



Consejo Económico y
Social

Distr.
GENERAL

E/C.10/AC.3/1994/3
12 de enero de 1994
ESPAÑOL
ORIGINAL: INGLÉS

COMISION DE EMPRESAS TRANSNACIONALES
Grupo Intergubernamental de Trabajo de
Expertos en Normas Internacionales de
Contabilidad y Presentación de Informes
12º período de sesiones
Ginebra, 7 a 15 de marzo de 1994
Tema 4 del programa provisional*

EXAMEN DE LOS ACONTECIMIENTOS IMPORTANTES DE
ACTUALIDAD A NIVEL NACIONAL

Informe de la secretaría de la UNCTAD

Resumen

En el presente informe se examinan las nuevas normas y requisitos legales adoptados recientemente por diversos países, así como las normas cuya adopción se está considerando. El examen se basa por completo en la información presentada por los países en respuesta a un cuestionario distribuido entre todos los Estados Miembros. Veinticinco gobiernos presentaron informes sobre las actividades en sus países respectivos y se prevé que otros efectúen exposiciones orales durante el 12º período de sesiones, las cuales se incluirán en la publicación Cuestiones relacionadas con la contabilidad y la presentación de informes a nivel internacional: Examen de 1994. En los respectivos informes técnicos del Secretario General se ha incluido, como documentación para el período de sesiones, información adicional sobre normas nacionales relativas a los cuatro temas que el Grupo escogió para su debate en el 12º período de sesiones: prácticas de las empresas en materia de presentación de informes sobre el medio ambiente, contabilidad para nuevos mecanismos financieros, contabilidad de las concesiones y las donaciones gubernamentales y contabilidad de los arrendamientos.

* E/C.10/AC.3/1994/1.

INDICE

	<u>Párrafos</u>	<u>Página</u>
I. NUEVAS NORMAS Y REQUISITOS LEGALES NACIONALES SOBRE CONTABILIDAD DE SOCIEDADES	1 - 3	3
II. ACONTECIMIENTOS RECIENTES EN LA ESFERA DE LA CONTABILIDAD Y LA PRESENTACION DE INFORMES	4 - 105	3
Austria	4 - 8	3
Bahrein	9 - 10	4
Canadá	11 - 19	5
Chipre	20	7
República Checa	21	7
Francia	22 - 26	8
Gabón	27 - 30	9
Alemania	31 - 34	9
Indonesia	35 - 36	10
Jordania	37	11
Líbano	38 - 44	11
Marruecos	45 - 46	12
Noruega	47 - 50	13
Omán	51	13
República de Corea	52	13
Federación de Rusia	53 - 57	13
San Marino	58 - 59	15
Singapur	60 - 62	15
España	63 - 67	16
Swazilandia	68	17
Suecia	69 - 72	17
Suiza	73 - 79	19
Ucrania	80 - 86	20
Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte .	87 - 96	21
Estados Unidos de América	97 - 104	25
Zimbabwe	105	30

I. NUEVAS NORMAS Y REQUISITOS LEGALES NACIONALES SOBRE CONTABILIDAD DE SOCIEDADES

1. El presente informe se ha preparado sobre la base de las respuestas a una nota verbal y un cuestionario que se distribuyeron entre todos los Estados Miembros. Se recibieron en total 25 respuestas. La Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo (UNCTAD) expresa su agradecimiento por la colaboración prestada a los gobiernos que proporcionaron la información solicitada. El cuestionario facilitó las respuestas y mejoró la calidad de la información, aunque la proporción de respuestas fue inferior a la de años anteriores. Parecería que aún subsiste un problema para la pronta transmisión del cuestionario desde los departamentos gubernamentales que lo reciben hasta el departamento encargado de temas contables. La UNCTAD envió cartas complementarias y a menudo comprobó que las autoridades competentes todavía no habían recibido el cuestionario. Tal vez los expertos deseen abordar el tema con sus respectivos gobiernos, según corresponda, a fin de acelerar la transmisión del cuestionario a los funcionarios apropiados.

2. También se incluye información sobre acontecimientos en la esfera de la contabilidad en la Federación de Rusia, suministrada por un miembro de la Junta Consultiva Internacional sobre acontecimientos en materia de contabilidad y auditoría en Rusia.

3. Se presentó gran cantidad de información de interés no sólo sobre acontecimientos de actualidad, sino también útil para los informes técnicos.

II. ACONTECIMIENTOS RECIENTES EN LA ESFERA DE LA CONTABILIDAD Y LA PRESENTACION DE INFORMES

Austria

4. En junio de 1990, el Parlamento de Austria aprobó la Rechnungslegungsgesetz (RLG, o ley de reglamentación de los estados financieros, las auditorías y la publicación de los estados financieros). En general, la ley es acorde con las directivas cuarta, séptima y octava de la Comisión Europea. La mayoría de sus disposiciones deben aplicarse a los estados financieros de los ejercicios económicos que comenzaron después del 31 de diciembre de 1991, pero pueden aplicarse a estados financieros anteriores. Las disposiciones relativas a los estados financieros consolidados entrarán en vigor en 1994.

5. En julio de 1993 se aprobó otra nueva ley, la Bankwesengesetz (o BWG), que adapta la Kreditwesengesetz (o KWG) a las directivas pertinentes de la Comisión Europea relativas a bancos y otras instituciones financieras. La ley, que entrará en vigor en 1994, contiene una Directiva sobre contabilidad bancaria (86/635 EWG). Para asegurar la conformidad con las directivas de la Comisión Europea, en el mismo año se aprobó una ley relativa a los fondos de inversión (Investmentfondsgesetz), que también entrará en vigor en 1994.

6. El Instituto de Contadores Públicos de Austria ha publicado tres directrices en que se interpretan las disposiciones de la RLG relativas a la divulgación de información y la Cámara de Contadores de Austria ha publicado las directrices siguientes, relativas a problemas ocasionados por la introducción de la RLG:

- a) Tratamiento contable de las reservas para el pago de pensiones;
- b) Tratamiento contable de las reservas para obligaciones respecto de pagos por cese en el servicio;
- c) Contenido del informe de auditoría (dictamen de los auditores);

7. El Instituto de Contadores Públicos de Austria ha publicado proyectos para comentarios sobre a) contabilidad de los arrendamientos (tratamiento en los estados financieros de los arrendadores) y b) tasación de los valores en los estados financieros de los bancos y compañías de seguros.

8. La Cámara de Contadores de Austria ha publicado un proyecto de declaración sobre el tratamiento de las opciones en los estados financieros, así como documentos para el debate sobre procedimientos unificados de valoración y contabilidad de los impuestos sobre la renta en relación con la preparación de estados financieros consolidados.

Bahrein

9. El Gobierno de Bahrein está elaborando normas de contabilidad para sus empresas y organizaciones del sector público. Hasta la fecha, se han publicado las normas siguientes:

Prólogo a las normas de contabilidad del sector público.

- 1. Determinación y aplicación de políticas de contabilidad.
- 2. Presentación de informes diferencial y conceptos de la entidad.
- 3. Definición, reconocimiento y medición del activo.
- 4. Definición, reconocimiento y medición del pasivo.
- 5. Definición, reconocimiento y medición de las reservas.
- 6. Definición, reconocimiento y medición de los ingresos y gastos.
- 7. Presentación de informes financieros.
- 8. Estados financieros consolidados y tratamiento contable de las inversiones en filiales.
- 9. Tratamiento contable de la depreciación.

10. Tratamiento contable de las actividades de investigación y desarrollo.
11. Tratamiento contable de los edificios, instalaciones y equipos, incluidos los bienes de infraestructura y patrimonio.
12. Tratamiento contable de las inversiones.
13. Tratamiento contable de los contratos de arrendamiento.
14. Conversión de divisas.
15. Tratamiento contable de los inventarios.
16. Imprevistos y hechos posteriores a la fecha del balance.
17. Partidas insólitas y anteriores al período contable y cambios en las políticas contables.
18. Capitalización del costo de los empréstitos.
19. Tratamiento contable de las combinaciones de empresas.
20. Presentación de información financiera por segmentos de actividad.
21. Tratamiento contable de las inversiones en empresas asociadas.

10. Estas normas se basan en las Normas Conceptuales Australianas y en la labor del Comité del Sector Público de la Federación Internacional de Contables (IFAC). Las normas 1 y 6 a 21 también se ajustan a las normas publicadas por la Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC).

Canadá

11. En 1992 y 1993 los órganos normativos no promulgaron nuevos reglamentos, políticas ni normas sobre presentación y divulgación de información financiera que merezca la pena destacar.

12. El Instituto Canadiense de Contadores Públicos (CICA) publicó una nueva norma titulada "Revaluación global del activo y el pasivo", en que se establecen normas de reconocimiento, medición y divulgación, como las revaluaciones aplicadas por empresas con fines de lucro, a fin de determinar una nueva base de costos. Para poder efectuar una revaluación global del activo y el pasivo de una empresa, deberán cumplirse las condiciones siguientes:

a) La totalidad, o la práctica totalidad, del capital en acciones de la empresa, deberá haber sido adquirido, en una o más transacciones entre partes no relacionadas, por un comprador que controle la empresa después de la transacción o transacciones; o

b) La empresa deberá haber sido sometida a una reorganización financiera y no será la misma parte quien ejerza control sobre la empresa antes y después de la reorganización.

13. En ambas situaciones deberá haber una posibilidad razonable de determinar los nuevos costos.

14. La nueva norma se refiere principalmente a las dos situaciones siguientes:

a) Que como consecuencia de la adquisición de una empresa se aplique una técnica de contabilidad consistente en atribuir valores revisados al activo y al pasivo indicados en los estados financieros de una empresa sobre la base de una transacción o transacciones de compra de su capital en acciones. Como resultado de la aplicación de la técnica, el costo del comprador se asigna al activo y pasivo de la empresa adquirida; o

b) Una reorganización financiera, que se define como un reajuste considerable del capital en acciones y de otros intereses en una empresa, de manera que los propietarios de una o más de las categorías destacadas de intereses distintos de la participación en el capital renuncian a una parte (o a la totalidad) de sus derechos y prerrogativas en la empresa.

15. Respecto de cada una de esas dos situaciones, la norma trata de las cuestiones de medición, del tratamiento de los ajustes de revaluación y de los requisitos de divulgación de información.

16. En agosto de 1992 se promulgó una directriz de contabilidad titulada "El informe de gestión", cuya finalidad es ofrecer las opiniones de la Junta de Normas de Contabilidad sobre el contenido mínimo de un informe de gestión que reconozca la responsabilidad de los administradores respecto de la información financiera. En la directriz se señala que un informe de gestión deberá reconocer la responsabilidad de los administradores respecto de los estados financieros, los informes de especialistas, otra información financiera y el control interno sobre el proceso de información financiera.

17. Los proyectos para la formulación de observaciones pendientes en octubre de 1993 son los siguientes:

a) Tratamiento contable de los préstamos menoscabados, en que se proponen normas para el reconocimiento, la medición, la presentación y la divulgación de préstamos menoscabados, incluidos los préstamos reestructurados y los embargos;

b) Incertidumbres en la medición, en que se propone la divulgación de determinada información en los casos en que se hayan utilizado estimaciones en los estados financieros y la variación entre las posibles sumas sea significativa para los estados financieros;

c) Ganancias y pérdidas contingentes, en que se proponen normas para el reconocimiento y la divulgación de partidas contingentes en los estados financieros;

d) Intereses en empresas mixtas, en que se propone eliminar la opción de utilizar el método de contabilidad patrimonial respecto de los intereses en empresas mixtas y exigir la utilización del método de la consolidación proporcionada;

e) Conversión de divisas, en que se propone que las empresas que cumplan determinados criterios estén obligadas a reconocer todas las pérdidas y ganancias de ingresos debidas a las variaciones de los tipos de cambio a medida que surjan, a menos que la partida monetaria sea un instrumento de protección;

f) Contabilidad para nuevos instrumentos financieros.

18. En 1992 y 1993 se publicaron los siguientes estudios e informes de investigación: a) la auditoría ambiental y la función de la profesión contable; b) presentación de informes financieros por segmentos; c) costos y obligaciones ambientales: cuestiones de contabilidad y presentación de informes financieros; y d) la utilización de gráficos y coeficientes financieros en la presentación de informes financieros.

19. Se están llevando a cabo investigaciones sobre la presentación de informes relativos a la actuación en materia del medio ambiente y se espera que en primavera de 1994 se publique un estudio de investigación.

Chipre

20. La contabilidad y la presentación de informes financieros se rigen en Chipre por la Ley de Sociedades. Además, el Instituto de Contadores Públicos de Chipre ha adoptado íntegramente las normas internacionales de contabilidad y requiere que sus miembros cumplan esas normas en su práctica profesional. Un comité especial creado por el Gobierno está considerando algunos cambios en la Ley de Sociedades. Una de las propuestas se refiere a la abolición de la figura de la empresa privada exenta, que no está obligada por ley a presentar anualmente sus cuentas al Registro de Sociedades de Chipre.

República Checa

21. A partir del 1º de enero de 1993 han entrado en vigor en la República Checa nuevos principios contables para las empresas comerciales y no comerciales (Ley de contabilidad No. 563/1991). Las nuevas normas se ajustan a la cuarta directiva de la Comisión Europea, así como a las normas internacionales de contabilidad. Una serie de reglamentos se aplica a las empresas del sector privado, las compañías de seguros y los bancos, mientras que una segunda serie se aplica a las organizaciones sin fines de lucro (incluidas las empresas de propiedad gubernamental, las fundaciones, los municipios, los partidos políticos y las organizaciones cívicas).

Francia

22. El 4 de enero de 1993 se aprobó el Decreto No. 93-9 (por el que se modificaba el Decreto 68-810, de 12 de agosto de 1969), relativo a la organización y a la condición profesional de los auditores de empresas. Apoyan al nuevo Decreto dos ordenanzas de aplicación de fecha 4 de enero de 1993. La finalidad básica de esas nuevas leyes es incorporar al sistema jurídico francés las disposiciones de la octava directiva de la Comisión Europea, relativa a la titulación de las personas a quienes se confía la inspección jurídica de las cuentas de las empresas (miembros de la Compagnie des commissaires aux comptes).

23. El Consejo Nacional de Contabilidad (Conseil National de la Comptabilité, CNC), emitió, en 1992 y 1993, las opiniones siguientes relativas a los requisitos contables aplicables a determinados sectores de la economía:

a) Plan de contabilidad para las organizaciones autorizadas por el Estado para los fines de la administración conjunta de los fondos de capacitación profesional;

b) Plan contable profesional para cooperativas artesanales;

c) Plan contable aplicable al organismo para el medio ambiente y la energía;

d) Plan contable aplicable a los institutos universitarios de formación de maestros;

e) Plan contable para los organismos estatales de urbanismo;

f) Plan contable para organizaciones para la colocación colectiva de valores mobiliarios (OPCVM);

g) Normas recomendadas de contabilidad para partidos y grupos políticos.

24. El CNC ha llevado a cabo un estudio en que se comparaban las normas internacionales de contabilidad No. 27 (Estados financieros consolidados y tratamiento contable de las inversiones en filiales) y No. 28 (Tratamiento contable de las inversiones en empresas asociadas) con los requisitos de presentación de información en Francia. El estudio puso de manifiesto una gran semejanza entre las normas contables francesas y esas recomendaciones de la Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad.

25. En la actualidad, los órganos normativos franceses están debatiendo las siguientes cuestiones relacionadas con la contabilidad y la presentación de informes:

a) Un plan de contabilidad para las compañías de seguros que se ajuste a la directiva de la Comisión Europea sobre compañías de seguros (91/674/CEE);

- b) Requisitos de contabilidad para el registro de transacciones de propiedades inmobiliarias y la presentación de informes al respecto;
- c) Tratamiento contable del impuesto sobre el valor añadido;
- d) Requisitos de contabilidad para las transacciones automatizadas;
- e) Tratamiento contable de los instrumentos financieros;
- f) Requisitos para la preparación de estados financieros combinados.

26. Todos los años el boletín de la CNC contiene un resumen de la labor del Grupo de Trabajo, así como referencias a las publicaciones pertinentes de las Naciones Unidas. También se proporciona información sobre la labor del Grupo de Trabajo a la asamblea plenaria de la CNC para su examen.

Gabón

27. En 1992 y 1993 no se adoptaron en el Gabón nuevos requisitos jurídicos.

28. Con objeto de armonizar las normas de contabilidad en los países francófonos de todo el mundo, en ese período se recibió la visita de una misión de expertos franceses, dirigida por un miembro del Consejo Nacional de Contabilidad (Conseil National de la Comptabilité, CNC), encargada de estudiar las condiciones para la revisión y armonización de la legislación y de las normas de contabilidad. Uno de los elementos que se ha presentado al Gobierno para su estudio es un proyecto de plan para las organizaciones de seguridad social.

29. En 1993, el Presidente de la República del Gabón creó un Consejo Superior de Contabilidad (Conseil Supérieur de la Comptabilité) mediante un decreto que fue aprobado por el Consejo de Ministros. Ese órgano llena un vacío que existía a nivel nacional en el ámbito de la contabilidad. Su propósito es fomentar y desarrollar la capacitación en procedimientos y normas contables y adoptar normas y reglamentos para los contadores profesionales.

30. Las conclusiones y recomendaciones del Grupo de Trabajo relativas a la capacitación y las normas de contabilidad y al fortalecimiento de la profesión contable se han transmitido a los Ministros de Educación Superior y Educación Nacional y a la Junta del Instituto Nacional de Ciencias de la Administración (Institut National de Sciences de Gestion) para que las tengan en cuenta en el desempeño de sus competencias.

Alemania

31. La Orden de 14 de febrero de 1992 relativa a la contabilidad para instituciones de crédito (Gaceta Legislativa Federal I, pág. 203), enmendada por la Orden de 18 de junio de 1993 (Gaceta Legislativa Federal I, pág. 924), completa las disposiciones de aplicación de la Ley de 30 de noviembre de 1990

/...

relativa a la contabilidad bancaria, con el propósito de adaptarla a las directivas de la Comisión Europea sobre los estados financieros anuales y los estados financieros consolidados de las instituciones de crédito. Las órdenes contienen principalmente los requisitos de presentación de información en los balances y estados de ingresos.

32. En mayo de 1993, el Gobierno federal presentó al Parlamento, para su examen y aprobación en el futuro, el proyecto de ley rectora de la contabilidad de las compañías de seguros. La ley propuesta hará que las leyes alemanas se ajusten a la directiva de la Comisión Europea sobre estados financieros anuales y estados financieros consolidados para las compañías de seguros.

33. En la actualidad, el Ministerio Federal de Justicia está elaborando los proyectos de ley que servirán para incorporar a la legislación alemana las directrices de la Comisión Europea de 8 de noviembre de 1990 sobre la exención para pequeñas y medianas empresas del cumplimiento de las directivas cuarta y séptima de la Comisión Europea.

34. Las conclusiones y los informes técnicos del Grupo de Trabajo se distribuyen periódicamente a las principales organizaciones alemanas de la esfera de la contabilidad y la presentación de informes. En general, las recomendaciones del Grupo de Trabajo son acordes con las directivas cuarta, séptima y octava de la Comisión Europea y, por tanto, con la legislación alemana.

Indonesia

35. A lo largo de 1993 se han adoptado medidas a nivel nacional para fomentar la armonización de las normas contables con las de la Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad. El resultado de esas medidas han sido las normas de contabilidad nuevas y revisadas que figuran a continuación, que se consideran importantes para el sector empresarial:

- a) Estados de la corriente de efectivo (revisión);
- b) Tratamiento contable de las actividades de investigación y desarrollo;
- c) Tratamiento contable de los contratos de construcción (revisión);
- d) Reconocimiento de ingresos (revisión);
- e) Tratamiento contable de las prestaciones de jubilación en los estados financieros de los empleadores;
- f) Contabilidad y presentación de informes de los planes de prestaciones de jubilación;
- g) Tratamiento contable de las inversiones en empresas de capital de riesgo;

h) Contabilidad y presentación de informes respecto de intereses en empresas mixtas;

i) Conversión de los estados financieros en moneda extranjera;

j) Contabilidad en divisas (revisión).

36. En el ámbito de la auditoría, se están armonizando las normas con las promulgadas por el Instituto de Contadores Públicos de los Estados Unidos (American Institute of Certified Public Accountants). Si bien en los países de la Asociación de Naciones del Asia Sudoriental (ASEAN) se ha organizado una asociación de contadores profesionales diplomados, todavía no se ha producido la armonización de las normas entre los países miembros. Se han publicado las nuevas normas de auditoría que figuran a continuación:

a) Investigación de estados financieros provisionales;

b) Transacciones entre partes especialmente relacionadas;

c) Sistemas de control de calidad para empresas de auditoría;

d) Auditorías de bancos.

Jordania

37. En Jordania, la contabilidad y la presentación de informes se ajustan a las normas promulgadas por la Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad.

Líbano

38. El Gobierno del Líbano ha dado instrucciones a la Junta de Contabilidad para que redacte disposiciones de actualización del plan general de contabilidad y de los planes sectoriales para prácticas contables de las empresas, de conformidad con el Decreto No. 4665.

39. La Junta de Contabilidad está estudiando la posibilidad de publicar normas sobre los asuntos siguientes:

a) Normas de contabilidad para los bancos islámicos;

b) Normas de contabilidad para las empresas, bancos y otras instituciones financieras;

c) Normas de contabilidad en una economía inflacionaria.

40. La Junta también está estudiando proyectos de ley encaminados a limitar la práctica de la profesión contable a los miembros de la Asociación de Contadores del Líbano. Casi todos los contadores en ejercicio ya son miembros de la Asociación.

41. En 1992 y 1993, la Asociación aprobó el requisito de que todo candidato titulado para ejercer como contador en el Líbano también debe pasar un examen de ingreso antes de ser admitido como miembro de la Asociación. Para este fin se han traducido al árabe las normas internacionales de contabilidad y auditoría, que se incluyen en el plan de estudios para el examen.

42. La Asociación se propone colaborar estrechamente con las universidades y otras instituciones de educación superior del Líbano para mejorar el nivel de la educación superior en el ámbito de la contabilidad, y organizará seminarios de capacitación sobre el trabajo de los auditores. Existe el propósito de publicar un periódico especializado en árabe, francés e inglés, con el título de "Al Mouhasabah". El periódico contendrá artículos importantes tomados de las publicaciones de distintas organizaciones internacionales, regionales y nacionales que puedan interesar a los contadores libaneses.

43. La Asociación también se propone organizar en el Líbano una conferencia internacional sobre contabilidad y auditoría, con la asistencia de la Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad y de la Federación Internacional de Contables.

44. La Asociación ha distribuido entre sus miembros información sobre las conclusiones y recomendaciones del Grupo de Trabajo y sobre los informes técnicos del Grupo. Los miembros consideran que esos informes suponen una gran aportación a sus actividades profesionales.

Marruecos

45. Como parte del proceso de reforma iniciado por el Gobierno de Marruecos en 1982 con el propósito de fomentar un sistema de información económica y financiera moderno para las empresas, se ha asignado una gran prioridad a organizar la profesión de los contadores y establecer para ellos un órgano profesional. La ley que establece la profesión contempla el registro de los contadores y les otorga el derecho exclusivo de certificar las cuentas de las empresas. Las nuevas normas también determinan los requisitos y la titulación necesarios para que un profesional pueda denominarse "comptable agréé". Se están formulando nuevas normas de contabilidad, basadas en las directivas cuarta y octava de la Comisión Europea. Las nuevas normas de contabilidad serán aplicadas por leyes concretas de contabilidad, y el Conseil National de la Comptabilité ha promulgado instrucciones sobre la forma de aplicar la nueva legislación.

46. Se han formulado reglamentos especiales para las instituciones financieras que reciben fondos públicos, inclusive el requisito de una auditoría realizada por un contador público. Las nuevas leyes se aplican a las empresas cuyas acciones cotizan en bolsa; a partir de ahora esas empresas deberán publicar sus estados financieros en un plazo de seis meses a partir del final del ejercicio financiero.

Noruega

47. En 1992 y 1993, Noruega ha adoptado las siguientes normas de contabilidad: a) inventarios; b) contratos de construcción; y c) imprevistos y hechos posteriores a la fecha del balance.

48. Se han formulado normas provisionales para los ámbitos siguientes: a) impuestos aplazados; b) partidas extraordinarias; c) costos de las prestaciones de jubilación; d) empresas mixtas; y e) inversiones en filiales y empresas asociadas.

49. Otras cuestiones de contabilidad y presentación de informes que se están estudiando con objeto de formular normas al respecto son el reconocimiento de los ingresos, el tratamiento contable de las subvenciones gubernamentales, la divulgación de partes relacionadas, los estados de la corriente de efectivo y los instrumentos financieros.

50. En la actualidad, la labor de fijar normas de contabilidad en Noruega está a cargo de una organización privada - Norsk Regnskapsstiftelse - y se ha propuesto que se establezca un órgano subgubernamental para continuar esta actividad. La propuesta se presentará al Storting (Parlamento) en la primavera de 1994. También se están llevando a cabo actividades para armonizar la legislación contable noruega con la cuarta directiva de la Comisión Europea y las directivas referentes a los bancos y compañías de seguros.

Omán

51. Con arreglo a la ley que rige la práctica de la contabilidad y la auditoría, las únicas normas aprobadas en el país son las de la Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad.

República de Corea

52. La modificación principal de las normas contables en la República de Corea en 1992 y 1993 se refirió a los requisitos aplicables a los estados financieros consolidados de las empresas. Con arreglo al artículo 15 de la Ley de Operaciones del Mercado de Valores de Corea, revisada en 1992, los estados financieros consolidados de las empresas públicas deben incluir a las filiales y otras empresas controladas.

Federación de Rusia

53. La Junta Consultiva Internacional sobre acontecimientos en materia de contabilidad y auditoría en Rusia celebró dos sesiones plenarias en enero y junio de 1993 y numerosas reuniones de grupos de expertos más reducidos en Rusia y Europa. La labor de la Junta se lleva a cabo con la participación de sus seis miembros rusos, incluidos dos del Parlamento y dos del Ministerio de Finanzas, que colaboran estrechamente con los asesores internacionales. Los miembros

internacionales de la Junta son la Comisión Europea, la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos, la Federación Internacional de Contables, la Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad, las Naciones Unidas y el Banco Mundial.

54. La Junta Consultiva Internacional ha concentrado su labor en la ley de auditoría, cuya segunda lectura se efectuó en el Parlamento. El Presidente formuló varias recomendaciones sobre enmiendas, la mayoría de las cuales deberían incorporarse en la tercera lectura, que está prevista para octubre o noviembre de 1993. Los acontecimientos políticos en Moscú han producido una demora de seis meses, por lo menos. La labor sobre la ley de auditoría se ha aplazado hasta que se haya resuelto la crisis constitucional y se promulgue la ley. Cuando se apruebe la ley de auditoría, comenzará la labor sobre el órgano de supervisión de las auditorías.

55. En la actualidad, las comisiones parlamentarias están examinando la ley de contabilidad antes de su primera lectura. Este proceso también podría demorarse, al igual que la labor normativa que debería realizarse en un marco jurídico. No obstante, se ha progresado mucho sobre el proyecto de ley de contabilidad, que ya está preparado para su exposición.

56. Los planes de estudios para la capacitación de contadores están prácticamente terminados. Su aplicación debería comenzar, con financiación de la Comisión Europea, a la mayor brevedad posible. El programa de capacitación se está formulando de manera que refleje los conocimientos existentes y la tradición contable de Rusia. El programa lo llevará a cabo un consorcio dirigido por el Institut de Wirtschaftsprüfer de Alemania. Los primeros receptores del programa de capacitación serán la Academia de Economía Nacional, el Instituto de Comercio y Economía de San Petersburgo y la Academia Rusa de Economía de Plekhanov. Se han formulado tres planes de estudios, uno para profesionales de nivel superior, uno para profesionales de nivel inferior (tenedores de libros) y uno para profesores. Se ha previsto la elaboración de gran cantidad de materiales, aunque el programa utilizará los materiales que se han elaborado hasta la fecha para otros programas de capacitación.

57. En la actualidad existen en la Federación de Rusia aproximadamente 1,5 millones de especialistas que trabajan en el ámbito de la contabilidad, entre ellos 1 millón de profesionales de nivel inferior y 0,5 millones de profesionales de nivel superior. Además, existen en las universidades de Rusia aproximadamente 6.000 profesores, profesores adjuntos y catedráticos de contabilidad y auditoría. Se otorgará prioridad al programa de capacitación para los profesionales de nivel superior y los profesores universitarios, ya que la capacitación y el reciclaje de estos grupos permitirá obtener el máximo efecto multiplicador.

San Marino

58. Las disposiciones relativas a la contabilidad de las empresas figuran en la "Legge Tributaria" (ley tributaria, artículo 20 y siguientes) y la ley de sociedades (artículo 71 y siguientes). Esas leyes reglamentan la elaboración de presupuestos, la contabilidad y la preparación de estados financieros. Los estados financieros anuales pueden ser objeto de una auditoría y deben publicarse bajo los auspicios del Tribunal de San Marino.

59. San Marino ha firmado un acuerdo de comercio y aduanas con la Comunidad Europea, que entró en vigor en 1993, y el Gobierno está revisando las disposiciones de sus leyes y reglamentos, de manera que se ajusten al nuevo acuerdo.

Singapur

60. Hasta la fecha, el Instituto de Contadores Públicos de Singapur ha publicado 26 notificaciones sobre normas de contabilidad, de las cuales 25 han sido adaptadas de las Normas Internacionales de Contabilidad de la IASC.

61. El Consejo del Instituto ha publicado un proyecto para comentarios basado en la Norma Internacional de Contabilidad No. 31 - Información financiera de intereses en empresas mixtas -, y está examinando los siguientes proyectos de la IASC:

- a) Reconocimiento de ingresos (E41);
- b) Contratos de construcción (E42);
- c) Bienes, plantas y equipo (E43);
- d) Efectos de las modificaciones de los tipos de cambio (E44);
- e) Combinaciones de empresas (E45);
- f) Partidas extraordinarias, errores fundamentales y cambios en las políticas de contabilidad (E46);
- g) Costos de las prestaciones de jubilación (E47).

62. Se están examinando las siguientes cuestiones adicionales para la fijación de normas:

- a) Estados de la corriente de efectivo (basada en la Norma Internacional de Contabilidad No. 7);
- b) Tratamiento contable del impuesto sobre bienes y servicios;

c) Tratamiento contable de instrumentos financieros;

d) Divulgaciones en los estados financieros de los bancos y otras instituciones financieras similares.

España

63. España ha adoptado las directivas de la Comisión Europea en materia de derecho mercantil y contable. La legislación principal que afecta a las empresas consiste en el Real Decreto Legislativo 1564/1989, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas; el Real Decreto Legislativo 1643/1990, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad; la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 27 de enero de 1993, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas constructoras; y el Real Decreto Legislativo 1815/1991, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas.

64. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, dependiente del Ministerio de Economía y Hacienda, fija las normas contables generales en España; la Dirección General de Seguros, dependiente del Ministerio de Economía y Hacienda, fija la normativa contable general de las empresas de seguros; la Comisión Nacional del Mercado de Valores establece las normas que regulan las sociedades y agencias de valores y las instituciones de inversión colectiva; y el Banco de España fija las normas que regulan las entidades de crédito.

65. En los dos últimos años, el Instituto ha aprobado las siguientes resoluciones aplicables a las prácticas de contabilidad y auditoría en España:

a) Criterios para determinar el importe neto de la cifra de negocios;

b) Normas de valoración del inmovilizado material;

c) Criterios para la contabilización de los impuestos anticipados en relación con la provisión para pensiones y obligaciones similares;

d) Normas de valoración del inmovilizado inmaterial;

e) Normas de contabilización del impuesto sobre beneficios de las empresas;

f) Normas de valoración de participaciones en el capital derivadas de aportaciones no dinerarias en la constitución o ampliación del capital de sociedades;

g) Criterios de contabilización de las participaciones en los Fondos de Inversión Activos del Mercado Monetario (FIAMM);

h) Criterios que deben aplicarse para la valoración y el registro contable del Impuesto General Indirecto Canario.

66. En la actualidad el Instituto está examinando las normas de contabilidad relativas a fusiones y escisiones de empresas y a futuros y opciones, así como distintas adaptaciones sectoriales del Plan General de Contabilidad a los sectores empresariales siguientes: a) empresas inmobiliarias; b) centros de asistencia sanitaria; c) empresas eléctricas; d) empresas concesionarias de autopistas de peaje; e) sociedades anónimas deportivas; f) federaciones deportivas; y g) agrupaciones de interés económico.

67. El Instituto examina las conclusiones e informes técnicos del Grupo Intergubernamental de Trabajo de Expertos cuando formula normas de contabilidad y, en la medida de lo posible, las recomendaciones del Grupo se incluyen en las normas de contabilidad destinadas a las empresas españolas.

Swazilandia

68. Swazilandia ha adoptado las normas internacionales de contabilidad y auditoría promulgadas por la Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad y la Federación Internacional de Contables. Además, hasta el momento, ha establecido otras cinco normas relativas a:

- a) Divulgación de políticas de contabilidad;
- b) Tratamiento contable de los activos fijos;
- c) Valoración y presentación de inventarios en función del sistema de costos históricos;
- d) Información que debe proporcionarse en los estados financieros;
- e) Tratamiento contable de los contratos de construcción.

Suecia

69. En los dos últimos años, la Junta Sueca de Normas de Contabilidad (Bokforingenamnden, BFN), un organismo gubernamental, ha emitido las nuevas recomendaciones siguientes:

- a) Tratamiento contable de las obligaciones sin interés;
- b) Tratamiento contable de los costos de mejoramiento de locales en alquiler.

Asimismo, otro órgano gubernamental, el Organismo de Supervisión Financiera (Finansinspektionen) ha emitido las nuevas normas que se mencionan a continuación relativas a los informes anuales y provisionales de las instituciones de crédito:

- a) Contenido del informe estatutario;

b) Tratamiento contable de los préstamos por emisión de valores;

c) Tratamiento contable de los intereses devengados por los instrumentos de interés fijo de descuento y de cupón emitidos y adquiridos.

70. El Consejo Sueco de Normas de Contabilidad Financiera (Redovisningsradet), un organismo del sector privado, emitió las recomendaciones siguientes:

a) Tratamiento contable de inventarios;

b) Tratamiento contable de deudas por cobrar y deudas por pagar con compensación oculta por los intereses con tipos de interés diferentes de los del mercado;

c) Tratamiento contable de partidas extraordinarias y divulgación a los efectos de la comparabilidad;

d) Tratamiento contable de cambios en las políticas de contabilidad.

71. Las cuestiones de contabilidad y presentación de informes que se están examinando actualmente a los efectos de promulgación de normas son:

a) Junta Sueca de Normas de Contabilidad:

i) Tratamiento contable de fusiones legales de empresas;

ii) Requisitos de utilización del procesamiento electrónico de datos en los sistemas de contabilidad;

b) Consejo Sueco de Normas de Contabilidad Financiera:

i) Tratamiento contable de edificios, instalaciones y equipos;

ii) Tratamiento contable de los arrendamientos financieros;

iii) Tratamiento contable de los costos de las pensiones;

iv) Tratamiento contable de los contratos de construcción y de la provisión de servicios.

72. Hay dos comités gubernamentales que están analizando la necesidad de introducir cambios importantes en la Ley de Contabilidad y en la Ley de Sociedades para armonizarlas con las directivas de la Comisión Europea y las normas promovidas por la Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad. Se espera que las primeras propuestas se presenten a principios de 1994.

Suiza

73. En 1992 y 1993 se promulgó una nueva Ley de Sociedades destinada principalmente a regular las sociedades de responsabilidad limitada. Entre otras cosas, se han modificado los requisitos relativos a la presentación de informes financieros y la auditoría, adaptándolos en numerosos casos a los requisitos promulgados por la Comisión Europea. Los estados financieros deberán ajustarse a un determinado formato y las normas sobre valoración serán más estrictas que en la ley anterior. En los ejercicios financieros que comiencen con posterioridad al 30 de junio de 1993 se deberán presentar las cuentas por grupos de empresas (estados financieros consolidados).

74. Además, se han hecho más estrictos los requisitos relativos a las auditorías estatutarias. Sobre la base de una decisión del Gobierno suizo las auditorías estatutarias de las empresas de tamaño mediano y grande sólo podrán ser realizadas por contables colegiados en Suiza (o por personas que tengan una titulación equivalente). Se han introducido varios formatos nuevos de auditoría en relación con la emisión de nuevo capital y para los casos en que puedan solicitarlos un grupo de accionistas en determinadas circunstancias.

75. En 1993 se enmendaron las Recomendaciones para la Presentación de Estados Financieros (FER). Las Recomendaciones se han formulado según un procedimiento análogo a los procedimientos seguidos por la Junta de Normas de Contabilidad Financiera de los Estados Unidos. Los requisitos relativos a las cuentas de grupo se han modificado considerablemente y la nueva práctica se ajusta a la directiva de la Comisión Europea. En virtud de las prácticas de presentación de informes basadas en las Recomendaciones, es obligatorio presentar estados de la corriente de efectivo.

76. Durante 1993, el mercado de valores suizo debería concluir su labor sobre los requisitos de presentación de listas, y se tiene previsto que se establezca la obligación de presentar informes provisionales cada seis meses. Las prácticas de contabilidad y presentación de informes de las sociedades incluidas en las listas se basarán por completo en los conceptos contables de las normas enunciadas en las Recomendaciones en caso de que los proyectos para comentarios que se están examinando sean finalmente aprobados. Aunque las grandes empresas suizas incluidas en las listas siguen de modo voluntario las normas y reglas de la Comisión Europea y de la Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad, la nueva reglamentación propuesta del mercado de valores representará un perfeccionamiento notable de las prácticas de presentación de informes de las empresas incluidas en las listas. Muchas empresas de mediano tamaño también se verán afectadas por las nuevas normas.

77. Asimismo, antes de finales de 1993 se tiene previsto que el Gobierno suizo promulgue una nueva reglamentación relativa a los estados financieros de los bancos. El proyecto para comentarios que se presentará modificará las actuales prácticas de presentación de informes no sólo adaptando las directivas correspondientes de la Comisión Europea sino también otros requisitos importantes nuevos. Al mismo tiempo, se tiene previsto que se apruebe una nueva Recomendación, análoga a la Recomendación antes mencionada, para su aplicación a los estados financieros de las compañías de seguros.

78. Se prevé que a finales de 1993 se hagan públicas para su debate público los proyectos para comentarios correspondientes a activos intangibles (ED FER 9) y contabilidad de impuestos en cuentas de grupos de empresas (ED FER 10).

79. Los órganos gubernamentales de Suiza distribuyen informes sobre la labor del Grupo Intergubernamental de Trabajo de Expertos a varios grupos interesados del país. Cada dos o tres años, la delegación suiza en el Grupo Intergubernamental de Trabajo de Expertos celebra una reunión con representantes del Gobierno suizo, de empresas industriales y de otras partes interesadas, a fin de examinar la labor del Grupo Intergubernamental, la OCDE y otras organizaciones internacionales que realizan labores de armonización de las normas de contabilidad.

Ucrania

80. La legislación actual está encaminada a realizar la reforma económica y a reunir la información pertinente sobre contabilidad y presentación de informes que pueda servir a ese objetivo. Se están efectuando importantes esfuerzos a todos los niveles del poder legislativo y ejecutivo del país para asegurar una transición ordenada a una economía de mercado.

81. En 1992, el Consejo Supremo ucraniano aprobó varias leyes de regulación de las políticas fiscales nacionales y las cuestiones de contabilidad conexas. En 1993, se aprobaron los formularios y los procedimientos de contabilidad de carácter trimestral que deben complementar las empresas y las organizaciones (Carta No. 18-408 del Ministerio de Hacienda de Ucrania, de 3 de febrero de 1993). En el nuevo formato de balance de las empresas se debe hacer constar un monto de capital neto que no tenga en cuenta la depreciación de los activos fijos ni de los bienes que no sean de equipo, los bienes de poco valor o los bienes comercializables.

82. Mediante la Decisión No. 326 del Consejo de Ministros de Ucrania celebrado el 4 de mayo de 1993 se aprobó un Programa estatal para la transición a un sistema internacional de contabilidad y estadística. El Programa incluye una sección titulada "Reforma de la contabilidad" que se tiene previsto aplicar hasta 1995. El Gobierno ha dado instrucciones al Ministerio de Hacienda para que efectúe consignaciones para financiar el Programa.

83. En abril de 1993 se aprobó la Ley de Servicios de Auditoría, así como los Reglamentos de Contabilidad y Presentación de Informes de Ucrania (Decisión No. 250 del Consejo de Ministros de Ucrania, de 3 de abril de 1993). Los reglamentos se aplican a todas las empresas, organizaciones e instituciones diferentes de los bancos. Se han sustituido algunos reglamentos debido a haberse adoptado los sistemas internacionales de aceptación general de contabilidad y presentación de informes estadísticos.

84. Mediante la Orden No. 25 del Ministerio de Hacienda de Ucrania, de 7 de mayo de 1993, se aprobaron las Instrucciones sobre la Organización de la Contabilidad en Ucrania.

85. Como se informa en Business Eastern Europe, de 29 de noviembre de 1993, el Gobierno de Ucrania ha aprobado un nuevo reglamento que requiere que los montos de los costos históricos de los activos fijos y la depreciación acumulada conexa se ajusten según los efectos de la hiperinflación que sufre el país. Los activos de las empresas deben clasificarse en tres grupos: activos adquiridos antes del 1º de mayo de 1992; activos adquiridos entre el 1º de mayo y el 31 de diciembre de 1992; y activos adquiridos después del 31 de diciembre de 1992. El Ministerio de Estadística fija el índice que debe utilizarse en los ajustes y lo actualiza cada tres meses. El efecto más importante que se ha producido ha sido la incidencia sobre los edificios que entraron en servicio entre mayo y diciembre de 1992. Su valor deberá aumentarse según un multiplicador de 667.

86. En esa publicación también se informa de que la Cámara de Auditores de Ucrania está concluyendo los reglamentos que fijarán los requisitos que deberán reunir las personas que deseen ser reconocidas oficialmente como auditores. La Cámara de Auditores está preparando en la actualidad un examen que permitirá obtener el título correspondiente.

Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte

Cambios en la legislación durante 1992 y 1993

87. Directiva para las empresas pequeñas y medianas. La Directiva de la Comisión Europea sobre exenciones aplicables a las empresas pequeñas y medianas se incorporó al derecho interno del Reino Unido en 1992. Además de elevar los umbrales financieros que definen a las empresas pequeñas y medianas, la aplicación de la Directiva prevé una serie de exenciones respecto de los requisitos vigentes de divulgación de las cuentas de las empresas pequeñas que deben distribuirse a los accionistas. Aunque no todas las exenciones permitidas por la Directiva se aplicarán, la legislación establece ahora una distinción entre los requisitos de divulgación de las empresas pequeñas y los de otras empresas. Anteriormente, la ley permitía a las empresas pequeñas (y, en menor grado, a las empresas medianas) que hicieran pública menos información que las empresas grandes, pero esta es la primera ocasión en que se ha establecido una distinción en el volumen de información que debe proporcionarse a los accionistas de las empresas de conformidad con el tamaño de éstas.

88. Undécima Directiva y Directiva sobre sucursales bancarias de la Comisión Europea. También en 1992 se aplicaron las dos Directivas de la Comisión Europea relativas a los requisitos de divulgación que deben cumplir las sucursales bancarias. Esos requisitos se refieren a las cuentas que deben presentar las empresas no británicas que establezcan sucursales en el Reino Unido. Se incluyen disposiciones separadas que se ocupan de los bancos y de otras empresas.

89. Estados financieros resumidos. Durante varios años, las empresas cuyas acciones se cotizan en Bolsa han podido distribuir a sus accionistas estados financieros resumidos en lugar de los informes completos de los directores y las cuentas (estados financieros). A raíz de la aplicación en 1991 de la Directiva

de la Comisión Europea relativa a las cuentas de los bancos y otras instituciones financieras, se modificó el contenido mínimo de los estados financieros resumidos contemplado en la ley respecto de los bancos para adecuarlo al nuevo contenido de las cuentas completas de los bancos.

90. Directiva de la Comisión Europea sobre sociedades colectivas. En julio de 1993 se empezó a aplicar esta Directiva de la Comisión Europea que amplía el alcance de las Directivas cuarta y séptima. Esa Directiva se aplica a las sociedades colectivas en que el conjunto de los socios que tienen una responsabilidad ilimitada respecto de las deudas de la sociedad colectiva adopta la forma de empresas de responsabilidad limitada. Esas sociedades colectivas deben efectuar la auditoría de sus cuentas y publicarlas en la forma aplicable a las empresas de responsabilidad limitada del Reino Unido (es decir, cumpliendo las Directivas cuarta y séptima de la Comisión Europea). Sin embargo, las sociedades colectivas están exentas de cumplir ese requisito si una o más de ellas que constituyen el socio o los socios de la sociedad han cumplido por su parte determinados requisitos respecto del tratamiento contable y la divulgación de su interés en la sociedad colectiva.

Cambios en las normas de contabilidad durante 1992 y 1993

91. La Junta de Normas Contables aprobó durante ese período las siguientes Normas de Presentación de Informes Financieros (FRS):

a) FRS 2: Contabilidad de empresas filiales. Esta norma sustituye a una norma anterior aprobada por el órgano precedente. Simplifica e interpreta los requisitos jurídicos relativos a la elaboración de cuentas consolidadas que se modificaron cuando se inició la aplicación de la séptima Directiva de la Comisión Europea. Las características particulares de la norma FRS 2 son que aborda la aplicación de los conceptos de "influencia dominante" y "gestión de carácter unitario", que son dos elementos (entre otros) del control de otra empresa que hacen que sea obligatorio que esta última sea consolidada. La norma FRS 2 entraña que todas las empresas filiales deban consolidarse, independientemente del carácter de sus actividades. Por consiguiente, es de prever que esto dé como resultado que se produzcan menos casos que en el pasado de que una empresa filial sea excluida de las cuentas consolidadas sobre la base de que sus actividades son tan diferentes que la inclusión crearía problemas respecto del requisito de que las cuentas consolidadas deben proporcionar un panorama verdadero y equitativo.

b) FRS 3: Presentación de informes sobre los resultados financieros. Esta norma se ocupa de la información que debe proorcionarse en la cuenta de pérdidas y ganancias (estado de ingresos y gastos). En particular, obliga a que se proporcione información por separado respecto de las actividades que siguen realizándose y las que han dejado de realizarse. También enmienda en dos aspectos las normas anteriores. La definición de "partidas extraordinarias" se ha hecho más estricta a fin de que esas partidas se puedan presentar en muy pocas ocasiones. Las partidas que anteriormente se consideraban "partidas extraordinarias" deberán ahora divulgarse por separado en la cuenta de pérdidas y ganancias antes de presentar las pérdidas y ganancias de las actividades ordinarias. Asimismo, la norma FRS 3 obliga a que los montos de las utilidades

por acción que deben divulgar las empresas que figuran en las listas se calculen sobre la base de los beneficios obtenidos por los accionistas (es decir, después de la consignación de las partidas extraordinarias y la deducción de los intereses minoritarios y de los dividendos preferentes). Si las empresas deciden divulgar otros montos de utilidades por acción, esos otros montos no deben recibir mayor prominencia y deben cuadrarse en relación con el monto calculado según la norma FRS 3. Esa norma también obliga a introducir un nuevo estado de cuentas primario, el "estado de cuentas de pérdidas y ganancias reconocidas", para complementar los estados de cuentas actuales: el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y el estado de la corriente de efectivo. El objetivo de este nuevo estado de cuentas es mostrar hasta qué punto los fondos de los accionistas han aumentado o disminuido como resultado de todas las pérdidas y ganancias reconocidas durante el período.

c) Enmienda de la norma vigente sobre impuestos aplazados. Esta enmienda se basó en la norma relativa a los gastos de pensiones y, más recientemente, en la decisión adoptada por el Grupo de Trabajo sobre cuestiones urgentes británico relativa a las prestaciones posteriores a la jubilación diferentes de las pensiones (esta cuestión se trata más adelante). El nuevo requisito consiste en que las empresas deben utilizar los mismos criterios de reconocimiento respecto de las consecuencias fiscales de las pensiones y otras prestaciones posteriores a la jubilación que los utilizados en la contabilidad de las obligaciones relativas a la concesión de esas prestaciones.

92. En julio de 1993, la Junta de Normas Contables hizo pública una declaración que, aunque no tenía la categoría de una norma de contabilidad, recomendaba que las empresas que figuraban en las listas complementaran sus estados financieros con un Examen de Operaciones y Finanzas. El objetivo del Examen es establecer un marco para proporcionar información adicional que permita a los lectores de los estados financieros comprenderlos más fácilmente. En el Examen se deben abordar las tendencias y las incertidumbres de la actividad financiera, pero sin establecer previsiones. La declaración adoptó la forma de una directriz, sin un formato rígido, lo que ofrece cierta flexibilidad a las empresas para decidir por sí mismas el mejor modo de presentar la información complementaria.

93. El contenido del Examen se divide fundamentalmente en dos secciones. La sección sobre operaciones deberá incluir normalmente información sobre los resultados durante el ejercicio, indicando los factores e influencias principales que puedan tener repercusiones en el futuro. La sección de información financiera deberá abarcar aspectos como la estructura del capital, las políticas de tesorería adoptadas, la corriente de efectivo, la liquidez y los requisitos para solicitud de préstamos.

94. Se están elaborando los siguientes proyectos para comentarios sobre normas sobre presentación de informes financieros (FRED):

a) FRED 3: Contabilidad de instrumentos de capital. El proyecto para comentarios contiene propuestas de métodos que deberán utilizarse para determinar los montos atribuibles a los instrumentos de capital y sus costos conexos. También incluye algunos requisitos sobre divulgación de información relativa a los instrumentos de capital. Se propone que la deuda convertible se

incluya siempre en los balances en el rubro de "pasivo" (acreedores) independientemente de la probabilidad de conversión en capital social. Los costos directos derivados de la emisión de instrumentos de capital deberán deducirse de las utilidades para obtener el monto neto de las utilidades de la emisión. Los costos financieros conexos con el pasivo y la participación diferente del capital social deberán asignarse a los ejercicios según una tasa constante del monto arrastrado, que inicialmente será el monto neto de las utilidades de la emisión. Las acciones emitidas por filiales diferentes de las pertenecientes al grupo deberán considerarse pasivo si un miembro del grupo tiene una obligación, por ejemplo en virtud de una garantía relativa a pagos que deban hacerse en conexión con las acciones.

b) FRED 4: Presentación de informes sobre la sustancia de las transacciones. El proyecto para comentarios incluye propuestas para el tratamiento de las partidas de "financiación fuera de balance", inclusive: la determinación de la sustancia de una transacción; si el activo y el pasivo resultantes deben incluirse en el balance; y qué datos es necesario divulgar. El proyecto también contempla el tratamiento de las empresas que participan en una transacción (filiales, cuasifiliales, etc.). Además, el proyecto contiene notas que muestran cómo deben aplicarse las propuestas en algunos tipos concretos de transacciones. En particular, el proyecto introduce una "presentación vinculada" respecto de algunos tipos de transacciones financieras que no se refieren a recursos. El monto atribuible a los activos financiados y la deducción de los montos recibidos que no se refieren a recursos, que son netos al monto residual del activo, se muestran en la portada del balance como información adicional.

c) FRED 5: Enmienda de la norma FRS 3 (Presentación de informes sobre los resultados financieros): Sociedades de seguros. Aborda la aplicación de la norma FRS 3 a las sociedades de seguros.

d) FRED 6: Adquisiciones y fusiones. El proyecto para comentarios propone limitar el uso de la contabilidad de fusiones al número relativamente pequeño de casos en que se efectúa la fusión real de dos empresas y no a los casos de adquisición de una empresa por otra. La norma enuncia los criterios que deben cumplirse antes de que pueda utilizarse la contabilidad de fusiones.

95. En abril de 1993 se publicó un documento de debate sobre valores justos en contabilidad y adquisiciones a fin de modificar la práctica vigente. Las cuestiones fundamentales que se abordaron fueron los principios para hacer "ajustes de valor justo" en la consolidación a los valores de los activos adquiridos y los pasivos asumidos en la actividad empresarial. Se propuso que:

a) No se consideraran pasivo las consignaciones para pérdidas futuras en empresas adquiridas y para los gastos de reorganización debidos a una adquisición;

b) El activo y el pasivo que pudieran declararse debían ser los existentes en la fecha de adquisición y no deberían basarse en previsiones de los planes del comprador de realización de cambios en las actividades de la empresa adquirida;

c) Los principios de valoración en el lugar de adquisición debían ajustarse al principio del "valor para la empresa".

96. Entre las cuestiones que tiene actualmente el programa de la Junta de Normas Contables, además de las cuestiones de seguimiento de los proyectos para comentarios y los documentos de debate pendientes, están las cuestiones siguientes: tratamiento contable del crédito mercantil; transacciones con empresas vinculadas; y contabilidad de empresas mixtas e iniciativas empresariales conexas. La Junta de Normas Contables prosigue su labor sobre una Declaración de Principios, de la que algunas partes ya se han publicado en forma de borrador. También se sigue realizando el programa de revisión de todas las normas aprobadas por el órgano anterior.

Estados Unidos de América

Cambios en las normas de contabilidad y presentación de informes en 1992 y 1993

97. En las secciones siguientes se describen las normas de contabilidad y presentación de informes aprobadas durante ese período por los diversos organismos que tienen a su cargo la cuestión de la presentación de informes financieros de las empresas.

98. Las normas aprobadas por la Junta de Normas de Contabilidad Financiera (FASB), un órgano no gubernamental que fija las normas para los contables profesionales de los Estados Unidos, se aplican a la presentación de informes financieros de todas las empresas. Sus decisiones tienen el nombre de notificación de normas de contabilidad financiera (SFAS):

a) SFAS 107: Divulgación del valor justo de los instrumentos financieros. Esta notificación amplía las prácticas vigentes de divulgación del valor justo de algunos instrumentos financieros exigiendo a todas las entidades que divulguen el valor justo de dichos instrumentos, tanto del pasivo como del activo como declarados o no en el balance, respecto de los cuales sea posible estimar un valor justo. Si no es posible realizar la estimación del valor justo, la notificación exige que se divulgue una información descriptiva relativa a la estimación del valor del instrumento financiero;

b) SFAS 108: Contabilidad del impuesto sobre la renta. Aplazamiento de la fecha efectiva de la SFAS 96 (Contabilidad del impuesto sobre la renta);

c) SFAS 109: Contabilidad del impuesto sobre la renta. Esta notificación anula la SFAS 96 a que se hace referencia anteriormente y establece normas de contabilidad y presentación de informes para los impuestos sobre la renta utilizando el "enfoque del pasivo". La notificación proporciona orientación tanto respecto de los impuestos sobre la renta que deben pagarse o devolverse durante el año de que se trate como del activo y el pasivo fiscal aplazados por razón de las consecuencias fiscales futuras de acontecimientos que se han declarado previamente en los estados financieros de una empresa o en sus declaraciones de impuestos;

d) SFAS 110: Presentación de informes por los planes de pensiones de prestaciones definidas sobre los contratos de inversión. Esta notificación requiere que los planes de pensiones de prestaciones definidas informen del valor justo de un contrato de inversión efectuado con una empresa de seguros o con otra entidad. Permite que un plan informe sobre el valor del contrato únicamente en el caso de los contratos que incorporen riesgos de mortalidad o morbilidad;

e) SFAS 111: Anulación de la SFAS 32 y correcciones técnicas. Esta norma era necesaria porque el Instituto de Contadores Públicos de los Estados Unidos aprobó la declaración sobre normas de auditoría No. 69, titulada "El significado de las donaciones que están en conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados", en que se enumeran jerárquicamente los principios de contabilidad de aceptación general en los Estados Unidos;

f) SFAS 112: Contabilidad por los empleadores de las prestaciones posteriores al empleo. En esta notificación se establecen normas de contabilidad para los empleadores que proporcionan a sus antiguos empleados o a sus empleados inactivos prestaciones después del empleo pero antes de la jubilación. Esas prestaciones incluyen, entre otras, el pago del sueldo, las prestaciones complementarias de desempleo, las prestaciones por separación del empleo y el mantenimiento de prestaciones como las de atención de la salud y el seguro de vida;

g) SFAS 113: Contabilidad y presentación de informes sobre reaseguros de contratos de corta duración y larga duración. Esta notificación aborda la contabilidad por las empresas de seguros de los reaseguros (cesión) de los contratos de seguros. Modifica la norma anterior (No. 60) para eliminar la práctica de las empresas de seguros de declarar el activo y el pasivo relacionados con los contratos de reaseguros como neto respecto de los efectos del reaseguro. También establece condiciones necesarias para que un contrato con un reasegurador sea contabilizado como reaseguro y enuncia las normas de contabilidad y presentación de informes para esos tipos de contratos;

h) SFAS 114: Tratamiento contable por los acreedores de la depreciación de un préstamo. Esta notificación se aplica a todos los acreedores y a todos los préstamos, tanto con garantías como sin ellas, con algunas excepciones limitadas. La notificación requiere que los préstamos depreciados se calculen sobre la base del valor actual de las corrientes de efectivo futuras previstas que se descuenten según el tipo de interés efectivo del préstamo, según el precio de mercado calculable del préstamo o según el valor justo de la garantía;

i) SFAS 115: Tratamiento contable de ciertas inversiones en deuda y en participaciones en capital. Esta notificación se ocupa de la contabilidad y presentación de informes de las inversiones en participaciones en el capital que tengan valores de mercado fácilmente determinables y de todas las inversiones en obligaciones de la deuda. La norma requiere que la deuda y las participaciones en el capital comercializables se clasifiquen en tres categorías: conservadas hasta su vencimiento, comercializables y disponibles para la venta. Los valores conservados hasta el vencimiento se contabilizan al costo de amortización. Los valores comercializables y disponibles para la venta se contabilizan según su

valor justo; sin embargo, las ganancias o pérdidas no realizadas se declaran en las pérdidas y ganancias del ejercicio financiero correspondiente en el caso de los valores comercializables y como componente separado de la participación en el capital de los accionistas en el caso de los valores disponibles para la venta;

j) SFAS 116: Tratamiento contable de las contribuciones recibidas y las contribuciones hechas. Esta notificación establece normas de contabilidad para las contribuciones y se aplica a todas las entidades que reciben o hacen contribuciones. Por lo general, las contribuciones recibidas o hechas, inclusive las promesas incondicionales de hacer contribuciones, se declaran según sus valores justos como ingresos o gastos en el ejercicio en el que se recibieron o hicieron;

k) SFAS 117: Estados financieros de las organizaciones sin fines de lucro. Esta notificación establece normas para los estados financieros externos de carácter general que elaboran las organizaciones sin fines de lucro. Exige que la organización sin fines de lucro haga declaraciones sobre su situación financiera (balance), sus actividades y sus corrientes de efectivo en que se indiquen el activo y el pasivo totales de la organización, su activo neto, sus actividades y sus corrientes de efectivo. También requiere que se clasifiquen el activo neto, los ingresos, los gastos, los beneficios y las pérdidas de la organización sobre la base de la existencia o ausencia de restricciones en cuanto a los donantes;

l) Interpretación No. 39: Compensación de cantidades relativas a determinados contratos. Esta interpretación define el derecho a realizar la compensación y especifica qué condiciones deben cumplirse para que exista ese derecho;

m) Interpretación No. 40: Aplicabilidad de los principios contables generalmente aceptados a las mutualidades de seguros y a otras sociedades. Esta interpretación aclara que cuando una sociedad, incluidas las mutualidades de seguros, hace públicos estados financieros descritos como elaborados "de conformidad con los principios contables generalmente aceptados" está obligada a aplicar todas las decisiones contables pertinentes de las autoridades al preparar dichos estados financieros.

99. El Instituto de Contadores Públicos de los Estados Unidos es el órgano que representa a la profesión de los contables en los Estados Unidos en el plano nacional. Las declaraciones de posición que adopta para sus miembros se denominan principios normalizados de operación y se consideran principios de contabilidad y presentación de informes generalmente aceptados en los Estados Unidos. En los dos últimos años se hicieron públicos los siguientes principios normalizados de operación:

91-1: Declaración de los ingresos por programas de computadora.
El principio básico es que los ingresos deben declararse a la entrega de los programas.

- 92-1: Tratamiento contable de los ingresos de los consorcios inmobiliarios. Este principio se aplica a las empresas que directa o indirectamente patrocinan la formación de entidades que adquieren intereses inmobiliarios reuniendo fondos de los inversores.
- 92-2: Preguntas y respuestas sobre la expresión "base objetiva razonable" y otras cuestiones que afectan a los estados financieros que se deben elaborar.
- 92-3: Tratamiento contable de activos embargados. Proporciona orientación para calcular los activos embargados monetarios y materiales después del embargo.
- 92-4: Auditoría de las reservas para pérdidas de las entidades de seguros. Se trata de una guía para desarrollar un enfoque de auditoría eficaz en relación con las reservas para pérdidas.
- 92-5: Tratamiento contable de la propiedad y los reaseguros respecto de responsabilidades extranjeros. Distingue las circunstancias de utilización del método periódico frente al método anual abierto.
- 92-6: Contabilidad y presentación de informes sobre los planes de prestaciones de sanidad y asistencia social.
- 92-7: Auditorías de entes de los gobiernos estatal y local que disfrutan de seguros financieros federales.
- 92-8: Auditoría de los estados financieros estatutarios de los seguros de bienes y contra accidentes de las sociedades.
- 92-9: Auditoría de las organizaciones sin fines de lucro que reciben donaciones federales.
- 93-1: Contabilidad y presentación de informes financieros de las sociedades de inversión respecto de las obligaciones de la deuda de elevado rendimiento.
- 93-2: Determinación, divulgación y presentación de estados financieros sobre ingresos, plusvalías y distribución del rendimiento del capital por las sociedades de inversiones. Proporciona orientación sobre la presentación por las sociedades de inversiones de informes financieros para su distribución a los accionistas, inclusive respecto del rendimiento del capital.
- 93-3: Anulación de las notificaciones de la Junta de Principios de Contabilidad. Se aplica a las decisiones de un órgano anterior que ya no son aplicables.

93-4: Tratamiento contable de las divisas y presentación de estados financieros al respecto por las sociedades de inversión. Requiere que se presenten informes sobre todas las pérdidas y ganancias por transacciones en divisas excepto las relacionadas con las inversiones.

93-5: Presentación de informes sobre la información complementaria que debe adjuntarse a los estados financieros elaborados o revisados por las asociaciones inmobiliarias de interés común.

100. Además de ajustarse a las normas de contabilidad de la Junta de Normas de Contabilidad Financiera (FASB) y de seguir la orientación del Instituto de Contadores Públicos de los Estados Unidos, todas las sociedades anónimas de los Estados Unidos deben cumplir las normas y reglamentaciones de la Comisión de Bolsa y Valores (SEC) de los Estados Unidos. Durante 1992 y 1993, la SEC emitió un boletín de contabilidad (SAB) y tres comunicaciones sobre presentación de informes financieros (FRR).

101. El boletín SAB No. 92, Contabilidad y divulgación en caso de pérdidas, se publicó para abordar las cuestiones relacionadas con los casos de pérdidas, centrándose sobre todo en los casos de responsabilidades respecto del medio ambiente y respecto de productos. Ese boletín proporciona interpretaciones de la bibliografía contable actual relacionada con: compensación de pagos probables frente a responsabilidades probables; reconocimiento de la responsabilidad respecto de los costos divididos con otras partes posiblemente responsables; incertidumbres en el cálculo del alcance de las responsabilidades respecto al medio ambiente o a productos; tipo de descuento apropiado para las responsabilidades respecto al medio ambiente o a productos, en caso de que el descuento sea pertinente; tratamiento contable de los gastos de exclusión; estados financieros necesarios; y demás información que deba divulgarse.

102. La comunicación FRR No. 38, Transacciones de fusión, exige una mayor divulgación de los cambios fundamentales y los efectos negativos potenciales provocados por la fusión de empresas individuales en una nueva empresa. Se dan instrucciones relativas a los conflictos de intereses, las razones y alternativas de esas transacciones y su equidad. La comunicación también exige que se divulguen los métodos de valoración y los estados financieros pro forma.

103. La comunicación FRR No. 39, Iniciativas empresariales de pequeña escala, enuncia normas para facilitar la obtención de capital por las empresas pequeñas. Las nuevas normas simplifican los requisitos de registro y presentación de informes para las compañías que tengan derecho a ello.

Cuestiones de contabilidad examinadas actualmente en los Estados Unidos

104. La Junta de Normas de Contabilidad Financiera (FASB) está examinando actualmente las siguientes cuestiones:

a) Tratamiento contable de los planes de remuneración con acciones que entrañen otorgamiento a los empleados de derechos respecto de las acciones;

/...

b) Políticas y procedimientos de consolidación, contabilidad sobre nuevas bases, sociedades no consolidadas y divulgación no agregada;

c) Tratamiento contable de los activos a largo plazo cuando una sociedad no pueda recuperar el monto arrastrado de esos activos;

d) Tratamiento contable de los instrumentos financieros y las cuestiones de financiación no declarados en balance, así como distinción entre pasivo y capital social y declaración y cuantificación de las transacciones;

e) Utilización de instrumentos financieros para salvaguardia, así como contabilidad de las salvaguardias;

f) Contabilidad de las transacciones bursátiles y de otras transferencias de activos financieros;

g) Cálculos de contabilidad basados en el valor presente de las utilidades o las pérdidas económicas futuras utilizando el método del interés;

h) Tratamiento contable de las organizaciones sin fines de lucro.

Zimbabwe

105. Zimbabwe adopta las normas de contabilidad y auditoría emitidas por la Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad (CNIC) y por la Federación Internacional de Contadores (FIC), inclusive las directivas de aplicación local, cuando procede. Durante 1993 se adoptaron las normas 7, 27, 29 y 31 de la CNIC y las normas 30 y 31 de la FIC.
