

INSTITUTO TECNOLÓGICO DE COSTA RICA
ESCUELA DE ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS
LICENCIATURA EN CONTADURIA PÚBLICA
SEMINARIO GERENCIAL



CONVERGENCIA ENTRE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE
INFORMACIÓN FINANCIERA (NIIF) Y LOS PRINCIPIOS DE
CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS DE LOS EEUU (US
GAAP)

Profesor

Sossa Mora Eduardo

Elaborado por:

Araya Hernández Henry Alfonso
Sánchez Meneses Mónica

200019357
200030327

II Semestre, 2006

San José, Costa Rica.

Dedicatoria

Ante todo a Dios por brindarnos el don de la vida, por su infinito amor, por ser nuestro respaldo en todo momento y por darnos la oportunidad de conocernos y enamorarnos.

A nuestros padres, suegros y hermanos por su amor, consejos, apoyo incondicional y comprensión durante estas casi dos décadas de estudio. A todos ustedes muchas gracias por ser parte de nuestras vidas y nosotros de las suyas.

A nosotros por completar una etapa de nuestras vidas e iniciar un nuevo capítulo, de los muchos que emprenderemos juntos como ahora como novios y pronto como esposos.

Agradecimiento

Por este medio queremos agradecer al Lic, Eduardo Sossa Mora nuestro profesor guía por su valiosa colaboración y asesoría en la realización de esta investigación.

Así mismo a la Licda. Adriana Hernández Herrera, al Lic. Juan Carlos Fonseca, a la Licda. Isabel Pereira y la Sra. Karen Kalishek por su colaboración en las entrevistas.

A todos ellos(as) así como a todas aquellas personas cuyo nombre se haya omitido, muchas gracias por que sin su ayuda no habría sido posible la realización de este proyecto.

Tabla de Contenidos

TABLA DE CONTENIDOS.....	4
ÍNDICE DE TABLAS.....	6
ÍNDICE DE FIGURAS.....	7
TÉRMINOS CLAVE.....	8
A. IFAC.....	8
B. IASC.....	8
C. IASB.....	9
D. NIC (IAS).....	9
E. NIIF (IFRS).....	10
F. FASB.....	10
G. US GAAP.....	11
CAPÍTULO I: ASPECTOS GENERALES DE LA INVESTIGACIÓN.....	12
A. INTRODUCCIÓN.....	12
B. DEFINICIÓN DEL TEMA.....	15
C. JUSTIFICACIÓN DEL ESTUDIO.....	15
D. OBJETIVOS.....	18
1. Objetivo General.....	18
2. Objetivos Específicos.....	18
E. ALCANCE.....	19
CAPÍTULO II: METODOLOGÍA.....	21
A. TIPO DE INVESTIGACIÓN.....	22
1. Exploratoria.....	22
2. Concluyente descriptiva.....	23
B. FUENTES DE INFORMACIÓN.....	24
1. Fuentes Primarias.....	24
2. Fuentes Secundarias.....	25
C. MÉTODO DE RECOLECCIÓN DE DATOS.....	25
D. ANÁLISIS DE INFORMACIÓN.....	25
E. FORMULACIÓN DE CONCLUSIONES.....	26
F. CRONOGRAMA.....	27
CAPÍTULO III: ASPECTOS TEÓRICOS.....	28
A. CONTABILIDAD.....	29
1. Contabilidad Financiera.....	32
2. Contabilidad Fiscal.....	32
3. Contabilidad Administrativa.....	33
B. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS.....	33
C. NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA.....	35
D. INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (IASB).....	42
E. COMITÉ DE INTERPRETACIONES DE NIIF (IFRIC).....	45
F. FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (FASB).....	45
G. SEC (COMISIÓN DE TÍTULOS VALORES Y CAMBIOS).....	47
H. CONVERGENCIA.....	49
CAPÍTULO IV: CONVERGENCIA NIIF – US GAAP.....	50

A.	ANTECEDENTES.....	50
1.	<i>Procesos de Convergencia IASB</i>	54
2.	<i>Convergencia en América</i>	54
3.	<i>Convergencia en Europa</i>	57
4.	<i>Acuerdo de Norwalk</i>	60
B.	SITUACIÓN ACTUAL	63
C.	PROCESO DE CONVERGENCIA NIIF – US GAAP.....	71
D.	ANÁLISIS DE CONVERGENCIA	76
1.	<i>NIC 01: Presentación de Estados Financieros</i>	76
2.	<i>NIC 02: Inventario</i>	87
3.	<i>NIC 08: Políticas contables, cambios en estimaciones contables y errores.</i>	92
4.	<i>NIC 12: Impuesto a las Ganancias</i>	97
5.	<i>NIC 16: Propiedad, planta y equipo</i>	101
6.	<i>NIC 17: Arrendamiento</i>	106
7.	<i>NIC 21: Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera</i>	112
8.	<i>NIC 27: Estados financieros consolidados y separados.</i>	119
9.	<i>NIC 28: Contabilización de inversiones en empresas asociadas.</i>	128
10.	<i>NIC 38: Activos Intangibles</i>	132
E.	EFFECTOS DE LA CONVERGENCIA EN EL MEDIO COSTARRICENSE.....	143
	CAPÍTULO V: CONCLUSIONES.....	146
	BIBLIOGRAFÍA.....	148
	APÉNDICES.....	152
	APÉNDICE A.....	153
	APÉNDICE B.....	157
	APÉNDICE C.....	161
	APÉNDICE D.....	166

Índice de Tablas

TABLA 4. 1 ACTIVIDADES DEL IASB Y FASB TRAS ACUERDO NORWALK.....	61
TABLA 4. 2 INVESTIGACIÓN APLICADA DE ARMONIZACIÓN DE NORMAS CONTABLES.....	65
TABLA 4.3 USO DE NIIF POR PARTE DE EMPRESAS COTIZADAS EN EL 2005.....	67
TABLA 4. 4 PARTIDAS DEL BALANCE DE SITUACIÓN	81
TABLA 4.5 CLASIFICACIÓN DE ACTIVIDADES	85
TABLA 4.6 CUADRO COMPARATIVO NIC 01	86
TABLA 4.7 MÉTODOS DE VALORACIÓN DEL COSTO.....	89
TABLA 4.8 CUADRO COMPARATIVO NIC 02	91
TABLA 4.9 CUADRO COMPARATIVO NIC 08	96
TABLA 4.10 CUADRO COMPARATIVO NIC 12	100
TABLA 4.11 CUADRO COMPARATIVO NIC 16	105
TABLA 4.12 INDICADORES DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO	107
TABLA 4.13 INDICADORES DE VENTA CON ARRENDAMIENTO POSTERIOR	110
TABLA 4.14 CUADRO COMPARATIVO NIC 17	111
TABLA 4.15 CUADRO COMPARATIVO NIC 21	117
TABLA 4.16 CUADRO COMPARATIVO NIC 27	126
TABLA 4.17 CUADRO COMPARATIVO NIC 28.....	131
TABLA 4.18 CUADRO COMPARATIVO NIC 38	142

Índice de Figuras

FIGURA 3. 1 PRINCIPALES CORRIENTES CONTABLES.....	29
FIGURA 3. 2. ESTRUCTURA NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA	37
FIGURA 3. 3. ESTRUCTURA DEL IASB.....	44
FIGURA 4.1 GRADO DE ADOPCIÓN DE LAS NIIF ALREDEDOR DEL MUNDOGRADO DE ADOPCIÓN DE LAS NIIF ALREDEDOR DEL MUNDO	64

Términos Clave

A. IFAC

Son las siglas de la Federación Internacional de Contadores (International Federation of Accountants) la cual es la organización mundial que agrupa a los cuerpos de contabilidad, tiene como propósito el desarrollar y mejorar la profesión contable con estándares armonizados.

B. IASC

Siglas en Inglés del antiguo Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Committee), el cual fue fundado como un cuerpo independiente del sector privado en 1973, como resultado de un convenio entre las organizaciones contables de Australia, Canadá, Francia, Alemania, Japón, México, Holanda, Reino Unido, Irlanda y los Estados Unidos de América. Fue la entidad que inicialmente desarrolló las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), para el año 2001 evolucionó y se transformó en el IASB.

C. IASB

Se refiere al Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Board) entidad que inicio operaciones el abril de 2001, desde su aparición su mayor lema es convergencia, tiene encomendado el desarrollo para el interés publico, de un conjunto de normas generales de contabilidad de elevada calidad, que exijan transparencia y comparabilidad dentro de la información contenida en los estados financieros.

D. NIC (IAS)

De esta manera son conocidas las Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards). Es un conjunto de normas que establecen la información que debe presentarse en los estados financieros y la forma en que debe aparecer. Las NIC son normas que el hombre, de acuerdo sus experiencias comerciales, ha considerado de importancia en la presentación de la información financiera. Por tanto, son normas orientadas al inversor, su objetivo es reflejar la esencia económica de las operaciones del negocio, y presentar una imagen fiel de la situación financiera de una empresa. Las NIC son emitidas por el IASB.

E. NIIF (IFRS)

Las Normas Internacionales de Información Financiera (International Financial Reporting Standards) antes Normas Internacionales de Contabilidad, son emitidas por el International Accounting Standards Boards (IASB), basan su utilidad en la información presentada en los Estados Financieros. Las NIIF aparecen como consecuencia del Comercio Internacional mediante la Globalización de la Economía, en la cual intervienen la práctica de Importación y Exportación de Bienes y Servicios, los mismos se fueron aplicando hasta llegar a la inversión directa de otros países extranjeros promoviendo así el cambio fundamental hacia la practica internacional de los negocios.

F. FASB

Son las siglas en Inglés de la Junta de Normas de Contabilidad Financiera (Financial Accounting Standards Board) la cual es un organismo independiente encargado de la emisión de normas de contabilidad para los Estados Unidos de América. Recibe recursos de la Financial Accounting Fundation (FAF) constituida para tal efecto, esta a su vez recibe donaciones de distintas entidades que hacen sus aportaciones libremente.

G. US GAAP

Se conoce con este nombre a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en los Estados Unidos (United States General Accepted Accounting Principles), los cuales tienen como fundamento una serie de supuestos o postulados, reglas y criterios contables básicos aplicables a conceptos específicos. Estos son originados por medio del FASB y tienen el respaldo de la Comisión de Títulos – Valores y Cambios de los Estados Unidos.

Capítulo I: Aspectos Generales de la Investigación

A. Introducción

El presente trabajo de investigación fue realizado como parte del Seminario Gerencial para optar por el grado de Licenciatura en Administración de Empresas con Énfasis en Contaduría Pública del Instituto Tecnológico de Costa Rica. Este proyecto consiste en identificar y explicar el proceso de convergencia entre las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en los Estados Unidos de América (US GAAP).

Ante la globalización económica, la contabilidad se ha adaptado a las necesidades de las empresas que se han unido a esta tendencia, de ahí que la contabilidad se ha vuelto una herramienta fundamental para la toma de decisiones gerenciales. Por tanto, ante el proceso de internacionalización de negocios, en donde destaca la participación de empresas de distintos países en diversos mercados de capitales, se demanda una respuesta contable que permita contar con normas comunes de contabilidad que faciliten el registro contable de las transacciones entre empresas de diferentes países y la preparación de sus estados financieros.

En el contexto actual de un mundo globalizado con empresas en diversos mercados financieros, es fundamental lograr la existencia de un conjunto de normativas contables de aplicación supranacional, situación que no ocurre actualmente. De ahí la importancia de lograr que las principales normativas contables, a saber las NIIF y US GAAP, logren converger pues las segundas, debido a que son de aplicación obligatoria en los Estados Unidos de América, influyen directamente sobre las empresas que invierten en el mercado estadounidense, lo cual implica una influencia global debido al liderazgo de las empresas e inversionistas de ese país

El hecho de que las empresas norteamericanas apliquen los US GAAP en la emisión de títulos, negociados por medio de las bolsas de valores, representa un reto para todas aquellas empresas e incluso inversionistas de otros países familiarizados con otra manera de elaborar y presentar información financiera. Esta situación los obliga a conocer como propia la normativa estadounidense en caso de que busquen la captación de recursos o una mayor participación.

Por tanto, el lograr una convergencia es indispensable pues facilitará la interacción por parte de inversionistas y empresas de manera que en el ámbito mundial se podrá invertir o captar recursos económicos de manera transparente sin necesidad de efectuar conversiones de estados financieros.

El presente trabajo se elabora en 5 capítulos, con la siguiente estructura:

En el primer capítulo se encuentra la introducción del estudio, su delimitación, y justificación. También se expone su objetivo general y sus objetivos específicos, y el alcance del presente trabajo.

En el segundo capítulo se expone la metodología aplicada en este trabajo, se describe el procedimiento que se empleó para realizar la investigación y análisis, se señalan las fuentes de información utilizadas, las técnicas de recolección de la información, así como las técnicas para el análisis de la información y la formulación de conclusiones.

En el tercer capítulo se muestra el Marco Teórico, el cual constituye un grupo coordinado y coherente de conceptos y proposiciones que son necesarios para abordar el tema. Implica situar el problema dentro de un conjunto de conocimientos, lo que permite orientar la búsqueda y ofrecer una conceptualización adecuada de los términos utilizados. Se tratan términos como convergencia, contabilidad y las distintas normativas que los rigen como los US GAAP y NIIF, las cuales son el eje central de este trabajo.

El cuarto capítulo presenta el cuerpo del trabajo, en esta sección se tratan los temas propios de la convergencia entre los US GAAP y las NIIF considerando aspectos como los antecedentes, otros procesos de convergencia del IASB con otras organizaciones contables y el acuerdo de Norwalk. Profundiza en la temática

originada por los PCGA de los EEUU, las NIIF y su convergencia, culminando con la relevancia de este proceso entre ambas normativas a nivel de mercados internacionales y también en el entorno costarricense.

Finalmente, el quinto capítulo presenta las conclusiones que se originaron como resultado del desarrollo de este estudio.

B. Definición del Tema

Convergencia entre las Normas Internacionales de Información Financieras y los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (US GAAP)

C. Justificación del Estudio

Este estudio se justifica en la necesidad de identificar y explicar el proceso de convergencia entre las Normas Internacionales de Información Financiera y los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados aplicados en los Estados Unidos de América y su impacto en la labor contable de las distintas empresas tanto locales como internacionales que operan en su territorio.

En la actualidad la falta de convergencia afecta principalmente a las entidades extranjeras registradas con operaciones o que cotizan en los mercados financieros de los Estados Unidos, pues deben de efectuar conversiones de estados financieros. También se presenta el caso de empresas estadounidenses que deben convertir sus estados financieros para cumplir con los requisitos de las normativas contables vigentes en los países en los que tienen operaciones, o bien, para cotizar en mercados financieros extranjeros.

Dicho proceso de convergencia tiene un impacto relevante para la comunidad financiera internacional en la medida que contribuye a determinar las pautas básicas para el tratamiento, registro y presentación de las operaciones de un importante grupo de empresas (entre ellas entidades transnacionales que debido a los procesos de globalización y liberación de mercados tienen un posicionamiento global) incluso para todos aquellos entes que estén interesados en cotizar en mercados financieros fuera de su país de origen.

Otro motivo relevante, es que el proceso de convergencia podría tener un impacto desde el punto de vista fiscal en la medida que las nuevas normativas pueden llegar a generar escudos fiscales u otros beneficios para las empresas que los utilicen, siempre y cuando no contravengan la normativa fiscal del país donde efectúan operaciones.

Además, la convergencia tiene un alcance significativo principalmente en el caso de aquellas NIIF que actualmente presentan la flexibilidad de utilizar un tratamiento alternativo, pues esto puede variar bastante los resultados financieros de una compañía en un periodo, situación que afecta la comparabilidad de los Estados Financieros de la empresa a través del tiempo, así como también de la entidad con otras empresas del mercado.

Por tanto, surge la necesidad de la unificación de criterios no solamente para la toma de decisiones gerenciales, sino también en la toma de decisiones de inversión y financiamiento. Así las cosas, la convergencia podría llegar a ser más útil y necesaria para transacciones de negocios como por ejemplo: compra de acciones, fusiones - adquisiciones, negocios conjuntos (join ventures), alianzas estratégicas y emisiones de títulos en el mercado.

La convergencia se requiere ya que viene a generar un estándar global que facilitará el comercio, principalmente para aquellas empresas que buscan cotizar en las bolsas de importantes mercados financieros como Nueva York, Londres y Tokio.

Se eligió este tema y se decidió realizar una investigación acerca de su importancia en el área de contabilidad debido a que es un aspecto fundamental para asegurar la continuidad del negocio, en el marco del ambiente empresarial globalizado. En la medida que agiliza la realización de negocios, todas las partes involucradas tienen un lenguaje común, disminuyendo riesgos originados por los

mismos procesos de conversión de información financiera como lo son información no estandarizada y bases de comparación diferentes, situaciones que tienen un impacto negativo para todos los involucrados.

D. Objetivos

1. Objetivo General

Analizar y evaluar el proceso de convergencia entre las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en los Estados Unidos de América (US GAAP en inglés), su efecto e importancia para las empresas que desean realizar operaciones en distintos mercados financieros internacionales.

2. Objetivos Específicos

- a. Analizar las implicaciones del proceso de convergencia para la comunidad financiera internacional y de forma derivada en Costa Rica.
- b. Evaluar el posible impacto de la convergencia entre los NIIF y los US GAAP, sobre aquellos entes interesados en cotizar en mercados distintos a su mercado de origen.

- c. Analizar los principales cambios de las NIIF adoptadas en Costa Rica para converger con los US-GAAP.

E. Alcance

El estudio se realizó considerando distintas fuentes de información como libros, revistas, sitios oficiales de firmas de auditoría e instituciones reguladoras de normativa contables en el Internet y entrevistas. Por tanto, este consiste en una recopilación de distintas fuentes el cual contempla el proceso de unificación de criterios para lograr la convergencia entre las normativas del IASB y el FASB.

Debido al tiempo destinado para la realización del proyecto (aproximadamente cuatro meses) el estudio comparará diez de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) adoptadas en Costa Rica por el Colegio de Contadores Públicos. Estas normas son:

- a. NIC 1: Presentación de estados financieros

- b. NIC 2: Inventarios

- c. NIC 8: Políticas contables, cambios en estimaciones contables y errores.

- d. NIC 12: Impuesto a las ganancias.

- e. NIC 16: Propiedad planta y equipo

- f. NIC 17: Arrendamientos

- g. NIC 21: Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera

- h. NIC 27: Estados financieros consolidados y separados.

- i. NIC 28: Contabilización de inversiones en empresas asociadas.

- j. NIC 38: Activos intangibles.

Estas NIC fueron seleccionadas debido a la relevancia que tienen dentro del contexto económico internacional ya que, están relacionadas con partidas clave dentro de los estados financieros; además, un estudio que abarque todas las normas implicaría un periodo mucho mayor al disponible.

Capítulo II: Metodología

La investigación es un proceso sistemático mediante el cual se examinan los acontecimientos originados por una determinada situación o actividad por lograr comprenderla. Además, implica una serie de métodos para resolver problemas cotidianos partiendo de la información obtenida.

De acuerdo con la versión en línea del diccionario de la Real Academia Española (2006) la investigación es la acción y efecto de investigar que tiene por fin ampliar el conocimiento científico, sin perseguir, en principio, ninguna aplicación práctica

La investigación es un proceso que está compuesto por varias etapas, entre ellas la metodología, que en esencia es el punto de partida para obtener la información pues en esta etapa se define la organización, forma y herramientas utilizadas, para el análisis de los datos

Según Zorrilla (2003) *“la metodología representa la manera de organizar el proceso de la investigación, de controlar sus resultados y de presentar posibles soluciones a un problema que conlleva la toma de decisiones”*.

Por tanto en este capítulo se mostrará al lector la forma como fue organizado este proyecto.

A. Tipo de Investigación

Por el tipo de estudio que se va a efectuar en el presente seminario de graduación, de acuerdo con el artículo de Grajales (2005) autores como Babbie (1979) y Selltiz et al (1965) se identifican tres tipos de investigación: exploratoria, descriptiva y explicativa. Se puede decir que esta clasificación usa como criterio lo que se pretende con la investigación, sea explorar un área no estudiada antes, describir una situación o pretender una explicación del asunto.

Por tanto, la presente investigación será de tipo:

1. Exploratoria

Considerando lo que señalan esos autores, los estudios exploratorios nos permiten aproximarnos a fenómenos desconocidos, con el fin de aumentar el grado de familiaridad y contribuyen con ideas respecto a la forma correcta de abordar una investigación en particular. Con el propósito de que estos estudios no se constituyan en pérdida de tiempo y recursos, es indispensable aproximarnos a ellos, con una adecuada revisión de la literatura. En pocas ocasiones constituyen un fin en sí mismos, establecen el tono para investigaciones posteriores y se caracterizan por ser

más flexibles en su metodología, son más amplios y dispersos, implican un mayor riesgo y requieren de paciencia, serenidad y receptividad por parte del investigador. El estudio exploratorio se centra en descubrir.

La investigación exploratoria en la etapa inicial o preliminar del proceso de investigación, en ella la información se obtiene de fuentes primarias o secundarias con el fin de suministrar información sobre el problema e identificar cursos de acción. Su principal objetivo es determinar con exactitud el problema e identificar las variables más importantes y a la vez obtener con relativa rapidez, ideas y conocimientos de la situación a analizar.

2. Concluyente descriptiva

La investigación concluyente puede ser descriptiva o causal, en este caso es descriptiva, pues su fin es describir y dar a conocer la normativa vigente, así como las variaciones por parte del IASB y del FASB en relación con la aplicación de su normativa.

Los estudios concluyentes descriptivos buscan desarrollar una imagen o fiel representación (descripción) del fenómeno estudiado a partir de sus características. El énfasis está en el estudio independiente de cada característica, es posible que de alguna manera se integren la mediciones de dos o más características con en fin de determinar cómo es o cómo se manifiesta el fenómeno. Pero en ningún momento se

pretende establecer la forma de relación entre estas características. En algunos casos los resultados pueden ser usados para predecir.

B. Fuentes de Información

Con el fin de obtener la información requerida para realizar la investigación, se acudió a las siguientes fuentes de información:

1. Fuentes Primarias

Se efectuaron entrevistas a personas especialistas y conocedoras de la convergencia entre NIIF y US GAAP, estas personas fueron la subcontralora para el sur de Europa desde una compañía transnacional con presencia global, un gerente de auditoría de la firma Deloitte and Touche, una funcionaria del proyecto PROMECIF y una funcionaria de la compañía IASeminars Inc la cual es una firma especializada en realizar seminarios y capacitaciones en materia contable en el ámbito internacional.

Se trató de obtener entrevistas con funcionarios de otros despachos de auditoría e instituciones pero que no fue posible contactarlos.

2. Fuentes Secundarias

Se seleccionó literatura relacionada con el tema, la cual fue preparada por distintos autores de libros, artículos, revistas electrónicas, páginas de Internet de organizaciones como: IASB y FASB, despachos de auditores como: Price Waterhouse Coopers, Ernst and Young y Deloitte, sitios de colegios de contadores públicos latinoamericanos (Costa Rica, México, Puerto Rico, Perú, Panamá, Chile) y páginas especializadas en la temática contable como: www.redcontable.com, <http://iasplus.deloitte.es>, entre otras.

C. Método de Recolección de Datos

El método de recolección de la información que se utilizó fue investigación por medio de revisión de fuentes bibliográficas, internet y entrevistas semi-estructuradas, en donde se obtuvo información acerca de los principales aspectos propios de la normativa contable tanto para el IASB y el FASB.

D. Análisis de información

Considerando que la información se obtiene por medio de una investigación cualitativa, el análisis de datos textuales puede ser una labor y proceso intensivo. En términos sencillos, el análisis de datos cualitativos involucra la identificación cuidadosa de temas recurrentes entre las diversas fuentes consultadas.

En el caso de esta investigación de seminario de graduación, la identificación de temas y motivos es realizada por medio de la lectura cuidadosa y repetida de los datos por parte del grupo de investigadores. Se genera un listado de temas, que son analizados de acuerdo con los significados que se les confiere, y a la evaluación positiva o negativa por parte de los informantes (entrevistados, bibliografía, fuentes de Internet).

E. Formulación de conclusiones

Con base en los resultados obtenidos del procesamiento y análisis, se procedió a la formulación y presentación de conclusiones.

F. Cronograma

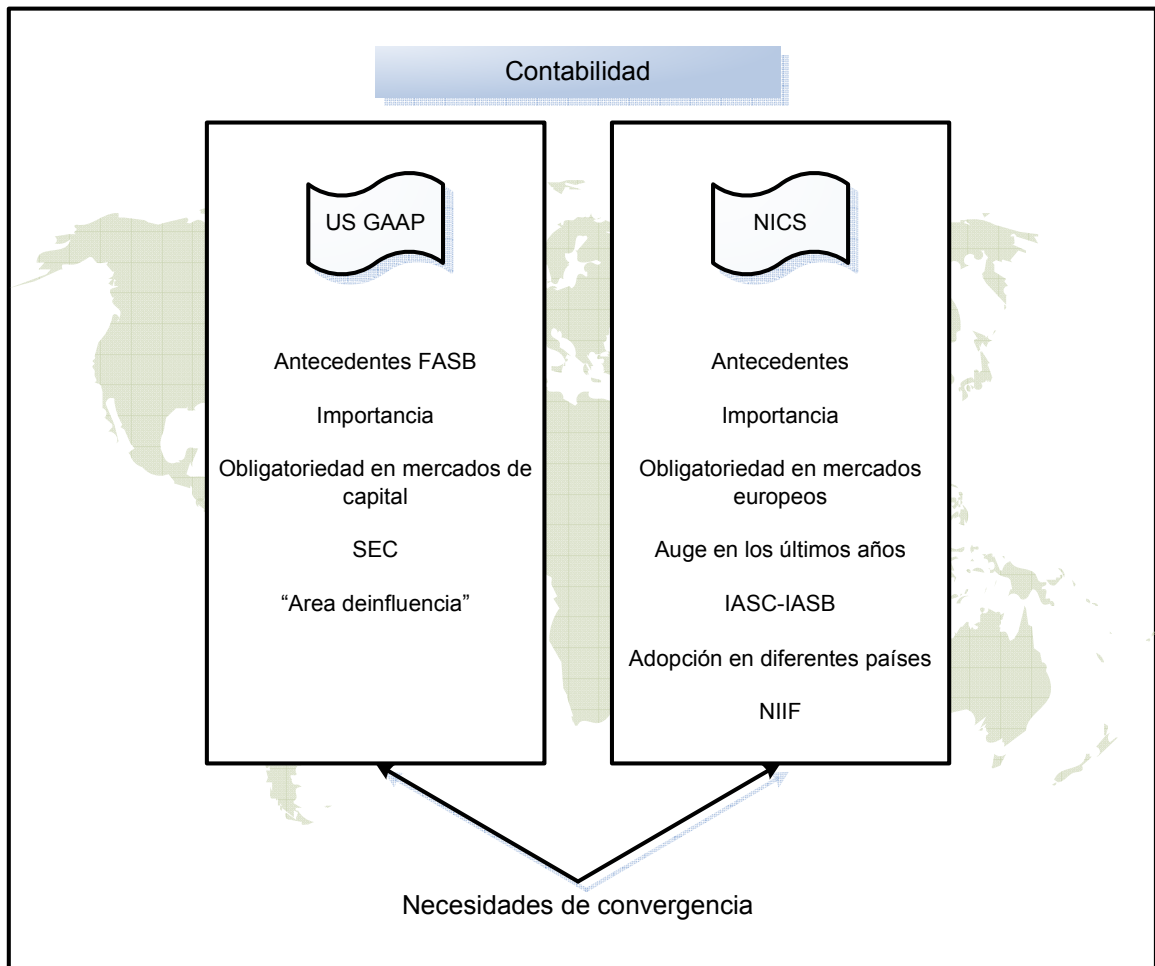
Semana	Fecha	Actividad
30	29-30 Julio	Investigación Bibliográfica Elaboración de I Avance
31	05-06 Agosto	Investigación en Internet Elaboración de I Avance
32	12-13 Agosto	Investigación Bibliográfica Preparación Capítulo I
33	19-20-21 Agosto	Investigación Bibliográfica Preparación Capítulo I
34	26-27 Agosto	Investigación Bibliográfica Preparación Capítulo II
35	02-03 Setiembre	Preparación Capitulo II Preparación Capítulo III
36	09-10 Setiembre	Preparación Capitulo III Revisión del Trabajo
37	15-17 Setiembre	Preparación Capítulo IV Revisión del Trabajo
38	23-24 Setiembre	Preparación Capítulo IV Revisión del Trabajo
39	01 Octubre	Preparación Capítulo IV Revisión del Trabajo
40	07-08 Octubre	Preparación Capítulo IV Revisión del Trabajo
41	14-15-16 Octubre	Preparación Capítulo IV Elaboración de Conclusiones
42	21-22 Octubre	Revisión del trabajo Elaboración de Conclusiones
43	28-29 Octubre	Elaboración de la presentación
44	04-05 Noviembre	Elaboración de la presentación
45	13 Noviembre	Presentación

Capítulo III: Aspectos Teóricos

De acuerdo con lo señalado por Bustamante (2004): *“Toda Ciencia tiene un marco conceptual y él constituye el marco teórico que agrupa un conjunto de conceptos articulados y desarrollos que sustentan una Teoría Científica, toda vez que la ciencia maneja definiciones Conceptuales”*.

La normativa contable adoptada por las empresas cuando elaboran su información financiera ha diferido, hasta ahora, de forma importante entre diferentes países alrededor del mundo; principalmente, destacan las NIIF y las US GAAP que, con el auge de la globalización se han dado cambios y se han creado organizaciones con el fin de estudiar sus diferencias y llevarlas a ser una solo normativa para atender la necesidad de facilitar la emisión de reportes financieros. (Ver Figura 3.1)

Así las cosas, en este capítulo el lector podrá conocer de manera resumida los conceptos de convergencia, contabilidad y las diversas normativas que la rigen. Además, se describen conceptos básicos relacionados con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y con las Normas Internacionales de Información Financiera, así como de las entidades que las regulan.



Microsoft Visio 2003

Figura 3. 1 Principales corrientes contables

Fuente: Elaboración propia.

A. Contabilidad

La contabilidad se define como el proceso que proporciona información sobre el patrimonio de la empresa y que es útil para la toma de decisiones gerenciales acerca de la asignación de recursos financieros.

Según Guajardo (2004, p. 14) *“La contabilidad es una ciencia de naturaleza económica que tiene por objeto producir información para hacer posible el conocimiento pasado, presente y futuro de la realidad económica en términos cuantitativos en todos sus niveles organizativos, mediante la utilización de un método específico apoyado en bases suficientemente contrastadas, con el fin de facilitar la adopción de las decisiones financieras externas y las de planificación y control interna”*.

La importancia de llevar registros contables es que sirve como un mecanismo de control de la administración para determinar su posición financiera, su rentabilidad y crecimiento, es decir, se puede conocer de cuántos recursos se dispone, cuánto se debe, si existen excedentes; además, es una herramienta para la toma de decisiones gerenciales.

La contabilidad opera sobre la base del principio del “doble registro” término definido por primera vez en 1494 por Fray Luca Pacioli (*Summa Arithmetica, Geometria Proportioni et Proportionalita*), por lo tanto por cada operación al menos dos cuentas (un débito y un crédito) se verán afectados.

El objetivo de la contabilidad es generar y comunicar información útil para la oportuna toma de decisiones de los acreedores y accionistas de un negocio, así como de otros públicos interesados en la situación financiera de una organización.

Otro aspecto relevante a considerar es que desde la perspectiva de los inversionistas la contabilidad genera información acerca de la cifra de utilidad o pérdida de un negocio. Por tanto, la información contable estará dirigida a ser útil para que los distintos agentes económicos aumenten sus posibilidades de acumulación de recursos. Entre ellos se podrían señalar a los acreedores, los trabajadores, la Administración Pública del Estado (sobre todo en materia de impuestos), las entidades financieras que colaboran con la entidad como bancos, fondos de capital, organizaciones internacionales, entre otras.

Otra información de distinto contenido, denominada información interna, sólo es utilizada en el ámbito interno de la unidad empresarial. Los datos que ésta proporciona sirven, a los responsables de la unidad empresarial, para planificar y controlar la gestión, así como para delimitar responsabilidades a fin de actuar eficaz y eficientemente.

Con base en las diferentes necesidades de información originadas a partir de la contabilidad, este campo del conocimiento se puede dividir según Guajardo (2004, p. 19) como: Contabilidad Financiera, Fiscal y Administrativa

1. Contabilidad Financiera

Está constituida por elementos como normas de registro, criterios de contabilización, formas de presentación de estados financieros, entre otras. Básicamente expresa de modo cuantitativo las transacciones que se efectúan en una entidad, con el fin de generar información útil y veraz para los tomadores de decisiones. Esta forma de contabilidad esta dirigida a acreedores, accionistas, analistas, así como intermediarios financieros, inversionistas y organismos reguladores, los cuales en su conjunto son usuarios externos de la información contable.

2. Contabilidad Fiscal

Se define como un sistema de información creado para cumplir con las obligaciones tributarias. Esto originado por la obligación que tienen las empresas por informar al Estado del monto de sus utilidades para cuantificar el monto de impuestos que les corresponde pagar de acuerdo con las leyes fiscales de cada país. Por tanto, únicamente tiene utilidad para las autoridades gubernamentales.

3. Contabilidad Administrativa

En términos generales, todas las herramientas del subsistema de información administrativa de una empresa se agrupan en esta categoría, la cual básicamente consiste en un sistema de información útil para las necesidades internas de la administración, que facilita las labores de planeación, control y toma de decisiones gerenciales. Algunas de las aplicaciones de esta disciplina son la elaboración de presupuestos, la determinación de costos de producción, entre otras.

Por su naturaleza, este tipo de contabilidad es útil solamente para los usuarios internos de la información como por ejemplo presidentes, vicepresidentes, directores, gerentes de área, supervisores, entre otros.

B. Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados

Son un conjunto de postulados, reglas y criterios cuyo fin es lograr que la información financiera de las empresas cumpla con sus los requisitos de ser útil, confiable y provisional. Este cuerpo normativo brinda a los encargados de preparar y verificar la información contable un marco de referencia de una serie de supuestos o postulados básicos, la serie de estándares contables aplicables a conceptos específicos y a lineamientos para aplicar el criterio.

Históricamente cada país ha emitido sus propios principios de contabilidad, lo que hace posible que existan diferencias de fondo en relación con los principios aplicados en distintos países.

Así, por ejemplo, actualmente se encuentran gran variedad de principios como los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en los Estados Unidos de América (US GAAP), Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados Australianos (Australian GAAP), Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados de Singapur (Singapur GAAP), entre otros.

La importancia de disponer de un conjunto principios o normativas contables de aceptación general sean estas US GAAP, PCGA, NIC o NIIF, consiste en que de esta manera los distintos agentes económicos dentro del mercado (público, inversionistas, empresas, estado) disponen de un conjunto de reglas claras y comunes que facilitan entre otros aspectos la comparabilidad de la información financiera, sirve como base para el cálculo por parte de los países de impuestos originados por las rentas del negocio, además funciona como medio de control para determinar la adecuada administración de los recursos.

En el presente trabajo, cuando se haga referencia a Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados se refiere a los US GAAP, que son los aplicados en los Estados Unidos de América y sirven como guía para la creación de normativas contables en otros países.

Los US GAAP fueron establecidos por el FASB desde el año de 1973 y están aprobados por la Comisión de Valores y Cambios (SEC) y por el Instituto Americano de Contadores Públicos (AICPA).

C. Normas Internacionales de Información Financiera

Tienen como antecedente el año 1966 cuando un conjunto de contadores de distintas partes del mundo (Estados Unidos, Reino Unido, Canadá) decidieron crear un grupo común de estudios contables.

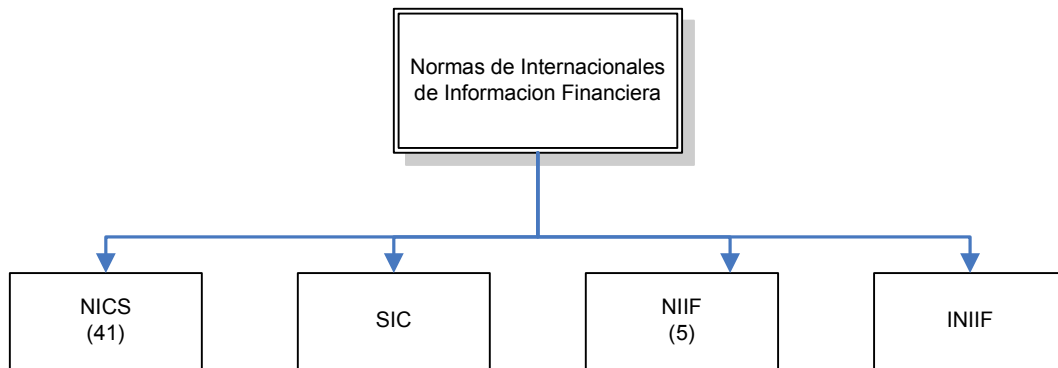
Con el paso de los años este grupo determinó la necesidad de efectuar un cambio de fondo con respecto a la forma en la cual se venía realizando la contabilidad. Es así como en el año 1973 bajo el auspicio del IASC se formularían las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs), las cuales tenían entre uno de sus objetivos el ser promovidas y aceptadas a nivel global.

Sin embargo el IASC como cuerpo independiente del sector privado, no disponía de la autoridad formal para hacer que sus normas fueran aplicadas globalmente. A finales de la década de los años ochenta, el IASC decidió tener un enfoque más proactivo y publicó un borrador de discusión (E32) para la comparación de estados financieros.

A partir de ahí inicia un “proyecto de comparabilidad” que llevó a un complejo proceso de revisión de estándares que abarcó la primera mitad de la década de los años noventa, creando un conjunto de NICs más relevantes.

En 1995 por medio del convenio entre IASC y la Organización Internacional de Comisiones de Valores (IOSCO), se completó un conjunto completo de NICs para 1999, el cual de acuerdo con la página web del IASB (2006) permitió *“un conjunto completo de estándares aceptables para la circulación de capitales extranjeros en todos los mercados globales”*.

En diciembre de 1999 el IASC aprobó una propuesta para hacer cambios significativos a su estructura, la cual fue aplicada a lo largo del año 2000. Para el año 2001, con la reestructuración del IASC a IASB, también se realiza un replanteamiento a la normativa pues pasan a conocerse a partir de ese momento como Normas Internacionales de Información Financiera (International Financial Reporting Standards o IFRS en inglés) (Ver Figura 3.2), lo cual implica un esquema en que coexisten temporalmente tanto NIIFs y NICs, dicha situación eventualmente cambiará de forma que todas las normas serán referidas como NIIF.



Microsoft Visio 2003

Figura 3. 2. Estructura Normas Internacionales de Información Financiera

Fuente: Normas Internacionales de Información Financiera 2003.

En el prólogo del texto de las Normas Internacionales de Información Financiera, en su séptimo apartado en la sección de alcance y autoridad de las NIIF el IMCP (2003) utiliza la siguiente definición: *“Las NIIF establecen los requisitos de reconocimiento, medición, presentación e información a revelar que se refieren a las transacciones y sucesos económicos que son importantes en los estados financieros de propósitos generales. Pueden también establecer estos requisitos con relación a transacciones y sucesos que surgen en sectores económicos específicos. Las NIIF se basan en el Marco Conceptual, que se refiere a los conceptos subyacentes en la información presentada dentro de los estados financieros con propósitos generales. El objetivo del Marco Conceptual es facilitar la formulación coherente y lógica de las NIIF, también suministra una base para el uso al resolver problemas contables.”*

De acuerdo con Viquez Olivares (2005) se puede inferir que las NIIF en lengua inglesa utilizan en inglés la palabra standards para referirse a los pronunciamientos técnicos, mientras que en la versión portugués se habla de patrones y en español se usa la palabra normas, debido a que básicamente según el idioma utilizado así de relevante y vinculante llegará a ser la percepción de los usuarios.

Al respecto, Olivio Koliver y Marta González (2003, pág. 20) señalan lo siguiente: *“Las NIIF, que buscan aplicabilidad internacional y especialmente en América, en su proceso de aceptación local se encuentran en un contexto donde opera la norma como expresión de derecho positivo, donde las normas solo pueden derivar de las leyes, es decir de un documento emitido por el Poder Legislativo de un país; en tal sentido, la aceptación de cualquier ordenamiento de carácter internacional debe seguir los mismo trámites a fin de que puedan transformarse en norma, es decir constituirse en disposición de observancia obligatoria por todos y capaz de derivar en proceso y sanciones en caso de incumplimiento”*.

Según Deloitte (2005), de acuerdo con Sir David Tweedie, quien se desempeña como Presidente del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, en declaración realizada ante el Comité de Banca, Vivienda y Asuntos Urbanos del Senado de Estados Unidos, en la ciudad de Washington, el día 9 de setiembre de 2004, la importancia de las Normas Internacionales de Información Financiera se puede resumir en:

"Un funcionamiento eficaz de los mercados de capitales es esencial para nuestro bienestar económico. En mi opinión, una sólida infraestructura de presentación de información financiera debe construirse sobre cuatro pilares: (1) normas de contabilidad que sean uniformes, globales, y que estén basadas en principios claros para permitir que los informes financieros reflejen la realidad económica subyacente; (2) prácticas eficaces de gobierno corporativo, incluyendo una obligación de establecer fuertes controles internos que implanten las normas de contabilidad; (3) prácticas de auditoría que den al mundo exterior la seguridad de que una entidad está reflejando fielmente sus resultados económicos y su situación financiera; y (4) un mecanismo de aplicación o supervisión que garantice que se están cumpliendo los principios establecidos por las normas contables y de auditoría."

Durante esa declaración Tweedie también se refirió a la integración de los mercados de capitales concluyendo que era razonable considerar un conjunto único de normas contables el cual aumentará la comparabilidad de la información financiera. Además, comentó que el desarrollo y la eventual aceptación de la normativa internacional implican una disminución de los costos de cumplimiento de las empresas, lo que permite lograr mayor uniformidad en la calidad de la auditoría.

Esto lo reafirma Isabel Pereira, funcionaria del Programa de mejoramiento de la calidad de la información financiera en Costa Rica (PROMECEF), al definir tres ventajas de la convergencia: uniformidad a nivel internacional y nacional de la Normativa, ampliación de los horizontes de trabajo para los profesionales en contaduría al poder desempeñarse igual en diversos países y mejor calidad de la información financiera en todos los países.

Por tanto, se puede decir que las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) son una serie de pronunciamientos las cuales incluyen las NIIF, las interpretaciones IFRIC, las NIC e interpretaciones de SIC. Básicamente esta normativa exige que las transacciones y sucesos similares sean contabilizados y se informe sobre ellos de manera similar, y que las transacciones y sucesos distintos sean contabilizados y se informe de ellos de manera diferente, tanto si se producen dentro de una misma entidad como también si sucediera en otros entes.

El principal argumento en contra de esta normativa tiene que ver con el hecho que varias de ellas permiten tratamientos contables alternativos para el registro y tratamiento de transacciones y sucesos similares, uno de ellos se designa como tratamiento por punto de referencia, en tanto que el otro recibe la denominación de tratamiento alternativo permitido, siempre que la utilización sea congruente para casos similares dentro de la entidad.

Así, por ejemplo, encontramos la NIC 23: Costes por Intereses (IASB, 2003) la cual en su objetivo dice: *“La Norma establece, como regla general, el reconocimiento inmediato de los costes por intereses como gastos. No obstante, el Pronunciamiento contempla, como tratamiento alternativo permitido, la capitalización de los costes por intereses que sean directamente imputables a la adquisición, construcción o producción de algunos activos que cumplan determinadas condiciones “*

Por tanto, puede como lo determina la misma IASB que *“puede afirmarse con propiedad que los estados financieros de una entidad han sido preparados de acuerdo con las NIIF, tanto si en ellos se ha empleado el tratamiento por punto de referencia como el tratamiento alternativo”*.

El principal problema que ocasiona la existencia de este tipo de tratamientos alternativos es que puede llegar a generar confusión en los inversionistas de diferentes empresas. Y, por otro lado, no se cumple a cabalidad el concepto de congruencia, pues para una misma situación puede hacerse dos tipos distintos de contabilización, lo cual puede llegar a afectar la comparabilidad de la información financiera entre la entidad y otros dentro de su sector de la industria, e incluso a puede llegar a variar significativamente los resultados financieros de una entidad en un periodo determinado.

Además, este tipo de tratamientos alternativos implican toda una serie de trabajos adicionales que pueden dificultar las labores de control dentro de una empresa.

D. International Accounting Standards Board (IASB)

Este comité fue fundado en 1973 bajo el nombre de International Accounting Standards Committee (IASC). Tiene como objetivo mejorar y armonizar los informes financieros, principalmente a través de las Normas Internacionales de Información Financiera. Para el año 2001 después de una reestructuración completa cambia su nombre al actual.

Los objetivos de la IASB como lo expresa su Constitución Revisada y aprobada por sus miembros el 24 de Mayo de 2000, son:

- a. Desarrollar, en el interés público un solo conjunto de estándares de contabilidad de alta calidad, entendibles y aplicables, que requieren alta calidad, información transparente y comparable en los estados financieros y otros reportes financieros para ayudar a los participantes en los mercados de capitales mundiales y otros usuarios a tomar decisiones económicas
- b. Promover el uso y aplicación rigurosa de esos estándares,

- c. Producir convergencia de las normas nacionales de contabilidad con las Normas Internacionales de Contabilidad para soluciones de alta calidad,

De acuerdo con Alexander y Archer (2005) *“La razón mas importante para la existencia del IASB es que los reportes financieros deben de ser comprensibles entre los países, a través de su jurisdicción, y a través de diferentes culturas. Así el país “X” puede ser justificadamente capaz de decir que sus PCGA nacionales son “mejores” que las normativas de IASB aplicados en el mismo contexto nacional, pero dicho punto no es valido, pues en el mercado global, la aplicabilidad del contexto nacional se reduce ampliamente.”*

En la actualidad el IASB está integrado por catorce miembros (doce de ellos dedicados tiempo completo y dos de manera parcial), su responsabilidad es la de establecer normativa contable (Ver Figura 3.3). Básicamente el principal requisito para ser Miembro del IASB es tener experiencia técnica en la materia, y los Administradores deben de ejercer su mejor juicio y poner su voluntad para garantizar que esta organización no sea dominada por ninguna orientación que proceda de las partes constituyentes, ni por intereses regionales.

De conformidad con su constitución se requiere que al menos cinco de sus miembros tengan experiencia previa como auditores, al menos tres deben tener experiencia en la elaboración de Estados Financieros, al menos tres deben de tener experiencia como usuarios de Estados Financieros y al menos uno debe tener experiencia en el ámbito académico. Siete de los catorce miembros del IASB tienen responsabilidad directa con uno o más organismos emisores de normas. Adicionalmente, la publicación de una norma, proyecto o una interpretación del IFRIC requiere la aprobación de ocho de los miembros.

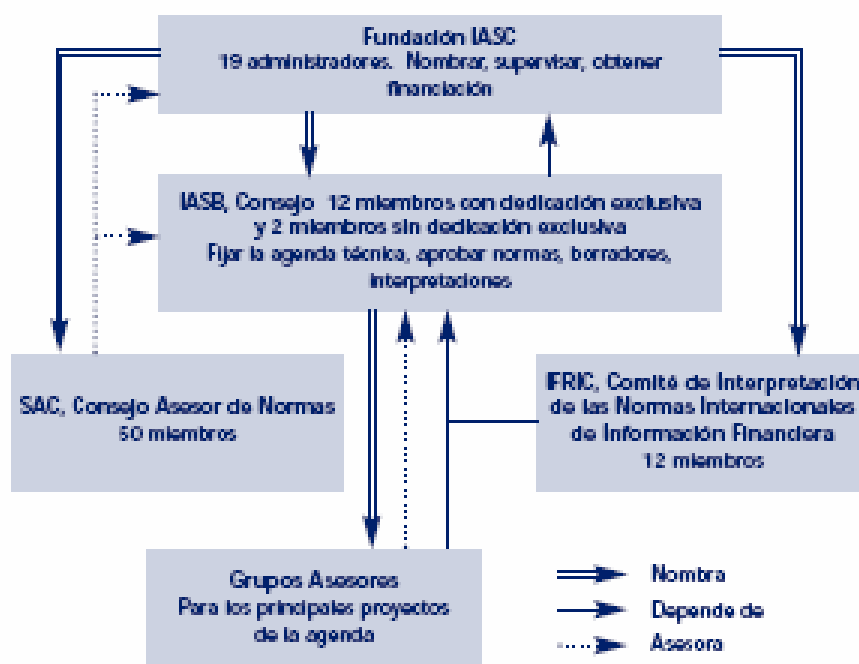


Figura 3. 3. Estructura del IASB

Fuente: Guía Rápida IFRS, Febrero 2005

E. Comité de Interpretaciones de NIIF (IFRIC)

Es un comité adscrito al IASB, establecido en el año 2002, el cual ayuda en el establecimiento y mejora de las normas sobre contabilidad e información financiera, buscando primordialmente el beneficio de los usuarios, elaboradores y auditores de los Estados Financieros.

Su papel es el de suministrar las directrices oportunas sobre nuevos problemas detectados, referentes a la información financiera, que no sean tratados específicamente por las NIIF. Promueve una aplicación rigurosa y uniforme de las NIIF. Además este comité ayuda al IASB a lograr la convergencia internacional de las normas contables, por medio de la estrecha colaboración con otros grupos similares de otros emisores de normas, para lograr conclusiones similares sobre los problemas siempre que la normativa aplicable sea, sustancialmente similar.

F. Financial Accounting Standards Board (FASB)

La Junta de Normas de Contabilidad Financiera (FASB) surge en el año 1973 como un organismo privado e independiente que sustituyó a la AICPA en la emisión de normas de contabilidad y que resumió y ordenó los principios contables vigentes en su “Inventario de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados”.

Esta organización está compuesta por siete miembros asalariados, los cuales laboran tiempo completo con dedicación exclusiva. Sus integrantes además deben de tener vínculos con las firmas o instituciones a las que hayan servido antes de su incorporación a la firma, para fungir como canales de comunicación. Colectivamente la junta debe de tener experiencia en las áreas de contabilidad, finanzas y administración, además de ser conocedores de los intereses del público en general acerca de asuntos como contabilidad financiera y presentación de reportes financieros.

Este comité se financia por medio de aportaciones de empresarios y de firmas contables. Sus estándares regulan la preparación de estados financieros, los mismos son oficialmente reconocidos por el SEC y por Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA).

La misión del FASB consiste en establecer y elaborar estándares de contabilidad financiera y reportes, para servir de guía de educación para el público, este incluye contadores, auditores y usuarios finales de la información financiera. Ante esta situación se afirma en muchas ocasiones que el FASB establece los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Estados Unidos, sin embargo ello no es del todo correcto, pues ello parece implicar una función dictatorial y no da idea de la forma y el espíritu que tienen dichos principios en la realidad.

El FASB trata de establecer principios de forma coordinada, es decir, no trata de imponerlos de manera independiente, más bien al estudiar las prácticas existentes y buscar puntos de vista ajenos a los problemas y proposiciones en torno a la contabilidad, es que logra redactar opiniones que serán generalmente aceptadas.

G. SEC (Comisión de Títulos Valores y Cambios)

La Comisión de Títulos Valores y Cambios de los Estados Unidos de América (Securities and Exchange Comisión, SEC) administra la ley de 1933, la ley de Cambio de Títulos-Valores de 1934. Este organismo fue creado en 1934, depende directamente del Congreso de los Estados Unidos y tiene como propósito regular los valores de las empresas que cotizan en el mercado de valores de Estados Unidos, realizando una labor de protección de los inversionistas.

De acuerdo con Whittington y Pany (2002, p.13) *“la función de la SEC es proteger a los inversionistas y al público exigiendo la revelación completa de la información financiera por parte de la compañías que ofrecen en venta títulos-valores al público”, los mismos autores sostienen “un segundo objetivo es evitar la tergiversación, el engaño u otro fraude en la venta de títulos valores”.*

En relación con lo mencionado, la legislación creadora de la SEC responsabilizó a ésta determinar la aplicación apropiada de los principios contables en los estados financieros presentados. Por lo tanto, la SEC desde su fundación siempre ha sido un usuario importante de estados financieros y además ha ejercido una importante influencia sobre el desarrollo de los principios de contabilidad (US GAAP).

Como complemento, Whittington y Pany (2002, p.14) afirman que:

“Entre 1937 y 1982, la SEC emitió 307 publicaciones de una serie de contabilidad (Accounting Series Releases, ASR) que consideraba diversos aspectos relacionados con los campos de la contabilidad y la auditoría. Para el año de 1982 esta serie fue reemplazada por las series: Financial Reporting Releases y Accounting and Auditing Enforcement Releases, en el primero se presentan los puntos de vista sobre la elaboración de informes financieros y temas de auditoría, en tanto que en la segunda resume las acciones de obligatoriedad contra los auditores”.

H. Convergencia

De acuerdo con la versión en línea del diccionario de la Real Academia Española (2006), este término proviene del latín. “*convergens*”, “*entis*”, es decir es la acción y efecto de convergir. La cual a su vez se define como: “*Dicho de los dictámenes, opiniones o ideas de dos o más personas: Concurrir al mismo fin.*”

Para el IASB, convergencia es un proceso de dos vías, en el cual los conjuntos nacionales de estándares de contabilidad deberán de converger mutuamente con las NIIF como los puntos de convergencia, pero además es de esperar que las NIIF tiendan a una convergencia hacia ciertos estándares nacionales donde estos últimos son reconocidos como superiores a las NIC existentes.

Por tanto, se utilizará el término convergencia para indicar el proceso mediante el cual se procura que dos conjuntos o más de normas no contengan inconsistencias, sin que ello signifique necesariamente que estas tengan que ser iguales palabra por palabra. Más bien, busca que una parte no contradiga a la otra, o en su defecto una nueva solución alternativa y de consenso que a partir de ese momento sea la guía para ese tipo de situación.

Capítulo IV: Convergencia NIIF – US GAAP

A. Antecedentes

Desde sus inicios la contabilidad ha tenido un desarrollo paralelo con el progreso de la sociedad, de esta manera a medida que las actividades comerciales se fueron volviendo más complejas la contabilidad también fue tornándose cada vez más compleja. Ejemplo de ello es la revolución industrial dio un importante empuje a la incorporación de los registros formales, hasta llegar un momento donde fue necesaria la creación de colegios especializados en el área que regularan la labor contable en sus territorios.

Sin embargo, la labor contable no fue del todo uniformada inicialmente pues cada país disponía de sus propias reglas originadas por su nivel de desarrollo. En el caso de los Estados Unidos esta falta de regulaciones contribuyó de alguna manera la caída de la bolsa de Nueva York en 1929, produciéndose la Gran Depresión, la cual fue el punto de inflexión para cuestionar ciertos principios los cuales se consideraban irrefutables, ello ocasionó la creación del SEC y años más tarde del Comité de Principios Contables, entidad predecesora del FASB.

A raíz de estos acontecimientos, varios colegios profesionales en Latinoamérica tienen un proceso de adaptación de los US GAAP a su realidad. Con el transcurso de los años cada país dispuso de un conjunto de normativas contables únicas para su territorio, un esquema que funcionó sin mayores contratiempos durante los años de la guerra fría, es en este periodo que se crea el IASC que busca la estandarización de la labor contable en el ámbito mundial. Sin embargo, es hasta el derrumbe de los regímenes socialistas en Europa del Este, que inicia un proceso de globalización el cual será un nuevo punto de inflexión, donde existe una única superpotencia y se afianza la hegemonía del modelo capitalista.

Así las cosas, en el entorno actual donde la globalización económica de corte capitalista es una realidad y considerando la internacionalización de los negocios por medio de empresas que impactan los distintos mercados de capitales, surge la necesidad de disponer de un conjunto de normas comunes de contabilidad que faciliten principalmente las transacciones entre empresas de diferentes países, de hecho, la armonización internacional de normas contables genera informaciones útiles y comprensibles para los usuarios finales de la información financiera.

El mayor problema que enfrenta esta armonización, considerando lo expuesto en párrafos anteriores es que al tener cada país sus propios principios, se han originado diferencias de forma y fondo entre los distintos tipos de normativas contables. De acuerdo con Alexander y Archer (2005), *“las raíces de estas diferencias pueden, en gran medida ser explicadas por cuatro factores generales: la*

importancia relativa de la ley, prescripción o flexibilidad, proveedores de recursos económicos e influencia de los impuestos”. En los próximos párrafos se procede a dar una breve explicación de cada uno de estos factores:

- a. Importancia relativa de la ley. La cuestión de fondo en este caso es la determinación de los detalles de la contabilidad y reporte financiero. Tradicionalmente en los países anglosajones la ley especifica el principio general solamente, en tanto que los países influidos por la tradición romana tienden a tener leyes con mayor nivel de detalle.

- b. Prescripción o flexibilidad. Consiste básicamente en que a falta de una regulación específica es posible la utilización de métodos alternativos, ante ello como primer punto la regulación debe de ser creada con el mayor nivel de detalle posible, en segundo lugar la amplia reglamentación si es creada por una ley específica o por cuerpos profesionales, se pueden diseñar explícitamente asumiendo que el experto individual, para cada situación puede y debe de elegir el curso de acción adecuado dentro de un rango de criterios establecidos, según los autores este tipo de enfoque era el utilizado por el mundo anglosajón antes de la creación de los cuerpos nacionales hace 30 años.

Proveedores de recursos económicos. Los sistemas nacionales de contabilidad de cada país, de acuerdo con su idiosincrasia, fueron desarrollando distintas estructuras de organizaciones financieras y tradiciones de financiamiento. De esta manera en algunos casos, las prácticas contables se han ido adaptando para acomodarse a las fuentes dominantes locales de financiamiento. Así de manera tradicional algunos países tienden a enfocarse en accionistas, otros países tienen más actividad en los sectores bancarios, por lo que la contabilidad en dichos lugares tenderá a enfocarse en los acreedores, y por lo tanto en el balance y en la convención de la prudencia.

c. Influencia de los impuestos. Básicamente se refiere al alcance y la extensión de las leyes tributarias sobre la elaboración de estados financieros, pues estas varían considerablemente entre los diferentes países. De hecho, prácticamente ningún país puede alegar que sus consideraciones tributarias no influyen en los resultados publicados. Se puede decir que en realidad entre estos extremos se encuentra una variedad de tradiciones y prácticas.

En relación con las mencionadas diferencias Alexander y Archer (2005) admiten que los argumentos acerca de las diferencias *“son justificados a nivel de las empresas “cotizadas públicamente”, pero que ello no implica necesariamente ninguna necesidad de modificar las el reporte financiero local de los pequeños negocios.”* Por tanto se podría deducir que no aplican para la mayoría de las empresas en el medio costarricense.

1. Procesos de Convergencia IASB

La necesidad de un sistema común de Normas Internacionales de Contabilidad, ha cobrado aún más vigencia y urgencia ante los diversos acontecimientos ocurridos en el sistema financiero internacional durante los últimos años. Los graves escándalos financieros de empresas (Vílchez, 2005) como: Enron, Global Crossing, World Com, Adelphia, Qwest, Tyco, Chiquita Brands International y su efecto en los precios de las acciones son manifestaciones contundentes de la incorrecta aplicación de las normas contables que acarrearán abusos contables y que ratifican la importancia de un lenguaje contable internacional que ofrezca la máxima, exactitud y transparencia.

A continuación se describe brevemente los diferentes contextos de la convergencia contable en el actual mundo global.

2. Convergencia en América

Según se desprende del documento elaborado a raíz de la XXV reunión de la Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC) en Panamá (2003), se ha efectuado un estudio de las memorias dentro del marco de las Conferencias Interamericanas de Contabilidad, las cuales son eventos bianuales, organizados por la Asociación Interamericana de Contabilidad.

Dada la trascendencia en la opinión profesional de los Contadores en América, el tema de la armonización contable realza su importancia en la última década del siglo pasado, según el estudio efectuado; pues no se encontró referencia concreta en fecha anterior. De esta manera los planteamientos por conferencia fueron:

- a. XX CIC - República Dominicana (1993) Se plantea la necesidad de la armonización contable en el ámbito americano y se determina la vigencia de los Trabajos del IASC como herramienta para la armonización contable.
- b. XXI CIC - México (1995) Se recomienda a los organismos de la profesión contable de los países, que desarrollen esfuerzos para lograr avances en el proceso de armonización contable.
- c. XXII CIC - Perú (1997) Se desarrolla una referencia concreta a la utilización de normas IASB, es decir recomendar que estas normas sean consideradas como referencia para la emisión de normas contables nacionales.
- d. XXIII CIC - Puerto Rico (1999) Se desarrolla extensamente el concepto de armonización contable basado en normas IASB. Asimismo, se establece por primera vez, la necesidad de monitorear periódicamente los avances logrados en este proceso por cada país. Asimismo, se reafirma la posición de IASB de no pretender sustituir a los emisores de normas nacionales, manteniéndose el

objetivo de que las diferencias entre las normas internacionales y las normas nacionales sean muy pocas y limitadas a algunos aspectos específicos debidamente justificados.

- e. XXIV CIC – Uruguay (2001) Se reconoce el esfuerzo de la Asociación Interamericana de Contabilidad junto con otros organismos relacionados con la profesión contable para difundir y aplicar las normas IASB en América.

- f. XXV CIC - Panamá (2003) Se recomienda a los organismos nacionales que continúen con los estudios para identificar las diferencias existentes y la observación de las condiciones necesarias para la adopción de las normas IASB.

Asimismo, en el trabajo interamericano presentado por Olivio, Koliver y Marta González (2003, pp19:44) titulado “Las normas internacionales y su adecuación a escala nacional”, se recomienda adicionalmente que:

“La Asociación Interamericana de Contabilidad constituya un grupo de trabajo, de carácter permanente, destinado al estudio de las normas IASB y los lineamientos para la adaptación de las normas nacionales a las normas IASB, teniendo presente como principal premisa que la armonización deberá abarcar la totalidad de los países americanos.”

Considerando todos estos aspectos es posible determinar la tendencia de los países del continente a ir incluyendo dentro de su normativa contable lo establecido por las NIIF.

3. Convergencia en Europa

La globalización y la integración de los mercados financieros internacionales han llevado a la Unión Europea a promover una convergencia de normativa contable en las empresas de los diferentes países de la Unión cuando preparan información financiera; de tal forma que se obtenga un grado adecuado de comparabilidad de los estados financieros, así como un aumento de la transparencia de la información financiera, para favorecer el desarrollo de un mercado integrado de capitales que opera con una moneda única.

Este nuevo enfoque se refleja de acuerdo con Vílquez (2005) en una comunicación en el año 1995 de la Unión Europea titulada “Armonización Contable: una nueva estrategia de cara la Armonización Internacional”, en éste documento se evaluaron diferentes propuestas sobre cual es la mejor solución para la Armonización Contable en Europa, concluyendo en tomar como referencia la normatividad contable del IASB.

En este proceso de acercamiento a la normativa IASB se efectuó una investigación que analizó el grado de compatibilidad existente entre las Directivas Europeas y las NIC, encontrándose pequeñas diferencias por lo que se determinó en definitiva que ambos modelos son convergentes. Por lo tanto, desde 1995 la UE impulsó iniciativas legislativas en el Parlamento Europeo para permitir la aplicación definitiva de las NIC en ese continente.

Partiendo de la recopilación de información de diversas fuentes, en el año 2000 se emitió la comunicación de la Unión Europea titulada “La Estrategia de la UE en materia de información financiera”, en ésta comunicación se considera objetivo prioritario el incremento en la comparabilidad de la información financiera como condición necesaria para operar eficientemente los mercados de capitales europeos.

En la comunicación anteriormente mencionada, se considera importante tener un marco de información financiera internacional para las sociedades de la UE que cotizan en la bolsa, ratificándose las NIC como las más adecuadas frente a las US GAAP. Asimismo, se establece que todas las sociedades de la UE que coticen en la bolsa elaboren sus estados financieros consolidados de acuerdo a las NIIF, fijando el año 2005 como fecha límite.

De acuerdo con la entrevista realizada a Karen Kalishek, funcionaria de IASeminars Inc, en julio de 2002 la Unión Europea aprobó el Reglamento N° 1606 que impone la obligación a los grupos de empresas que cotizan sus valores en los mercados financieros (Bolsa de Valores), incluidos bancos y compañías de seguros, de presentar a partir del 01 de enero del 2005 sus estados financieros anuales consolidados de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), con el fin de lograr mayor transparencia y comparabilidad de la información que se utiliza en los mercados financieros.

Se puede concluir que la aprobación del Reglamento mencionado anteriormente se ha dado el paso decisivo para el logro de la comparabilidad de información financiera de las distintas empresas en el mercado europeo, adoptándose en definitiva las NIIF en los 25 países de la Unión Europea, e incluso se ha consolidado como un requisito para aquellos países que busquen integrarse esta organización.

4. *Acuerdo de Norwalk*

El 18 de setiembre de 2002 FASB e IASB deciden trabajar conjuntamente para acelerar la convergencia de las normas contables y celebran el “Acuerdo Norwalk” donde ambos establecen dos compromisos básicos:

- a. Desarrollar normas de alta calidad, que sean compatibles entre si;
- b. Eliminar una variedad de diferencias sustantivas entre las NIIF y los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en los Estados Unidos (USGAAP), a través de la identificación de soluciones comunes.

Del “Acuerdo Norwalk” se desencadena una serie de iniciativas que han llevado a ambas organizaciones a converger exitosamente en algunas áreas. A partir de 2005 todas las empresas europeas, australianas y neozelandesas cotizadas aplicaron por primera vez las NIIF para preparar sus estados financieros consolidados. Aquellas que cotizan en Estados Unidos se vieron obligadas a conciliar sus cuentas de NIIF a US GAAP. Si esta conciliación desapareciera, la utilización de las NIIF parecería una buena receta para cotizar en Estados Unidos sin asumir los costes de la conciliación.

La SEC no tiene intención de abdicar como “guardián protector” de los mercados de capitales y de los inversores de Estados Unidos. La presión internacional para la aceptación de las NIIF en Estados Unidos llevó a la firma del Acuerdo de Norwalk y a la fijación de una fecha tope en que las conciliaciones desaparecerán. Pero el discurso de la SEC sigue siendo el mismo: la aceptación de las NIIF en Estados Unidos implica que las NIIF sean, uno, de alta calidad, y dos su aplicación e interpretación fiel, consistente, y rigurosa; en otras palabras, cuando las NIIF sean iguales a los US GAAP.

A continuación se presenta la tabla 4.1 que presenta las actividades del IASB y FASB tras el Acuerdo de Norwalk:

Tabla 4. 1 Actividades del IASB y FASB tras Acuerdo Norwalk

Actividades Internacionales del IASB	Actividades Internacionales del FASB
<p>Se consideran aquellas diferencias entre as NIIF y los US GAAP que pueden ser resueltas en un plazo relativamente corto. Si la convergencia a corto plazo de alguna norma se vuelve muy difícil, se diferirá a un proyecto independiente.</p> <p>1. Eliminación de diferencias que surgen del Proyecto de Mejoras del IASB, dirigido por el</p>	<p>El FASB espera hacer progresos significativos hacia la convergencia internacional en los próximos años. Sin embargo, dado el volumen de diferencias y la compleja naturaleza de algunas de ellas, el FASB anticipa que muchas de las diferencias persistirán más allá del 2005.</p> <p>1. Proyectos conjuntos con el IASB para ser</p>

<p>FASB, para la consideración del IASB.</p> <p>2. Eliminación de diferencias que surgen de la emisión de normas recientes, dirigido por el IASB, para la consideración del IASB y FASB.</p> <p>3. Eliminación de otras diferencias, codirigido por el IASB y el FASB.</p>	<p>abordados de manera coordinada compartiendo recursos y personal para alcanzar una solución de convergencia</p> <p>2. Proyecto de Convergencia a corto plazo, para abordar aquellas diferencias que puedan ser resueltas en un breve periodo de tiempo con una solución de alta calidad.</p> <p>3. Contacto permanente con un miembro del IASB.</p> <p>4. Seguimiento de los proyectos del IASB en función del interés del FASB.</p> <p>5. Proyecto de investigación de convergencia para identificar y catalogar las diferencias sustantivas de acuerdo con la estrategia del FASB para resolverlas.</p> <p>6. Consideración del potencial para la convergencia de las decisiones de la agenda.</p>
--	--

Fuentes: Elaboración propia con en base en www.iasb.org - www.fasb.org.

B. Situación Actual

La contabilidad internacional y el conjunto de normas que la rigen están jugando un rol importante dentro de la globalización, por tanto las normas internacionales de información financiera proporcionan una base para la elaboración de estados financieros consolidados.

Sin embargo, para algunas corporaciones multinacionales cuyas casas matrices se encuentran en los Estados Unidos de América o en Europa que cotizan en el mercado estadounidense, se utilizan los US GAAP. Esto debido a que en la actualidad, tanto las NICs y las NIIFs no son aceptadas en sustitución de los US GAAP como base para la elaboración de estados financieros de emisiones extranjeros por la SEC; sin embargo, sí son aceptados por la Bolsa de Valores de Londres y en el resto de Europa.

El principal motivo por el cual la SEC aún no ha aceptado totalmente las NIIF se debe, en gran medida, a que solicita una convergencia total, un objetivo válido pero no alcanzable al menos en el corto plazo. En la medida que todavía la mayoría de las NIIF están basadas en un enfoque de principios y no tanto como el sistema de los Estados Unidos de América, que ha llegado a ser sumamente detallado y regulatorio en los últimos años.

Con base en un artículo escrito por Vilchez (2005, p22), el IASB en su nueva política de armonización contable, ha tratado durante los últimos años que cada día más países adopten las Normas IASB como su propia normativa. En este sentido existen nuevos países en América que ya adoptaron las normas IASB, entre ellos Bolivia, Guatemala y Nicaragua que adoptó las Normas IASB a partir de Julio del 2004.

Por otro lado, diversas instituciones del sector privado de los países, Australia, India, Hong Kong, Sudáfrica, Nueva Zelandia, Malasia y Filipinas entre otras tienen planes formales para la convergencia con normas IASB. En la figura 4.1 se puede apreciar el grado de adopción de las NIIF alrededor del mundo.



Figura 4.1 Grado de adopción de las NIIF alrededor del mundo

Fuente: <http://www.iasb.org.uk>

En la tabla 4.2, se detallan los resultados de un trabajo de investigación efectuado por Vílchez, basado en diversos estudios de universidades, firmas de auditoría y encuestas. El alcance de la investigación comprendió 73 de los casi 100 países integrantes al IASB.

Tabla 4. 2 Investigación Aplicada de Armonización de Normas Contables

Resultado de la investigación	Países
Veintiún países (29% del total) poseen normas propias desarrolladas por organismos locales.	Argentina, Brasil, Canadá Chile, China, Colombia, Ecuador, Estados Unidos, Egipto, Indonesia, Irán, Israel, Japón, Corea del Sur, México, Noruega, Pakistán, Singapur, Suiza, Tailandia y Taiwán.
Diez países (14% del total) han adoptado las normas IASB, por organismos profesionales.	Bolívar, El Salvador, Guatemala, Haití, Honduras, Nicaragua, Paraguay, República Dominicana, Uruguay y Venezuela.
Dos países (3% del total) han adoptado a las normas IASB en forma integral y obligatoria.	Costa Rica y Perú.
Dos países (3% del total) han adoptado como norma propia a otra norma nacional diferente a las normas IASB.	Panamá y Puerto Rico.

Veinticinco países (34% del total) poseen compromisos formales comunitarios de adopción futura.	Alemania, Austria, Bélgica, Chipre, Dinamarca. Eslovaquia, Eslovenia, España, Estonia, Finlandia, Francia, Grecia, Hungría, Irlanda, Italia, Letonia, Lituania, Luxemburgo, Malta, Países Bajos, Polonia, Portugal, Reino Unido, República Checa y Suecia.
Trece países (17% del total) poseen compromiso formal para la adopción futura por planes de Convergencia por un cuerpo emisor de normas locales.	Australia, Bulgaria, Filipinas, Holanda, Hong Kong, India, Malasia, Nueva Zelanda, Rumania, Rusia, Sudáfrica, Tanzania y Ucrania.

Fuentes: Elaboración propia con en base en artículo de Percy Vilquez Olivares (2005)

Adicionalmente, a continuación se presenta la tabla 4.3, donde se resume el uso de las NIIF para la presentación de información nacional por parte de empresas cotizadas en el 2005.

Tabla 4.3 Uso de NIIF por parte de empresas cotizadas en el 2005

Pais	NIIF No Permitidas	NIIF Permitidas	Obligatorias para Algunas Empresas Cotizadas Nacionales	Obligatorias para todas las Empresas Cotizadas Nacionales
Albania	No existe un mercado de valores. Las empresas utilizan PCGA albaneses.			
Argentina	✓			
Armenia				✓
Aruba		✓		
Austria				✓
Australia				✓
Bahamas				✓
Bahrain			Bancos	
Barbados				✓
Bangladesh				✓
Bélgica		✓		✓
Benín	✓			
Bermudas		✓		
Bolivia		✓		
Botswana		✓		
Brasil	✓			
Brunel Darussalam		✓		
Bulgaria				✓
Burkina Faso	✓			
Camboya	✓			
Is. Calmanes		✓		
Canadá	✓			
Chile	✓			
China			✓	
Costa de Marfil	✓			
Colombia	✓			Propuesto
Costa Rica				✓
Croacia				✓
Cipre				✓
República Checa				✓
Dinamarca				✓

Pais	NIF No Permitidas	NIF Permitidas	Obligatorias para Algunas Empresas Cotizadas Nacionales	Obligatorias para todas las Empresas Cotizadas Nacionales
Dominica		✓		
República Dominicana				✓
Ecuador				✓
Egipto				✓
El Salvador		✓		
Estonia				✓
Finlandia				✓
Fiji	✓			
Francia				✓
Alemania				✓
Georgia				✓
Ghana	✓			
Grecia				✓
Guam	No existe un mercado de valores. Las empresas utilizan US GAAP.			
Guatemala				✓
Guayana				✓
Haiti				✓
Honduras				✓
Hong Kong		✓		
Hungría				✓
Islandia				✓
India	✓			
Indonesia	✓			
Irlanda				✓
Israel	✓			
Italia				✓
Jamaica				✓
Japón	✓			
Jordania				✓
Kazakstán			Bancos	
Kenia				✓
Cosa (del Sur)	✓			
Kuwait				✓
Kirghizstán				✓
Laos		✓		
Letonia				✓
Líbano				✓

Pais	NIIF No Permitidas	NIIF Permitidas	Obligatorias para Algunas Empresas Cotizadas Nacionales	Obligatorias para todas las Empresas Cotizadas Nacionales
Liechtenstein				✓
Lesotho		✓		
Lituania				✓
Luxemburgo				✓
Macedonia				✓
Malawi				✓
Mali	✓			
Malta				✓
Malasia	✓			
Mauricio				✓
México	✓			
Moldavia	✓			
Myanmar		✓		
Namibia		✓		
Países Bajos				✓
Antillas Holandesas		✓		
Nepal				✓
Nueva Zelanda				2007
Niger	✓			
Noruega				✓
Omán				✓
Pakistán	✓			
Panamá				✓
Papúa, Nueva Guinea				✓
Perú				✓
Filipinas	✓			
Polonia				✓
Portugal				✓
Rumanía			Todas las grandes empresas	
Federación de Rusia			✓	Por etapas en 2004-7
Arabia Saudí	✓			
Singapur	✓			
Eslovenia				✓
República Eslovaca				✓
África del Sur				✓

Pais	NIIF No Permitidas	NIIF Permitidas	Obligatorias para Algunas Empresas Cotizadas Nacionales	Obligatorias para todas las Empresas Cotizadas Nacionales
España				✓
Sri Lanka		✓		
Suecia				✓
Siria	✓			
Swazilandia		✓		
Suiza		✓		
Taiwán	✓			
Tadjiikistán				✓
Tanzania				✓
Tailandia	✓			
Togo	✓			
Trinidad y Tobago				✓
Túnez	✓			
Turquía		✓		
Uganda		✓		
Ucrania				✓
Emiratos Árabes Unidos			Bancos	
Reino Unido				✓
Estados Unidos	✓			
Uruguay	✓			
Uzbekistán	✓			
Venezuela				2006
Vietnam	✓			
Yugoslavia				✓
Zambia		✓		
Zimbabue				✓

Fuente: Guía rápida IFRS: <http://iasplus.deloitte.es> (2005)

C. Proceso de Convergencia NIIF – US GAAP

En busca de la transparencia los organismos gubernamentales, las Bolsas de Valores, los organismos profesionales emisores de las normas contables IASB y FASB, entre otros, están tomando medidas para mejorar las normas existentes, dirigirse hacia la armonización contable y fortalecer la supervisión.

En este sentido, de acuerdo con la página web del IASB y del FASB, el acta de Sarbanes Oxley del 2002 proporcionó algunas mociones y soporte para el acuerdo Norwalk, la sección 108 del acta permite al US Securities and Exchange Commission (SEC) reconocer el establecimiento de normativas establecidas por entes privados como por ejemplo el FASB, proporcionando de estándares que establezcan consideraciones “de carácter tal que colaboren con la convergencia de normas de contabilidad de alta calidad necesarias o apropiadas por motivos de interés público para la protección de los inversionistas.” En la sección 109 del acta faculta al gobierno de los Estados Unidos al reconocimiento de normativa internacional, y la búsqueda de estándares globales.

La razón por la cual se hace un énfasis a la convergencia entre las US GAAP y las NIIF consiste básicamente, como se ha visto anteriormente, en el hecho de que los estándares contables alrededor del mundo están basados bien sea en las NIIF o los US GAAP, incluso hay países donde ambas son utilizadas como base para el desarrollo de sus propias normativas, tales son los casos de Australia (Australian

GAAP), Japón (Japanese GAAP), Egipto (Egyptian GAAP), China (Chinese GAAP) y Tailandia (Thai GAAP).

Por lo tanto, considerando las tendencias originadas por los procesos de liberalización del comercio internacional e integración económica a nivel global, la estrategia del IASB ha sido la unificación de criterios para obtener un conjunto de normas internacionales de contabilidad de carácter global producto de la convergencia entre ambas, lo que ha originado un efecto “dominó” en aquellos países cuya normativa contable esta más relacionada con los US GAAP.

Como ejemplo del impacto financiero que puede generar el uso de distintas normativas contables, Vílchez (2005) comenta el caso de la empresa española Telefónica que reveló al cierre del periodo fiscal 2001 utilidades de 2.107 millones de Euros de acuerdo con las NIIF, y haciendo el mismo ejercicio obtuvo 7.182 millones de Euros en pérdidas utilizando US GAAP. El autor no da detalle de las cuentas que causaron esa diferencia.

De acuerdo con Vílchez (2005), Gómez (2004) y Ugalde (2005), el proceso de convergencia entre las normativas del IASB y del FASB ha llevado a ambas organizaciones a efectuar iniciativas encaminadas a cumplir en un plazo razonable la unificación de criterios, estas son:

- a. La realización de reuniones conjuntas semestrales entre ambas juntas
- b. La sincronización de agendas, dando énfasis a las decisiones relacionadas con oportunidades de integración.
- c. Coordinación del personal de ambas para proyectos relevantes.
- d. Proyectos a corto plazo dirigidos a eliminar tantas inconsistencias entre una normativa y la otra hasta donde sea posible.
- e. Un proyecto de convergencia conjunta que busque la identificación de diferencias sustantivas entre NIIF - US GAAP y el desarrollo de estrategias para resolverlas. Dentro del alcance de este proyecto se considera cualquier reconocimiento, medición, presentación o revelación de tratamientos contables que eventualmente serán permitidos por una base contable mas no así por la otra.
- f. Coordinación entre los cuerpos interpretativos del FASB y del IASB.

De esta manera, ambas organizaciones profesionales tienen la presencia de un miembro de una organización en la otra, así hay un funcionario del IASB en las oficinas de FASB para facilitar el intercambio de información y la cooperación entre ambas organizaciones. Por otro lado, los proyectos de IASB son monitoreados por el FASB por medio de un miembro asignado exclusivamente para esta tarea.

IABS y FASB se encuentran revisando la convergencia en relación con temas contables como:

- a. Capitalización de los gastos de investigación y desarrollo e intangibles en general.
- b. Impuestos diferidos.
- c. Diferencias en el tratamiento contable de los instrumentos financieros, derivados de las normas de implementación propuestas por IASB.
- d. Determinación del periodo que debe de cubrir la información financiera de fechas intermedias.

Además, el IABS está desarrollando actualmente, proyectos conjuntos con las FASB en el marco del proyecto de convergencia con US GAAP. Algunos de los proyectos en marcha son los siguientes:

- a. Combinaciones de negocios (Fase II).
- b. Consolidaciones (incluye entidades con propósitos específicos).
- c. Contabilidad de pensiones.
- d. Contratos de seguros (Fase II).
- e. Instrumentos Financieros.
- f. Arrendamientos.
- g. Aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad en las PYMES.
- h. Utilidad integral
- i. Pagos basados en acciones
- j. Subsidios gubernamentales

D. Análisis de Convergencia

En esta sección se realiza una comparación entre diez NIIF adoptadas por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica y las normas correspondientes en los US GAAP. Como fuentes para este análisis de convergencia, se utilizó información recopilada en los sitios Web del IASB, FASB, los textos de las NIIF y de los US GAAP y las entrevistas realizadas a personas expertas en el tema.

1. NIC 01: Presentación de Estados Financieros

a. Modificaciones a la NIC al 2006

De acuerdo con una comparación entre los textos de la versión 2003 de las NIIF y el texto vigente, y considerando lo señalado Alexander & Archer (2005), una de las modificaciones más relevantes tiene que ver con la sección de definiciones formales en el párrafo 11 de la norma, pues fueron incluidas por primera vez.

Adicionalmente, en la revisión de la nueva NIC 1, se puede observar como aumentó notablemente la extensión de los requisitos en relación con las revelaciones en las notas a los estados financieros, así como la inclusión de la definición de “materialidad” con el objetivo de valorar las partidas de acuerdo con la realidad del negocio.

Otras de las modificaciones efectuadas están relacionadas con la adecuada presentación de la información financiera, variaciones en la clasificación de activos y pasivos, cambios en la presentación y revelación de partidas.

b. Anuncios de Prensa Publicados por el IASB

De acuerdo con información obtenida del sitio Web del IASB, en anuncio de prensa lanzado recientemente, en el año 2006, está en discusión una propuesta de modificación de la NIC 1, entre los aspectos claves propuestos encontramos:

- a. Todo ingreso y gasto reconocido en un periodo, incluyendo los ítems actualmente presentados en el estado de cambios en el patrimonio, deberán ser presentados por separado de los cambios en capital generados por contribuciones o distribuciones por parte de los accionistas.
- b. Los ingresos y gastos deberán de ser presentados en un solo estado (estado de ingresos y gastos reconocidos) o en dos estados, un estado que indique los componentes de las ganancias o pérdidas y un segundo estado que inicie con la ganancia o pérdida indicando los componentes de otras cuentas de ingresos y gastos reconocidos.

- c. El requerimiento de tres estados de posición financiera (uno al final del periodo actual, el del año anterior y el inicial de siguiente). El FASB está proponiendo que para ciertas entidades se permita la elaboración de dos en lugar de tres estados de posición financiera.

Además, acerca de la solicitud de información por parte de los usuarios de estados financieros, tanto el IASB como el FASB están trabajando de manera conjunta con los usuarios para determinar instrumentos financieros que sean útiles para aquellos inversionistas que desean hacer inversiones o tomar decisiones de crédito.

c. Comparación con US GAAP

De acuerdo con ambas normativas (NIIF y US GAAP), para la presentación de estados financieros son requeridos: balance general (estado de situación), estado de resultados, estado de cambios en el capital, estado de flujos de efectivo y políticas contables utilizadas y demás notas explicativas.

En relación con el cumplimiento, las NIIF establecen que los estados financieros no deben divulgar que son hechos de acuerdo con la normativa NIIF, a menos que cumplan con todos los requisitos aplicables a cada norma u interpretación, en relación con este tema las compañías públicas en los Estados Unidos deben cumplir con US GAAP y con los requerimientos de la SEC.

En el caso de compañías extranjeras que cotizan en los Estados Unidos, pueden preparar sus estados financieros siguiendo los US GAAP o en caso contrario deben de efectuar una conciliación del ingreso neto y del capital a US GAAP, mediante notas en los estados financieros, además de las revelaciones requeridas por la normativa más lo establecido por la SEC.

Las NIIF establecen que en términos de comparación de la información financiera debe de presentarse datos del año previo al reportado, en tanto los US GAAP establecen que la comparación es considerada “deseable”, sin embargo las regulaciones por parte de la SEC establecen que se requiere información comparativa de al menos dos años en el caso del balance general y estado de cambios en el capital, así como de tres años para el estado de resultados y el estado de flujo de efectivo.

d. Estado de Situación

En relación con las partidas corrientes, las NIIF establecen que cada empresa -tomando en cuenta la naturaleza de su actividad- debe determinar si presenta sus activos y pasivos corrientes como categorías separadas en los estados financieros, o bien, si opta por no hacerlo de esta manera debe de utilizar como criterio su grado de liquidez. Acerca de este mismo tema, los US GAAP determinan que la distinción puede ser opcional, ya que en el boletín de información contable (Accounting Research Bulletins – ARB) N° 43, se define:

- a. Activos Corrientes: aquellos que se espera sean convertibles en efectivo u equivalentes de efectivo, vendidos o consumidos en el transcurso de un ciclo de operaciones normales.

- b. Pasivos Corrientes: obligaciones cuya liquidación se espera utilice recursos actuales clasificados dentro del grupo de activos corrientes o por medio de la creación otros pasivos corrientes.

Acerca de las partidas que deben de ser presentadas en este estado financiero las normativas analizadas establecen (Ver Tabla 4.4):

Tabla 4. 4 Partidas del Balance de Situación

NIIFs (NIC 1)	US GAAP (ARB 43)
<p><i>Activos</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • Propiedad, Planta y Equipo • Activos Biológicos • Activos Intangibles • Activos Financieros • Activos Fiscales (corrientes) • Activos Fiscales (diferidos) • Activos para la venta (NIIF 5) • Propiedades de Inversión • Inventarios • Cuentas por cobrar • Otras cuentas por cobrar • Efectivo y equivalentes de efectivo 	<p><i>Activos Corrientes</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • Efectivo y equivalentes de efectivo • Inventarios de mercancías, materias primas, productos en proceso, suministros, materiales de reparación y partes • Cuentas por cobrar • Otras cuentas por cobrar • Otras notas de debito negociables que formen parte de las prácticas normales en términos del negocio. • Títulos negociables, que representen efectivo para operaciones normales (ARB 43, Capitulo 3A), además considera las inversiones negociables bajo la sección I80 de FAS 115 Investment: Debt and Equity Securities • Gastos pagados por adelantado <p><i>Activos no corrientes</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • Propiedad, Planta y Equipo • Activos Intangibles • Inversiones a Largo Plazo • Otros activos no corrientes

<p><i>Pasivos</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • Cuentas por pagar • Otras cuentas por pagar • Pasivos Fiscales (corrientes) • Pasivos Fiscales (diferidos) • Provisiones • Pasivos para la ventas 	<p><i>Pasivos Corrientes</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • Cuentas por pagar originados por materiales y suministros utilizados en la producción o servicios ofrecidos por la empresa • Cobros anticipados • Estimaciones por comisiones, rentas, royalties • Pasivos a corto plazo originados por la adquisición de activos de capital • Vencimiento de obligaciones a largo plazo <p><i>Pasivos no corrientes</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • Deuda a largo plazo, incluyendo arrendamientos capitalizables • Pasivos Contingentes • Créditos diferidos
<p><i>Patrimonio</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • Intereses minoritarios • Reservas de Capital • Capital • Utilidades Retenidas 	<p><i>Patrimonio</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • Intereses minoritarios • Capital preferente • Capital común • Otros tipos de capital • Utilidades retenidas (apropiadas) • Utilidades retenidas (no apropiadas)

Fuentes: Elaboración propia con en base en texto NIIFs y US GAAP.

e. Estado de resultados

En relación con el formato las NIIF no establecen ningún formato establecido, sin embargo establece que los gastos deben de analizarse según su función o naturaleza, además establece un conjunto de cuentas que deben de estar presentes dentro del estado o en las notas de los estados. Para los US GAAP es posible utilizar dos modelos los cuales utilizan como fundamento:

- a. Ingreso total menos gasto total (clasificándolos por función)
- b. Ingreso ordinario menos costo de ventas originando utilidad operativa, que a su vez se le suman los otros ingresos y se resta los otros gastos.

Con respecto a los ítems excepcionales estos han sido eliminados por parte de las NIIF, en tanto que los US GAAP indican que debe de realizarse una revelación neta del impuesto como una sección separada del estado de resultados, además afirma que este tipo de ítems serán poco usuales e infrecuentes.

f. Estado de cambios en el patrimonio

En relación con este estado financiero, los US GAAP afirman que debe de ser presentado como un estado primario que indique las transacciones de capital con los dueños, movimientos en las ganancias acumuladas y una reconciliación de todos los demás componentes del patrimonio. En el caso de las NIIF, como tratamiento primario se utiliza el mismo que los US GAAP, sin embargo, también tienen un tratamiento alternativo que consiste en la presentación de un estado de ingresos y gastos reconocidos y una reconciliación de los ingresos acumulados y de las cuentas de capital presentadas en las notas a los estados financieros.

g. Estado de Flujos de Efectivo

En el caso de este estado financiero, ambas normativas poseen un modelo que contiene actividades de operación, inversión y financiamiento. Adicionalmente, ambas admiten el método directo e indirecto. Sin embargo, existen algunas diferencias en la clasificación de ciertas actividades, de acuerdo con la información analizada estas son (Ver Tabla 4.5):

Tabla 4.5 Clasificación de actividades

Actividad	NIF	US GAAP
Intereses pagados	Operación – Financiamiento	Operación
Intereses recibidos	Operación – Inversión	Operación
Dividendos pagados	Operación – Financiamiento	Financiamiento
Dividendos recibidos	Operación – Inversión	Operación
Impuestos pagados	Cualquiera de los 3 tipos	Operación

Fuente: Elaboración propia basado en información de www.iaseminars.com

h. Políticas contables

En cuanto a variaciones de partidas contables como por ejemplo cambios en el método de depreciación los US GAAP los tratan como variaciones en las políticas contables (efectos acumulados en la ganancia o pérdida neta). Es importante recalcar que en esta partida los US GAAP tienden actualmente a parecerse con las NIF, las cuales las tratan como un cambio en la estimación de depreciación. Para ambas normativas existe una excepción considerando lo determinado por la nueva NIC 8 y el FAS 154, los cuales determinan que si la razón del cambio es debido a variaciones en el rango de beneficios es tratado como un cambio en la estimación.

En aspectos como reportes intermedios existen diferencias en relación con la aproximación de la información, mientras que en los US GAAP funcionan como una parte integral del año o ciclo total, para las NIIF funciona de manera discreta, es decir, cada periodo intermedio se analiza separadamente. En la tabla 4.6 se encuentra un cuadro resumen de la NIC 01.

Tabla 4.6 Cuadro Comparativo NIC 01

VERSIÓN ANTERIOR (1997)	VERSIÓN MODIFICADA (2005)	US GAAP (FAS 16,52, ARB 43)	PUNTOS DE CONVERGENCIA
No existe sección de definiciones formales	Incluye sección de definiciones formales	Incluye sección de definiciones formales	Existe convergencia NIIF / US GAAP
No define término materialidad	Define materialidad	Define materialidad	Existe convergencia NIIF / US GAAP
Requeridos: balance general, estado de resultados, estado de cambios en capital, estado flujos efectivo y políticas contables utilizadas	Requeridos: balance general, estado de resultados, estado de cambios en capital, estado flujos efectivo y políticas contables utilizadas	Requeridos: balance general, estado de resultados, estado de cambios en capital, estado flujos efectivo y políticas contables utilizadas	Existe convergencia NIIF / US GAAP
Entes extranjeros NIIF no sustituyen US GAAP ante SEC	Entes extranjeros NIIF no sustituyen US GAAP ante SEC	US GAAP cumplen requisitos SEC	No hay convergencia de NIIF / US GAAP
NIC obliga a estados comparativos con año previo	NIC obliga a estados comparativos con año previo	US GAAP considera deseables, SEC exige a compañías públicas	US GAAP es menos estricto que NIIF
Acerca de partidas corrientes la NIC 01 establece que entidad decide si las presenta por separado	Acerca de partidas corrientes la NIC 01 establece que entidad decide si las presenta por separado	US GAAP establece que distinción es opcional	Existe convergencia NIIF / US GAAP

Fuente: Elaboración propia basado en texto NIIF y US GAAP

2. *NIC 02: Inventario*

a. Modificaciones a la NIC al 2006

De acuerdo con el texto de la versión en inglés de la NIC 2, la principal variación con respecto a la versión previa se encuentra en los párrafos de los objetivos y el alcance de la norma al remover los términos “held under the historical cost system” (disponibles bajo el sistema de costo histórico), de tal forma que ahora se puede comprender que la norma aplica para todos aquellos inventarios que no están específicamente excluidos del alcance de la norma.

En relación con el costo de los inventarios, tiene una importante variación al prohibir el uso del método UEPS, lo cual esta en opuesto a la tendencia actual del IASB dentro del contexto de convergencia con los US GAAP los cuales sí utilizan esta metodología como una opción de valuación.

Además, se hace un comentario muy interesante en el párrafo 7, en donde se introduce el concepto de valor razonable para los inventarios, a continuación un extracto del texto de la norma:

“El valor neto realizable se refiere a la cantidad neta que una entidad espera consumir de la venta del inventario en el curso corriente del negocio. El valor razonable refleja la cantidad por la cual el mismo inventario se podría cambiar entre compradores y vendedores del mercado dispuestos e informados. El primero es un valor específico de la entidad; el último no lo es. El valor neto realizable para los inventarios no puede igualar el valor razonable menos los costos de venta”

b. Comparación con US GAAP

En el caso concreto de las NIIF en la NIC 2, en su párrafo 6, se establece que los inventarios son activos que se tienen para la venta en el curso corriente del negocio, en el proceso de producción para dicha venta o bien, en la forma de materiales o suministros para ser consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios. Por su parte, los US GAAP en el ARB 43, capítulo 4, párrafo 3, los definen de la misma manera. Acerca de la aplicación de la norma, aplica a todas las existencias con excepción de: la obra en curso, proveniente de contratos de construcción, incluyendo los contratos de servicio directamente relacionados (ver NIC 11, Contratos de construcción); los instrumentos financieros; y los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola y productos agrícolas en el punto de cosecha o recolección (ver NIC 41, Agricultura).

En relación con el objetivo de la norma, ambas normativas convergen pues buscan el reconocimiento y medición razonable del valor de los inventarios, dentro del sistema de medición del costo histórico.

Los métodos de valuación del costo de los inventarios tanto en NIIF como en US GAAP, presentan una variedad de tratamientos permitidos, bajo el supuesto que una vez determinado un método de valuación de inventarios este debe de seguirse utilizando para cumplir con el concepto de consistencia y permitir la comparabilidad de la información financiera. Los métodos de valuación basados en el costo de inventario para cada normativa son: (Ver Tabla 4.7)

Tabla 4.7 Métodos de valuación del costo

NIIF (NIC 2)	US GAAP (ARB 43)
<ul style="list-style-type: none"> • Costo Unitario • Primero en Entrar, Primero en Salir (PEPS) • Promedio ponderado • Inventario base 	<ul style="list-style-type: none"> • Costo Unitario • Primero en Entrar, Primero en Salir (PEPS) • Último en Entrar, Primero en Salir (UEPS) • Promedio ponderado • Inventario base

Fuentes: Elaboración propia con en base en texto NIIF y US GAAP.

En relación con los costos de inventarios las NIIF y las US GAAP (ARB 43, capítulo 4) son bastante similares, esto se puede apreciar con la última actualización al FAS 151 que aumentó significativamente el nivel de convergencia entre ambas pues en el caso de costos asociados por capacidades en exceso de inventario para ambas son tratadas como gastos del periodo.

La mayor diferencia radica en que para los costos de inventarios de productos en proceso asociados a costos indirectos que afecten la valoración final de dichos inventarios, no existen métodos específicos bajo la normativa US GAAP, en donde solo se recomienda el uso de un método que distribuya adecuadamente los costos de los productos; además, usualmente recomienda una base para efectuar dicha distribución por medio de factores como: mano de obra directa, horas de mano de obra, horas de maquinaria, entre otras.

En relación con los sistemas de inventarios existe convergencia entre las normativas pues ambas consideran tanto el sistema periódico de inventarios como el sistema perpetuo de inventarios, la única restricción que presentan es que la utilización del método debe de ser determinada por la administración considerando la naturaleza de las operaciones del negocio y que una vez determinado el método debe de respetarse en términos de comparabilidad y consistencia.

Es importante no perder de vista que la NIC 2 establece que los inventarios se deben de medir al menor del costo y el valor neto realizable. En tanto que cuando se venden, el monto de los inventarios vendidos debe de ser reconocido como un costo en el periodo en que el ingreso es reconocido. En los mismos casos los US GAAP determinan que es deseable que se cuantifique el valor de los inventarios ya sea al costo o el valor de mercado, el que resulte más bajo. Acerca del valor de mercado la normativa estadounidense lo define como el costo de reemplazo del inventario (por medio de compra o producción) con excepciones en donde el margen de ganancia no exceda el valor de realización neto. En el tabla 4.8 se encuentra un cuadro comparativo de la NIC 02.

Tabla 4.8 Cuadro Comparativo NIC 02

VERSIÓN ANTERIOR (1993)	VERSIÓN MODIFICADA (2005)	US GAAP (FAS 151, ARB 43)	PUNTOS DE CONVERGENCIA
Los inventarios son activos que se tienen para la venta en el curso del negocio	Los inventarios son activos que se tienen para la venta en el curso del negocio	Los inventarios son activos que se tienen para la venta en el curso del negocio	Existe convergencia NIIF / US GAAP
Norma aplicaba sólo a aquellos tipos de inventarios citados	Norma aplica a todo inventario que no este excluido del alcance	Principio aplica a todo inventario que no sea excluido del ARB 43	Existe convergencia NIIF / US GAAP
Permite varias bases de valuación, supone debe mantenerse a lo largo de la operación del negocio	Permite varias bases de valuación, supone debe mantenerse a lo largo de la operación del negocio	Permite varias bases de valuación, supone debe mantenerse a lo largo de la operación del negocio	Existe convergencia NIIF / US GAAP
Permite el uso de UEPS	No permite el uso de UEPS	Permite el uso de UEPS	No hay convergencia

No considera el valor razonable como valor de inventario	Introduce el concepto de valor razonable	Incluye en su texto el valor razonable como método de valoración	Existe convergencia NIIF / US GAAP
El costo asociado por capacidad en exceso se trata como un gasto del periodo	El costo asociado por capacidad en exceso se trata como un gasto del periodo	FAS 151, vario para determinar mismo criterio.	Existe convergencia NIIF / US GAAP

Fuente: Elaboración propia basado en texto NIIF y US GAAP

3. *NIC 08: Políticas contables, cambios en estimaciones contables y errores.*

a. Modificaciones a la NIC al 2006

Se efectuó una revisión profunda de esta norma como parte del proceso de mejora de las Normas Internacionales de Información Financiera, con el propósito de reducir o eliminar -en la medida de lo posible- los tratamientos alternativos, redundancias y conflictos con otras normativas en busca de la convergencia y el mejoramiento.

El primer cambio fundamental es la variación del nombre de la norma pues la versión previa revisada en 1993 se llamaba Ganancia o pérdida del periodo, errores fundamentales y cambios en políticas contables. La nueva NIC 8 adicionalmente reemplaza las interpretaciones: SIC 2 – Uniformidad: Capitalización de costos por intereses y SIC 18 – Uniformidad: Métodos Alternativos.

Entre los cambios realizados, se encuentra que los requisitos para la aplicación de políticas contables en la NIC 1, afecta NIC 8 en el sentido que la actualización provee de la jerarquía suficiente para que la gerencia considere el uso de la norma. En relación con la materialidad se presenta la novedad que los estados financieros en caso de contener errores de materiales que no cumplan con las NIIF, además en el caso de errores materiales en periodos previos la norma ahora establece que deberán de ser corregidos de manera retroactiva en el primer conjunto de estados financieros que sean autorizados después de su descubrimiento.

En lo relativo al uso de un tratamiento alternativo para los cambios voluntarios en políticas contables y correcciones de errores de periodos anteriores, la norma requiere de una aplicación retroactiva de manera tal que se corrijan los errores acumulados de periodos previos. Por tanto, al no existir un tratamiento alternativo la comparación de la información financiera de periodos anteriores debe de ser presentada como si las nuevas políticas siempre hubiesen sido aplicadas y los errores jamás se hubieran presentado.

Desde la perspectiva de las NIIF el concepto de errores fundamentales desaparece, de igual forma su diferenciación con los errores materiales, por tanto, la nueva norma los define como errores de períodos anteriores.

Otros cambios introducidos a la forma tienen que ver con los requisitos de presentación de las ganancias o pérdidas transferidas de la NIC 1, se incorpora el consenso en la SIC 18: Uniformidad – Métodos Alternativos de manera que una entidad selecciona y aplica sus políticas contables consistentemente para transacciones o eventos similares salvo que exista una norma que permita una categorización distinta. También la norma incluye la definición de los cambios en los estimados de las cuentas e incluye excepciones para incluir los efectos de cambios en las estimaciones contables anticipando si existen ganancias o pérdidas.

b. Comparación con US GAAP

De acuerdo con lo establecido por Alexander & Archer (2005), históricamente esta norma ha variado bastante, pues ha sido revisada varias veces incluso la versión vigente contiene cambios significativos con respecto a su predecesora. En general, la versión actual de la norma aumenta la consistencia entre la NIC y los US GAAP al adoptar el FASB 154, el cual se hizo efectivo para los periodos fiscales empezados posteriormente al 15 de Diciembre de 2005. Sin embargo, el concepto de partidas extraordinarias aún puede encontrarse dentro de la normativa estadounidense.

Sobre los cambios en políticas contables estas son tratadas de manera retrospectiva, por lo que la información comparativa debe de ser revisada ajustando los saldos iniciales de utilidades retenidas de manera que parezca que nunca se efectuó la modificación, solamente aplican excepciones en aquellos casos donde existe suficiente evidencia como para demostrar que no es posible efectuar una variación. Desde el punto de los US GAAP el FASB 154 responde de manera similar a las NIIF.

En el caso de las correcciones de errores para las NIIF se aplica el mismo método de cambios que la sección de cambios en las políticas contables, dentro de los US GAAP para la misma situación, se reporta como ajustes en el periodo previo, y la corrección de los estados comparativos es de carácter obligatorio.

Para las variaciones en los estimados, tanto las NIIF como los US GAAP concuerdan que los cambios deben ser contabilizados como parte del estado de resultados una vez que son identificados. En la tabla 4.9 se encuentra un cuadro comparativo de la NIC 08:

Tabla 4.9 Cuadro Comparativo NIC 08

VERSIÓN ANTERIOR (1993)	VERSIÓN MODIFICADA (2005)	US GAAP (FAS 154)	PUNTOS DE CONVERGENCIA
Norma incluía dentro de alcance resultados del periodo	Nombre de la norma cambia, no considera ganancias o pérdidas de periodo.	FAS 154 surge simultanea a nueve versión NIC 8	Existe convergencia NIIF / US GAAP
Errores en periodos previos son notas al pie de los estados	Errores en periodos previos se corrigen proactivamente en primeros estados financieros después descubrimiento.	Errores en periodos previos se corrigen proactivamente en primeros estados financieros después descubrimiento.	Existe convergencia NIIF / US GAAP
Diferencia concepto error fundamental y error material	Considera a ambos como errores de periodos anteriores	US GAAP utiliza concepto de errores en periodos anteriores	Existe convergencia NIIF / US GAAP
No considera término partida extraordinaria	No considera término partida extraordinaria	Incluye concepto de partida extraordinaria	No hay convergencia NIIF / US GAAP
Cambios en políticas contables se tratan de retrospectivamente	Cambios en políticas contables se tratan de retrospectivamente	Cambios en políticas contables se tratan de retrospectivamente	Existe convergencia NIIF / US GAAP
Contabiliza variación en estimaciones como resultados	Contabiliza variación en estimaciones como resultados	Contabiliza variación en estimaciones como resultados	Existe convergencia NIIF / US GAAP

Fuente: Elaboración propia basado en texto NIIF y US GAAP

4. *NIC 12: Impuesto a las Ganancias*

a. Modificaciones a la NIC al 2006

En relación con esta norma no ha habido variaciones entre la versión del año 2003 y la versión del 2006, la última modificación de fondo en esta NIC fue vigente para los estados financieros que comenzaron después del 1° de enero de 1998.

De acuerdo con el texto de la NIC en el año 2000 se realizaron modificaciones en varios de los párrafos de la norma, así como en el apéndice A. Estas revisiones se limitaron específicamente al tratamiento contable de las consecuencias de los dividendos en el impuesto a las ganancias, esa revisión entró en vigencia desde el 1° de enero de 2001.

b. Comparación con US GAAP

Sobre la clasificación de los impuestos (activos o pasivos) diferidos, las NIIF establecen que siempre será de tipo no circulante en tanto que los US GAAP en el FAS 109 indica que se debe de realizar una separación entre los componente circulantes y no circulantes.

Acerca del registro posterior de activos originados por impuestos diferidos tras una combinación de negocios, el fondo de crédito mercantil o “goodwill” debe de reducirse a cero, abonando cualquier exceso a resultados netos, en tanto que los US GAAP además de hacer la reducción a cero, también reduce cualquier otro activo intangible a cero y en caso de excesos lo abona a la cuenta de resultados.

En caso de las conciliaciones de gastos originadas por impuestos reales y teóricos (adelantos al fisco), las NIIF determinan que son obligatorias para toda empresa, en tanto que dentro de la normativa de los Estados Unidos únicamente es exigido a las empresas que cotizan en bolsa, por lo que las demás solamente deben de informar acerca de la naturaleza de las partidas de conciliación sin necesidad de indicar los montos.

Uno de los aspectos que contiene algunas diferencias en relación con el tratamiento de una normativa y otra, se relaciona con el reconocimiento de beneficios fiscales relacionados con las opciones sobre acciones para empleados, pues según los US GAAP en cualquier circunstancia se abonan a patrimonio, en tanto que las NIIF establecen que se tratarán en patrimonio solamente en la medida que surjan de transacciones reconocidas de patrimonio.

En donde no existe convergencia es en el tema de impacto de las diferencias temporales relacionadas con ingresos intercompañía ya que la NIC establece que se reconocerá el efecto fiscal de manera diferida, en cambio los US GAAP no reconocen el efecto fiscal diferido de forma que es como si la transacción nunca hubiera ocurrido.

En la actualidad, el FASB y el IASB están analizando algunas de las diferencias de las NIC 12 y el FAS 109, como parte de los procesos de convergencia a corto plazo. Una de las áreas donde buscan mayor acuerdo tiene que ver con los cambios en impuestos diferidos que fueron originalmente acreditados como capital (backwards tracing), ya que actualmente según la normativa estadounidense es una práctica prohibida por lo que recomienda redistribuirlos como parte de las operaciones continuas. En tanto que dentro del contexto de las NIIF los efectos tributarios serán acreditados o debitados directamente en el capital en el periodo donde fueron detectados, en caso de que el mismo inicialmente fuese reconocido como un crédito o débito al capital accionario deberá ser reversado, para posteriormente ser redistribuido. En el cuadro 4.10 se encuentra un cuadro comparativo de la NIC 12

Tabla 4.10 Cuadro Comparativo NIC 12

VERSIÓN ANTERIOR (1998)	VERSIÓN MODIFICADA (2000)	US GAAP (FAS 109)	PUNTOS DE CONVERGENCIA
No había claridad sobre el tratamiento de los dividendos en el impuesto a las ganancias	Modificaciones sobre tratamiento de los dividendos en el impuesto a las ganancias	Similar a NIIF	Existe convergencia NIIF / US GAAP
Impuesto se clasifica como no circulante.	Impuesto se clasifica como no circulante	Debe realizarse una separación del impuesto a las ganancias entre componentes circulantes y no circulantes	NIIF es menos estricto que US GAAP
Conciliaciones gastos por impuestos son obligatorias para toda empresa	Conciliaciones gastos por impuestos son obligatorias para toda empresa	Solo es requerido para empresas que cotizan en bolsa	US GAAP es menos estricto que NIIF
Reconoce efecto fiscal diferido por diferencias temporal por ingresos de asociadas	Reconoce efecto fiscal diferido por diferencias temporal por ingresos de asociadas	No reconocen efecto fiscal por ingresos temporales de asociadas	No hay convergencia NIIF / US GAAP

Fuente: Elaboración propia basado en texto NIIF y US GAAP

5. NIC 16: *Propiedad, planta y equipo*

a. Modificaciones a la NIC al 2006

La última revisión efectuada a esta norma fue realizada en el año 2005, como parte del proyecto de mejoras de las Normas de Información Financiera. Entre los principales cambios se encuentra el alcance de la norma pues se delimita la aplicación de la norma a bienes de propiedad, planta y equipo (PPE) utilizados para desarrollar o mantener activos biológicos y derechos mineros como petróleo, gas natural y otros recursos no renovables.

Otra modificación a considerar tiene que ver con el reconocimiento de costos subsecuentes, ya que la versión anterior contenía dos principios de reconocimiento en tanto que la nueva normativa los considera como los costos incurridos inicialmente en la adquisición o construcción de bienes de PPE, así como los costos adicionales por adición o reparación de una parte o servicio del bien.

Sobre el desmantelamiento de activos, remoción y restauración, la nueva norma considera sus costos asociados como una consecuencia de la instalación del bien por lo que está considerado dentro del valor del activo.

Además, en los casos de sustitución de bienes ahora la norma solicita que sea registrado el valor justo de la transacción a menos de que el valor del intercambio carezca de contenido comercial, bajo la normativa anterior una entidad consideraba el valor justo solamente si el valor de intercambio de los activos era similar.

En lo relativo a la reevaluación, bajo el esquema anterior no era relevante si el valor justo era cuantificable; sin embargo, con la última variación si este valor es cuantificable puede ser utilizado para efectuar su reevaluación en la medida que también sean verificados los valores de depreciación acumulada u otras pérdidas en el valor del bien.

Los cambios efectuados en relación con la depreciación cada entidad debe determinar por separado el tipo de depreciación a efectuar para cada bien de PPE, situación que nunca fue clara a nivel de la norma; además, la normativa anterior tampoco consideraba la potestad que tiene cada entidad a determinar el valor residual. Sobre el tiempo de depreciación la norma actual establece que un bien inicia a depreciarse en cuanto esta disponible para su uso e incluso determina que un bien puede seguirse depreciando hasta el momento de ser dado de baja.

b. Comparación con US GAAP

En relación con la definición y características básicas de lo que son activos de PPE ambas normativas no presenta diferencias, así mismo en lo relativo a reconocimiento de activos de este tipo tanto NIIF como US GAAP coinciden que se reconocerán si existen beneficios económicos futuros atribuibles al activo.

Sobre la medición inicial, los US GAAP son bastante similares a las NIIF, con excepción de que las ganancias o pérdidas originadas por bajos flujos de efectivo no son incluidas. Además, existe consistencia con las NIIF en relación con el reconocimiento del valor justo que un pasivo origina por el retiro de un activo en el periodo en que se incurrió la estimación razonable del valor justo. Otro aspecto a considerar es que los costos asociados con el retiro de activos son capitalizados como parte de valor asociado al activo.

En cuanto a los desembolsos posteriores a la adquisición entre ambas normativas existe convergencia, pues se reconoce que los costos de mantenimiento deben de ser registrados en el periodo en que se incurrieron, que el reemplazo de partes será capitalizable y que el costo de reparaciones mayores u “*overhaul*” serán capitalizables en la medida que los criterios de reconocimiento sean satisfechos.

De acuerdo con Ugalde (2005), “cada empresa debe escoger aquel método de depreciación que refleje mejor su patrón de consumo o la generación de beneficios del activo”, partiendo de esta afirmación se puede decir que en las NIIF la depreciación se comprende como la pérdida de valor que de manera sistemática se distribuye a lo largo de la vida útil de un bien de PPE que refleja la forma como la entidad consume los beneficios ocasionados por la utilización del activo.

En caso de cambios en el método utilizado la NIC 16 faculta a realizar un cambio en el estimado contable que refleja los cargos por depreciación en el periodo actual y en los previos. De manera similar el FAS 154 requiere que en situaciones de variación de los métodos de depreciación se realice una contabilización que afecte la cuenta estimada de acuerdo con el cambio realizado. Sobre la revisión de los métodos de depreciación, ambos consideran una revisión periódica, y que los valores residuales serán revisados en cada fecha de reporte.

En relación con la frecuencia de las revaluaciones, no hay convergencia pues de acuerdo con las NIIF las revaluaciones deben de ser lo más actualizadas posible de modo tal que el valor en libros no difiera materialmente del valor razonable. Por lo que se faculta a efectuar revaluaciones regulares, sin embargo para los US GAAP no es contemplado. En la tabla 4.11 se encuentra un cuadro resumen de la convergencia en la NIC 16

Tabla 4.11 Cuadro Comparativo NIC 16

VERSIÓN ANTERIOR (1998)	VERSIÓN MODIFICADA (2005)	US GAAP (FAS 154)	PUNTOS DE CONVERGENCIA
Alcance de la norma era bastante general en cuanto a bienes de PPE.	El alcance delimita la aplicación de norma a bienes de PPE utilizados para desarrollar o mantener activos biológicos y derechos mineros	Similar a nueva versión de la NIIF	Convergencia entre NIIF / US GAAP
Contenía un par de principios de reconocimiento de costos subsecuentes	Reconoce los costos subsecuentes como los costos incurridos en la adquisición o construcción de bienes de PPE	Similar a nueva versión de NIIF	Convergencia entre NIIF / US GAAP
Considera el valor justo en caso que el valor de intercambio de sustitución de un bien fuera similar	Considera el valor justo de la transacción a menos de que el valor del intercambio del bien carezca de contenido comercial	Dentro de su texto considera este valor de forma similar que la NIC 16.	Existe convergencia NIIF / US GAAP
No detalla si entidad puede determinar por separado el método de depreciación por cada bien PPE	Se detalla si entidad puede determinar según sus criterios el método depreciación de cada bien de PPE	Se detalla si entidad puede determinar según sus criterios el método depreciación de cada bien de PPE	Existe convergencia NIIF / US GAAP
Desembolso posterior adquisición como mantenimiento serán registrados como gastos en el periodo	Desembolso posterior adquisición como mantenimiento serán registrados como gastos en el periodo	Desembolso posterior adquisición como mantenimiento serán registrados como gastos en el periodo	Existe convergencia NIIF / US GAAP

Fuente: Elaboración propia basado en texto NIIF y US GAAP

6. *NIC 17: Arrendamiento*

a. Modificaciones a la NIC al 2006

En el texto de 2006 de esta norma se sustituye la anterior versión la cual había sido revisada en el año de 1997, el motivo del cambio es el actual proyecto de revisión de las normas con el fin de búsqueda de convergencia. De esta manera se introducen varios cambios, entre ellos se varía el alcance de la norma, se agregan varias definiciones de conceptos clave, se realiza una distinción entre el momento en que el arrendamiento es clasificado y cuando el reconocimiento de éste se efectúa.

En relación con los costos directos iniciales, la normativa incluye los costos incurridos durante el periodo de negociación del arrendamiento; sin embargo, ese tratamiento no aplica para manufactura ni para concesionarios, en estos casos específicos los costos son reconocidos como un gasto al momento de ser reconocido el margen de venta. También la nueva normativa no permite que los costos iniciales sean cargados como gastos en el momento en que ocurren.

b. Comparación con US GAAP

De acuerdo con la NIC 17 y el FAS 13, la contabilización de un arrendamiento, como una compra del arrendatario y una venta para el arrendador, se realiza en la medida que el riesgo y el usufructo del bien hayan sido traspasados al arrendatario.

Además ambas normativas tienen criterios similares en relación con términos como arrendamiento financiero y arrendamiento operativo. Al respecto ambas comparten criterio al considerar que el arrendamiento financiero se presenta en el momento en que existe un acuerdo de transferencia sustancial de todos los riesgos y ventajas asociados con la propiedad del activo al arrendatario, también estos cuerpos regulatorios proveen una guía y una serie de indicadores para determinar cuando un convenio implica un arrendamiento, tales como que los pagos son equivalentes al principal y a los intereses en que se conseguiría un préstamo para adquirir el activo y que el término del arrendamiento sea similar a la vida útil del bien.

En la tabla 4.12 se presenta con mayor detalle los criterios considerando lo determinado por las NIIF (NIC 17) y las US GAAP (FAS 13, FAS 66, FAS 98, FTB 88-1):

Tabla 4.12 Indicadores de arrendamiento Financiero

Indicador	NIC – NIIF	US GAAP
Propiedad se transferida a arrendatario al final del plazo.	Arrendamiento Financiero.	Arrendamiento Financiero.
Existencia de opción de compra ventajosa.	Arrendamiento Financiero.	Arrendamiento Financiero.
Plazo de arrendamiento abarca la mayor parte de la vida económica del bien.	Arrendamiento Financiero.	Según la normativa, plazo debe es igual o superar al 75% de la vida del activo.

Valor actual de pagos mínimos es igual a la totalidad del valor razonable del activo arrendado.	Arrendamiento Financiero.	Especifica aproximadamente un 90% del valor razonable.
Naturaleza del activo es tan especializada que sólo el arrendamiento puede utilizarlos sin realizar modificaciones.	Arrendamiento Financiero.	No especifica nada al respecto.
Cancelación se hace cargo de ganancias y pérdidas derivadas fluctuación en el valor razonable	Arrendamiento Financiero	No se especifica
Arrendatario puede continuar durante un periodo secundario a rentas por debajo de los precios del mercado.	Arrendamiento Financiero	No se especifica
Pérdida o ganancia derivada de la venta	Se difiere y amortiza durante el plazo.	Se reconoce en la fecha real de la venta.

Fuentes: Elaboración propia con base en texto NIIF y US GAAP.

En relación con el registro para el arrendador las NIIF establecen que los importes por cobrar se reconocen como un derecho de cobro y que los ingresos brutos se manejan en resultados de forma que se obtenga una tasa de retorno constante, basada en el método de inversión neta (antes de impuestos). Los US GAAP son bastante similares a la normativa del IASB, sin embargo, en el caso de

“averaged lease” (arrendamientos apalancados) se puede incluir flujos de efectivo por impuestos.

Desde la perspectiva del arrendatario las NIIF reconocen los bienes arrendados como un activo, es decir, que incluso son depreciados durante su vida útil y como una obligación por los alquileres futuros, sobre los cuales se calcula una tasa de interés (gasto) constante sobre la obligación pendiente (amortización). Sobre la contabilización para el arrendatario los US GAAP convergen en casi todos los sentidos, únicamente existe la misma variación con respecto a los arrendamientos apalancados.

En el caso del arrendamiento operativo, tanto para NIIF como para US GAAP, los pagos son reconocidos en una base lineal a lo largo del plazo del arrendamiento., quiere decir que se reconocen en resultados, tanto para el arrendatario como para el arrendador. Los incentivos ofrecidos por lo general buscan la renovación del plazo, bajo ambas normativas el arrendatario reconoce el beneficio adicional originado por los incentivos como una reducción de los gastos de alquiler conforme la duración del contrato, este a su vez es amortizado de forma constante. La tabla 4.13 presenta los criterios utilizados para reconocer la figura de “lease back”, que consiste en venta de activos propios a terceros con arrendamiento posterior:

Tabla 4.13 Indicadores de venta con arrendamiento posterior

Venta por el valor razonable	Arrendamiento operativo, se reconoce inmediatamente	Arrendamiento operativo, se reconoce inmediatamente
Venta debajo de valor razonable	Arrendamiento operativo, se reconoce inmediatamente a menos que compense con pago menor en cuyo caso se difiere.	Arrendamiento operativo, se reconoce en la fecha de la venta.
Venta por encima del valor razonable	Se difiere por el periodo, que se espera usar el activo.	Se reconoce en la fecha de la venta.

Fuentes: Elaboración propia con base en texto NIIF y US GAAP.

En cuanto a la contabilización por parte del arrendador los US GAAP reconocen al igual que las NIIF, los activos arrendados como parte de sus activos fijos y se debe de depreciar durante su vida útil. Los ingresos por alquiler se reconocen según el método lineal durante el plazo del arrendamiento.

En el caso de los arrendatarios ambas normativas consideran que los pagos por arrendamiento operativo se reconocen a resultados según el método lineal. La tabla 4.14 resume la convergencia de esta norma:

Tabla 4.14 Cuadro Comparativo NIC 17

VERSIÓN ANTERIOR (1997)	VERSIÓN MODIFICADA (2005)	US GAAP (FAS 13, 66, 98, FTB 88-1)	PUNTOS DE CONVERGENCIA
Contabilización se realiza cuando el riesgo y el usufructo del bien hayan sido traspasados al arrendatario	Contabilización se realiza cuando el riesgo y el usufructo del bien hayan sido traspasados al arrendatario.	Contabilización se realiza cuando el riesgo y el usufructo del bien hayan sido traspasados al arrendatario.	Existe convergencia NIIF / US GAAP
Pérdida o ganancia derivada de la venta se difiere y amortiza durante el plazo	Pérdida o ganancia derivada de la venta se difiere y amortiza durante el plazo.	Pérdida o ganancia derivada de la venta se reconoce en la fecha real de la venta	No hay convergencia NIIF / US GAAP
Registro para arrendador: importes por cobrar se reconocen como derecho de cobro e ingresos brutos se manejan en resultados método de inversión neta (antes de impuestos).	Registro para arrendador: importes por cobrar se reconocen como derecho de cobro e ingresos brutos se manejan en resultados método de inversión neta (antes de impuestos).	Bastante similares, sin embargo, en el caso de “averaged lease”(arrendamientos apalancados) se puede incluir flujos de efectivo por impuestos.	NIIF es menos estricta que US GAAP
Registro para arrendatario: bienes arrendados se reconocen como activo y como obligación por los alquileres futuros	Registro para arrendatario: bienes arrendados se reconocen como activo y como obligación por los alquileres futuros	Bastante similares, sin embargo, en el caso de “averaged lease”(arrendamientos apalancados) se puede incluir flujos de efectivo por impuestos.	NIIF es menos estricta que US GAAP
Arrendamiento operativo: los pagos son reconocidos en	Arrendamiento operativo: los pagos son reconocidos en	Arrendamiento operativo: los pagos son reconocidos en	Existe convergencia NIIF / US GAAP

base lineal a lo largo del plazo del arrendamiento, (se reconocen en resultados) tanto para el arrendatario como para el arrendador.	base lineal a lo largo del plazo del arrendamiento, (se reconocen en resultados) tanto para el arrendatario como para el arrendador.	base lineal a lo largo del plazo del arrendamiento, (se reconocen en resultados) tanto para el arrendatario como para el arrendador.	
Registro para arrendador: se reconocen los activos arrendados como activos fijos y se deprecian durante la vida útil. Los ingresos por alquiler se reconocen según método lineal durante el plazo del arrendamiento.	Registro para arrendador: se reconocen los activos arrendados como activos fijos y se deprecian durante la vida útil. Los ingresos por alquiler se reconocen según método lineal durante el plazo del arrendamiento.	Registro para arrendador: se reconocen los activos arrendados como activos fijos y se deprecian durante la vida útil. Los ingresos por alquiler se reconocen según método lineal durante el plazo del arrendamiento.	Existe convergencia NIIF / US GAAP

Fuente: Elaboración propia basado en texto NIIF y US GAAP

7. *NIC 21: Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera*

a. Modificaciones a la NIC al 2006

Entre los principales cambios entre la versión anterior de la NIC 21 (2003) y la versión actual (2006) se encuentran modificaciones respecto al alcance de la norma pues la nueva norma excluye los derivados de moneda extranjera que ahora forman parte del alcance de la NIC 39: Instrumentos financieros: Reconocimiento y medición, además otros aspectos de contabilización han sido trasladados dentro de la NIC 39.

En la sección de definiciones el concepto de reporte de moneda ha sido reemplazado por dos conceptos: moneda funcional, el cual consiste en la moneda primaria de la economía en donde la empresa opera y moneda de presentación, que básicamente es la moneda en la cual son presentados los estados financieros.

Acerca de la moneda funcional la nueva NIC requiere que por cada operación incluida en los reportes de la entidad se determine su moneda funcional y determinar sus resultados e impacto en la posición financiera. El nuevo material incorpora además algunos de los lineamientos incluidos anteriormente en el SIC 19 relacionados con la determinación de mediciones de la moneda. Como resultado de estos cambios ahora: una entidad, bien sea con operaciones locales o con operaciones en el extranjero no tendrá libre opción de escoger su moneda funcional, además una entidad no podrá evitar reevaluar sus estados, esto de conformidad con la NIC 29. Otra variación se relaciona con los requisitos para la distinción entre operaciones en el exterior que son integradas a las operaciones dentro de los reportes de la entidad y las entidades en el extranjero.

En el caso del reconocimiento de las diferencias por tipo de cambio la normativa removió la opción de capitalizar las diferencias, ahora estas diferencias según su naturaleza son contabilizadas como ganancia o pérdida en el estado de resultados. Además, fue reemplazado el requisito de contabilizar la clasificación de operaciones en el exterior con uno en el que el cambio a moneda funcional es contabilizado por anticipado.

En relación con el uso de la moneda de presentación cuando es distinta de la moneda funcional, la normativa ahora permite que una entidad presente sus estados financieros en cualquier moneda, así las cosas, cualquier compañía preparará sus estados financieros de conformidad con la NIC 27; de esta manera, los activos y pasivos son presentados al tipo de cambio en la fecha de cierre, en tanto que los ingresos y gastos son convertidos al tipo de cambio de la fecha de las transacciones o al tipo de cambio de referencia para el periodo cuando es una aproximación razonable.

En relación con las revelaciones, el principal cambio tiene que ver con que la entidad debe de indicar cuando se presenta un cambio en la moneda funcional, así como las razones del cambio. Con la modificación de la NIC 21, fueron reemplazadas las interpretaciones de la SIC:

- a. SIC 11: Variaciones de cambio en moneda extranjera – Capitalización de pérdidas derivadas de devaluaciones muy elevadas,
- b. SIC 19: Moneda de los estados financieros – Medición y presentación de estados financieros según las NIC 21 y 29,
- c. SIC 30: Moneda en la que se informa – conversión desde la moneda de medición a la moneda de presentación.

b. Comparación con US GAAP

Con la evolución entre la versión de 2003 de esta NIIF y la actual (publicada en 2006) se logró una mayor convergencia entre la normativa del IASB y los US GAAP, es decir, ambas consideran la moneda funcional como la moneda principal del entorno económico en que opera el ente. Además, consideran que toda moneda diferente de la moneda funcional es una moneda extranjera.

Además, ambas normativas coinciden al señalar que cuando los indicadores sean consistentes y la moneda funcional no resulte obvia, la gerencia deberá utilizar su juicio profesional para determinarla, para ello en el caso de una operación en una moneda extranjera deberán establecerse el grado de autonomía y la capacidad de la operación extranjera para funcionar como unidad independiente.

De conformidad con la NIC 21 y el FAS 141, en el caso de conversión en entidades individuales los requisitos para la conversión de transacciones denominadas en moneda extranjera se realiza al tipo de cambio vigente en la hecha de la transacción, para los activos y pasivos monetarios en esta circunstancia se realiza la conversión al tipo de cambio vigente a la fecha del balance, para los activos y pasivos no monetarios se utiliza el costo histórico.

Los importes de la cuenta de resultados se convierten según los tipos de cambio históricos en la fecha de cada transacción o un tipo medio ponderado como alternativa práctica, siempre que el tipo de cambio fluctúe de manera significativamente, finalmente para las NIIF en el caso de las partidas no monetarias denominadas en moneda extranjera y contabilizadas a su valor razonable se presentan empleando el tipo de cambio existente en el momento en que se cálculo el valor razonable.

Tanto las NIIF como los US GAAP exigen para la conversión en estados financieros consolidados que cuando las actividades sean en gran medida independientes de la moneda utilizada en los estados financieros de la entidad inversora, las cifras del balance de la operación extranjera se conviertan al tipo de cambio vigente a la fecha del balance, con excepción de los saldos del patrimonio neto, a los que les aplica el tipo de cambio histórico.

Además, las normativas son similares con respecto al tratamiento de los importes de resultados, pues estos deben ser convertidos al tipo de cambio medio del periodo; en el caso de las diferencias de cambio que se originen se registraran en el patrimonio neto.

Para el seguimiento de las diferencias de conversión en el patrimonio neto, existe convergencia pues las NIIF y los US GAAP consideran que al enajenar una operación extranjera mediante venta, liquidación, reembolso del capital o abandono, el importe correspondiente de la diferencia de conversión acumulada relacionada con la entidad se transfiere a la cuenta de resultados y se incluye en la ganancia o pérdida de la venta.

Finalmente para ambos cuerpos de normas, existe convergencia acerca de la moneda de presentación, pues cuando los estados financieros se presentan en una moneda distinta de la moneda funcional, los activos y pasivos se convierten al tipo de cambio vigente en la fecha de balance y las partidas de resultados al tipo de cambio vigente en la fecha de cada transacción. La tabla 4.15 se presenta un cuadro comparativo de esta norma:

Tabla 4.15 Cuadro Comparativo NIC 21

<i>VERSIÓN ANTERIOR (1997)</i>	<i>VERSIÓN MODIFICADA (2005)</i>	<i>US GAAP (FAS141)</i>	<i>PUNTOS DE CONVERGENCIA</i>
Dentro del alcance incluye los derivados de moneda extranjera	Dentro del alcance excluye los derivados de moneda extranjera (ver NIC 39)	Dentro del alcance excluye los derivados de moneda extranjera (ver NIC 39)	Existe convergencia NIIF / US GAAP
Concepto único de moneda	Concepto de moneda ha sido reemplazado por dos conceptos: moneda funcional y moneda de presentación	Concepto de moneda ha sido reemplazado por dos conceptos: moneda funcional y moneda de presentación	Existe convergencia NIIF / US GAAP

Moneda funcional no requerida	Moneda funcional: por cada operación incluida en reportes de la entidad determinar la moneda funcional, sus resultados e impacto en posición financiera.	Moneda funcional: por cada operación incluida en reportes de la entidad determinar la moneda funcional, sus resultados e impacto en posición financiera.	Existe convergencia NIIF / US GAAP
Diferencias por tipo de cambio son capitalizadas	Diferencias por tipo de cambio, según su naturaleza, son contabilizadas como ganancia o pérdida en el estado de resultados.	Diferencias por tipo de cambio, según su naturaleza, son contabilizadas como ganancia o pérdida en el estado de resultados.	Existe convergencia NIIF / US GAAP
Requisito de contabilizar la clasificación de operaciones en el exterior	El cambio a moneda funcional es contabilizado por anticipado	El cambio a moneda funcional es contabilizado por anticipado	Existe convergencia NIIF / US GAAP
No se requiere moneda funcional.	La entidad debe indicar cuando se presenta un cambio en la moneda funcional, así como las razones del cambio.	La entidad debe indicar cuando se presenta un cambio en la moneda funcional, así como las razones del cambio.	Existe convergencia NIIF / US GAAP

Fuente: Elaboración propia basado en texto NIIF y US GAAP

8. *NIC 27: Estados financieros consolidados y separados.*

a. Modificaciones a la NIC al 2006

Esta norma fue reestructurada como parte del proyecto de mejoramiento de las normas internacionales de información financiera, cambiando incluso de nombre, su aplicación se realizó en los periodos posteriores al 31 de diciembre de 2005. Respecto a su alcance a diferencia de su predecesora la norma aplica para la contabilización de inversiones en subsidiarias, entidades controladas y asociadas en estados financieros separados de su casa matriz, de su inversor.

Las excepciones de consolidación de inversiones en subsidiarias también presentan un cambio pues el anterior párrafo 8 (ahora párrafo10) fue corregido de forma que una empresa matriz no tendrá que consolidar estados financieros si:

- a. Dicha dominante es, a su vez, una dependiente total o parcialmente dominada por otra entidad, y sus restantes propietarios, incluyendo aquéllos que no tendrían derecho a votar en otras circunstancias, han sido informados y no han manifestado objeciones a que la dominante no elabore estados financieros consolidados;
- b. Los instrumentos de pasivo o de patrimonio neto de la dominante no se negocian en un mercado público (ya sea una bolsa de valores nacional o

extranjera, o un mercado no organizado, incluyendo los mercados regionales y locales);

- c. La dominante no registra, ni está en proceso de registrar, sus estados financieros en una comisión de valores u otra organización reguladora, con el fin de emitir algún tipo de instrumentos en un mercado público; y
- d. La dominante última, o alguna de las dominantes intermedias, elaboran estados financieros consolidados, disponibles para el público, que cumplen con las Normas Internacionales de Información Financiera

Sobre el control temporal ahora la normativa no necesita consolidación de las subsidiarias Sin embargo, debe haber evidencia suficiente y competente que existe intención de venta en menos de doce meses, de hecho la norma cambio el término “en el futuro cercano” por la expresión “en los próximos doce meses”, en caso que no se logre la venta en menos de doce meses la entidad debe de ser consolidada. Además la norma para términos de clarificación estipula el requisito de reconocer inversiones en subsidiarias para empresas conjuntas, fondos mutuales, entidades de confianza y otros tipos de entidades similares.

Acerca de las políticas contables la NIIF requiere que la entidad utilice políticas contables uniformes para el mismo tipo de operaciones, la versión previa permitía excepciones cuando este requerimiento no era práctico. En cuanto a los

intereses minoritarios las entidades deben de presentarlos en los estados en la sección de capital por aparte del capital accionario común.

En cuanto a los estados financieros separados la nueva normativa prescribe el tratamiento anterior para inversiones en subsidiarias empresas controladas y asociadas, a partir del cambio este tipo de inversiones serán contabilizadas al costo en su defecto de conformidad con la NIC 39. Por último la norma conserva el tratamiento alternativo de contabilizar estas inversiones en estados financieros separados de los del inversor.

b. Comparación con US GAAP

Tanto la NIC 27 como los US GAAP (ARB 51, FAS 94, SAB 51, SAB 84) exigen la formulación de estados financieros consolidados por parte de una dominante que incluyan a todas las dependientes, acerca de excepciones existe discrepancia entre NIIF pues en el párrafo 10 si las permiten, en tanto que los US GAAP no consideran excepciones para los estados financieros con propósitos de información general, pues parten del supuesto que los estados financieros consolidados suministran información más relevante y que se exigen a entidades cotizadas.

La definición de subsidiaria para propósitos de consolidación es una importante diferencia entre ambos cuerpos contables, pues mientras que las NIIF se enfocan en el concepto de control para determinar si existe una relación dominante – dependiente, la norma entiende por control como la capacidad de la dominante de dirigir las políticas financieras y operativas de una dependiente, los US GAAP exigen un modelo dual de decisión para la consolidación, las cuales deberán evaluarse de conformidad con el modelo de interés variable y el modelo tradicional.

Existe convergencia en este sentido pues ambas consideran que todas las dependientes se consolidan a excepción de aquellas en el caso de NIIF que se encuentran disponibles para la venta y en caso de los US GAAP aquellas cuyo control no reside en el accionista mayoritario, además la normativa norteamericana establece que las dependientes que no se consoliden se contabilizan por lo general según el método de participación a menos que se supere la presunción de influencia significativa.

Un aspecto donde existe convergencia entre la normativa estadounidense y la normativa internacional es acerca de las políticas contables uniformes pues ambas consideran que los estados financieros consolidados deben prepararse aplicando políticas contables uniformes para todas las entidades del un grupo. Además se converge con respecto al ejercicio contable para el que ambas consideran que generalmente, los estados financieros consolidados de la dominante y las dependientes se refieren a la misma fecha de cierres.

De conformidad con las NIIF y los US GAAP, la participación en las políticas financieras y políticas de la entidad mediante representación en el consejo de la entidad demuestra que existe una influencia significativa, para ello el inversor debe poseer un 20% ó más de los derechos de voto de una entidad.

Las inversiones en empresas asociadas según las NIIF son aquellas realizadas en asociadas las cuales se definen como entidades sobre las que el inversor tiene influencia significativa en la definición de las políticas financieras y operativas de las asociadas, de acuerdo con los US GAAP el enfoque es bastante similar. Sin embargo los US GAAP, no incluyen a las entidades sin personalidad jurídica propia, como por ejemplo fideicomisos, aunque éstas generalmente se contabilizarían de forma similar.

Acercas del método de participación ambos conjuntos de normas consideran que el inversor debe contabilizar las inversiones en una asociada de acuerdo con este método. El inversor presentará su participación en los resultados de la asociada en la cuenta de resultados después de impuestos, además reconocerá en su patrimonio neto su participación en los cambios del patrimonio neto, de la asociada que no se hayan reconocido en la cuenta de resultados. También reconocerá en el momento de la adquisición, la diferencia entre el costo de adquisición y la participación del inversor en el valor razonable de los activos netos identificables como fondo de comercio o plusvalía.

Para el registro del método de la participación el inversor registrará la inversión en la asociada por su costo, más su participación en la ganancia o pérdida y en los movimientos de las reservas posteriores a la adquisición, menos los dividendos recibidos. Tanto las NIIF como las US GAAP exigen revelar información sobre los resultados, los activos y los pasivos de las asociadas significativas.

Sobre las pérdidas por deterioro según la NIC 27 se aplican los requisitos generales sobre las pérdidas por deterioro. Para estimar los flujos de efectivo, el inversor puede basarse en su participación en los flujos netos de efectivo futuros de la entidad o en los flujos de efectivo que se espera surjan de dividendos, por su parte los US GAAP afirman que se deben de reconocer las pérdidas de valor de una inversión que no sean de carácter temporal, considerando la importancia y duración de estas inversiones.

De conformidad con la NIIC 27, SIC 12, las inversiones en negocios conjuntos son un acuerdo contractual por el cual dos o más partes llevan a cabo una actividad económica que está sujeta a control conjunto, que consiste en el reparto del control de una actividad económica acordado contractualmente. Por su parte las US GAAP definen un negocio conjunto como una entidad participante y gestionada por un pequeño grupo de negocios como negocio o proyecto separado y específico para el beneficio mutuo de los miembros del grupo.

Acerca de los tipos de inversiones en negocios conjuntos las NIIF distinguen tres tipos:

- a. Entidades controladas conjuntamente, en las que el acuerdo se lleva a cabo a través de una entidad independiente.
- b. Operaciones controladas conjuntamente, en las que cada participante emplea sus propios activos para un proyecto específico.
- c. Activos controlados conjuntamente, un proyecto llevado a cabo con activos de propiedad conjunta.

En el caso de US GAAP refiere exclusivamente a entidades controladas conjuntamente en las que el acuerdo se lleva a cabo a través de una entidad independiente. Además se presentan diferencias importantes entre las normativas con respecto a las entidades controladas conjuntamente pues según las NIIF se empleará el método de participación o el método de consolidación proporcional, en tanto que los US GAAP no permiten este tipo de consolidación.

En el caso de las NIC para las aportaciones a entidades controladas cuando un participante aporta activos no monetarios, como acciones o activos fijos a una participación entidad controlada a cambio de una participación, el participante debe reconocer en la cuenta de resultados la parte de la ganancia o pérdida atribuible a

los intereses en el capital de otros participantes. Excepto cuando los riesgos y ventajas significativas de los activos aportados no se han transferido, cuando la ganancia o pérdida derivada de los activos aportados no puede estimarse con fiabilidad y cuando el activo es similar a los aportados por otros partícipes.

Acerca del mismo tema las US GAAP tienen poca normativa relativa a la base que se debe utilizar para registrar las aportaciones a una entidad controlada, en la práctica ha evolucionado pasando de aplicar el método de la reexpresión a valor razonable a aplicar el método de importe en libros precedente. La normativa norteamericana afirma la creación de una entidad que no cumpla con la definición de negocio conjunto deberá contabilizarse como combinación de negocios y no como la creación de un negocio conjunto. La tabla 4.16 muestra un cuadro comparativo de la convergencia de esta norma:

Tabla 16.16 Cuadro comparativo NIC 27

<i>VERSIÓN ANTERIOR (2000)</i>	<i>VERSIÓN MODIFICADA (2005)</i>	<i>US GAAP (ARB 51, FAS 94, SAB 51, 84)</i>	<i>PUNTOS DE CONVERGENCIA</i>
No aplica inversión subsidiarias, entidad controlada, asociada estados financieros separados de casa matriz	La norma aplica para la contabilización de inversión subsidiaria, entidades controladas y asociadas con estados financieros separados de casa matriz	La norma aplica para la contabilización de inversión subsidiaria, entidades controladas y asociadas con estados financieros separados de casa matriz	Existe convergencia NIF / US GAAP

<p>El párrafo 8 no considera todas las modificaciones actual párrafo 10</p>	<p>La empresa matriz no tendrá que consolidar estados financieros si: dominante es total o parcialmente dependiente, instrumentos pasivo o patrimonio neto de dominante no se negocian en mercado público, la dominante no registra, ni está en proceso de registrar, estados financieros en una comisión de valores u otra organización y la dominante, o alguna de las dominantes intermedias, elaboran estados consolidados. Sin embargo permite algunas excepciones</p>	<p>No considera ninguna excepción para los estados financieros con propósitos de información general, pues parten supuesto estados consolidados suministran información relevante y que se exigen a entidades cotizadas</p>	<p>US GAAP es más estricto que NIIF.</p>
<p>Permitía excepciones cuando este requerimiento no era práctico.</p>	<p>Políticas contables: requiere que entidad aplique unas políticas contables uniformes para el mismo tipo de operaciones.</p>	<p>Políticas contables: requiere que entidad aplique unas políticas contables uniformes para el mismo tipo de operaciones</p>	<p>Existe convergencia NIIF / US GAAP</p>
<p>La versión anterior no consideraba esta modificación</p>	<p>Intereses minoritarios las entidades deben presentarlos estados en sección capital por aparte del capital accionario común.</p>	<p>Intereses minoritarios las entidades deben presentarlos estados en sección capital por aparte del capital accionario común.</p>	<p>Existe convergencia NIIF / US GAAP</p>

No consideraba este aspecto	Exige formulación de estados financieros consolidados de una dominante incluyendo a las dependientes.	Exige formulación de estados financieros consolidados de una dominante incluyendo a las dependientes.	Existe convergencia NIIF / US GAAP
NO consideraba este aspecto	Consolidación de subsidiarias se enfoca en concepto control para determinar si hay relación dominante dependiente	Para consolidación de subsidiarias se exige modelo dual de decisión.	No hay convergencia NIIF / US GAAP

Fuente: Elaboración propia basado en texto NIIF y US GAAP

9. NIC 28: Contabilización de inversiones en empresas asociadas.

a. Modificaciones a la NIC al 2006

El alcance de la norma ha variado en la nueva versión de la NIC 28, pues ahora no aplica para inversiones en entidades mantenidas por entidades de capital de riesgo, o instituciones de inversión colectiva.

El concepto de influencia significativa, presenta una variación pues ahora el potencial de derechos de voto es considerado como parte de la norma lo cual hace que este requisito haya pasado de la SIC 33. Acerca del método de participación la norma especifica que este debe de ser utilizado sin importar si el inversionista tiene inversiones en subsidiarias o si prepara estados financieros consolidados.

Sin embargo, la norma también hace salvedades para los casos de las entidades eximidas de la consolidación, de conformidad con el párrafo 10 de la NIC 27, según la cual podrá elaborar los estados financieros separados como sus únicos estados financieros. Esta misma disposición se aplica a las entidades eximidas de aplicar la consolidación proporcional, en función del párrafo 2 de la NIC 31, y a las entidades eximidas de aplicar el método de la participación según la norma analizada.

Otros de los cambios con respecto a su antecesora tienen que ver con la eliminación de las ganancias / pérdidas no realizadas de transacciones con compañías relacionadas, los cierres no simultáneos y reconocimiento de pérdidas.

Acerca de los estados financieros separados la nueva versión de la norma establece que estos serán elaborados de conformidad con lo estipulado por la NIC 27: Estados financieros consolidados y separados.

b. Comparación con US GAAP

En cuanto al impacto de las distintas políticas contables o fechas de cierre de inversores y asociadas (o participantes), tanto para NIIF como para US GAAP la diferencia en el caso de las fechas no debe de ser mayor de tres meses, además debe de ajustarse o revelarse cualquier acontecimiento relevante en las políticas contables. Para las US GAAP existen requisitos específicos para seguir la normativa.

Para la contabilización de pérdidas por encima del patrimonio de la asociada las NIIF establecen que se excluyen de la consolidación si se han adquirido con la intención de su enajenación a corto plazo, por su lado según las US GAAP se utilizan para reducir la base de otras inversiones, tales como préstamos a la participada.

En los demás aspectos contenidos en el texto de la NIC 28, ambas normativas son bastante similares. La tabla 4.17 contiene un cuadro resumen de las modificaciones y convergencia de esta norma internacional de contabilidad:

Tabla 17.17 Cuadro comparativo NIC 28

VERSIÓN ANTERIOR (2000)	VERSIÓN MODIFICADA (2005)	US GAAP (ARB 18)	PUNTOS DE CONVERGENCIA
Aplica en inversiones entidad mantenida por entidades de capital de riesgo, o instituciones de inversión colectiva.	No aplica en inversiones en entidades mantenida por entidades de capital de riesgo, o instituciones de inversión colectiva.	El texto consultado no considera este aspecto	No hay criterio para establecer esta relación
Considera ganancias o pérdidas no realizadas de transacciones con compañías relacionadas, cierres no simultáneos y reconocimiento de pérdidas	Se eliminan las ganancias o pérdidas no realizadas de transacciones con compañías relacionadas, cierres no simultáneos y reconocimiento de pérdidas	Principios similares a normativa internacional	Existe convergencia NIIF / US GAAP
	Contabilización de pérdidas por encima del patrimonio de la asociada: excluyen de la consolidación si se han adquirido con la intención de su enajenación a corto plazo.	Contabilización de pérdidas por encima del patrimonio de la asociada: se utilizan para reducir la base de otras inversiones, tales como préstamos a la participada.	No hay convergencia NIIF / US GAAP
	Políticas contables o fechas de cierre de inversores asociadas (o participantes): la diferencia en el caso de las fechas no	Políticas contables o fechas de cierre de inversores, asociadas (o participantes): la diferencia en el caso de las fechas no debe	NIIF es menos estricta que US GAAP

	debe de ser mayor de tres meses, además debe de ajustarse o revelarse cualquier acontecimiento relevante en las políticas contables.	de ser mayor de tres meses, además debe de ajustarse o revelarse cualquier acontecimiento relevante en las políticas contables. Para las US GAAP existen requisitos para seguir la normativa.	
Existía mayores diferencias con respecto US GAAP	En los demás aspectos contenidos en el texto de la NIC 28, ambas normativas son bastante similares.	En los demás aspectos contenidos en el texto de la NIC 28, ambas normativas son bastante similares.	Existe convergencia entre NIIF / US GAAP

Fuente: Elaboración propia basado en texto NIIF y US GAAP

10. NIC 38: Activos Intangibles

a. Modificaciones a la NIC al 2006

El objetivo de esta norma es dictar el tratamiento contable de los activos intangibles que no estén contemplados específicamente en otra norma. Requiere que las entidades reconozcan un activo intangible si, y sólo si, se cumplen ciertos criterios, también especifica cómo determinar el importe en libros de los activos intangibles, y exige la revelación de información específica sobre estos activos.

Esta NIIF fue revisada y modificada por el IASB como parte de su proyecto en combinaciones de negocios, dicho proyecto se enfocó en la revisión de:

- a. El método de contabilización de las combinaciones de negocios
- b. La medición inicial del reconocimiento de los activos adquiridos, los pasivos y los pasivos contingentes asumidos por la combinación de negocios
- c. El reconocimiento de las provisiones para terminar o reducir las actividades de una adquisición.
- d. El tratamiento de cualquier exceso del interés del adquirente en los valores justos de las ganancias netas identificables adquiridas en una combinación de negocio sobre el costo de la combinación
- e. La contabilidad para la ganancia y los activos intangibles adquiridos en una combinación de negocio.

En relación con la definición de activo intangible la versión anterior de la norma definió un activo intangible como activo no-monetario identificable sin sustancia física mantenido para el uso en la producción o fuente de mercancías o de servicios, para alquilar a otros, o para propósitos administrativos. La nueva versión reduce la definición a activo no-monetario identificable sin sustancia física.

El criterio para el reconocimiento inicial también sufrió cambios. La versión previa requería que un activo intangible fuera reconocido si y solo si, los beneficios económicos futuros atribuibles al activo eran probables y su costo fuera medible fiablemente. Además, se han incluido algunos lineamientos para aclarar que:

En relación con el gasto posterior bajo la versión previa de la NIIF 38, el tratamiento del gasto posterior en un proyecto en progreso de investigación y desarrollo adquirido en una combinación de negocios y reconocido como un activo separado del “Goodwill” no era claro. El IASB requiere que dicho gasto sea:

- a. Reconocido como gasto cuando ocurrió si es un gasto de investigación.
- b. Reconocido como gasto cuando ocurrió si es un gasto de desarrollo que no satisface el criterio de la norma por reconocimiento como gasto como activo intangible.
- c. Reconocido como un activo intangible si es un gasto de desarrollo que satisface el criterio de la norma por reconocimiento como gasto como un activo intangible.

La versión anterior de la norma basó en la suposición de que la vida útil de un activo intangible es siempre finita, e incluyó una presunción refutable que la vida útil no pueda exceder veinte años a partir de la fecha que el activo está disponible para el uso; ahora se ha quitado esa presunción refutable. El IASB requiere que un activo intangible sea visto como con una vida útil indefinida en que, basado en un análisis de todos los factores relevantes, no hay límite previsible al excedente del período que se espera que el activo genere las entradas de efectivo neto para la entidad. La versión anterior requería que si el control sobre las ventajas económicas futuras de un activo intangible fuera logrado con derechos legales concedidos por un período finito, la vida útil del activo intangible no podría exceder el período de esos derechos, a menos que los derechos fueran reanudables y la renovación estuviera virtualmente segura. La nueva versión de la NIC requiere que:

- a. La vida útil de un activo intangible que presente derechos contractuales u otros derechos legales no debe exceder el período de esos derechos, sino puede ser más corta dependiendo del excedente del período que se espera que el activo sea utilizado por la entidad;
- b. Si los derechos se tienen por un periodo limitado que puede ser renovado, la vida útil debe incluir el periodo(s) de la renovación solamente si hay evidencia para apoyar la renovación por la entidad sin coste significativo.

En relación con los activos intangibles con una vida útil indefinida, se requiere que:

- a. Los activos intangibles con una vida útil indefinida no sean amortizables.
- b. La vida útil de tal activo se debe revisar cada período de divulgación para determinar si los acontecimientos y las circunstancias continúan apoyando una vida útil indefinida del gravamen para ese activo. Si no se hace, el cambio en el gravamen de la vida útil de indefinido a finito se debe considerar como un cambio en la estimación de la contabilidad.

La versión anterior de la NIC 38 requería que el monto recuperable de un activo intangible fuera amortizado por un periodo superior a los veinte años, contados a partir de la fecha en que el activo se encontraba disponible, la versión actual de la norma ha eliminado este requerimiento.

Si un activo intangible tiene una vida útil indefinida la norma obliga a la entidad a revelar el monto por el cual se encuentra valorado así como las razones que soportan que dicho activo sea clasificado como con una vida útil indefinida.

b. Comparación con US GAAP

Los activos intangibles se definen según ambas normativas como un activo no monetario identificable sin sustancia física, controlado por la entidad y mantenido para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para su alquiler a terceros o para fines administrativos. Puede adquirirse o generarse internamente.

El reconocimiento de los activos intangibles adquiridos de acuerdo con las NIIF se realiza por medio del criterio general establecido a lo largo de la normativa, por tanto, se reconocen si: los beneficios económicos futuros atribuibles al activo son probables y el costo del activo puede determinarse con fiabilidad, el criterio de las US GAAP es similar.

Para los activos intangibles generados internamente las NIIF (NIC 38, NIC 36) exigen la clasificación de los costos según se hayan incurrido en la fase de desarrollo o en la de investigación. Los costos incurridos en la fase de investigación deben reconocerse siempre como gasto, en tanto que los costos de desarrollo se llevan a resultados, salvo que se puedan demostrar todos los puntos siguientes:

- a. La viabilidad técnica de finalizar el activo intangible.
- b. La intención de finalizar el activo intangible.

- c. La capacidad para usarlo o venderlo.
- d. La forma en la que el activo va a generar beneficios futuros – demostrar la existencia de un mercado, o su utilidad en el uso interno.
- e. La disponibilidad de recursos adecuados para finalizar el desarrollo del activo intangible.
- f. La capacidad para estimar con fiabilidad la inversión imputable durante el desarrollo.

La norma establece además que no se pueden capitalizar los gastos de desarrollo reconocidos inicialmente como gastos en ejercicios posteriores.

Por su parte los US GAAP (FAS 86, FAS 142, APB 17) para el reconocimiento de activos intangibles generados internamente aplica normas más estrictas que las NIIF, de esta manera en el caso de los gastos de investigación y desarrollo se deberán contabilizar como gastos a medida que se incurren, lo que implica que el reconocimiento de un activo intangible generado internamente es excepcional.

Para los gastos de desarrollo de programas informáticos destinados para la venta, permite que la capitalización (y amortización) se lleve a cabo una vez que se ha establecido la viabilidad tecnológica. La capitalización se termina cuando el producto esta listo para la venta. Los gastos de desarrollo se deberán contabilizar como gasto a medida en que se incurren.

En cuanto al reconocimiento de los gastos de desarrollo de sitios Web existe convergencia pues los gastos incurridos durante la fase de planificación se deberán reconocer como gasto a medida que se incurran, los gastos incurridos en las fases de aplicación y desarrollo de infraestructura se deberán capitalizar. Además los gastos que se incurran en la fase de infraestructura se deberán capitalizar, y los que se incurran en la fase operativa se deberán reconocer como gasto a medida que se incurran.

Los gastos incurridos durante la fase de planificación se deberán reconocer como gasto a medida que se incurran. Los gastos incurridos en las fases de aplicación y desarrollo de infraestructura se deberán capitalizar, para los gastos que se incurran en la fase de infraestructura se deberán capitalizar y los que se incurran en la fase operativa se deberán reconocer como gasto a medida que se incurran

En relación con la valoración de activos intangibles adquiridos existe convergencia, pues el costo de un activo adquirido en forma separada en su fecha de adquisición suele ser evidente siendo éste el importe del precio pagado. En cuanto a la valoración para los activos generados internamente sí existen diferencias pues las NIIF comprenden el costo de todos los gastos que pueden ser directamente atribuibles a la creación, producción y preparación del activo a partir de la fecha en que se cumplen los criterios de reconocimiento, los US GAAP por su lado consideran los costos relativos que no son específicamente identificables y cuyas vidas útiles son indefinidas o que son inherentes a una actividad que va a continuar y relativos a una entidad considerada en su conjunto se deberán reconocer como gasto cuando se incurran.

Según la NIC 38, la valoración posterior de activos intangibles amortizables se registrará por su costo histórico menos la amortización y pérdida por deterioro posterior. En las US GAAP el reconocimiento inicial es similar a las NIIF, sin embargo, los elementos de propiedad, planta y equipo sujetos a amortización se reconocerán a su costo amortizado, a menos que hubiese sufrido pérdidas por deterioro.

En el caso de los activos intangibles no amortizables la NIC afirma que se registran a su costo histórico a menos que sufran pérdidas por deterioro, la revalorización posterior a su valor razonable deberá basarse en los precios de mercado activo. Cuando se adopte este tratamiento, las revalorizaciones deben realizarse regularmente al mismo tiempo para una clase completa de activos. Al respecto la normativa estadounidense sostiene que estos activos se contabilizan a su costo histórico, salvo que haya sufrido una pérdida por deterioro, además no admite las revalorizaciones.

En cuanto al tratamiento de la amortización y las pérdidas por deterioro de los activos intangibles adquiridos e internos existe convergencia pues para la amortización ambas afirman que se amortizan los activos con vidas útiles finitas, por tanto no se amortizan los activos con vidas útiles indefinidas, sin embargo si se realiza anualmente una revisión de pérdidas por deterioro, además no se presume ninguna vida máxima. Para los casos de pérdidas se exigen evaluaciones periódicas de la pérdida por deterioro de valor de los activos cuando cambios en los acontecimientos o circunstancias indiquen que el importe en libros no puede ser recuperable.

Finalmente, el punto en donde no coinciden ambos cuerpos de normas se relaciona con las reversiones de las pérdidas por deterioro, pues mientras las NIIF las permiten bajo determinadas circunstancias, las US GAAP no permiten reversiones de pérdidas por deterioro.

Tabla 4.118 Cuadro Comparativo NIC 38

VERSIÓN ANTERIOR (1998)	VERSIÓN MODIFICADA (2005)	US GAAP (FAS 86, 142, APB 17)	PUNTOS DE CONVERGENCIA
Se define como un activo no monetario identificable carece de sustancia física para el uso en producción o fuentes de servicios o de mercancías, para alquilar a otros o propósitos administrativos.	Definición activo no monetario, identificable sin sustancia física.	Definición activo no monetario, identificable sin sustancia física.	Existe convergencia NIIF / US GAAP
Reconocimiento inicial sólo si y sólo si, beneficio económico futuro atribuible al activo era probable y costo fuera medible fiablemente.	La versión actual no considera esta restricción.	El FASB no considera la restricción en cuanto a beneficios futuros	Existe convergencia NIIF / US GAAP
No existía claridad acerca del tratamiento del gasto posterior de un proyecto de investigación y desarrollo adquirido en una combinación de negocios y separado del "Goodwill"	Ahora se reconoce el gasto de investigación en el momento en que sucede, si es un gasto de desarrollo también en el periodo que en se realiza siempre que no satisfaga el criterio de la norma que lo reconoce como activo intangible	Similar a la versión actualizada de NIC 38	Existe convergencia NIIF / US GAAP
Suponía que la vida útil era finita y fijaba un tope de 20 años.	Se parte que la vida útil es indefinida	También parte del hecho que la vida útil es indefinida.	Existe convergencia NIIF / US GAAP

Monto recuperable de un activo intangible amortizado por un periodo superior de 20 años.	Este requerimiento fue eliminado	No considera una amortización de esos años	Existe convergencia NIIF / US GAAP
Si activo es generado internamente se exige clasificación de costo según se incurrió en ellos	Si activo es generado internamente se exige clasificación de costo según se incurrió en ellos	Para los activos intangibles generados internamente aplica normas mas estrictas	US GAAP es más estricto que NIIF
Permite bajo ciertas circunstancias reversiones de las pérdidas por deterioro	Permite bajo ciertas circunstancias reversiones a las pérdidas por deterioro	No permite bajo ninguna circunstancia reversiones a las pérdidas por deterioro	No hay convergencia NIIF / US GAAP

Fuente: Elaboración propia basado en texto NIIF y US GAAP

E. Efectos de la Convergencia en el medio Costarricense

Dentro del actual contexto de globalización económica, en donde se tramitan tratados de libre comercio entre los distintos países, Costa Rica no puede ser ajena a procesos como los que ha emprendido el IASB de tratar de diseñar una normativa contable uniforme de carácter global cuyo fin es, entre otras cosas, facilitar las operaciones de las empresas quienes son los principales actores dentro del actual modelo económico, en distintos mercados de capitales.

Considerando estos elementos es como en 1999 el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica decidió adoptar las Normas Internacionales de Contabilidad, ahora Normas Internacionales de Información Financiera; desde su adopción varias empresas de distintos sectores en nuestro país, tanto nacionales como transnacionales se han visto en la necesidad de seguir de cerca los nuevos pronunciamientos del IASB, así como la adopción por parte del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica de las modificaciones que se realicen a la normativa. Por tanto, desde el inicio de las gestiones de acercamiento entre el FASB y el IASB se han generado expectativas, entre quienes permanecen actualizados en materia contable.

De acuerdo con la entrevista a la Licenciada Isabel Pereira, son muchos los cambios que se le ha hecho a la norma, pero el más importante es la introducción de los conceptos financieros en la normativa para poder lograr una información contable más real que refleje más la realidad de las empresas.

La convergencia sin embargo, no ha tenido mayor relevancia para aquellos actores del mercado costarricense tales como pequeñas y medianas empresas (PYMES), a las cuales por la naturaleza y el volumen transaccional que manejan, la convergencia no las afectan con los cambios propuestos e incluso realizados a la fecha, pues no aplican a su realidad.

Para quienes sí existe un impacto importante es para las grandes empresas costarricenses, en la medida que este proceso les abre las puertas para llegar a cotizar eventualmente en otros mercados financieros más dinámicos que el medio costarricense como lo sería la bolsa de Nueva York. Incluso con la unificación de criterios contables es posible una mayor atracción de capitales extranjeros al país, especialmente de capitales de los Estados Unidos de América, considerando la situación actual de estar a las puertas de un eventual tratado de libre comercio, este tipo de empresas no tendrían que preocuparse por la conciliación de estados financieros elaborados en una base u otra.

Según lo determinado por las entrevistas realizadas, uno de los principales retos originados por el proceso de convergencia se presenta en las empresas pues al variar las reglas contables, también es necesario realizar una reestructuración en las políticas contables lo cual implica entrenamientos y actualizaciones para el personal contable, así como actualizaciones en los sistemas de información.

Finalmente, las firmas de auditoría, con la convergencia entre las NIIF y los US GAAP, se han encargado de dar programas, seminarios, así como otros tipos de asesorías a las empresas para actualizar el personal de los clientes, manteniendo en todo momento la salvedad que el cliente es el responsable de realizar los registros.

Capítulo V: Conclusiones

Por medio del estudio de la convergencia entre NIIF y US GAAP se ha demostrado la relevancia de este proceso en el ámbito mundial. Para las compañías que han superado las fronteras y han logrado posicionarse en mercados extranjeros, la convergencia vendrá a facilitar la presentación de los estados financieros con fines de inversión en distintos países alrededor del mundo pues todos van a tener reglas comunes.

Por medio de la convergencia contable se lograrán beneficios con respecto a la atracción de inversionistas en distintos tipos de empresas alrededor del mundo, pues tiene como ventaja la utilización de una sola base contable a nivel global por lo cual los estados financieros podrán ser comprendidos fácilmente por inversionistas de cualquier país del mundo, independientemente de su formación, por tanto un empresario japonés podría invertir en una empresa costarricense o en una europea, de manera transparente, es decir, sin necesidad de efectuar conciliaciones entre una base u otra.

La convergencia por su ámbito de aplicación involucra la interacción de los diversos actores económicos del mercado de capitales (entes reguladores, inversionistas, empresas, acreedores), lo cual implica a nivel internacional que todos los sectores interesados necesitan estar bien informados, sin embargo según las

entrevistas a profesionales en el área contable e investigación realizada, ello no sucede por lo que existe cierto nivel de incertidumbre acerca del real impacto de una convergencia entre ambos cuerpos de normativas en el mercado.

En el caso de Costa Rica la convergencia representa una oportunidad para todos aquellos entes interesados en captar recursos fuera del país e incluso sirve para establecer criterios de elevada calidad aumentando la competitividad del mercado de valores local. Sin embargo, las entidades dentro de este grupo son minoría, pues la mayor parte de las empresas costarricenses (PYMES) la aplicación de diversas normas internacionales no es posible considerando su volumen transaccional.

Para efectos de análisis sobre la convergencia entre NIIF y US GAAP, se concluyó que las NIIF se han estado modificando con el fin de que sean más detalladas, específicas y regulatorias, incluso eliminando tratamientos alternativos y otras ambigüedades presentes en la normativa internacional, lo cual quiere decir que existe una clara tendencia de que conforme vayan avanzando los procesos de convergencia y evolución de las NIIF, estas se parecerán cada vez más a las US GAAP.

Bibliografía

Literatura

Alexander, D. y Archer, S. 2005 – 2006 Miller, “Guía de NIC NIIF”. Traducción al Español Fernando Catacora. Primera Edición CCH Incorporated & Redcontable LLC. 2005.

Bustamante, G. (2004) Epistemología: Apuntes Varios del Doctorado en Ciencias Contables y Empresariales. Perú. Editorial UNMSM,

Guajardo, G. (2004) Contabilidad Financiera. Cuarta Edición. México DF, México. Mc Graw Hill Interamericana Editores, S.A. de C.V.

Grajales, T. (2005) Conceptos básicos para la investigación social: Tipos de investigación. Segunda edición. Nuevo León, México. Publicaciones Universidad de Montemorelos,

Instituto Mexicano de Contadores Públicos. (2005) Normas Internacionales de Información Financiera. México. Editorial IMCP. Primera Edición. 2005.

Koliver, O. y González, M. (2003) Las Normas Internacionales de Contabilidad y su adecuación a escala nacional Panamá. Trabajo Interamericano XXV CIC de la Asociación Interamericana de Contabilidad.

Whittington, O. Ray y Pany, K. (2000) Auditoría un enfoque integral. Décima segunda Edición. Santafé de Bogotá, Colombia. Mc Graw Hill Interamericana, S.A.

Zorrilla, S y Torres, M. (1994) Guía para elaborar la tesis (2da ed). Mc Graw-Hill, México.

Zubizarreta, A. (1989) La aventura del trabajo intelectual: cómo estudiar e investigar. México DF, México. Addison-Wesley Iberoamericana.

Artículos

Vílchez Olivares, P. (2005, setiembre-octubre) La Armonización de Normas Contables en el Mundo: Global Análisis y Perspectivas. El Contador Público: Revista Oficial del Colegio de Contadores Públicos de Lima. N° 461, p.13 - 25

Ugalde Binda, N. (2005, Octubre) Métodos de depreciación: Análisis práctico de la aplicación de la NIC 16: propiedad planta y equipo. El Contador al Día. N° 41, p. 20 - 22.

Trabajos de Graduación

Giuso, J., Hernández, R. y Lobo, P. (2005). Análisis comparativo entre 'NIIF y USGAAP', con respecto a: Presentación de Estados Financieros, Deterioro del Valor

de los Activos, Activos Intangibles, Activo Fijo, Arrendamientos, Propiedades de Inversión e Instrumentos Financieros. Seminario de graduación, Instituto Tecnológico de Costa Rica, San José, Costa Rica

Internet

Gómez S D. (2004) Hacia el 2005: La convergencia de Normas Contables. Revista CINIF. Disponible en: www.imcp.com.mx

American Institute of Certified Public Accountants

<http://www.aicpa.org>

Asociación Interamericana de CONTABILIDAD

<http://www.contadoresiac.org>

Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica

<http://www.ccpa.or.cr>

Colegio de Contadores Públicos de México

<http://www.ccpm.org.mx>

European Accounting Association

<http://www.eaa-online.org>

Financial Accounting Standards Board

<http://www.fasb.org>

Guía rápida IFRS

<http://www.iasplus.deloitte.es>

International Accounting Standards Board

<http://www.iasb.org.uk>

IASeminars Inc.

<http://www.iaseminars.com/>

Real Academia Española

<http://www.rae.es/>

Entrevistas

Araya, H. (2006, Septiembre) Entrevista videoconferencia realizada a Adriana Hernández, contralora asistente de Chiquita Italia, SAP. Roma, Italia.

Araya, H. (2006, Octubre). Entrevista telefónica realizada a Karen Kalishek, funcionaria de IASeminars Inc., Londres, Reino Unido & New York, USA.

Sánchez, M (2006, Octubre) Entrevista realizada a Juan Carlos Fonseca, gerente senior de Deloitte & Touche, S.A. San José, Costa Rica

Sánchez, M (2006, Octubre) Entrevista realizada a Isabel Pereira, CPA independiente, miembro del proyecto Promesif. San José, Costa Rica.

Apéndices

Apéndice A

Entrevista con Adriana Hernández Herrera

Convergencia NIIF / USGAAP

Entrevista: Adriana Hernández Herrera

Nombre:	Licda. Adriana Marcela Hernández Herrera, CPA
Número de Colegiada:	2667
Ocupación:	Contralora Asistente del Sur de Europa
Lugar de Trabajo:	Chiquita Italia Spa, Roma, Italia
Número de teléfono:	39 06 520 831 ext. 228
Correo Electrónico:	adhernandez@chiquita.com

¿Está familiarizada con el tema de la convergencia entre las NIIF y las US GAAP?

Sí, desde un punto de vista general y enfocado hacia la industria en la cual trabajo.

¿Cómo puede conceptualizar la convergencia?

En mi opinión, la convergencia se puede ver como la búsqueda de establecer un conjunto de normas de aplicación general, que pudiera ser utilizado tanto por compañías locales y extranjeras para preparar y presentar su información financiera, eliminando o minimizando el proceso de conciliación por efectos de diferentes prácticas y/o estándares contables/financieros.

¿Cuáles eran las expectativas antes de empezar el proceso de convergencia?

Luego de Norwalk, la intención era de la FASB¹ e IASB² era hacer sus estándares relacionados con informes financieros totalmente compatibles con las NIIF lo antes posible y establecer los mecanismos necesarios para que una vez alcanzada dicha compatibilidad, se mantuviera.

¹ US Financial Accounting Standards Board.

² International Accounting Standards Board.

¿Cuáles son las ventajas de este proceso?

La principal ventaja que se vislumbra es la simplificación de la preparación de los reportes financieros y la reducción del proceso de conciliación (o ajuste) para aquellas compañías con casa matriz en EEUU, y en especial para aquellas que cotizan en la bolsa de valores.

¿Cuáles son las limitaciones más importantes que afectan el proceso de convergencia?

Una de las limitaciones que podría mencionar es que si bien la FASB y la IASB están trabajando en coordinación y paralelamente, aún deben considerar el estudio que está llevando a cabo la SEC³ y las conversaciones con la Comisión Europea.

También cabe anotar que las leyes (en particular regulación fiscal) de cada país deben ser observadas por aquellas compañías cuya casa matriz está en otro país.

Otro punto a considerar es que probablemente en el aspecto general de la norma NIIFs y GAAPs pueden ser muy similares, pero en la aplicación detallada, puede haber diferencias importantes que lleven a un impacto material.

¿Cuáles son sus expectativas actuales acerca de la convergencia y qué espera para el futuro?

Este proceso inició hace cuatro años, y si bien se ha avanzado, aún faltan por alcanzarse conclusiones en algunas de las mayores diferencias, lo cual se espera sea para el 2008.

Dado que la compañía para la cual trabajo actualmente tiene su casa matriz en EEUU y cotiza en la bolsa de valores esperaría primero, que se cumpliera con las fechas establecidas y que si alcanzara la convergencia, ésta no resulte ser por poco tiempo debido ya sea a falta de seguimiento o por exceso de interpretaciones o pronunciamientos por las nuevas normas.

³ Securities and Exchange Commission.

¿Para quiénes es importante la convergencia?

La convergencia es importante para diversos sectores, v.gr. empresas transnacionales, firmas de auditoría (y consultoría), inversionistas, autoridades fiscales, órganos reguladores, colegios o institutos de profesionales en contaduría pública y finanzas.

¿Cuáles considera han sido los principales cambios en las NIIF y cómo afectan a las empresas costarricenses? (o italianas)?

Sinceramente, debo admitir que respondo esta pregunta solamente para las NIIFs/GAAPs relacionados con la industria para la cual trabajo actualmente (comercialización de productos frescos, no procesados). Si consideramos que las GAAPs correspondientes a las NIIFs que aplicamos en la operación de Italia (y otras tres subsidiarias más en otros países del sur de Europa por las cuales soy responsable) son similares o bien coinciden, no hemos identificado un impacto en nuestra empresa.

Como nota final, considero oportuno mencionar que la Comisión Europea está jugando un papel activo en promover la convergencia NIIF/GAAP.

Apéndice B

Entrevista con Karen Kalishek

Convergencia NIIF / USGAAP

Entrevista: Karen Kalishek

Nombre:	MBA. Karen Kalishek, CPA
Ocupación:	Worldwide Senior Seminar Manager (GAAP & IFRS)
Lugar de Trabajo:	IASeminars Inc, Londres, Reino Unido.

A continuación se presenta una traducción libre de la entrevista original efectuada por Henry Araya Hernández en idioma Inglés.

¿Está familiarizada con el tema de la convergencia entre las NIIF y las US GAAP?

A decir verdad el tema de la convergencia entre NIIF y US GAAP, es mi pan de cada día desde hace aproximadamente unos cuatro años cuando inició este proceso con el acuerdo de Norwalk. De hecho con la aprobación en Julio de 2002, por parte de la Unión Europea del reglamento N° 1606 aumentó nuestro volumen de trabajo pues se impuso la obligación a los grupos empresariales en bolsa entre ellos bancos y compañías de seguros a presentar a partir del primer día del año pasado (2005) sus estados financieros consolidados según las normas del IASB. La idea de esa iniciativa fue lograr mayor transparencia y comparabilidad de la información utilizada en los mercados financieros.

¿Cómo puede conceptualizar la convergencia?

La convergencia puede conceptualizarse como un proceso mediante el cual se logra la unión de dos ó más cosas (en este caso normativas contables), las cuales confluyen en un mismo punto. De hecho, implica en muchos casos la confluencia de varias ideas o tendencias de pensamiento, económicas o culturales. En el caso concreto me parece que la convergencia tiene que ver más con la búsqueda de puntos comunes entre ambos cuerpos reglamentarios, de manera que en caso de diferencia una tercera opción de consenso sea la que logre el fin de converger.

¿Cuáles eran las expectativas antes de empezar el proceso de convergencia?

Las expectativas antes de iniciar este proceso eran bastantes, principalmente desde la perspectiva de los inversionistas, pues consideran la utilización de un único cuerpo contable a nivel global como una excelente oportunidad de lograr colocar sus capitales o bien de captar recursos en distintos mercados compitiendo con otros inversionistas del mercado en igualdad de condiciones.

¿Cuáles son las ventajas de este proceso?

Las ventajas de este proceso son bastantes, principalmente desde la perspectiva de aquellas empresas que desean hacerse públicas y buscar el captar recursos financieros en mercados distintos a los que les dieron origen, con una sola normativa global, no habrá necesidad de efectuar conciliaciones como por ejemplo las actuales solicitadas por parte del SEC, para las empresas no americanas que cotizan en la bolsa de New York. Otra ventaja tiene que ver con los inversionistas pues podrán comparar información de distintos lugares del mundo de una manera sencilla y utilizando únicamente un solo cuerpo contable.

¿Cuáles son las limitaciones más importantes que afectan el proceso de convergencia?

Considero que la mayor limitación se podría encontrar en el área fiscal en caso de que algunos de los distintos entes reguladores alrededor del mundo no utilicen criterios para efectuar sus cálculos.

¿Cuáles son sus expectativas actuales acerca de la convergencia y qué espera para el futuro?

Actualmente las expectativas que se manejan es continuar disminuyendo las diferencias de fondo entre ambos conjuntos de normas de manera que para el año 2008 estas diferencias desaparezcan definitivamente y empezar a trabajar realmente en un ambiente de convergencia donde paulatinamente reine un solo conjunto de normas contables o al

menos durante un periodo razonable, mantener un sistema paralelo de normas que irá desapareciendo hasta lograr una total aceptación por parte de las autoridades norteamericanas de un solo grupo de reglamentación de carácter global, bastante similar a la actual normativa del FASB.

¿Para quiénes es importante la convergencia?

Como lo he comentado a lo largo de estas dos conversaciones... la convergencia es importante para todas aquellas empresas públicas que desean cotizar sus títulos valores en diversos mercados financieros, además es importante para las empresas supranacionales tales como Chiquita, P&G, Intel, Dole, Baxter, entre otras que tienen operaciones a nivel global. En el caso de las pequeñas y medianas empresas la aplicación real de este tipo de normativa depende de la realidad de cada país, pues por ejemplo una pequeña empresa en los Estados Unidos puede incluso ser el equivalente a la empresa mas grande en ciertos países latinoamericanos.

¿Cuáles considera han sido los principales cambios en las NIIF y cómo afectan a las empresas costarricenses?

Con respecto a la realidad de Costa Rica no estoy muy al tanto debido a que la influencia de la región centroamericana en la economía global no es significativa como si lo son los países de la Unión Europea y los Estados Unidos, regiones en las cuales realizo mi trabajo de capacitación empresarial en nuestras oficinas en las ciudades de Nueva York y en Londres. Sin embargo, puedo comentar que a nivel latinoamericano sé que existen países como México, Brasil y Argentina donde los cambios efectuados a las normas, como la NIC sí tienen una relevancia importante en vista que existe un gran potencial de que empresas de dichos países pueden transar en otras bolsas internacionales.

Apéndice C

Entrevista con Juan Carlos Fonseca

Convergencia NIIF / USGAAP

Entrevista: Juan Carlos Fonseca Rodríguez

Nombre:	Lic. Juan Carlos Fonseca Rodríguez, CPA
Número de Colegiada:	3191
Ocupación:	Senior Manager Audit
Lugar de Trabajo:	Deloitte & Touche, S.A., Barrio Dent, San Pedro, Costa Rica
Número de teléfono:	506 246 5000
Correo Electrónico:	jufonseca@deloitte.com / jfonseca@dtcr.com

¿Está familiarizada con el tema de la convergencia entre las NIIF y las US GAAP?

Para ser sincero estoy bastante familiarizado con este proceso, especialmente debido a mi formación, y por que por motivos laborales he efectuado trabajos para empresas transnacionales ubicadas en el país como por ejemplo P&G.

¿Cómo puede conceptualizar la convergencia?

Considero que la convergencia se debe de ver desde la perspectiva de su importancia para en mercados de capitales, pues la profesión en general busca dar diferencias entre NIIF y US GAAP. Lo cual implica mucho trabajo adicional, por tanto la convergencia viene a unificar criterios de forma tal que si bien una normativa no dice palabra por palabra lo que dice la otra al menos no se contradicen entre sí. A mi criterio es necesario e importante conocer las bases de cada cuerpo contable.

Hasta hace poco, considero existía un enfoque opuesto en Estados Unidos en relación con la normativa internacional, los US GAAP son más complicados, es un enfoque conceptual, en cambio las NIIF dan las bases pero no da el criterio para efectuar registros. En Estados Unidos todo es más específico, es más directo.

¿Cuáles eran las expectativas antes de empezar el proceso de convergencia?

Por lo que conozco gracias a cursos y capacitaciones en las que he participado la expectativa se da con mayor trascendencia en empresas que cotizan en bolsa, es en estas compañías es donde se ve la aplicabilidad real de la convergencia en el sentido de lograr mejores oportunidades de captar recursos saludables por medio de inversionistas, además existe la expectativa relacionada con el costo de pasar de base local (con normas sin convergencia) a un base final.

Otros actores del mercado con expectativas son los entes reguladores, en términos fiscales. Pues en todos los países en caso de que el fisco no acepte las modificaciones es un riesgo, pues existiría una contabilidad financiera y otra fiscal que llegaría a complicar más la situación desde el punto de vista de generación de información financiera.

¿Cuáles son las ventajas de este proceso?

Como parte de las ventajas encontramos el tomar la importancia principalmente a nivel de mercados financieros utilizando consideraciones como el nivel de riesgo, pues con la convergencia existe se refuerza la base del análisis financiero.

¿Cuáles son las limitaciones más importantes que afectan el proceso de convergencia?

Las limitaciones a este proceso surgen de distintos sectores los más relevantes son:

- ❖ Fisco
- ❖ Principios americanos el enfoque; estar muy a nivel de detalle, los norteamericanos deberían variar para facilitar el proceso.
- ❖ Diferencias entes como bolsas, SUGEVAL en Costa Rica.
- ❖ Costos adicionales para las empresas, pasar de US GAAP, luego pasar a bases locales, desventaja en su implementación debido a entrenamiento y otros costos.

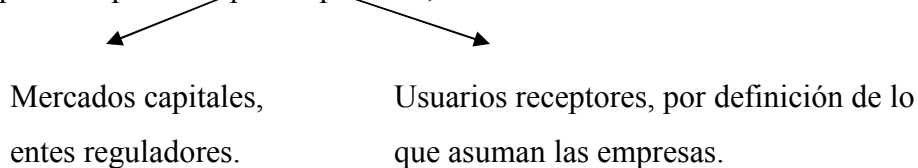
¿Cuáles son sus expectativas actuales acerca de la convergencia y qué espera para el futuro?

Como auditor espero una mayor cantidad de pronunciamientos de alta calidad e especialización, obligación de conocer más interpretaciones por partes del IASB y del FASB, habría más boletines para llegar a un punto medio. Obligatoriamente exige estar más actualizados, no solamente en un cuerpo de normativas si no en ambos para detectar aquellas situaciones donde exista un riesgo de con coordinación entre las normativas.

¿Para quiénes es importante la convergencia?

La convergencia es importante en primera medida a las compañías que desean efectuar inversiones en la bolsas de valores de los Estados Unidos de America, también es importante para todas aquellas empresas publicas con inversiones en otros paises, pues de esta manera no deben de efectuar conciliaciones entre un sistema contable local y el final a nivel corporativo. Es importante para las firmas de auditoria, pues es una oportunidad de brindar asesorías y servicios a sus clientes de forma que exista un espíritu de mejora en el sector contable.

Además es importante para compañías públicas, auditores.



¿Cuáles considera han sido los principales cambios en las NIIF y cómo afectan a las empresas costarricenses?

Personalmente considero que vienen a regular aspectos más específicos, dan mayor detalle ahora las compañías nacionales, son más complejos FAS 133, NIC es igual complicado. Existen ahora variaciones con cada nueva versión de NIIF, lo cual implica que el Colegio deberá emitir documentación para aceptar los principios modificados.

A nivel de compañías costarricenses desde hace tres o cuatro años ha habido mucho trabajo y es mantenerse actualizado. Compañías medianas – pequeñas... no aplican esto por tanto sus transacciones son más sencillas.

Sin embargo, las empresas deben de reestructurarse, deben ir para atrás y por tanto deben de revisar las revelaciones... es mantener la mente abierta. Explicar las razones de cambio, dar explicaciones, ver el impacto en el usuario, cambios en la presentación de estados financieros.

Actualmente las firmas como Deloitte, KPMG y Price dan programas, seminarios, participan en reuniones del Colegio. Existe una comisión de las normas, hay socios de los despachos.

En los despachos los programas internos son muy fuertes por medio de e-learning, dando asesoría a los clientes. Mantenerse actualizado. Acá aún no se da tanta especialización por el tamaño del país; más que todo en empresas financieras... no como en otros países.

En cuanto a asesorías todo es de forma externa, depende del cliente... siempre considerando las nuevas restricciones por el informe COSO, Sarbanes Oxley, se da asesoría para que las compañías conozcan. Eso si la asesoría se hace pero se llega hasta un punto, haciendo la salvedad que es responsabilidad del cliente el registro de las transacciones y nunca de los despachos. Siempre tratar de dar seminarios de actualización.

En casos muy específicos hay equipos técnicos en otros países para hacer las consultas.

Por último a nivel internacional Deloitte tiene un sitio público, www.iasplus.com , además tiene participación en el proceso de consejo así como las diferentes compañías.

Apéndice D

Entrevista con Isabel Pereira

Convergencia NIIF / USGAAP

Entrevista: Isabel Cristina Pereira Piedra

Nombre:	Lic. Isabel Cristina Pereira Piedra, CPA
Número de Colegiada:	2077
Ocupación:	Miembro del Promecif / Profesora del Instituto Tecnológico
Lugar de Trabajo:	Auditora Independiente
Número de teléfono:	506 xxx xxxx
Correo Electrónico:	ipereira@costarricense.cr

¿Está familiarizada con el tema de la convergencia entre las NIIF y las US GAAP?

Si porque trabajo en un programa que promueve la implementación de las NIIF en nuestro país

¿Cómo puede conceptualizar la convergencia?

Proceso en el cual se quiere unificar la normativa contable a nivel mundial.

¿Cuáles eran las expectativas antes de empezar el proceso de convergencia?

Lo pueden encontrar en el documento adjunto, pero la expectativa se mantiene y es lograr que todos los países se apunten a utilizar una única normativa

¿Cuáles son las ventajas de este proceso?

Considero que las ventajas de este proceso son:

- ❖ Uniformidad a nivel internacional y nacional de la Normativa
- ❖ Amplían los horizontes de trabajo para los profesionales en contaduría al poder desempeñarse igual en diversos países.
- ❖ La calidad de la información financiera es mejor en todos los países.

¿Cuáles son las limitaciones más importantes que afectan el proceso de convergencia?

Dos aspectos me parece que afectan a nivel de los estadounidenses su eterno deseo de diferenciarse, y a nivel latinoamericano el eterno deseo de no parecerse a USA, además de que tenemos una visión de que todo es muy complicado y que no aplica a nuestras empresas.

¿Cuáles son sus expectativas actuales acerca de la convergencia y qué espera para el futuro?

Terminarla en el 2009

¿Para quiénes es importante la convergencia?

Para todos los que de una u otra forma estamos inmersos en el mundo de los negocios. Pero especialmente para los profesionales y áreas financiera y de Contaduría

¿Cuáles considera han sido los principales cambios en las NIIF y cómo afectan a las empresas costarricenses?

Son muchos pero el más importante es la introducción de los conceptos financieros en la normativa para poder lograr una información contable más real que refleje más la realidad de las empresas. Considero que no afecta a las empresas costarricenses, sino lo que existe es una resistencia al cambio y una pereza de actualizarse e introducirse en terrenos más competentes, por parte de las personas y empresarios encargadas de implementarlas.

A Roadmap for Convergence between IFRSs and US GAAP— 2006-2008

Memorandum of Understanding between the FASB and the IASB

27 February 2006

After their joint meeting in September 2002, the US Financial Accounting Standards Board (FASB) and the International Accounting Standards Board (IASB) issued their Norwalk Agreement in which they ‘each acknowledged their commitment to the development of high quality, compatible accounting standards that could be used for both domestic and cross-border financial reporting. At that meeting, the FASB and the IASB pledged to use their best efforts (a) to make their existing financial reporting standards fully compatible as soon as is practicable and (b) to co-ordinate their future work programmes to ensure that once achieved, compatibility is maintained.’

At their meetings in April and October 2005, the FASB and the IASB reaffirmed their commitment to the convergence of US generally accepted accounting principles (US GAAP) and International Financial Reporting Standards (IFRSs). A common set of high quality global standards remains the long-term strategic priority of both the FASB and the IASB.

The FASB and the IASB recognise the relevance of the roadmap for the removal of the need for the reconciliation requirement for non-US companies that use IFRSs and are registered in the United States. It has been noted that the removal of this reconciliation requirement would depend on, among other things, the effective implementation of IFRSs in financial statements across companies and jurisdictions, and measurable progress in addressing priority issues on the IASB-FASB convergence programme. Therefore, the ability to meet the objective set out by the roadmap depends upon the efforts and actions of many parties—including companies, auditors, investors, standard-setters and regulators.

The FASB and the IASB recognise that their contribution to achieving the objective regarding reconciliation requirements is continued and measurable progress on the FASB-IASB convergence programme. Both boards have affirmed their commitment to making such progress. Recent discussions by the FASB and the IASB regarding their approach to the convergence programme indicated agreement on the following guidelines:

- Convergence of accounting standards can best be achieved through the development of high quality, common standards over time.
- Trying to eliminate differences between two standards that are in need of significant improvement is not the best use of the FASB’s and the IASB’s resources—instead, a new common standard should be developed that improves the financial information reported to investors.
- Serving the needs of investors means that the boards should seek to converge by replacing weaker standards with stronger standards.

Consistently with those guidelines, and after discussions with representatives of the European Commission and the SEC staff, the FASB and the IASB have agreed to work towards the following goals for the IASB-FASB convergence programme by 2008:

Short-term convergence

The goal by 2008 is to reach a conclusion about whether major differences in the following few focused areas should be eliminated through one or more short-term standard-setting projects and, if so, complete or substantially complete work in those areas.

Topics for **short-term convergence** include:

To be examined by the FASB	To be examined by the IASB
Fair value option*	Borrowing costs
Impairment (jointly with the IASB)	Impairment (jointly with the FASB)
Income tax (jointly with the IASB)	Income tax (jointly with the FASB)
Investment properties**	Government grants

Research and development	Joint ventures
Subsequent events	Segment reporting
<i>FASB Note:</i> *On the active agenda at 1 July 2005 ** To be considered by the FASB as part of the fair value option project	<i>IASB Note:</i> Topics are part of or to be added to the IASB's short-term convergence project, which is already on the agenda.

Limiting the number of short-term convergence projects enables the boards to focus on major areas for which the current accounting practices of US GAAP and IFRSs are regarded as candidates for improvement.

Other joint projects

The goal by 2008 is to have made significant progress on joint projects in areas identified by both boards where current accounting practices of US GAAP and IFRSs are regarded as candidates for improvement.

The FASB and the IASB also note that it is impractical, when factoring in the need for research, deliberation, consultation and due process, to complete many of the other **joint projects** by 2008. The two boards understand that during this time frame measurable progress on such projects, rather than their completion, would fulfil their contribution to meeting the objective set forth in the roadmap.

Furthermore, it is noted that the strategy regarding other joint projects and the goals described below should be consistent with one of the IASB's objectives of providing stability of its standards for users and preparers in the near term.

After consultations with representatives of the European Commission and the SEC staff and consistently with existing priorities and resources, the FASB and the IASB have expressed the progress they expect to achieve on their convergence project in the form of a list of 11 areas of focus. It is noted that these projects will occur in the context of the ongoing joint work of the FASB and the IASB on their respective Conceptual Frameworks. As part of their Conceptual Framework project, the FASB and the IASB will be addressing issues relating to the range of measurement attributes (including cost and fair value) to enable a public discussion on these topics to begin in 2006.

After considering the complexity of those topics and consultation requirements, the boards set the following goals for 2008 for convergence topics already on either their active agendas or the research programmes:

Topics already on an Active Agenda			
Convergence topic	Current status on the FASB Agenda	Current status on the IASB Agenda	Progress expected to be achieved by 2008
1. Business combinations	On agenda – deliberations in process	On agenda – deliberations in process	To have issued converged standards (projected for 2007), the contents and effective dates of which to be determined after taking full account of comments received in response to the Exposure Drafts.
2. Consolidations	On agenda – currently inactive	On agenda – no publication yet	To implement work aimed at the completed development of converged standards as a matter of high priority.

3. Fair value measurement guidance	Completed standard expected in the first half of 2006	On agenda – deliberations in process	To have issued converged guidance aimed at providing consistency in the application of existing fair value requirements. ¹
4. Liabilities and equity distinctions	On agenda – no publication yet	On agenda (will follow FASB’s lead)	To have issued one or more due process documents relating to a proposed standard.
5. Performance reporting	On agenda – no publication yet	Exposure draft on a first phase	To have issued one or more due process documents on the full range of topics in this project.
6. Post-retirement benefits (including pensions)	On agenda – deliberations underway on the first phase of multi-phase project	Not yet on the agenda	To have issued one or more due process documents relating to a proposed standard.
7. Revenue recognition	On agenda – no publication yet	On agenda – no publication yet	To have issued one or more due process documents relating to a proposed comprehensive standard.

The objective of the goals set out above is to provide a time frame for convergence efforts in the context of both the objective of removing the need for IFRS reconciliation requirements by 2009 and the existing agendas of the FASB and the IASB. The FASB and the IASB will follow their normal due process when adding items to the agenda. Items designated as convergence topics among the existing research programmes of the boards include:

Topics already being researched, but not yet on an Active Agenda			
Convergence topic	Current status on the FASB Agenda	Current status on the IASB Agenda	Progress expected to be achieved by 2008
1. Derecognition	Currently in the pre-agenda research phase	On research agenda	To have issued a due process document relating to the results of staff research efforts.
2. Financial instruments (replacement of existing standards)	On research agenda and working group established	On research agenda and working group established	To have issued one or more due process documents relating to the accounting for financial instruments.

¹ The fair value guidance measurement project will not extend requirements for the use of fair value measurements, and any proposals regarding increasing the use of fair value accounting will be addressed in the context of the Conceptual Framework and other projects on the FASB’s and IASB’s respective agendas.

3. Intangible assets	Not yet on agenda	On research agenda (led by a national standard-setter)	To have considered the results of the IASB's research project and made a decision about the scope and timing of a potential agenda project.
4. Leases	Pre-agenda research underway	On research agenda (led by a national standard-setter)	To have considered and made a decision about the scope and timing of a potential agenda project.

In setting out the projects for both the short-term convergence topics and the major joint topics, the FASB and the IASB recognise that with respect to its foreign registrants the SEC staff will undertake an analysis of their 2005 IFRS financial statements across companies and jurisdictions. This analysis may reveal the need for additional standard-setting actions by one of the boards or both. Furthermore, the FASB and the IASB note that their work programmes are not limited to the items listed above, but remain committed to fulfilling their contribution to meeting the objectives set out by the roadmap.

The FASB and the IASB also recognise the need to undertake this work in a manner that is consistent with their established due process, including consultation with interested parties on their ongoing joint efforts before reaching conclusions.