le confiere las siguientes atribuciones:

- Estudiar, analizar y opinar sobre las propuestas de normas relativas a la contabilidad de los sectores públicos y privados
- Emitir resoluciones dictando y aprobando las normas de contabilidad para las entidades del sector privado
- Absolver consultas en materia de su competencia

Asimismo, es importante indicar que el CNC está integrado por un representante de las siguientes entidades:

- Banco Central de Reserva del Perú (BCRP)
- Superintendencia de Mercado de Valores (SMV), antes denominada Comisión Nacional Supervisora de Empresas y Valores (Conasev)
- Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones (SBS)
- Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (Sunat)
- Instituto Nacional de Estadística e Informática (INEI)
- Dirección Nacional de Contabilidad Pública (DNCP)
- Junta de Decanos de los Colegios de Contadores Públicos del Perú
- Facultades de Ciencias Contables de las universidades del país a propuesta de la Asamblea Nacional de Rectores
- Confederación Nacional de Instituciones Empresariales Privadas (Confiep)

A la luz de sus atribuciones, así como por la preocupación de cada uno de los profesionales que lo constituía, el CNC buscó sumarse a la tendencia mundial de

lograr un proceso de armonización contable, que permita aplicar estándares internacionales que mejoren la comparabilidad y calidad de la información financiera. Motivado por este objetivo, con la promulgación de la Resolución 005-94-EF/93.01 en el año 1994, decide oficializar en nuestro país,el grupo de normas adoptadas por los Congresos Nacionales de Contadores Públicos siguientes:

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

Asimismo, mediante la misma resolución, se precisó que los estados financieros deben ser preparados tomando en cuenta las normas establecidas por el CNC y por las NIC (hoy NIIF), en lo que le sean aplicables. En ese sentido, se puede apreciar claramente cómo es que, en uso de sus facultades, el CNC—órgano emisor en el Perú de las normas de contabilidad— aprueba a mediados de la década de los noventa el cumplimiento o la observación de las NIIF para todas las entidades que preparen y presenten estados financieros en el Perú.

Sin embargo, pese a las potestades que el SNC le confirió al CNC, fue recién con la entrada en vigencia de la Nueva Ley General de Sociedades (LGS), y según lo indicado en su artículo 223, que las NIC adquieren reconocimiento legal, al indicarse que los estados financieros deben elaborarse de acuerdo con disposiciones legales sobre la materia y con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) en el país. Esta situación tuvo que ser aclarada conla Resolución 013-98- EF/93.01 del 23 de julio de 1998 emitida por el CNC, para indicar que los PCGA a los que hace referencia la LGS comprenden, sustancialmente, a las NIC oficializadas mediante resoluciones del CNC y las normas establecidas por organismos de supervisión y control.

Si bien esto pareciera el lanzamiento obligatorio (de carácter legal) para el cumplimiento de las NIIF, las entidades en el Perú lo adoptaron como un marco de referencia para preparar sus estados financieros. Ello, definitivamente, involucró un cambio en relación con el marco contable anterior, el cual tenía gran influencia de los US GAAP (PCGA en Estados Unidos de América), o en otro marco normativo contable. Estos cambios no representaron el entendimiento y cumplimiento efectivo de las NIIF, sino que representaronlos primeros pasos hacia un cambio total en la mente del profesional contable peruano.

4.2. Cambio de mentalidad

Desde el 1 de enero de 1974, en el Perú, existió un Plan de Cuentas oficial para las empresas del sector privado, el cual se empleaba para realizar los registros contables que posteriormente se condensarían en la preparación de los estados financieros. Sin embargo, este plan de cuentas solo estuvo vigente hasta 1984, año en el que la Conasev—a través de la Resolución Conasev006-84-EFC/94.10 del 15 de febrero de 1984— publicóel denominado *Plan Contable General Revisado*. Este estuvo vigente por casi dos décadas, a pesar de que no guardaba una clara relación con las NIIF, que en ese entonces comenzaban a tomar mayor vigencia en nuestro país.

Fue hasta el año 2008, casi 10 años después desde la vigencia de la nueva LGS y de todos los aspectos contables oficializados, que se promulgó el *Plan Contable General Empresarial(PCGE)* (Consejo Normativo de Contabilidad, 2008). Este significó una adecuación de este instrumento a estándares internacionales, vale decir, al modelo de las NIIF; y que debió entrar en vigencia obligatoriamente a partir del año 2010.

Sin embargo, ante la presión de algunos gremios empresariales, la aplicación y vigencia obligatoria de este nuevo plan de cuentas quedó prorrogada hasta el año 2011, con la posibilidad de poder implementarlo a partir de 2010 de manera voluntaria. A partir de este acontecimiento, independientemente de que el sistema uniforme de plan de cuentas basado en NIIF fuese prorrogado—al igual que muchos

proyectos de NIIF que hoy en día, a nivel internacional, pasan por esta situación—, aparecieron las primeras opiniones provenientes de gremios empresariales e instituciones financieras que sustentaban sus argumentos basados en las NIIF. De esta manera, se evidenciaba cómo es que los responsables de la información financiera no estaban aún preparados para comenzar a realizar su aplicación plena.

Es evidente que un sistema uniforme de plan de cuentas no asegura el cumplimiento a cabalidad de las NIIF; no obstante, para la profesión contable en el Perú, eso significó un gran paso hacia su aplicación. Incluso, es importante comentar que empezaron a establecerse jerarquías para la adopción de un criterio contable en particular, comentario que nos atrevemos hacer, sobre la base del texto introductorio que encontramos en las primeras páginas del PCGE: «Este es una herramienta del modelo contable que se ha adoptado en el Perú y como tal, si se presentase contradicciones entre el PCGE y las NIIF, deberá darse preferencia a lo que establecen estas últimas» (Consejo Normativo de Contabilidad, 2008).

El auge de cambios contables en el Perú no acabó ahí, puesto que dos años después el CNC oficializaría en el Perú lasNIIF para las PYMES. Estas fueron emitidas por elIASB, con vigencia internacional, con el objetivo de generar menores esfuerzos en la preparación de información financiera y ahorros en sus costos, para todas aquellas empresas clasificadas como tales.

El hecho curioso en este nuevo marco contable es que—independientemente de que el término *pymes* deba ser entendido conforme a su concepto internacional, sin distinción de montos (con excepción por lo señalado en la propia definición de *pymes*contenida en el párrafo 1.2 de la NIIF para las PYMES, actualmente vigente)—, en el Perú, el CNC excluyó de la aplicación de estas normas a las entidades bajo supervisión de la en ese entonces Conasev, así como a las entidades bajo la supervisión de la SBS.Incluso, estableció que solamente este marco contable debería ser aplicado por entidades que obtengan ingresos anuales por ventas de bienes y/o servicios o tengan activos totales, menores, en ambos casos, a tres mil Unidades Impositivas Tributarias (UIT).

Los límites de aplicación en este marco normativo crearon un nuevo hito en la historia contable en el Perú, porque a partir de ese momento los contadores que se graduaban de las escuelas profesionales de contabilidad de las universidades debían tener claro que, dependiendo de los ingresos o activos de la empresa en que se labore, los estados financieros que se preparen de dicha entidad obedecerían a marcos contables diferentes (el de las NIIF o el de las NIIF para las PYMES).

Adicionalmente, es fundamental mencionar que este nuevo paradigma contable en el Perú reveló la participación de otras entidades que, haciendo alusión a normas contables específicas, en particularlas NIIF, también empezarían a realizar pronunciamientos—de carácter legal— gracias a la autonomía que estas tendrían para la supervisión de determinadas empresas en el país y para la fiscalización de su información financiera. Ello se describirá en el siguiente acápite.

4.3. Supervisores y supervisados

Históricamente, como ya hemos venido comentado, las empresas peruanas constituidas al amparo de la LGS deben preparar obligatoriamente sus estados financieros de acuerdo con lo establecido en dicha ley (Congreso de la República del Perú, 2006), la cual —en síntesis— hace referencia al cumplimiento de las NIIF oficializadas por el CNC. Sin embargo, además de esta entidad emisora de normas contables, existen otros organismos como la SBS o la SMV que están facultados para dictar normas relativas a la presentación de los estados financieros de las empresas que se encuentran bajo su supervisión, como a continuación explicaremos.

En el caso de la SBS, las entidades que se encuentren bajo su supervisión, principalmente, aquellas que pertenezcan al Sistema Financiero, al de Seguros y al Sistema Privado de Pensiones, deberán ceñirse a lo descrito para ellas en el *Manual de Contabilidad para las Empresas del Sistema Financiero*(Superintendencia de Banca, Seguros y AFP, 1998) —en adelante, el Manual de la SBS—. Por esta razón, los estados financieros de entidades financieras deben elaborarse de acuerdo con este manual y a otras disposiciones que sobre la materia emita la SBS. Asimismo,

en el propio Manual de la SBS, en su capítulo I, se señala que, en caso de existir situaciones no previstas en dichas disposiciones, se aplicará lo dispuesto en las NIIF oficializadas en el Perú por el CNC. Esto quiere decir que las políticas contables que debe aplicar una entidad del sector financiero tienen un marco regulatorio claro establecido por la SBS y, de manera supletoria, las NIIF vigentes en el Perú.

Para el caso de la SMV, en primer lugar, habría que mencionar que aprobó un *Manual para la Preparación de la Información Financiera*. Este es aplicable para todas aquellas empresas que han emitido instrumentos de deuda o de inversión que se encuentran regulados en la Bolsa de Valores de Lima (BVL). A través de este manual, la SMV establece las normas para elaborar y presentar los estados financieros individuales y consolidados, de acuerdo con las normas contables vigentes en el Perú, como lo demanda una de las atribuciones que le confiere la Ley.Además, regula el cumplimiento de estas normas. Para hacer esto último, en el artículo 30 de la Ley de Mercado de Valores, aprobada mediante el Decreto Legislativo 861 del 21 de octubre de 1996, solicita que la información financiera entregada por estas empresas sea auditada por sociedades de auditoría que guarden independencia respecto de las personas jurídicas o patrimonio auditado.

Con respecto a este punto, es importante mencionar que las atribuciones de la SMV no siempre tuvieron el mismo alcance. Anteriormente, hasta el año 2000, se encargaba de la supervisión de las personas jurídicas organizadas conforme con la LGS.Por lo tanto, les solicitaba la presentación anual de sus estados financieros auditados, de acuerdo con los niveles de ingresos brutos y activos totales, y con las normas establecidas por dicha institución, sin discriminar que se encuentren supervisadas por esta institución, a menos que estén supervisadas por la SBS.

A partir de la promulgación de la Ley 27323, publicada el mismo año, se modificó sus atribuciones. Asimismo, bajo el argumento de que la presentación de información financiera constituía un sobre costo para las empresas, estableció que solamente las que estaban bajo la supervisión de Conasevpresentarían información financiera a este organismo, para lo cual utilizarían el *Manual de preparación de Información Financiera* publicado por esta institución, según Resolución

Conasev103-99-EF/94.10 del 24 de noviembre de 1999. De este modo, se excluyó a un gran número de empresas de la obligación de presentar información financiera auditada o sin auditar.

Luego, en el año 2008, entró en vigencia el *Manual actualizado para la preparación de Información Financiera,* según lo establecido en la Resolución de Gerencia General 010-2008-EF/94.01.2 del 3 de marzo de 2008.El mismo se encuentra concordado con las NIIF y reemplaza al manual que se venía aplicando. El objetivo de su actualización—de uso obligatorio para las personas jurídicas que se encuentran bajo el ámbito de supervisión de la SMV— es que contribuya con la aplicación de las NIIF en la presentación de los estados financieros, y que permita mejorar la cantidad y calidad de revelación de información sobre la base de estándares internacionales.

Hasta aquel momento, la SMV y la SBS (de forma parcial) estarían avanzando en una misma línea hacia la armonización de la información financiera, sobre la base de estándares internacionales oficializados por el CNC. Este último, desde el año 2008 hasta el año 2011, tendría una actividad muy productiva a través de sus constantes pronunciamientos respecto a la oficialización de las NIIF en el Perú.Sin embargo, habría, por lo menos, un año de desfase entre las NIIF vigentes internacionalmente emitidas por el IASB y las NIIF que oficializaba en el Perú. A pesar de ello, sin importar el letargo en la adopción de estos estándares internacionales, todo indicaba que el camino de la contabilidad en el país era el cumplimiento de las NIIF de forma plena.

4.4. Acercamiento a la aplicación plena de las NIIF

Según lo descrito en el párrafo anterior, es en el año 2011 que ocurrieron dos hitos importantes en la historia de la adopción de las NIIF en el Perú, que involucraría a todo el universo contable en relación conla preparación de la información financiera en nuestro país. En primer lugar, el 25 de junio de 2011, se emitió la Ley 29720,*Ley que promueve las emisiones de valores mobiliarios y fortalece el mercado de capitales,* que exigiría a las empresas privadas cuyos activos totales o ingresos

totales sean iguales o mayores a 3000 UIT preparar su información financiera mediante la aplicación de las NIIF emitidas por el IASB. Cabe anotar que esa información debe ser auditada y presentada a la SMV. Los parámetros para la presentación han sido modificados hasta en dos oportunidades, tal como se analizará en el siguiente punto.

Si bien no podríamos afirmar que esta es la primera referencia legal que nos indica la observancia plena de las NIIF, sí se entendió en ese momento, que era la primera vez que dicha información sería revisada por una entidad supervisora, como lo era la SMV. Sin embargo, no fue la primera ocasión en que la SMV había exigido la revisión de la información financiera de las empresas. En años anteriores, a través de la Resolución 102-2010-EF/94.01 (Comisión Nacional Supervisora de Empresas y Valores, 2010), la SMV ya habría establecido, para todas las entidades emisoras de valores, que se preparen estados financieros con observancia plena de las NIIF, a partir del período 2011, en adelante.

Con estos acontecimientos, pareciera que el alcance de supervisión de la SMV volviera a incrementarse, casi como lo era hasta el año 2000. No obstante, en esta ocasión, se estaría estableciendo de manera obligatoria (con carácter legal) que la preparación de la información financiera obedeciera los criterios establecidos en las NIIF para que sean de carácter públicos, y que—a su vez— sean presentados a un ente como la SMV.

En este contexto, las normas oficializadas por el CNC adoptaban un segundo plano, debido a su desfase anual de aprobación, con respecto a las normas vigentes internacionalmente, de acuerdo con el IASB. Sin embargo, en este punto de nuestra historia, ocurriría el segundo hito fundamental en el camino de la adopción de las NIIF. Un año después de la emisión de la Ley 29720 —no reglamentada en ese momento— (Congreso de la República del Perú, 2011), el CNC emitiría laResolución 050-2012-EF/30 del 19 de marzo de 2012. De este modo, mostraría su oposición a la derogación emitida por el IASB del Método de Participación Patrimonial para la medición de las inversiones de una entidad cuando esta presenta sus estados financieros separados, de acuerdo con la NIC 27 Estados Financieros Separados y

Consolidados (IFRS Foundation, 2013) —hoy NIC 27 Estados Financieros Separados—, que estuvo vigente en aquel entonces.

Con este último hecho, el CNC no solo habría permitido que se continúe aplicando el método mencionado, sino que exponía *implícitamente* que no estaría de acuerdo con «adoptar» las NIIF vigentes internacionalmente de forma plena. Cabe anotar que ello ocurrió a pesar de que habría ya otra institución, como la SMV, que exigía y exigiría la aplicación plena de las NIIF a todas aquellas empresas que superaran el límite establecido por la ley mencionada, independientemente que se encuentren supervisadas o no.

Este evento fue significativamente importante para los estudiosos de la doctrina contable, que comenzaron a aparecer dentro de esta coyuntura de aplicación de las NIIF; en especial, porque desde los Congresos Profesionales de Contabilidad en el Perú, no se habría tomado una postura de tal nivel frente a un pronunciamiento internacional del IASB. Sin embargo, así como dicha posición tuvo sus seguidores, también tuvo detractores, quienes opinaban que las acciones tomadas por el CNC resultarían en la falta de uniformidad y comparabilidad que la misma entidad había luchado por impulsar durante mucho tiempo.A esto se agregó el hecho de que ya había otra entidad que exigía su cumplimiento, sin excepciones, como la establecida por el CNC.

4.5. Estado actual de la aplicación de las NIIF

Transcurridos2 años desde que la Ley 29720 fuese reglamentada, se emitió la Resolución SMV 11-2012-SMV/01 del 27 de abril de 2012, modificada por la Resolución de Superintendencia Adjunta SMV 00159-2013-SMV/02 del 11 de diciembre de 2013. A partir de ello, ya podemos observar empresas que han presentado sus estados financieros auditados a la SMV con plena observancia de las NIIF, obedeciendo las oportunidades de su presentación, de acuerdo con lo presentado en la tabla 1.

Además, es relevante mencionar que todas las empresas (dentro del alcance mencionado en el cuadro precedente) han aplicado la NIIF 1 Adopción por Primera Vez de las NIIF (IFRS Foundation, 2013), a partir de lo cual han declarado el cumplimiento de estas normas, de forma explícita y sin reservas, a pesar de que muchas de ellas habían presentado sus estados financieros de años anteriores indicando que cumplían los PCGA vigentes en el Perú. Los últimos, como ya hemos comentado anteriormente, eran las NIIF que el CNC oficializaba localmente.

Tabla 1. Aplicación gradual de las NIIF en Perú.

Concepto	2012	2013	2014	2015
Empresas con ingresos por ventas/prestación de servicios o activos totales [>= 30.000 UIT antes del cierre]	NIIF Oficializadas por el CNC o NIIF IASB	NIIF IASB	NIIF IASB	NIIF IASB
Subsidiarias de empresas que: -Coticen en Bolsa -Tengan ingresos por ventas/prestación de servicios o activos totales [>= 3000 UIT antes del cierre]	NIIF Oficializadas por el CNC o NIIF IASB	NIIF IASB	NIIF IASB	NIIF IASB
Empresas con ingresos por ventas/prestación de servicios o activos totales [>= 15.000 UIT antes del cierre]	No es obligatorio	NIIF Oficializadas por el CNC o NIIF IASB	NIIF IASB	NIIF IASB
Empresas con ingresos por ventas/prestación de servicios o activos totales [>= 3000 UIT antes del cierre]	No es obligatorio	No es obligatorio	NIIF Oficializadas por el CNC o NIIF IASB	NIIF IASB
Empresas con ingresos por ventas/prestación de servicios o activos totales [< 3000 UIT]	No es obligatorio	No es obligatorio	No es obligatorio	No es obligatorio

Fuente: SMV, 2014— Elaboración propia.

El CNC, por su parte, luego del pronunciamiento emitido en oposición al IASB, comenzó a aprobar las versiones vigentes internacionalmente de las NIIF, sin excepciones. Así, convirtió las NIIF que este oficializaba en las mismas que el IASB emitía, al menos antes de que estas últimas entraran en vigencia. De esta manera, en un hecho afirmar que la mayoría de reguladores, en materia contable, dentro de sus jurisdicciones respectivas, hoy exigen el cumplimiento pleno de las NIIF, a menos que algún criterio de las NIIF que se quiere aplicar estuviera en contra de lo

que dijera el regulador (como es el caso de las entidades financieras, actualmente reguladas por la SBS). Sin embargo, en principio, se ve por fin, unanimidad en el establecimiento de normas contables que deben ser aplicadas y entendidas por los usuarios de la información financiera.

Este es el caso de los supervisores; no obstante, para el caso de los supervisados, en el camino hacia la adopción de las NIIF, aún hay quienes opinan que este cambio de paradigma contable ha sido un costo excesivo para las empresas.Incluso ha afectado a los mismos profesionales contables, cuyas escuelas de contabilidad en donde estudiaron no estuvieron del todo preparadas para transmitir los conocimientos necesarios para formarlos para este camino. Esta podría ser una de las razones por las cuales, actualmente, existen más de 15 especializaciones en el Perú orientadas a capacitar a los profesionales contables y financieros en el entendimiento y aplicación de las NIIF.

Finalmente, es importante mencionar que el auge de las NIIF no solo ha afectado a todos los profesionales contables que participan elaborando o revisando estados financieros, sino que poco a poco ha alcanzado a otra serie de especialistas. Tal es el caso de los financistas, tasadores, geólogos, e incluso agricultores, cuya participación en el proceso de la recopilación de la información necesaria para cumplir con determinados criterios de las NIIF ha generado un incremento en el alcance de su trabajo rutinario, para poder adaptarse a las exigencias de información motivadas por la propia gerencia de las empresas.

Evidentemente, entre este último grupo de afectados, se puede destacar la preocupación de algunos especialistas tributarios, que—al principio—se mostraron disconformes con esta adopción a NIIF.Fundamentalmente, esto se debe a que se temía por las contingencias tributarias que la adopción a este modelo contable podría implicar. Sin embargo, en la actualidad, estos especialistas tributarios han comenzado a acoger conceptos contables basados en NIIF para definir ciertos conceptos que se encontraban en la nebulosa tributaria.Es más, es importante destacar que incluso las principales instituciones vinculadas a materia tributaria—como los son en el Perú la Superintendencia de Aduanas y Administración Tributaria

(Sunat) y el Tribunal Fiscal (TF)— han emitido pronunciamientos en lo que respecta a su materia, acogiendo las NIIF como base para su argumentación.

En conclusión, la adopción de las NIIF en el Perú ya es un hecho que estamos viviendo en la actualidad. Este proceso no solo se puede apreciar por los estados financieros auditados—a los cuales se puede acceder de forma pública—, sino también por el esfuerzo de los profesionales contables, así como de muchos agentes de regulación, que día a día estudian y se preparan para recibir y entender los cambios contables de forma anticipada, para estar listos ante una posible nueva adopción de las NIIF, al menos hasta que el paradigma contable en que vivimos perdure así.

4.6. Reflexiones finales

Al realizar una revisión de la evolución de la normatividad contable en el Perú, encontramos que no hay un marco normativo amplio y estructurado, puesto que, por lo general, las normas contables aplicadas en el Perú—como es el caso de los PCGA— han sido importadas y adoptadas de otras escuelas contables. Por este motivo, se ha carecido de un cuerpo de normas contables propio, ampliamente conocido y difundido.

El proceso de globalización económica y la búsqueda de convergencia contable a nivel mundial motivaron al gremio profesional en el Perú, y posteriormente a las entidades normativas locales, a incorporar el modelo de las NIIF en la preparación y presentación de la información financiera de las empresas peruanas. Ello le dio plena vigencia profesional y no dejó que su aplicación esté supedita, únicamente, a la obligatoriedad legal de presentación, de acuerdo conlo establecido en la Ley 29720 y otras normas legales precedentes.

Las empresas peruanas, en particular las que se encuentran bajo la supervisión de la SMV, han venido declarando de forma explícita durante varios años (antes de la promulgación y vigencia de la Ley 29720) que preparaban y presentaban sus estados financieros según los PCGA vigentes en el país, y que estos correspondían

a las NIIF. En ese sentido, y tomando en cuenta la presentación de estados financieros a la SMV luego de la vigencia de la Ley 29720, encontramos que estas empresas realizan una declaración explícita de que están adoptando por primera vez las NIIF, cuando antes ya lo habían declarado.

Con respecto al cambio normativo constante, luego de un período de inactividad,este ha generado que las instituciones supervisores y reguladoras— como son la SMV y la SBS— realicen cambios significativos en sus normas de presentación de la información financiera que afecten directamente a todas las empresas supervisadas o reguladas por ellos. Asimismo, implicó que, para lograr dicho objetivo, se modificaran las actuales jerarquías en la emisión de normas contables. Es recomendable revisar la normatividad legal vigente y unificar en una sola institución las facultades para normar y regular los aspectos contables de las empresas privadas, con lo cual se logrará un mayor clima de seguridad y transparencia.

Es importante mencionar que las diferencias que surgen entre el tratamiento de las normas contables y el tratamiento de las normas fiscales tienen su base principal en el hecho de que los objetivos de la contabilidad financiera suelen ser distintos a los objetivos fiscales. Por lo tanto, al momento de preparar la información financiera, en la práctica, se suele encontrar que el profesional contable hace prevalecer lo establecido en las normas fiscales, lo cual no es correcto y distorsiona la preparación de la información financiera.

Finalmente, habría que pensar, que independientemente de haberse aprobado el modelo de las NIIF para Pymes, su aplicación en este momento no es regulada ni supervisada por alguna institución pertinente. En esa medida, no queda evidencia para reconocer si están siendo aplicadas por las entidades que les correspondería, según lo establecido en la normatividad legal correspondiente.

5. ARGENTINA

5.1. Breve reseña histórica de la normalización contable en el país

La normalización contable en la República Argentina se caracteriza por la coexistencia de las siguientes normas:

- Normas contables legales: que son las que deben cumplir las entidades obligadas a presentar estados financieros. Las mismas proceden de los siguientes documentos:
    - Leyes emanadas del poder legislativo nacional
    - Los marcos de regulación que establecen los organismos de control
    - Los decretos del Poder Ejecutivo de la nación

- Normas contables profesionales: constituyen los marcos de referencia empleados por los contadores independientes al realizar tareas de auditoría sobre los estados financieros. Las mismas:
    - Son desarrolladas y aprobadas por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE); y
    - Propuestas por la FACPCE a los 24 Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (CPCE), correspondiente a cada una de las 24 jurisdicciones autónomas (23 estados provinciales más la Ciudad Autónoma de Buenos Aires).

  Una vez que tales «propuestas de normas» son ratificadas por cada CPCE, son de aplicación obligatoria para los profesionales al cumplir con sus encargos de auditoría, aunque no necesariamente afectan a las entidades emisoras de los estados financieros.

Si bien las normas contables emanadas de la FACPCE y aprobadas por los respectivos CPCE son normas de carácter «profesional» (en la medida que afectan a los profesionales que actúan como auditores y no necesariamente a todas las entidades emisoras de estados financieros), un gran número de reguladores del país aceptan las normas aprobadas por los CPCE (de forma completa o con ciertas adaptaciones).

5.2. Proceso por el que se ha decidido adoptar las NIIF

Desde mediados de la década de 1990 del pasado siglo, las normas contables desarrolladas por la FACPCE comenzaron un proceso de armonización con las normas internacionales de contabilidad (en aquel entonces, desarrolladas por IASC). A partir del año 2004-2005, convergieron intereses profesionales y regulatorios para la adopción de las NIIF como normas contables aplicables en el territorio nacional: la FACPCE, como organismo integrante de IFAC, debía dar cumplimiento al SMO 7; y por su parte, la Comisión Nacional de Valores (CNV)—organismo regulador de los mercados de capitales en Argentina— contaba con la recomendación de laIOSCOpara que se adoptaran NIIF en su ámbito de control, y consideraba cómo sus vecinos regionales comenzaban a transitar en esa dirección. Posteriormente, la firma de un protocolo a nivel Mercosur aceleró los tiempos; y, en 2007, finalmente, la CNV prestó conformidad a la aplicación de las NIIF en su ámbito de control.Para ello, le encomendó a la FACPCE las tareas tendientes a una adopción ordenada.

5.3. Uso de las NIIF en la Argentina

Fruto de estas actividades coordinadas por la FACPCE y en la que intervinieron activamente la Cámara de Sociedades Anónimas (CSA), la Bolsa de Comercio de Buenos Aires (BCBA), el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CPCECABA) y la propia CNV, se definió lo siguiente:

- Que todas las entidades incluidas en la ley de mercados de capitales de la Argentina aplicaría NIIF de forma obligatoria, con las siguientes excepciones:
    - Las entidades que aceptan criterios contables de otros organismos reguladores
    - Las sociedades *holding*, cuyas subsidiarias no estaban permitidas de aplicar NIIF (por ejemplo, sociedades *holding* de bancos y entidades aseguradoras, puesto que ni el Banco Central de la República, BCRA, ni la Superintendencia de Seguros de la Nación, SSN, admiten su uso).

- Que el resto de las entidad:

- Emplearían por defecto las normas contables profesionales argentinas
- Tendrían disponible para emplear de forma optativa:
  - las NIIF.
  - la *NIIF para las PYMES*, siempre que cumplieran la definición que se incluye en la sección 1 de tal norma.

En la tabla 2, se resume el uso de las NIIF en Argentina.

Tabla 2. Uso de las NIIF en Argentina

Normativa	¿Son obligatorias?	¿Son permitidas?	¿Existe alguna variante con respecto a la versión emitida por el IASB?
NIIF	Solo para las entidades que hacen oferta pública de sus títulos valores en los mercados de capitales de Argentina, en la medida que no acepten criterios contables de otros reguladores distintos de la CNV, ni sean sociedades *holding* de organismos reguladores que no acepten el uso de las NIIF.	Son normas opcionales para el resto de las entidades. La capacidad práctica de hacer uso de esta opción depende de que el regulador que afecta a cada entidad le admita a la emisora de los estados financieros tal adopción voluntaria.	Los estados financieros separados de una sociedad que controla a otra u otras no siguen los lineamientos de medición de participaciones en otras entidades previstos por la NIC 27, sino que siguen bases de medición que garanticen la igualdad entre el resultado en tales estados y la parte del resultado del grupo atribuible a los accionistas de la controladora (en los estados financieros separados, no se declara cumplir NIIF, de acuerdo con NIC 1, p.
NIIF para las PYMES	No	Se admite su uso para cualquier entidad que cumpla con la definición de «pyme» de la sección 1 de esta norma. La capacidad práctica de hacer uso	

	de esta opción depende de que el regulador que afecta a cada entidad le admita a la emisora de los estados financieros tal adopción voluntaria.	16).

Fuente: Elaboración propia

5.4. Otros comentarios sobre el uso de las NIIF en Argentina

La Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP, autoridad tributaria) dispuso que cualquier entidad que prepare sus estados financieros bajo NIIF deberá conservar su contabilidad bajo PCGA ARG. Esto responde al propósito de que ese sea el punto de partida para calcular las bases imponibles de los diferentes tributos que deben pagar las empresas. Eso encarece la estructura administrativa de las entidades que aplican NIIF.

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, el regulador jurisdiccional (Inspección General de Justicia, IGJ) solo admite el uso de las NIIF en la medida que la entidad demuestre que las adopta por una vinculación de control, control conjunto o influencia significativa (ascendente o descendente) con otra entidad obligada a aplicar NIIF por disposiciones de la CNV.El uso voluntario de las NIIF completas es bajo, y el de la NIIF para las PYMESes prácticamente nulo (se desconocen casos de entidades que hayan presentado estados financieros bajo NIIF para las PYMESa reguladores locales, aunque me consta que hay entidades que adoptaron para remitir sus estados financieros a inversores o prestamistas en el extranjero).En este contexto, el BCRA anunció que las entidades financieras aplicarán NIIF para preparar sus estados financieros a partir del 1 de enero de 2018.

6. COLOMBIA

6.1. Antecedentes.

En Colombia no existía normatividad alguna que diera lugar a Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados hasta la expedición del decreto reglamentario 2160 de 1986, donde se dejaron a un lado las normas norteamericanas como referencia y se pasó a la organización de la praxis contable nacional (Cuevas, 2010). Sin embargo, para 1993 con la expedición de un nuevo decreto reglamentario de la contabilidad nacional, el 2649, se incorpora un plan de cuentas con la finalidad de organizar en definitivo los procesos contables de las empresas colombianas.

En el año 2003, el Banco Mundial realiza en Colombia el estudio sobre el cumplimiento de normas de contabilidad y auditoría—incluido en el proyecto ROSC—, donde se evidencia que las normas emitidas en materia contable no estaban alineadas con las prácticas internacionales, puesto que los requisitos jurídicos y legales del país no conducen a una presentación de informes financieros de alta calidad. Asimismo, se evidencian otras cuestiones como la existencia de distintas autoridades para la emisión de normas contables, la práctica de una contabilidad de base tributaria, conceptos contables existentes que riñen entre sí, coexistencia de varias leyes para la preparación y presentación de estados financieros, entre otros aspectos, que limitan el interés de los inversionistas nacionales y extranjeros (Banco Mundial, 2014).

Por lo anterior, en el año 2009, después de dos años de encontrarse en el Congreso de Colombia un proyecto de ley para la adopción de estándares internacionales de contabilidad, se promulga la Ley 1314 donde se nombra como organismo normalizador del proceso de adopción al Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP).

No obstante, después de 3 años de emitida la normatividad para la adopción de estándares internacionales, un estudio realizado por tercera ocasión en Octubre del 2012 a 1.069 empresas por la firma PricewaterhouseCoopers sobre el conocimiento de los profesionales contables y el estado de los procesos de implementación en las empresas colombianas, demuestra que alrededor del 52% de las organizaciones no ha iniciado el acercamiento a este tema y que el 83% de las empresas no se encuentran listas para iniciar el proceso de adopción. Además, el 90% no ha hecho

un diagnóstico de los recursos requeridos y del impacto de la nueva normatividad en el sistema de información contable empresarial, ni cuenta con un proveedor de servicios que le brinde asesoría para la implementación de estándares internacionales (PricewaterhouseCoopers, 2012).

6.2. Evolución del Marco Contable Colombiano.

La información contable y financiera con características de uniformidad y calidad es un atractivo para los inversionistas. Por esta razón, Colombia, en medio del modelo económico aperturista impulsado desde la década de 1990, decidió reglamentar sus principios de contabilidad mediante el Decreto 2649 de 1993, el cual indica las normas básicas y técnicas del manejo de la información contable con miras a la preparación y presentación de estados financieros útiles, comparables y, sobre todo, confiables para la toma de decisiones.

Las normas básicas—citadas en el Capítulo III del Título I, artículos del 7 al 18, del decreto en mención— son el conjunto de postulados, conceptos y limitaciones, que fundamentan y circunscriben la información contable para que ésta goce de las cualidades que se le exigen (comprensibilidad, utilidad, pertinencia, confiabilidad y comparabilidad). Por su parte, las normas técnicas para la preparación y presentación de los estados financieros, diseñadas para cada rubro de cuentas y las revelaciones —citadas en todo el Título II del decreto reglamentario—, son aquellas que regulan el ciclo contable, siendo este el proceso a seguir para que todos los hechos económicos se reconozcan y transmitan correctamente a los usuarios de la información.

También el decreto 2649 de 1993 indica en su artículo 19 que los estados financieros son el medio principal para suministrar información contable a quienes no tienen acceso a los registros de un ente económico (Pérez, 2013).

Ahora bien, a partir de la completa adopción de las normas internacionales de contabilidad e información financiera en Colombia los requisitos para la preparación y presentación de los estados financieros en cada uno de sus rubros deberán

ajustarse por completo a las disposiciones enmarcadas en materia de normatividad internacional según el marco técnico normativo impuesto teniendo en cuenta la categorización empresarial colombiana (Art. 2, Ley 590 de 2000).

6.3. Marco Normativo Contable Colombiano.

Hace veinte años, la profesión contable fue organizada por el mencionado Decreto 2649 de 1993, cuyo objetivo, al tipificar los principios contables en Colombia, es unificar y armonizar los sistemas contables de los distintos sectores económicos con la ayuda de un plan de cuentas dirigido a mejorar la calidad, transparencia y comparabilidad de la información contable.

Con los grandes avances tecnológicos y científicos, el comercio ha mostrado un mayor crecimiento enmarcado en el fenómeno de la globalización, como señalan Luna y Muñoz (2011), en un contexto en el que instituciones mundiales como la Organización Mundial de Comercio (OMC) hacen hincapié en la utilización de prácticas contables uniformes, con el propósito de fortalecer los mercados y facilitar la vinculación de los países con el comercio internacional.

En el ámbito profesional, la membresía ante la IFAC, organismo mundial creado con el interés de incentivar el fortalecimiento de la profesión contable y la acogida de estándares internacionales, le exige a Colombia en su Declaración sobre las Obligaciones de los Miembros (DOM) número 7 de 2004, lo siguiente:

> Para incorporar los requerimientos de las IFRS en sus requisitos nacionales de contabilidad, o —en donde la responsabilidad del desarrollo de las normas nacionales de contabilidad recae en terceras partes— a persuadir a los responsables del desarrollo de los requisitos que los estados financieros de uso general deben cumplir con las IFRS, o con las normas de contabilidad locales que convergen con las IFRS y divulgar el hecho de tal cumplimiento; y
>
> Ayudar con la implementación de las IFRS, o de las normas nacionales de contabilidad que incorporan las IFRS (p.50).

Así pues, Colombia como país integrante de la OMC y la IFAC, además del Fondo Monetario Internacional (FMI) y Banco Interamericano de Desarrollo (BID), racionaliza de ello expidiendo en la Ley 550 de 1999 cuyo artículo 63, denominado Armonización de las normas contables con los usos y reglas internacionales, dice lo siguiente:

> Para efectos de garantizar la calidad, suficiencia y oportunidad de la información que se suministre a los asociados y a terceros, el Gobierno Nacional revisará las normas actuales en materia de contabilidad, auditoría, revisoría fiscal y divulgación de información, con el objeto de ajustarlas a los parámetros internacionales y proponer al Congreso las modificaciones pertinentes.

Esta ley tendría vigencia hasta el 30 de diciembre de 2004, pero sería prorrogada hasta el 1° de Julio de 2007. Ya con esto Colombia entraría a un escenario de estándares de información financiera.

En este mismo orden, a finales del año 2003 y partiendo de la idea de adoptar estándares de información financiera, cruza por el Senado de la Republica un Proyecto de Intervención Económica el cual se somete a opinión pública para su discusión, pero presentó muchas refutaciones en cuanto a la adopción o adaptación de las Normas Internacionales de Contabilidad e Información Financiera al contexto financiero del país, quedando suspendido hasta la culminación de la Ley 550 de 1999.

Posteriormente, un segundo paso se da con la entrada en vigencia de la Ley 1116 de 2006 que entraría a reemplazar a la Ley 550 de 1999, la cual da facultades al Congreso de proponer las modificaciones necesarias para la aplicación de los estándares internacionales en Colombia.

Siguiendo, con el proyecto de Ley 165 de 2007, “Por la cual el Estado colombiano adopta las Normas Internacionales de Información Financiera para la Presentación de Informes Contables”, se da un tercer avance hacia la implementación de las Normas Internacionales de Información Financiera. Al proyecto de ley en mención

posteriormente se le realizaron una serie de modificaciones para su posterior aprobación (Luna y Muñoz, 2011).

El día 26 de Junio de 2009, con las conciliaciones que se hicieron entre las discrepancias de la Cámara y el Senado, el proyecto fue enviado por las Secretarías de estas dos entidades a sanción presidencial. Posteriormente, el 13 de julio de este mismo año es sancionada la Ley por el presidente de la república, conocida hoy como Ley 1314 de 2009, la cual tiene como objetivo la conformación de un sistema único y homogéneo de alta calidad, comprensible y de forzosa observancia, de normas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de la información.

Con la entrada en vigencia de la Ley 1314 de 2009, se reglamenta la convergencia de las normas contables nacionales con las normas de disposición internacional y se establece al CTCP como el único organismo autorizado para redactar las normas de convergencia (Luna y Muñoz, 2011:32).
Teniendo en cuenta las condiciones básicas de esta ley, quienes deben de aplicar los estándares de contabilidad e información financiera son:

> Todas las personas naturales y jurídicas, que de acuerdo con la normatividad vigente, estén obligadas a llevar contabilidad, así como a los contadores públicos, funcionarios y demás personas encargadas de la preparación de estados financieros y otra información financiera, de su promulgación y aseguramiento. Ley 1314. Art. 2 (2009).

Por lo tanto, el CTCP, dentro de su direccionamiento estratégico, ha definido tres grupos según la “aplicación de un criterio de escalabilidad en cumplimiento del mandato contenido en el artículo 8.2 de la Ley 1314, en función de las necesidades de información de los usuarios principales de los estados financieros” (Vásquez y Franco, 2013, p. 16).

Tabla 3.Clasificación de grupos según direccionamiento estratégico del CTCP.

Grupo	Entidades	Estándar
Grupo 1	Entidades que por sus características requieren la mayor depuración posible en la presentación de su información financiera, (emisores de valores, compañías que cotizan en bolsa, entidades de interés público o entidades grandes con fuertes relaciones internacionales).	NIIF plenas emitidas por el IASB que adopto el Gobierno Nacional mediante el Decreto 2784 de 2012 y modificado por el Decreto 3023 del 2013.
Grupo 2	Entidades de diversos tamaños que son no pertenecientes al grupo 1 ni al 3.	NIIF Pymes emitidas por el IASB.
Grupo 3	Entidades con menores requerimientos de información (en esencia microempresas).	Estándar de información financiera para microempresas (contabilidad simplificada) que emitió el Gobierno Nacional mediante el Decreto 2706 de 2012 y Modificado por el Decreto 3019 del 2013.

Fuente: Vásquez y Franco (p.17).

Sin embargo, previo a la emisión del Direccionamiento Estratégico definitivo, el 05 de diciembre del 2011, se expidió el Decreto 4946, el cual permitió de manera voluntaria e integral la convergencia a normas internacionales de las empresas emisoras de valores o de interés público correspondientes al grupo uno, así como también de los entes grandes y medianos distintos a los mencionados, siempre y cuando comuniquen su decisión al organismo que de manera exclusiva ejerce vigilancia y control y ante el Director de la Unidad Administrativa Especial de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (UAE DIAN), a más tardar el día 13 de enero del 2012 (Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, 2011).

Posteriormente, con la publicación del Decreto 2784 y el 2706, ambos de 2012, se reglamenta la Ley 1314 de 2009, los cuales determinan las condiciones a cumplir por los entes ubicados en los grupos uno y tres del Direccionamiento Estratégico respectivamente.

Entonces, atendiendo al Decreto 2784 de 2012 y en coherencia con Vásquez y Franco (2013, p.17) se dispone lo siguiente:

> Solo las empresas colombianas grandes que cumplan cualquiera de las siguientes condiciones deben incorporarse dentro del grupo 1:

a) Ser subordinada o sucursal de una compañía extranjera que aplique NIIF plenas.
b) Ser subordinada o matriz de una compañía nacional que deba aplicar NIIF plenas.
c) Ser matriz, asociada onegocio conjunto de una o más entidades extranjeras que apliquen NIIF plenas.
d) Realizar importaciones o exportaciones que representen más del cincuenta por ciento (50%) de las compras o de las ventas, respectivamente.

Estos mismos autores, definen como "empresa grande" cualquier compañía que reúna las siguientes condiciones tomando como base la información disponible a 31 de diciembre de 2013:

a) Planta de personal mayor a doscientos (200) trabajadores, o
b) Activos totales superiores a 30.000 salarios mínimos legales mensuales vigentes (SMLMV)[6].

El decreto 2784 del 2012 fue modificado por el Decreto 3023 del 2013 donde se realizan modificaciones en el Marco Técnico Normativo anexado en el decreto, incorporándose al mismo las enmiendas realizadas por el Comité Internacional de Estándares Contables en Agosto del 2013 publicadas en su página web oficial.
Ahora bien, el Decreto 2706 de 2012 reglamenta las condiciones que deben cumplirse para el grupo 3, al que pertenecerán las Microempresas y personas adscritas al régimen simplificado, de acuerdo a los requisitos establecidos en el artículo 499 del Estatuto Tributario (o las normas que lo modifiquen o adicionen), el cual establece:

a) Que el año anterior hubieran obtenido ingresos brutos totales provenientes de la actividad, inferiores a cuatro mil (6.000) SMMLV. Monto modificado por el Decreto 3019 del 2013.

[6] Salario Mínimo en Colombia para el año 2012 fue de $ 566.700 COP.

b) Que tenga máximo un establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio donde ejercen su actividad.
c) Que en el establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio no se desarrollen actividades bajo franquicia, concesión, regalía, autorización o cualquier otro sistema que implique la explotación de intangibles.
d) Que no sean usuarios aduaneros.
e) Que no hayan celebrado en el año inmediatamente anterior ni en el año en curso contratos de venta de bienes o prestación de servicios gravados por valor individual y superior a 3.300 Unidades del Valor Tributario (UVT).[7]
f) Que el monto de sus consignaciones bancarias, depósitos o inversiones financieras durante el año anterior o durante el respectivo año no supere la suma de 4.500 UVT.

Además de lo anterior, deben reunir alguna de estas dos características:

a) Cuentan con una planta de personal no superior a diez (10) trabajadores, o
b) Posee activos totales por valor inferior a quinientos (500) salarios mínimos mensuales legales vigentes. El decreto 3019 del 2013 modifico este literal indicando que de los activos totales se debe excluir el monto de la vivienda.

De acuerdo, con lo establecido en el artículo 2° de la ley 1314, esta norma será aplicable a todas las entidades obligadas a llevar contabilidad que cumplan los parámetros de los anteriores literales, independiente si tienen o no ánimo de lucro. Además, el Decreto 3019 del 2013 adicionó a las personas naturales del régimen simplificado del Impuesto a las Ventas en el grupo 3 para implementación de Normas Internacionales de Contabilidad e Información Financiera.

Para la clasificación de aquellas microempresas que presenten combinación de parámetros de planta de personal y activos totales diferentes a los indicados, el factor determinante para dicho efecto será el de los activos totales.

[7] Unidad del Valor Tributario para el año 2012 fue de $ 26.049 COP

El cronograma de implementación de NIIF de acuerdo con los Decretos 2784 y 2706 de 2012 establece el proceso mediante el cual las empresas empiezan adoptar el marco normativo del IASB partiendo de un balance de apertura hasta generar los primeros estados financieros comparados bajo NIIF, dado que la fecha del balance de apertura para las empresas de los grupos 1 y 3 se estableció el 1° de enero de 2013.

En cuanto al grupo 2, en el año 2013, el decreto 3022 reglamentó el marco técnico normativo de las PYMES, definidas por el IASB como aquellas entidades que no tienen la obligación publica de rendir cuentas, es decir, no realizan negociaciones en un mercado público (IASB, 2009 y Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, 2014).

Dentro del grupo 2, estarán aquellas organizaciones que no reúnan las características y condiciones para pertenecer al grupo 1 o al grupo 3, teniendo en cuenta los decretos 2784 y 2706, modificados por los decretos 3024 y 3019 respectivamente (Superintendencia de Sociedades, 2014).

Así mismo, la Superintendencia de Sociedades, con la emisión de la circular externa 115 de 2014, indica los componentes del Plan de Implementación del grupo 2, los cuales son:

a) Designar los responsables del proceso.
b) Conformar el equipo de trabajo.
c) Definir un cronograma de actividades.
d) Dar a conocer al máximo órgano social de manera oportuna la expedición del nuevo marco normativo, las implicaciones que ello conlleva y explicación del cronograma establecido al interior de la sociedad para atender el proceso.
e) Adoptar un plan de capacitación que involucre las diferentes áreas de la sociedad.
f) Evaluar los impactos a nivel operativo, tecnológico, administrativo y financiero.
g) Analizar el nuevo marco normativo para determinar las normas que le son aplicables a la compañía.

h) Establecer las políticas contables aplicables a la sociedad.
i) Adecuar los recursos humanos y tecnológicos a las nuevas necesidades.
j) Implementar mecanismos de monitoreo y control en el proceso de convergencia. (p.2).

Esta misma circular orienta a las pequeñas y medianas empresas a la elaboración del estado de la situación financiera (antes Balance General) de apertura del 1 de enero del 2015 siguiendo estos pasos:

a) Analizar el marco técnico normativo contenido en el Decreto 3022 de 2013.
b) Analizar la sección 35 —Transición a la NIIF para las PYMES—contenida en el anexo del mencionado decreto.
c) Establecer las normas que le son aplicables (anexo del Decreto 3022 de 2013 y demás documentos complementarios).
d) Definir y ajustar las políticas contables al nuevo marco normativo elaborando para el efecto el respectivo manual.
e) Revisar saldos y procedimientos contables actuales.
f) Identificar y realizar los ajustes y reclasificaciones que surjan del proceso.
g) Elaborar el estado de situación financiera de apertura. (p.3)

Ahora bien, el proceso de convergencia a estándares internacionales siguió su camino en el segundo semestre del año 2014 con la propuesta de implementación de estándares internacionales de Auditoría y Aseguramiento de la Información, en la cual se incluyen las normas de control de calidad emitidas por la Junta de Estándares Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB, por sus siglas en inglés) y el Código de Ética para Profesionales Contables emitido por el IFAC.

Así, en julio del 2014, el CTCP publicó el documento para consulta sobre las normas de auditoría y aseguramiento de la información financiera, teniendo en cuenta la versión del año 2009 emitida por el IAASB, para convergencia hacia estos estándares internacionales dirigido a las empresas de los grupos 1 y 2. El propósito de los estándares a implementar para el aseguramiento de la información es generar

un alto grado de confianza en los usuarios de los estados financieros (Consejo Técnico de la Contaduría Pública, 2014).

Previamente, en mayo del 2014, el Comité de Normas de Aseguramiento conformado en mayo del 2012 como apoyo a la labor del CTCP sobre el tema en mención, emitió el informe final sobre la incorporación de las normas de aseguramiento en Colombia, indicando su aplicación necesaria, realizando sugerencias sobre el carácter de la profesión contable y su formación, además de derogar todo el marco normativo relacionado con la profesión del contador público en el país y la figura de la revisoría fiscal — Ley 145 de 1960, Ley 43 de 1990, Ley 222 de 1995 y artículos del Código de Comercio relativos a la revisoría fiscal (Comité de Normas de Aseguramiento, 2014).

A continuación, el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo emitió un proyecto de ley —publicado en la página oficial del CTCP, con fines de consulta hasta el 05 de Diciembre del 2014—, realizando adiciones y modificaciones a la revisoría fiscal y a los estados financieros con el propósito de armonizar la normatividad actual con los estándares internacionales de información financiera y de aseguramiento.

Los anteriores hechos, han generado pronunciamientos de la agremiación contable Colombiana en vista de que el proceso de convergencia a estándares internacionales de auditoría pretende cambiar el enfoque de control latino ejercido por la revisoría fiscal por uno anglosajón, entendiendo que en medio de su coexistencia por muchos años en la historia de la humanidad, el primero se encarga de dar fidedignidad a los estados financieros y confianza a las entidades que ejercen vigilancia a través de un control permanente y previsivo; mientras el segundo solo busca un control evaluativo y posterior a los hechos, por lo que los estados financieros solo deberán estar libre de errores.

Así mismo, la emisión del Decreto 2615 del 2014 por cuenta del Ministerio de Industria, Comercio y Turismo implica la modificación del marco normativo para el grupo 1 de empresas que regirá a partir del 01 de Enero del 2016, derogando la

fecha anteriormente fijada y los anexos de los Decretos 2784 de 2012 y 3023 de 2013.

Por lo tanto, la siguiente es la ruta de implementación que deberán aplicar las empresas de los grupos 1, 2 y 3:

Tabla 4. Cronograma de Implementación de NIIF en Colombia.

Nº	Actividades	Grupo 1	Grupo 2	Grupo 3
1	Periodo de Preparación Obligatoria	Enero 01 a 31 Diciembre 2013	Enero 01 a 31 Diciembre 2014.	Enero 01 a 31 Diciembre 2013.
2	Fecha de Transición	Enero 01 de 2014.	Enero 01 de 2015	Enero 01 de 2014.
3	Estado de Situación Financiera de Apertura	Enero 01 de 2014.	Enero 01 de 2015	Enero 01 de 2014
4	Periodo de Transición	Enero 01 a 31 Diciembre de 2014.	Enero 01 a 31 de Diciembre de 2015	Enero 01 a 31 de Diciembre de 2014
5	Últimos estados financieros bajo COLGAAP	Diciembre 31 de 2014.	Diciembre 31 de 2015	Diciembre 31 de 2014
6	Fecha de Aplicación de NIIF	Enero 01 de 2015.	Enero 01 de 2016	Enero 01 de 2015.
7	Primer Periodo de Aplicación	Enero 01 a 31 de Diciembre 2015.	Enero 01 a 31 de Diciembre 2016	Enero 01 a 31 de Diciembre 2015
8	Fecha de Reporte de Estados Financieros	Diciembre 31 de 2015.	Diciembre 31 de 2016.	Diciembre 31 de 2015.

Fuente: Elaboración propia.

También el Decreto 2548 de 2014 dispone de algunos asuntos en materia de convergencia a estándares internacionales, tales como los mencionados en el artículo 165 de la Ley 1607 de 2012, donde se indica que los próximos 4 años los preparadores de información financiera conservaran las bases normativas en materia tributaria para la presentación de impuestos, al tiempo que deberán llevar un sistema de registro que permita conocer las diferencias entre el nuevo marco normativo y las bases fiscales que permanecerán.

7. MÉXICO

El escenario mundial en materia de normatividad internacional ha sido concurrente. Los países han actuado de manera distinta. En el caso de México se optó por la

convergencia. Hablar de Normatividad es mencionar a un gremio profesional que se organizó para formar el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., profesionales que al paso de los años han mantenido el espíritu y la dedicación al ámbito normativo. Es enunciar que la normatividad mexicana por mucho tiempo fue preparada por este gremio profesional, y es la primera profesión organizada que ha sido modelo de colegiarse. La actividad profesional de la Contaduría en México se inicia en un periodo pre-revolucionario, el 25 de mayo de 1907, cuando se otorga el primer título como Contador de Comercio. En medio de una crisis civil, un país revolucionario y pos-revolucionario, el programa de la profesión fue creciendo consolidando los siguientes exámenes profesionales como títulos de Contador Público[8].

Según la historia, en plena época de la Revolución Mexicana, revestido México como un país constitucionalista, 11 de septiembre de 1917, se constituyó la Asociación de Contadores Titulados y el 6 de octubre de 1923, estando el país en una época pos-revolucionaria, en un país en busca de una estabilidad civil, se crea el Instituto de Contadores Públicos Titulados de México. Al paso de los años, México se vislumbraba como una economía estable y boyante, y el 12 de septiembre de 1955 se da el nombre a la institución como Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP), nombre que prevalece hasta el presente. El 28 de junio de 1977 se obtiene el registro de la primera federación de Profesionistas de México, siendo el Instituto una Federación de Colegios de Profesionistas. Actualmente se conforma de sesenta colegios de Contadores y agrupa a más de veinte mil Contadores Públicos asociados en todo el país.

El gremio de la Contaduría comprendió la importancia de actualizar y mejorar sus conocimientos y se comenzó a estudiar normatividad internacional, particularmente normatividad estadounidense e inglesa, cuyo resultado trazó la verdadera actuación del ejercicio profesional. Por muchos años la Comisión de Principios de Contabilidad del IMCP fue la responsable de emitir la normatividad contable en México en boletines y circulares. Además el IMCP estableció desde hace más de veinte años

[8]De acuerdo con testimonios, además de ser una de las grandes poetisas del mundo, se considera que la primera mujer contadora en México fue Sor Juana Inés de la Cruz (IMCP, 2014).

un Programa de Educación Profesional Continua. En 1998 creó la Certificación Profesional del Contador (CPC), y en 2005, el IMCP recibió el certificado de idoneidad para actuar como entidad certificadora de parte de la Secretaría de Educación Pública que lo convirtió en la primera institución en México.

El IMCP es miembro del IFAC,del organismo regional Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC)que agrupa a la profesión de toda América y del IASB, quien ha sido un modelo y guía para la determinación de la propia normatividad mexicana.

La Comisión de Principios de Contabilidad del IMCP desarrolló las reglas de valuación, presentación y revelación mexicanas para conformar los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados que fueron aplicados en México hasta el año 2005. Los nuevos escenarios internacionales económicos, comerciales y tecnológicos incidieron en las necesidades de los usuarios de la información financiera, por ende, había que homologar la normatividad mexicana con la normatividad internacional en el marco de la propia internacionalización y en un modelo económico neoliberal.

Así, el 21 de agosto de 2001 se constituyó el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF), organismo independiente en su patrimonio y operación[9], constituido por entidades líderes de los sectores público y privado[10] para desarrollar Normas de Información Financiera (NIF), llevar a cabo los procesos de investigación, auscultación, emisión y difusión de las NIF, y lograr la convergencia de la norma de contabilidad mexicana[11] con normas de información financiera aceptadas globalmente, con alto grado de transparencia, objetividad y confiabilidad, que sean útiles para los emisores y

[9] En México fueron las instituciones del sector privado las que establecieron un plan formal para lograr en forma gradual la convergencia contable.
[10] La asamblea de asociados la integran la Asociación de Bancos en México, Asociación de Intermediarios Bursátiles, Asociación Mexicana de Instituciones de Seguros, Asociación Nacional de Facultades y Escuelas de Contaduría y Administración, Bolsa Mexicana de Valores, Comisión Nacional Bancaria y de Valores, Comisión Nacional de Seguros y Fianzas, Consejo Mexicano de Hombres de Negocios, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Instituto Mexicano de Ejecutivos en Finanzas, Secretaria de Hacienda y Crédito Público y la Secretaria de la Función Pública.
[11] Dirigir la contabilidad mexicana a la contabilidad internacional. El CINIF inicio el proceso de convergencia con la identificación de las principales diferencias entre los PCGA y las NIC-IFRS, que continuó con una comparación con las normas estadounidenses.

usuarios de la información financiera. Por supuesto, el IMCP ha sido un promotor del CINIF. A partir de su creación, la emisión de la normatividad no correspondía ya solamente a la profesión organizada, ahora participan pares de los diferentes sectores económicos integrantes del CINIF.

En congruencia con la tendencia internacional, con la creación del CINIF se lograron dos objetivos primordiales, hacer convergente la normatividad contable de diversos sectores económicos: gubernamental, financiero, asegurador; y convergencia internacional con la normatividad emitida por el IASB y por el FASB. A partir de junio de 2004, el CINIF asume la función y responsabilidad de la emisión de las normas contables, con entrada en vigor el 1° de enero de 2006, de aplicación para todas las empresas, micro, pequeña, mediana y grande.

Posteriormente, en 2008, la Comisión Nacional Bancaria y de Valores (CNBV) emitió un aviso para que las empresas públicas que cotizan en la Bolsa Mexicana de Valores comenzaran un proceso de adopción de las NIIF. La obligatoriedad de adoptar las NIIF fue para las empresas públicas emisoras de acciones o títulos de crédito, con la excepción de las empresas financieras[12]. Se comprendió que el uso de las NIIF facilitaba el análisis y comparación de la información financiera de emisoras mexicanas con la de otros países. Al aplicar las NIIF se eliminaban los costos adicionales por preparar información financiera bajo diversas normas contables. También se observó que la aplicación de las NIIF facilita la elaboración de estados financieros consolidados, así como la emisión de valores de emisores mexicanos en el extranjero. Es por ello que en México, las entidades públicas que cotizan en el mercado de valores están obligadas a preparar información financiera basada en las NIIF a partir del ejercicio 2012, aunque se recomendó la adopción anticipada en 2011.

[12]Estas emisoras deben reportar su información financiera con base en las normas contables dictadas por las autoridades mexicanas, los criterios específicos emitidos por la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas y la Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro.

Actualmente no se ha considerado la obligatoriedad de aplicar las NIIF para las empresas privadas, por lo que continuarán aplicando la normatividad mexicana emitida por el CINIF.

Hasta el ejercicio fiscal 2011, las emisoras que cotizaban sus valores en México elaboraban sus estados financieros de acuerdo a las normas del CINIF. Las empresas emisoras de los mercados internacionales reconocen la importancia de contar con normas en materia contable homólogas que puedan ser aplicadas en cualquier parte del mundo, que permitan comparar de un país a otro la información financiera de entidades sobre una misma base de preparación. Las empresas que cotizan en el mercado de valores están obligadas a preparar su información financiera con base en las NIIF que emita el IASB.

8. PORTUGAL

8.1. Antecedentes.

El proceso de normalización contable en Portugal ha sido marcado por 3 principales etapas:

1ª Etapa: 1970-2001 – Aprobación del 1er Plan Oficial de Contabilidad

Marcada por la aprobación del 1er Plan Oficial de Contabilidad (POC),por el Decreto-ley (DL) nº 47/77 de 7 de febrero, y por creación de la Comisión de Normalización Contable (CNC) en 1976, como órgano encargado de garantizar el funcionamiento y mejora de la normalización contable en Portugal. Posteriormente, la adhesión de Portugal a la Comunidad Europea ha dado lugar a cambios en la normativa contable nacional, debido a la necesidad de transponer las Directivas IV y VII de la UE, respectivamente, por el DL n.° 410/89, de 21 de noviembre (que crea el POC-89), y por el DL nº 238/91 de 21 de noviembre (que establece las reglas de consolidación contable). A lo largo de los años el POC se modificó sucesivamente con el objetivo de garantizar la coherencia entre la normativa contable europea y las normas de contabilidad del IASB.

Ante la creciente importancia del IASB en el proceso de armonización internacional, la CNC empezó a mejorar las interpretaciones del POC-89, publicando directrices de contabilidad (DC) (han sido publicadas 29 DC entre 1992 y 2002) y Normas Interpretativas (NI) (se emitieron 5 NI entre 2001 y 2007), inspiradas en la normativa del IASB y encaminadas a aclarar y desarrollar el contenido del POC. Asimismo, de las 29 DC emitidas por la CNC, al menos 20 han sido claramente influenciadas por las normas del IASB (Guimarães, 2007). Así, hasta el 31 de diciembre de 2009, la contabilidad en Portugal se caracterizaba por la coexistencia de un Plan de influencia continental (principalmente francesa) y un conjunto de directrices contables, basadas en la normativa del IASB (modelo anglosajón).

2ª Etapa: 2002-2009 – Reglamento 1606/2002 y proyectos de la CNC

En las últimas décadas, hemos asistido a una aceptación gradual de las NIIF. El reconocimiento de la normativa del IASB es particularmente notable en el ámbito de la información financiera presentada por las sociedades cotizadas desde el año 2005, dentro de la UE, que están obligadas a utilizar las NIIF en sus estados financieros consolidados.

Tras el proceso de armonización contable europea y, en particular, después de la adopción del Reglamento 1606/2002 de 19 de julio, Portugal empieza a delinear una nueva ruta en materia de normalización contable nacional, en línea con la estrategia de armonización perseguida por la UE.

Así, por un lado, como resultado de los cambios en las directivas comunitarias cabe señalar la incorporación a la legislación portuguesa de la Directiva 2001/65 CE, a través del DL 88/2004, de 20 de abril, sobre la posibilidad de usar el valor razonable en la preparación de las cuentas consolidadas, y de la Directiva 2003/51/CE, a través del DL 35/2005, de 17 de febrero, sobre la creación de un marco jurídico nacional integrando el sistema contable establecido por el Reglamento 1606/2002.

Por otra parte, con el Reglamento 1606/2002, las empresas con valores cotizados en la Bolsa de Valores portuguesa (*EuronextLisbon*), así como en otras plazas financieras de la UE, tienen, desde el año 2005, que aplicar en sus cuentas

consolidadas las normas del IASB que han sido adoptadaspor la UE a través del mecanismo de *endorsement*.

Aprovechando la opción prevista en el Reglamento 1606/2002 que permitía a los Estados miembros la autorización o exigencia de la normativa del IASB a las sociedades no cotizadas y en las cuentas individuales de las cotizadas —aceptada en la UE—, la CNC presentó en 2003 el "Proyecto de directrices para el nuevo modelo de normalización contable nacional". Dicho proyecto preveía la existencia de dos niveles en la normalización: el primero para las empresas con valores admitidos a cotización, que utilizaban las NIIF adoptadas en la UE; y un segundo nivel que implicaría una adaptación de la normativa IASB para las demás sociedades no cubiertas por el Reglamento.

Es precisamente este segundo nivel de normalización el que acaba por ser explorado y *refinado* en 2007 en el proyecto de la CNCdel nuevo Sistema de Normalización Contable(SNC). Con la publicación del DL nº 158/2009, de 13 de julio, se aprobó la versión final del SNC[13], aplicable a las empresas no financieras, reemplazando el POC/89 y demás legislación complementaria,con entrada en vigor en el 1 de enero del 2010.[14]

3ª Etapa: después de 2010 – Sistema de Normalización Contable.

Las razones de la aparición del SNC son la modernización y actualización de la normativa nacional y el alineamiento con las directrices europeas de armonización contable, claramente influenciadas por la normativa del IASB.

El SNC tiene como objetivo no sólo aumentar la comparabilidad sino también la relevancia de la información financiera, adoptando el concepto de *full disclosure* (lo que implica mayor transparencia de la información). Dicho modelo de normalización se asienta más en una base económica —no jurídica—, lo que implica un mayor uso de los juicios de valor por parte de los profesionales contables.

[13]Disponible en el sitio de la CNC: http://www.cnc.min-financas.pt/.
[14]Durante la vigencia del POC-89 se han publicado 29 Directrices Contables y 5 Interpretaciones Técnicas (además de algunos decretos-leyes, de los cuales se destaca el DL nº 35/2005, de 17 de febrero), que han sido revocados desde enero 2010 con la entrada en vigor del SNC.

El SNC es un modelo basado en las normas del IASB adoptadas en la UE, garantizando la compatibilidad con las directivas comunitarias, por lo que se han creado Normas Contables de Información Financiera (NCIF), enun total de 28. Es un modelo que toma en consideración las diferentes necesidades de información financiera, por lo que se ha creado una norma destinada a entidades de pequeña dimensión, la Norma Contable y de Información Financiera para las Pequeñas Entidades (NCIF-PE) con requisitos de presentación de información más reducidos.

Más tarde, a través del DL nº 36-A/ 2011 de 9 de marzo, se ha creado un régimen de Normalización Contable para las entidades del sector no lucrativo (ESNL), que formanparte integrante del SNC. La misma norma establece un régimen especial simplificado de normas e informaciones contables aplicables a las microentidades que, al contrario del régimen ESNL, no es parte integrante del SNC. Es decir, opera de forma autónoma, utilizando los conceptos y procedimientos contables establecidos en el SNC.

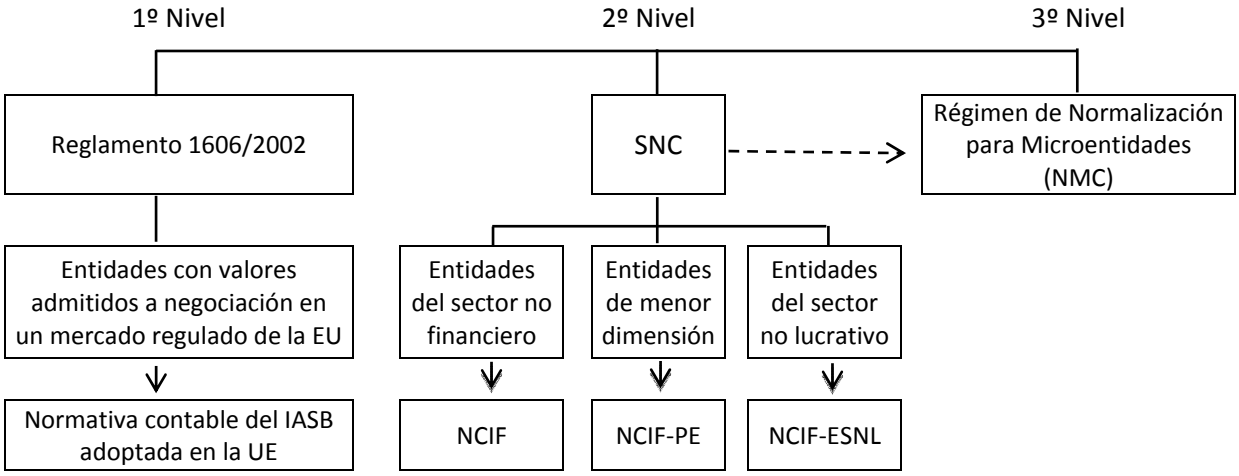
Asimismo, podemos considerar que el actual modelo de normalización contable en Portugal dispone de normativas contables distintas para:

- Sociedades con valores admitidos a negociación en un mercado regulado de cualquier Estado miembro de la UE, donde es aplicable la normativa contable del IASB adoptada en la UE a través del Reglamento 1606/2002;
- Resto de sociedades (excepto del sector de banca y seguros) donde es aplicable el SNC (modelo general), y como tal lasNCIF, aunque las entidades de menor dimensión pueden adoptar la NCIF-PE. Además, bajo el SNC se ha creado el ESNL[15];
- Microentidades con el Régimen de Normalización para Microentidades (NC-ME).

[15] Dicho régimen es aplicable, desde enero de 2012, a las entidades que no tienen por objetivo obtener un beneficio, es decir, asociaciones, fundaciones, clubes, federaciones y confederaciones.etc.

A tenor de lo expuesto, podemos afirmar que el actual modelo contable portugués se asienta en tres niveles de normalización (conforme figura 1)[16], cuyo ámbito de aplicación depende del tipo de entidad:

Figura 1 – Normalización Contable en Portugal



Fuente: Monteiro (2013)

8.2. Inter-comunicabilidad entre las normativas

El SNC es un modelo que considera las diferentes necesidades de información financieradel tejido empresarial al que se aplica, en su mayoría pequeñas y microentidades.

El artículo 9 del DL nº 158/2009, modificado por la Ley nº 20/2010 de 23 de agosto, establece las condiciones para que las pequeñas entidades puedan optar por no aplicar todo el SNC (régimen general), utilizando sólo la NCIF-PE. Dicha norma es de aplicación obligatoria para las entidades que, de entre aquellas, no opten por aplicar el conjunto de las NCIF (Cravo, 2009).

La NCIF-PE resume en un solo documento los aspectos más relevantes de las NCIF, haciendo más fácil la aplicación de los requisitos contables a la mayoría de las empresas portuguesas.

[16]Excluimos de nuestro análisis la normativadel sector financiero y segurador, cuya regulación contable no es la responsabilidad de la CNC.

Se ha entendido que dicha normativa era, todavía, demasiado exigente para las entidades de reducida dimensión. Asimismo, la Ley nº 35/2010 de 2 de septiembre ha establecido un régimen especial simplificado de las normas e informaciones contables para las microentidades, aprobado por la Ley nº 36-A/2011, de 9 de marzo.

La normativa de las microentidades es de aplicación automática, cuando se cumplan los límites respectivos. Sin embargo, las microentidadestambién puedenaplicar las normas de niveles más altos, del DL nº 158/2009, de 13 de julio, es decir, pueden optar por la NCIF-PE o por el SNC "régimen general".

El modelo normalización contable portugués ofrece una jerarquía para la aplicación suplementaria de normativas. El punto 1.4. del anexo al DL nº 158/2009 establece que las NIIF adoptadas por la UE en virtud del Reglamento 1606/2002 constituyen normativa suplementaria, cuando sea necesario para "llenar las lagunas"; siendo posible utilizar las normas "puras" del IASB cuando la normativa IASB-UE es insuficiente.

Del mismo modo, el punto 6.3 del anexo al DL nº158/2009 (de conformidad con el punto 2.3 de la NCR-PE) establece que siempre que la NCIF-PE no dé respuestas en materia de contabilidad o de información financiera a los aspectos particulares de transacciones o situaciones o cuando presente lagunas, la entidad deberá recurrir de forma suplementaria de las siguientes normas:

1. NCIF y normas interpretativas del SNC;
2. Normas del IASB adoptadas en UE por el Reglamento nº 1606/2002;
3. Normas del IASB “puras”.

Es decir, en comparación con lo dispuesto en el punto 1.4. del anexo al DL n° 158/2009, en el caso particular de las pequeñas entidades se ha creado un nivel adicional para llenar las lagunas, que comprende la utilización de las NCIF que son el régimen general del SNC.

Respecto a la normativa para microentidades, aunque el NC-ME no hace referencia expresa a jerarquía normativa, para llenar lagunas, el preámbulo del DL nº 36A / 2011 establece que:

> "(...) el nuevo régimen contable aplicable a las microempresas utiliza conceptos, definiciones y procedimientos contables generalmente aceptados en Portugal, tal como los mencionados en el SNC. Dicha metodología permite una fácil comunicabilidad vertical (el subrayado es nuestro) siempre que los cambios en el tamaño de las entidades impliquen diferentes requisitos de presentación de información financiera o las entidades ejerzan la opción para la aplicación de las normas contables generales, contenidas en el DL n° 158/2009, de 13 de julio, tal como está previsto en el artículo 5 de la Ley nº 35/2010, de 2 de septiembre".

Dicha disposición sugiere, así, una aplicación de la normativa SNC siempre que la normativa de microentidades no sea suficiente. Por lo tanto, con el fin de garantizar la comunicabilidad vertical entre las normativas, consideramos implícita la posibilidad de la aplicación suplementaria de las normas sobre la misma lógica previamente presentada.

8.3. Marco legal: Rol de las Normas en Portugal

Como ya señalamos, las NIIF adoptadas en la UE son de aplicación obligatoria para las empresas cotizadas en bolsa desde 2005. Sin embargo, Portugal ha creado un marco legal propio (el SNC) de aplicación obligatoria desde 2010 para el resto de las empresas. Dicho modelo supone una clara aproximación de la normativa contable portuguesa a la normativa del IASB aprobada en la UE, asegurando la compatibilidad con las Directivas Comunitarias.

En una primera fase, la CNC decidió no adaptar algunas NIIF debido a la extensión y complejidad de las mismas. Así, el SNC no acoge todas las normas del IASB adoptadas por la UE; las siguientes normas han sido excluidas del SNC:

- NIC 14. Información Financiera por Segmentos.
- NIC 26. Contabilización e información financiera sobre planes de prestaciones por retiro.
- NIC 29. Información financiera en economías hiperinflacionarias.
- NIC 33. Ganancias por acción.

- NIC 34. Información financiera intermedia.
- NIIF 2. Pagos basados en Acciones.

También han sido excluidas de forma parcial las siguientes normas:

- NIC 19. Retribuciones a los empleados.
- IAS 32. Instrumentos financieros: Presentación.
- IAS 39. Instrumentos financieros: reconocimiento y valoración.

Además, se han excluido partes o párrafos de las NIIF específicamente destinadas al sector financiero:

- NIC 30. Información a revelar en los estados financieros de bancos y entidades financieras similares.
- NIIF 4. Contratos de seguros.

Una vez que el SNC ha sido diseñado teniendo en cuenta la realidad económica empresarial portuguesa y su sistema jurídico, las NCIF constituyen una adaptación de las NIIF adoptadas por la UE, como se muestra en la tabla 5 que indica las normas internacionales en las que se han basado.

Tabla 5 - NCIF

Nº	NCIF	Norma IASB
1	Estructura y Contenido de los Estados Financieros	NIC 1
2	Estado de flujos de efectivo	NIC 7
3	Adopción por la primera vez de las NCIF	NIIF 1
4	Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores.	NIC 8
5	Información a revelar sobre partes vinculadas	NIC 24
6	Activos Intangibles	NIC 38
7	Inmovilizado material	NIC 16
8	Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuadas	NIIF 5
9	Arrendamientos	NIC 17
10	Costes por intereses.	NIC 23
11	Inversiones inmobiliarias	NIC 40
12	Deterioro del valor de los activos.	NIC36
13	Participaciones en negocios conjuntos y Inversiones en entidades asociadas	NIC 28 e 31
14	Combinaciones de negocios	NIIF 3
15	Estados financieros consolidados y separados	NIC 27
16	Exploración y Evaluación de Recursos Minerales	NIIF 6
17	Agricultura	NIC 41
18	Inventarios	NIC 2
19	Contratos de construcción	NIC11

20	Ingresos brutos	NIC 18
21	Provisiones, Pasivos Contingentes y Pasivos Contingentes	NIC 37
22	Contabilización de las subvenciones oficiales e información a revelar sobre ayudas públicas.	NIC 20
23	Efectos de las variaciones en los tipos de cambio de la moneda extranjera	NIC 21
24	Hechos posteriores a la fecha del balance.	NIC 10
25	Impostos Sobre las Ganancias	NIC 12
26	Materias medioambientales	-
27	Instrumentos Financieros	NIC32/39 – NIIF 7
28	Retribuciones a los empleados	NIC 19

Sin prejuicio de la necesidad de la CNC de emitir algunas NI, por razones inherentes a la realidad portuguesa, también ha incorporado en las NCIF las interpretaciones del IASB (SIC- IFRIC) directamente relacionadas. Ha intentado, así, mantener los vínculos de coherencia interna y la articulación lógica entre las diversas normas producidas, las cuales deben ser tomadas en conjunto como marco legal a aplicar.
Las NI son documentos que procuran aclarar posibles dudas que puedan surgir en el tratamiento contable de algunos temas. Se han creado:

- NI 1. Consolidación – entidades de Finalidades Especiales;
- NI 2. Técnicas de Valor Presente para medir el Valor de Uso.

Como hemos referido, la NCIF-PE también forma parte integrante del SNC. Dicha norma tiene 18 capítulos correspondientes a los resúmenes de cada uno de las NCIF consideradas más relevantes para este tipo de entidades (tabla 6). Sin embargo no tiene resúmenes de las NCIF que se ocupan de áreas específicas de determinados sectores de actividad (Cravo, 2005).

Tabla 6 – Capítulos de la NCIF-PE

Capítulo	Descripción
1	Objetivo;
2	Ámbito;
3	Consideraciones Generales sobre Reconocimiento;
4	Estructura y Contenido de los Estados Financieros;
5	Adopción por la primera vez de la NCIF;
6	Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores;
7	Inmovilizado material;
8	Activos Intangibles;
9	Arrendamientos;
10	Costes por intereses;
11	Inventarios;
12	Ingresos brutos;

13	Provisiones, Pasivos Contingentes y Pasivos Contingentes;
14	Contabilización de las subvenciones oficiales e información a revelar sobre ayudas públicas.;
15	Efectos de las variaciones en los tipos de cambio de la moneda extranjera;
16	Impuestossobre las Ganancias;
17	Instrumentos Financieros;
18	Retribuciones a los empleados.

Por tanto, es evidente que el tratamiento contable de la NCIF-PE no essustancialmente diferente de las NCIF que sirven de base. Las políticas y criterios de reconocimiento y medición son los mismos, aunque menos desarrollados. Los requisitos de divulgación son significativamente más bajos, limitándose a lo estimado absolutamente necesario para mantener la consistencia y el nivel de la información deseada.

8.4. Investigación inherente a la adopción y aplicación de las normas

El estudio del impacto de nuevas normativas contables en un determinado país es un área de investigación que plantea el interés de la comunidad académica.

Tras el proceso de armonización contable vivido dentro de la UE, en particular a partir de 2005 con la adopción obligatoria de las NIIF por los grupos cotizados, hemos asistido a la proliferación de estudios sobre el impacto de la transición para la normativa del IASB, en diferentes países, como España (Callao et al., 2007; Perramon y Amat 2006; Navarro-Garcia y Bastilda, 2010); Italia (Cordazzo, 2008); Polónia (Jaruga et al., 2007), Finlandia (Lantto e Sahlström, 2009); Alemana (Hung y Subramanyam, 2007; Haller et al., 2009) y Grecia (Tsalavoutas y Evans 2007; Bellas et al., 2007) que presentan, como resultado común, mayor impacto en el resultado neto y en los fondos propios.

En este momento se puede considerar que, en Portugal, las NIIF y el SNC ya están en marcha y funcionando, y hay estudios que examinan el impacto de la adopción tanto de las NIIF (Cordeiro et al., 2007; Guerreiro, 2006; Lopes y Viana, 2008; Costa y Lopes, 2009; Fernandes, 2007; Morais y Curto, 2008), como del SNC (Machado, 2012; Pinheiro et al., 2014; Serrenho et al., 2013; Costa, 2013; Brito, 2014).

En el primer caso, podemos decir que los estudios consideran que la normativa portuguesa es más conservadora que las NIIF y concluyenque hay un mayor impacto a nivel del reconocimiento de los activos intangibles, del tratamiento contable del fondo de comercio y de los instrumentos financieros.

En lo que respecta a los estudios sobre la adopción del SNC, consideran que hay impactos significativos en los intangibles, inventarios y pasivo, así como en los ratios de endeudamiento, solvencia y autonomía financiera. Además, apuntan a un cambio de mayor impacto en los fondos propios, tal vez debido a la reclasificación de las subvenciones para activos con un criterio que contradice las normas internacionales de contabilidad.

8.5. Conclusiones y recomendaciones.

La normalización contable portuguesa permite una aproximación a las normas internacionales, a fin de permitir a nuestro país alinearse con las Directivas y Reglamentos contables de la UE, sin por ello ignorar las características y necesidades de las empresas portuguesas (PYME predominantemente). Asimismo, el actual modelo contable portugués asienta en tres niveles de normalización, es decir, la normativa del IASB (NIIF) adoptada en la UE, la normativa SNC (NCIF, ESNL y NCIF-PE) y el régimen de normalización para las microentidades.

El SNC es un modelo basado en principios, en lugar de reglas explícitas, adherente al modelo IASB-UE, pero garantizando la compatibilidad con las versiones actuales de las Directivas comunitarias. Se pretende que sea lo suficientemente flexible para acoger con oportunidad los cambios en las normas del IASB adoptadas en la UE.

En este tema, es relevante hacer referencia a la nueva Directiva de Contabilidad, (Directiva 2013/34/UE, de 29 de junio), que busca la revocación de las IV y VII Directivas contables y su sustitución por una única que regule la misma materia. Dicha Directiva tiene por objeto limitar los requisitos contables de las pequeñas empresas y de las microentidades. Según la CNC, los límites establecidos en esta nueva directiva no están mínimamente adaptados a la realidad del tejido económico nacional. Por otra parte, Portugal ya ha pasado por un esfuerzo de armonización

contable, donde están previstos sistemas contables basados en las normas del IASB pero más simplificados (como la NCIF-PE y la NC-ME), cuyos límites para su aplicación no son comparables con la Directiva.

En este sentido, en el momento de la propuesta de Directiva, el Consejo General de la CNC expresó su preocupación por las consecuencias de su transposición a la legislación nacional, toda vez que implicaría un incremento de los gastos administrativos. De hecho, desde 2006, Portugal tiene un sistema centralizado con diversa información contable, fiscal y estadística —Información Empresarial Simplificada (IES)—, y, desde 2010 existe el SNC, que se basa en las mejores prácticas contables adoptadas en la UE. Esto ya ha dado lugar a una importante carga financiera para las empresas, a través de la inversión en *software* y de la formación de sus empleados.

Por otra parte, en su texto la nueva Directiva establece que los requisitos contables y de divulgación aplicables a las pequeñas entidades deben armonizarse en toda la UE. Sin embargo, el contenido de la Directiva se desvía sustancialmente de las normas emitidas por IASB, en las que se basan el SNC. De hecho, hay áreas en las que la Directiva dispone de forma contraria a las normas del IASB y a la propia normativa nacional (por ejemplo, el tratamiento contable del *Goodwill*, que según la Directiva debe ser amortizado). En otras materias parece haber un retroceso tanto en la terminología (de nuevo surge el concepto de "gastos con el fondo de comercio"), como en la posibilidad de acoger soluciones contables que habían sido eliminadas (por ejemplo, el criterio LIFO).

Cabe, pues, preguntarse si la presente Directiva no representa un retroceso en el proceso de armonización contable, poniendo en cuestión gran parte del trabajo realizado en dicha materia, tanto en la UE como a nivel nacional. El modelo anglosajón basado en la "imagen fiel", que comenzaba a arraigar, ahora está amenazado, pareciendo resurgir el modelo continental tradicional.

Referencias

Banco Mundial (2014). Reports of the Observance of Standards and Codes [enlínea]. *ROSC*. http://www.worldbank.org/ifa/rosc_more.html. Fecha de consulta: 9 setiembre de 2014.

Bellas, A.; Toudas, K.; y Papadatos, K. (2007). The consequences of applying International Accounting Standards (IAS) to the financial statements of Greek companies. *30th Annual Congress of European Accounting Association*, Lisbon - Portugal.

Brito, A. (2014). O impacto da adoção das NCIF (SNC) na qualidade da informação financeira no setor do turismo. estudo da realidade portuguesa, Dissertação de mestrado. Lisboa: Universidade Autónoma de Lisboa.

Callao, S.; Jarne, J. y Laínez, J. (2007). Adoption of IFRS in Spain. Effect on the comparability and relevance of financial reporting*, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 16, 148-178.

CINIF (2011). *Convergencia de las NIF con las IFRS. Análisis de las principales diferencias*. Consejo para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, A.C. México.

CINIF (2014). *Normas de Información Financiera*. Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, A.C. IMCP. México.

Comisión Nacional Supervisora de Empresas y Valores (1984). *Resolución CONASEV 006-84-EFC/94.10.* Lima, 15 de febrero.

(1999a). *Resolución Conasev 103-99-EF/94.10*. Lima, 24 de noviembre.

(1999b). *Resolución de Gerencia General 010-2008-EF/94.01*. Lima, 3 de marzo.

(2010). *Resolución Conasev 102-2010-EF/94.01*. Lima, 14 de octubre.

(2012). *Resolución SMV 11-2012-SMV/01.* Lima, 27 de abril.

(2013). *Resolución de Superintendencia Adjunta SMV 00159-2013-SMV/02.* Lima, 11 de diciembre.

Comissão de Normalização Contabilística (2003). *Projecto de Linhas de Orientação para um Novo Modelo de Normalização Contabilística*.

Comité de Normas de Aseguramiento (2014). Informe Final de los Los ISA: Incorporación conveniente y necesaria para la convergencia [en línea]. *DIAN*. http://www.defensoriadian.gov.co/wp-Content/uploads/Informe_final_comit%C3%A9_de_normas_de_aseguramiento.pdf.Fecha de consulta: 23abril de 2015.

Congreso de la República del Perú (1987). *Ley 24680. Ley del Sistema Nacional de Contabilidad.* Lima, 3 de junio.

(2006). *Ley 28708. Ley General del Sistema Nacional de Contabilidad*. Lima, 10 de abril.

(1996). *Decreto Legislativo 861. Ley de Mercado de Valores*. Lima, 21 de octubre.

(2000). *Ley 27323. Ley que modifica el decreto Ley 26126, Ley Orgánica de Conasev.* Lima, 23 de julio.

(2011). *Ley 29720. Ley que promueve las emisiones de valores mobiliarios y fortalece el mercado de capitales*. Lima, 25 de junio.

Consejo Normativo de Contabilidad (1994). *Resolución 5-94-EF/93.01 del Consejo Normativo de Contabilidad.* Lima, 18 de abril.

(1998). *Resolución 013-98-EF/93.01 del Consejo Normativo de Contabilidad*. Lima, 23 de julio.

(1998). *Resolución 050-2012-EF/30 del Consejo Normativo de Contabilidad*. Lima,19 de marzo.

(2008). Resolución 041-2008-EF/94 del Consejo Normativo de Contabilidad. Lima,25 de octubre.

Consejo Técnico de la Contaduría Pública. (2014) Propuesta de Normas de Aseguramiento de la información financiera para la convergencia a estándares internacionales[en línea]. *DIAN*. http://www.defensoriadian.gov.co/wp-content/uploads/PropuestaNormasAseguramientoCuartaPreguntaDOC_CTCP_372.pdf. Fecha de consulta: 23abril de 2015.

Cordazzo, M. (2008). *The impact of IAS/IFRS on accounting practices: evidence from Italian listed companies*. Working Paper, Free University of Bozen-Bolzano, School of Economics and Management.

Cordeiro, R.; Couto, G. y Silva, F. (2007). *Measuring the Impact of International Financial Reporting Standards (IFRS) in Firm Reporting: the Case of Portugal*. CópiaElectronica disponible en .http.//ssrn.com/abstract=969972.

Costa, P. (2013). O impacto da adoção do SNC no capital próprio das empresas portuguesas. Dissertação de mestrado. Setúbal: Instituto Politécnico de Setúbal.

Costa, J. y Lopes., P. (2009). O impacto da Adopção das IAS/IFRS nas Demonstrações Financeiras das Empresas Cotadas na Euronext Lisboa.*Revista de Contabilidade & Gestão*, 9, Março,49-85.

Cravo, D. (2005). *O Novo Modelo de Normalização Contabilística- Para empresas não sujeitas à supervisão do Banco de Portugal nem do Instituto de Seguros de Portugal*, Manual de Formação Segmentada, OTOC.

Cravo, D. (2009).*O Regime de pequenas entidades no quadro do SNC*, Manual de Formação Segmentada, OTOC.

Cuevas, C. (2010). Por fin …el 2160 [en línea]. http://bibliotecadigital.icesi.edu.co/biblioteca_digital/bitstream/10906/3895/1/Porfin_2160.pdf. Fecha de consulta: 23abril de 2015.

Deloitte Global ServicesLimited (2014). Use of IFRS byjurisdiction [en línea]. IAS*Plus*. http://www.iasplus.com/en/resources/ifrs-topics/use-of-ifrs. Fecha de consulta: 9 setiembre de 2014.

Donoso, R. (1996). *Una contribución a la historia de la Contabilidad: Análisis de las prácticas contables desarrolladas por la tesorería de la Casa de Contratación de las Indias de Sevilla (1503-1717)*. Sevilla: Universidad de Sevilla.

Fernandes, P. (2007) O Impacto da Entrada em Vigor das IFRS na Gestão de Resultados. A Experiência Ibérica.*Tese de Mestrado em Ciências Empresariais – Finanças*. Porto: Universidade do Porto.

Guerreiro, M. (2006). Impacto da adopção das International Financial Reporting Standards. factores explicativos do nível de informação divulgada pelas empresas portuguesas cotadas.*Contabilidade e Gestão*, 3, 7-32.

Haller, A.; Ernstberger, J. y Froschhammer, M. (2009). Implications of the mandatory transition from national GAAP to IFRS — Empirical evidence from

Germany.*Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, 25, 226-236.

Hung, M. y Subramanyam, K. (2007). Financial Statement Effects of Adopting International Accounting Standards: the Case of Germany.*Review of Accounting Studies*, 12, 623-657.

IFRS Foundation (2009). Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades [en línea]. *IFRS*. http://www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/Pages/IFRS-for-SMEs-and-related-material.aspx. Fecha de consulta: 9 setiembre de 2014.

IFRS Foundation (2013). *Normas Internacionales de Información Financiera*. Londres: IFRS Foundation.

(2014). Jurisdiction Profiles [enlínea]. *IFRS.* http://www.ifrs.org/use-around-the-world/Pages/Jurisdiction-profiles.aspx. Fecha de consulta: 9 setiembre de 2014.

International Federation of Accountants (2004). Declaraciones sobre las Obligaciones de los Miembros.[en línea]. *IFAC*. http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/statements_of_membership_obligations_1_7_spanish_version.pdf. Fecha de consulta: 23abril de 2015.

Jaruga, A.; Fijalkowska, J.; Jaruga-Baranowska, M. y Frendzel, M. (2007). The impact of IAS/IFRS on Polish accounting regulations and their practical implementation in Poland.*Accounting in Europe*, 4(1), 67-78.

Lantto, A. y Sahlström, P. (2009). Impact of International Financial Reporting Standard adoption on key financial ratios.*Accounting and Finance*, 49, 341-361.

Lopes, P. y Viana, R. (2008). The transition to IFRS. disclosures by Portuguese listed companies.FEP *WorkingPapers*, 285, August.

Luna, J. & Muñoz, L. (2011). Colombia: Hacia la Adopción y Aplicación de las NIIF y su Importancia. *Revista Adversia*, Vol. 8, 30-32.

Machado, J. (2012). Os primeiros impactos da adoção do SNC nas PME de excelência em Portugal.*Dissertação de Mestrado*. Braga: Universidade do Minho.

Mancilla,M. E. (2014). *Contabilidad Internacional*. Universidad La Salle, Cd. México.

Mancilla,M. E. (2013). Análisis empírico sobre las empresas que reportan en el marco de las IFRS en México. *Cuadernos de Contabilidad*, 14 (35), 373-394.

Ministerio de Comercio, Industria y Turismo (1993). Decreto 2649 de 1993[en línea].http://puc.com.co/normatividad/decreto-2649-1993. Fecha de consulta: 23abril de 2015.

(2011). Decreto 2649 de 1993 [en línea]. https://www.superfinanciera.gov.co/.Fecha de consulta: 23abril de 2015.

Molina, R. (2013). NIIF para las PYMES: ¿La solución al problema para la aplicación de la normativa internacional? *Contabilidad y Negocios,* 8 (16), 21-34.

Monteiro, S. (2013). Manual de Contabilidade Financeira. Vida Económica.

Morais, A. I. y Curto J.(2008). Accounting Quality and the Adoption of IASB Standards – Portuguese Evidence.*Revista Contabilidade e Finanças*, USP, São Paulo,V. 19, 48,103-111, setembro/dezembro.

Navarro-García, C. y Bastida, F. (2010). An empirical insight on Spanish listed companies' perceptions of International Financial Reporting Standards.*Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 19, 110-120.

Pérez, S. (2013). Contabilidad de los fenómenos patrimoniales [en línea]. http://www.monografias.com/trabajos95/contabilidad-fenomenos-patrimoniales/contabilidad-fenomenos-patrimoniales.shtml. Fecha de consulta: 23 abril de 2015.

Perramon, J. y Amat, O. (2006). IFRS introduccion and its effects on listed companies in Spain".*EconomicsWorkingPapers*, nº 975. Barcelona: UniversitatPompeu Fabra.

Pinheiro, C.; Cruz, S. y Azevedo, G. (2014). Impacto da Adoção do SNC na Ótica do Preparador da Informação Financeira.*Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, Vol. 8 (1), 96-118.

PricewaterhouseCoopers (2012). Tercer termómetro de las IFRS Colombia 2012[en línea]. http://www.pwc.com/es_CO/co/ifrs/assets/termo-dic12.pdf. Fecha de consulta: 23 abril de 2015.

Serrenho, C.; Fernandes, J. y Gonçalves, C. (2013). O impacto da adoção do SNC nas empresas portuguesas de construção e de comércio por grosso, *XIV Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria.* Lisboa.

Superintendencia de Banca, Seguros y AFP (1998). Manual de Contabilidad para las Empresas del Sistema Financiero.*Resolución SBS 895-98.* Lima, 1 de setiembre de 1998.

Superintendencia de Sociedades (2014). Circular externa 115 del 2014[en línea]. http://www.supersociedades.gov.co/superintendencia/normatividad/circulares-externas/Normatividad%20Circulares%20Externas/CE%20115-000002.pdf. Fecha de consulta: 23 abril de 2015.

Tsalavoutas, I. y Evans, L.(2007).Comparing International Financial Reporting Standards (IFRSs) and Greek GAAP: financial statements effects, *Draft paper.*

Vásquez, R.& Franco, W. (2013). *El ABC de las NIIF*. Bogotá, Colombia. LEGIS.