

Armonización europea en materia contable: reflexiones acerca de su evolución y perspectivas

Francisco Javier Jimeno de la Maza

M^a José Porras García

Departamento de Economía Financiera y Contabilidad
Universidad de Valladolid

I. INTRODUCCIÓN

La actividad empresarial se desarrolla en un entorno que está inmerso hoy en día dentro de un proceso de globalización a escala internacional, y ello requiere que la información económica suministrada por la Contabilidad pueda ser comparable a escala supranacional. La adopción de decisiones por los diferentes agentes económicos precisa apoyarse en la información sobre la situación económico-financiera de las empresas proporcionada por la Contabilidad. En el contexto actual, con una creciente internacionalización de los mercados, especialmente relevante en los de capitales; un incremento de la competencia internacional, potenciada por los acercamientos a un mercado único europeo; y con la existencia de grupos de empresas de carácter multinacional, la importancia de la Contabilidad en la asignación de recursos reside en que la medida contable de la actividad económica establece cuáles son las empresas que atraen capital y cuáles los productos que reciben inversiones (Wyman, 1990). La razón indiscutible que aconseja la regulación jurídica de la información contable se encuentra en la propia filosofía del sistema económico de libre mercado en el que, en la sociedad actual, las empresas desenvuelven su actividad. Uno de los requisitos imprescindibles para el buen funcionamiento del sistema y de sus mecanismos de asignación de recursos y de distribución de la producción es la transparencia del mercado, entendida como información suficiente en posesión de oferentes y demandantes, para poder tomar las decisiones que conducen al establecimiento de hipótesis de equilibrio del mercado. El establecimiento de espacios económicos cada vez más amplios demanda que paulatinamente desaparezcan, o, al menos, se mitiguen, las diferencias en materia de información financiera que puedan existir en los distintos países.

Los intentos de aproximación, a escala internacional, de los diversos modelos de información contable empleados en los diferentes países comienzan a finales de la década de los sesenta, y se realizan por diferentes organizaciones internacionales, bien tengan carácter gubernamental, bien sean organismos supranacionales de

carácter profesional. Su actividad se encamina a promover que los distintos países armonicen sus prácticas contables, en el sentido de que apliquen normas y principios contables similares en la valoración de los hechos económicos, con el objetivo de que este acercamiento actúe como elemento impulsor del aumento del desarrollo económico internacional. En ocasiones, para referirse a este proceso, se han utilizado indistintamente los términos armonización y normalización, si bien este último, en sentido estricto, apunta a la implantación de una única norma.

En el marco geográfico de la Unión Europea, hay que partir de la idea de que el objetivo que se persigue es conseguir una economía más integrada. Esto supone y exige antes que nada convertir en una realidad operativa el programa trazado en el Acta Única: la transformación de Europa en un espacio en el que exista una verdadera libertad de circulación de bienes, personas y capitales. En función de dicho objetivo, para que un grupo de países forme un espacio de moneda única, es preciso que los mercados de bienes y servicios estén integrados, las estructuras productivas han de ser similares, la movilidad laboral ha de ser elevada, y la flexibilidad de precios y salarios muy alta. Por lo tanto, deberán existir una políticas económicas y fiscales adecuadas a esta circunstancia, basadas a su vez en unas estructuras comunes. Este requerimiento a nivel general se puede trasladar a una necesidad concreta si nos circunscribimos a la materia contable. Si la creciente interdependencia económica que surge entre los estados exige una mayor coordinación de las políticas globales en el plano internacional, esta necesidad se hace especialmente notable en los países europeos, embarcados en un largo y difícil proceso de integración y que, tras plantearse inicialmente el logro del mercado común, se han fijado, en los últimos años, la meta de la Unión Monetaria, estableciéndose la primavera de 1998 para examinar qué países logran satisfacer los criterios de convergencia nominal establecidos en el Tratado de Maastricht. Tal proceso se encuentra actualmente en uno de los momentos de mayor dificultad, y es obvio que debe ser la creciente coordinación de las

políticas económicas lo que ayude a seguir progresando en el camino de integración trazado. El presente trabajo aborda parte de las exigencias básicas -por lo que se refiere a la materia contable- para lograr la perfecta coordinación y armonización, imprescindibles en el marco de la Unión Europea, de cara a la ambiciosa meta de la Unión Económica y Monetaria en un horizonte temporal tan próximo. El Acta de Políticas de Recomendación del Consejo, acordada el 22 de diciembre de 1993 (publicada el 11 de enero de 1994 en el Diario Oficial), se refiere en una de las directrices de actuación, relativa a las "grandes orientaciones de las políticas económicas de los estados miembros y de la Comunidad", a la necesidad de una armonización en materia contable. Es la Recomendación número 7 en donde se señala que es necesario completar la "transposición" de la normativa comunitaria a las legislaciones nacionales; simplificar las reglamentaciones, así como armonizarlas, para crear un ambiente fiscal y financiero favorable al buen desarrollo de las pequeñas y medianas empresas; y, asimismo, mejorar la eficacia del mercado de capitales. En este sentido, cabe destacar que en el momento que la integración de un estado sea total, estará obligado a aplicar la misma política económica -disciplina fiscal y reformas estructurales- dentro o fuera de la Unión Monetaria.

Centrándonos en la armonización de la normativa contable, dentro del contexto de la Unión Europea, este proceso no es consecuencia de un mandato directo del Tratado de Roma, sino que la aproximación de principios y normas contables está incluida dentro del programa de armonización mercantil. Es por ello que el objetivo primordial de la armonización no es la protección de los inversores, sino que, como afirma Van Hulle (1989)¹, fundamentalmente pretende amparar los intereses de terceros que tratan con la sociedad. Dicha finalidad queda establecida en el artículo 54. 3 g) del Tratado de Roma: "La coordinación, en la medida de lo necesario, para hacer equivalentes las garantías que son exigidas a las sociedades por los estados miembros, para proteger los intereses tanto de los socios como de terceros". La armonización que persigue la Unión Europea debe por ello distinguirse de la aproximación de principios contables que se produce mundialmente a otros niveles y cuyo objetivo es el acercamiento de los mercados de capitales.

El presente trabajo se propone realizar un análisis crítico fundamentado de las técnicas de armonización utilizadas dentro de lo que podemos denominar modelo contable de la Unión Europea, de la evolución histórica del proceso y de su incardinación en el contexto de la Contabilidad internacional, reflexionando finalmente sobre las perspectivas de futuro que se plantean.

II. LOS FACTORES IMPULSORES DE LA ARMONIZACIÓN CONTABLE EUROPEA Y LOS DIFERENTES ENFOQUES DEL PROCESO

La experiencia armonizadora comunitaria en materia contable constituye un interesante y novedoso campo de experimentación, ya que, cuando se afronta, se trata de una nueva situación. En el programa de armonización hay que tener presente sus factores impulsores, el objetivo perseguido, y el instrumento usado en el proceso.

a) *Factores impulsores.* Distintos autores han puesto de manifiesto varias situaciones que demandan un mayor grado de armonización de las reglas contables, así como los beneficios que se obtienen con ello:

- La comparación de la información es necesaria para la asignación de recursos en el mercado de capitales.
- Posibilita y facilita fusiones y adquisiciones transnacionales, así como la movilidad empresarial a nivel continental.
- La creación del mercado único europeo necesita de una mayor comparabilidad de la información financiera (Van Hulle, 1989).
- Aproximar el formato de la información contable disminuye los costes de su elaboración en el caso de las empresas multinacionales.

b) *Objetivo del proceso armonizador contable.* La pretensión última no es componer reglas uniformes e idénticas para todos los estados, sino procurar que sea comparable la información proporcionada por las sociedades que compiten en un mismo mercado.

c) *Instrumento.* En el enfoque armonizador, el instrumento normativo utilizado ha sido la directriz. Las directrices establecen una serie de requisitos, que, cuando son máximos, producen un grado de armonización más intenso que cuando la directriz sólo establece unos mínimos. Condicionadas por las diferencias existentes en la situación de partida de cada país, en ciertos casos las directrices también ofrecen a las empresas la posibilidad de elegir entre diferentes normas. En tales ocasiones, mientras que, tradicionalmente, la Comisión Europea prefiere dar la oportunidad de elegir la opción directamente a las sociedades, los estados miembros han opuesto fuerte resistencia a estos intentos de legislar a nivel europeo. Para limitar el efecto de la directriz, a veces se restringe su incorporación al ordenamiento nacional de aquellos estados miembros que ya permitían la práctica contable en el momento que fue adoptada la directriz, y así evitar que se extienda a otros países comunitarios. Debido a que, por la existencia de las directrices, los estados de la Unión disponen de normas contables comunes -aunque atenuadas por el sistema de opciones- el poder de negociar con terceros países es una materia asumida por la competencia comunitaria, de tal manera que ya no recae directamente en los estados miembros.

Así, por ejemplo, la Comisión juega un papel activo dentro de la OCDE, foro que constituye una plataforma de discusión con otros países industrializados como Estados Unidos o Canadá. Junto a la directriz, se pueden mencionar otras medidas armonizadoras complementarias, de menor relevancia, como han sido los intercambios interestatales o los contactos con organismos no gubernamentales de carácter internacional.

Frente a este enfoque por el que se ha decantado la Unión Europea, el principal argumento que se ha dirigido contra la ausencia de una regulación única y común para los estados miembros hace hincapié en que el gran número de opciones contempladas en las directrices contables ha creado una situación donde la armonización es meramente formal. Pero, probablemente la mayor desventaja que pueda tener el sistema de opciones es que, en su adaptación a la legislación interna, los estados miembros se inclinan por añadir criterios que nunca hayan existido antes en su legislación, lo cual puede llevar incluso a aumentar las divergencias, en vez de atenuarlas. La alternativa a la directriz podría consistir en la utilización como instrumento formal del reglamento comunitario, cuyas ventajas recaen en que abreviaría el proceso, por sus efectos directos, y evitaría el sistema de opciones. Sin embargo, su falta de flexibilidad, y las diferencias de partida -económicas, sociales, y de tradiciones contables- existentes en los distintos estados, restringían su utilización, en detrimento de la directriz, mucho más adecuada para el objetivo perseguido.

III. EL PUNTO DE PARTIDA ANTE LA NORMALIZACIÓN: LAS DIFERENCIAS EN MATERIA CONTABLE

Es preciso tener en cuenta que el proceso armonizador tiene lugar en entornos que presentan diferencias de un estado a otro. Ejemplos de tales diferencias (Van Hulle, 1989) pueden ser el tamaño del mercado nacional, los procedimientos seguidos en el establecimiento de normas contables o la relación existente entre normas contables y normas fiscales. En la medida en que se avance en la integración en el mercado único europeo, dichas diferencias deberían atenuarse, facilitando entonces el proceso de armonización. Respecto a las diferencias existentes en las prácticas de Contabilidad, diversos estudios concluyen que tienen su origen en diferencias de cultura empresarial subyacentes, existiendo en la Unión Europea gran variedad de culturas, tradiciones y modos de operar o financiar-

se en el ámbito de los negocios.

Los sistemas contables son conjuntos de principios, prácticas y normas a los que se somete la información financiera. Cada sistema contable contiene una forma determinada de información contable (Gonzalo Angulo y Tía Pereda, 1988):

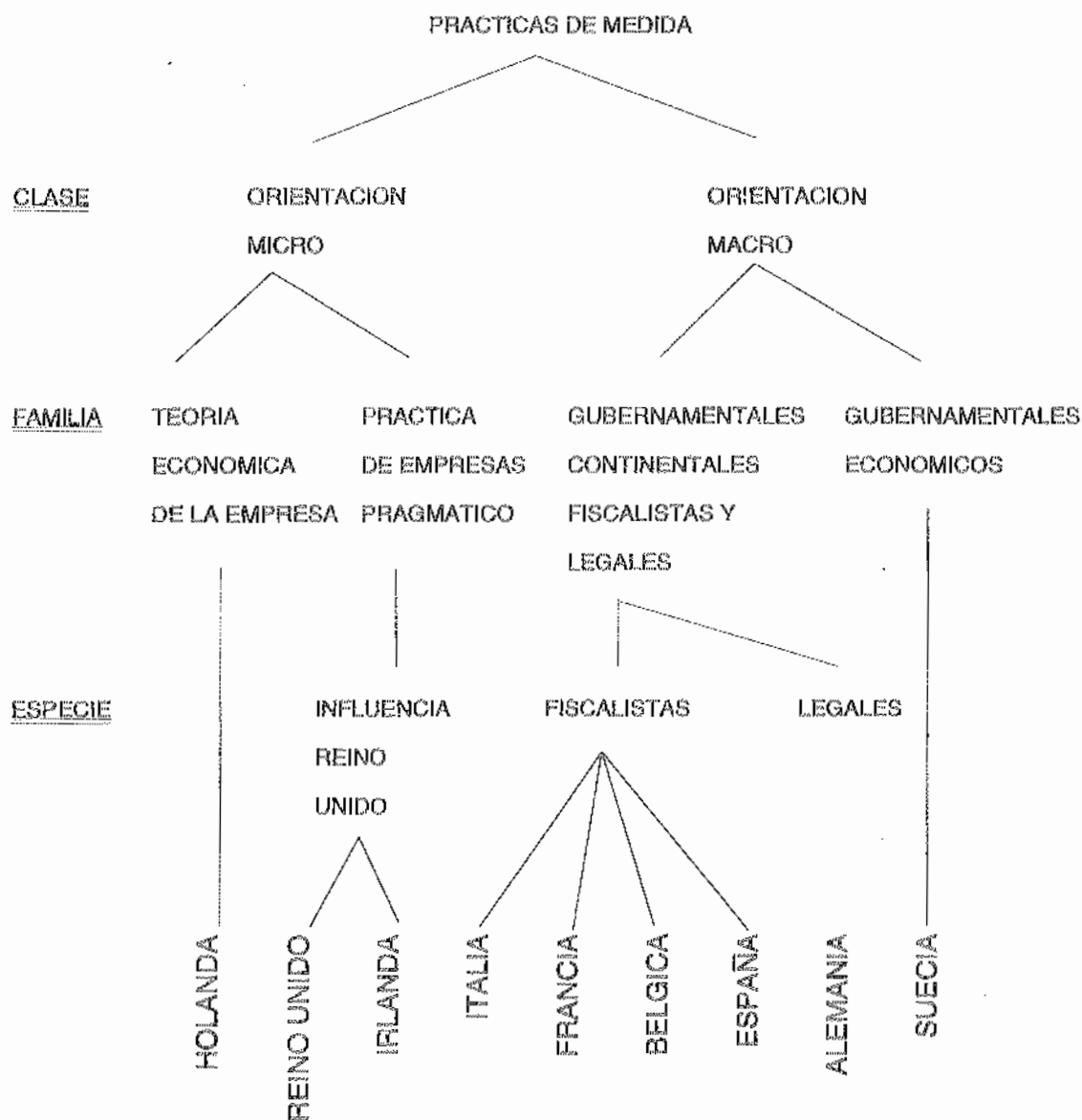
- La información contable es elaborada según unos principios aceptados en el sistema.
- Es producida por empresas que operan en un estado concreto.
- Existe pluralidad de usuarios.
- Se elabora y verifica por miembros de la profesión contable del área en concreto.
- Esta encuadrada en un marco socioeconómico que supone un condicionante máximo, que afecta a todos los aspectos anteriores.

Los sistemas contables evolucionan y son diferentes en cada estado. Como factores del entorno que originan diferencias en los sistemas contables (v. Martínez Churruarín, 1994) podemos citar, entre otros:

- Las relaciones entre empresas y suministradores de fondos.
- Lazos económicos y políticos con otros países.
- Sistema legal.
- Niveles de inflación.
- Dimensión y complejidad de las empresas.
- Comunidad financiera y empresarial desarrollada.
- Niveles educativos.

Nobes (v. Roberts, 1995) realiza en 1981 una clasificación taxonómica de los sistemas contables, diferenciando clase, familia y especie, en la cual se aprecia cómo los nueve países que hoy en día pertenecen a la Unión y están incluidos en la muestra aparecen reflejados en distintas agrupaciones. El objetivo de realizar una clasificación de los sistemas contables es ayudar a los decisores políticos en el proceso de armonización o estandarización. Se puede argumentar que comprender las diferencias y similitudes que existen en los objetivos y propósitos de Contabilidad en diferentes países es de primordial importancia (McComb, 1979, tomado de Roberts, 1995). Nobes caracteriza el enfoque de su estudio como disciplinario, analítico y predictivo.

Cuadro 1
Clasificación de los sistemas contables según Nobes en 1981,
antes de la armonización de la Cuarta Directriz



Otras clasificaciones realizadas se basan en atributos análogos u homogéneos, como Nair y Frank en 1980, que usan la técnica del análisis factorial, reduciendo un sistema de correlaciones entre atributos que permitan agrupaciones. Utilizando 147 prácticas contables en 38 países, la clasificación dividía a los sistemas contables en cuatro modelos. Dentro de ellos, aparecen como pertenecientes

al modelo europeo continental estados miembros de la Unión Europea tales como Bélgica, Francia, Alemania, Italia, Alemania, España, Grecia o Suecia, mientras que otros miembros de la Unión aparecen en un modelo distinto, el llamado británico de la Commonwealth, entre ellos, Gran Bretaña, Holanda e Irlanda².

Cuadro 2

Ubicación de los países comunitarios según la clasificación de 1980 de Nair y Frank

Modelo europeo continental	- Bélgica - Francia - Alemania - Italia - España - Grecia - Suecia
Modelo británico de la Commonwealth	- Gran Bretaña - Holanda - Irlanda

IV. BREVE SÍNTESIS DEL DESARROLLO HISTÓRICO DE LA EXPERIENCIA DE LA ARMONIZACIÓN CONTABLE EN LA UNIÓN EUROPEA: ANÁLISIS DE SUS CARACTERÍSTICAS

Desde la perspectiva de la búsqueda de eficiencia del funcionamiento del mercado interno se han de considerar los esfuerzos de los constituyentes europeos, reflejados en el Tratado Constitutivo de Roma, de 1956, por dotar a la Comunidad Europea, a través de la coordinación de sus legislaciones nacionales, de un marco normativo mínimo y homogéneo sobre aspectos tales como la libertad de establecimiento de empresas, la eliminación de prácticas restrictivas de la competencia, o en lo que nos ocupa en este trabajo, sobre el contenido, estructura, verificación y publicidad de la información contable a suministrar por las empresas. La regulación jurídica de estos aspectos tendería en todo momento a eliminar posibles restricciones y a equiparar obligaciones, entre ellas las relativas a la información contable, para mejor asegurar la libre competencia y los intereses de consumidores, trabajadores, socios e inversores, y en general, del tráfico mercantil, en el ámbito de la Unión Europea.

En general, podemos citar algunos rasgos que han caracterizado el proceso armonizador contable europeo:

- La armonización se ha enfocado como un proceso sintético de mínimos.
- Las directrices presentan diferentes alternativas para la elaboración de la información contable.
- La consideración de la imagen fiel como criterio orientativo, así como la prevalencia de la sustancia sobre la forma, señalan la primacía de la interpretación, medida y representación de los hechos puramente económicos y financieros, frente a la vertiente jurídica y fiscal de tales hechos (Rivero, 1985). En el ordenamiento contable español, esta prevalencia del fondo sobre la forma se manifiesta en el carácter flexible y la no obligatoriedad de ciertas partes del Plan General de Contabilidad.

El enfoque armonizador contable de las directrices de la Unión Europea se dirige a regular la información que contienen las Cuentas Anuales, sin ocuparse en absoluto de los procesos de gestión internos. Además, como señala Montesinos Julve (1980, p. 163) es un enfoque más descriptivo que normativo, en el sentido de que pretende ser un reflejo de las prácticas contables existentes y utilizadas en los países en que ha de aplicarse, con independencia de su adecuación teórica. Esto ocurre especialmente en la Cuarta Directriz, ya que la Séptima tiene un contenido más innovador. En la Comunidad, existían principalmente dos enfoques jurídicos, y como consecuencia, contables:

- Británico, más normativo, basado en una jerarquía de objetivos amplios, a los que el sistema debe responder.
- Continental, con gran regulación de aspectos formales frente a los sustanciales.

Las directrices, partiendo de esta situación, han tratado de basarse en aspectos coincidentes, aproximando normativas, y renunciando a la creación de prácticas nuevas.

Asimismo, Montesinos señala otras características de las normas contables contenidas en las directrices:

- Flexibilidad: permiten estructuras alternativas (más acentuado en la Cuarta Directriz que en la Séptima: presenta dos modelos de Balance y cuatro de cuenta de resultados).
- Tienen un contenido económico frente a jurídico o fiscal.
- Emplean modelos de valoración basados en costes históricos.
- Ausencia de Contabilidad social.

Se puede hablar de 4 tipos de directrices con incidencia en materia contable y auditora:

- Directrices de derecho de sociedades
- Directrices de bolsa,

- Directrices bancarias.
- Directrices de empresas de seguros.

Las directrices más importantes en lo que respecta a materia contable y auditora son la Cuarta, la Séptima y la Octava. En la Primera Directriz de Sociedades, de 9 de mayo de 1968, dirigida a coordinar, para hacerlas equivalentes, las garantías que se exigen a las sociedades de los estados miembros, a fin de proteger los intereses de los socios y de terceros, y con un marcado carácter publicitario y registral, aparece ya una primera referencia a dos estados contables de ciertas sociedades: Balance y Cuenta de Pérdidas y Ganancias.

La Cuarta Directriz, de 25 de julio de 1978, regula la estructura y contenido de las Cuentas Anuales de ciertas sociedades de carácter mercantil, con excepciones para

las pequeñas empresas. En ella se expone la necesidad de coordinar las disposiciones nacionales de los estados miembros sobre la estructura, contenido, normas de valoración y publicidad de las cuentas anuales y el informe de gestión. La Cuarta Directriz combina la doctrina contable del mundo anglosajón con la corriente continental europea (Montesinos, 1980). El concepto de imagen fiel, como objetivo preeminente reflejado en el articulado de la directriz, proviene de manera manifiesta del área anglosajona y de la Companies Act británica, mientras que la planificación contable es una aportación continental. Los efectos que la implantación de la Cuarta Directriz ha tenido sobre los estados miembros de la Unión Europea han sido analizados en 1987 por Oldham, llegando a los resultados que se exponen en el siguiente cuadro (García Benau, 1995, p. 53):

Cuadro 3
Efectos de la implantación de la Cuarta Directriz

Países	Imagen fiel	Inclusión memoria	Cantidad de nueva información a publicar
Alemania	Cambio total	Cambio total	Sustancial
Bélgica	Cambio total	No cambia	Muy sustancial
Dinamarca	Gran cambio	Cambio total	Bastante sustancial
España	Cambio total	Cambio total	Muy sustancial
Francia	Cambio total	Cambio total	Bastante sustancial
Grecia	Cambio	Gran cambio	Muy sustancial
Holanda	No cambia	No cambia	Pequeño
Irlanda	No cambia	No cambia	Pequeño
Italia	Cambio total	Cambio total	Muy sustancial
Luxemburgo	Cambio total	Cambio total	Muy sustancial
Portugal	Cambio total	Cambio total	Muy sustancial
Reino Unido	No cambia	No cambia	Pequeño

En España, la Cuarta Directriz se desarrolló primeramente a través de la Ley 19/1989, de 25 de julio, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las directivas de la Comunidad Económica Europea en materia de sociedades, una ley de acomodo a la normativa europea un tanto "ortopédica". Posteriormente, la ley reguladora de las sociedades anónimas³ recoge las exigencias de la directriz en el derecho interno.

La Séptima Directriz, relativa a las cuentas consolidadas, complementa a la Cuarta ocupándose de las Cuentas Anuales de grupos de empresas.

La Octava Directriz, relativa a la habilitación de las personas encargadas de la auditoría legal de los estados contables, establece el marco normativo en que se ha de desarrollar la auditoría de cuentas. En gran parte, su contenido se basa en las legislaciones de Francia, Luxemburgo y Bélgica (Robleda, 1995, p. 776). En España la adaptación de la directriz se produce con la ley de 16 de julio de 1988 de Auditoría de Cuentas, posteriormente

desarrollada reglamentariamente por el Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre. La anterior normativa en materia de auditoría de cuentas anuales aparecía en la antigua Ley de Sociedades Anónimas de 1951, y, además de ser incompatible con los requisitos marcados en las Directrices comunitarias, había quedado obsoleta.

En cuanto a la adaptación de las directrices para el caso español, en la segunda mitad de la década de los ochenta, el desarrollo económico alcanzado requería un nuevo marco para la información financiera de la empresa. El proceso de reforma contable se va a ver impulsado por la necesaria adaptación de la normativa, en virtud de la adhesión de España a la Comunidad Económica Europea. Existe, pues, una clara vinculación entre reforma contable y proceso armonizador. La reforma introduce un auténtico derecho contable, inscrito además en la corriente internacional. El Plan General de Contabilidad va a ser un desarrollo de la legislación mercantil, que a su vez adapta las directrices europeas⁴. No es exagerado afirmar que los

años 1989 y 1990 fueron "revolucionarios" para el derecho mercantil español, en el sentido de que supusieron una profunda labor de puesta al día de la legislación, armonizándola con las directrices que en esta materia establece la Comunidad Europea. Conviene hacer una referencia a la interrelación existente entre el proceso armonizador europeo y la construcción, en paralelo, (y como se señala en la exposición de motivos del Plan General de Contabilidad), de un derecho contable considerando a éste como una rama muy especializada, con campo propio dentro del que corresponde al derecho mercantil y que proclama su autonomía respecto a la norma fiscal. La integración de España en la Unión Europea, que impone una revisión de las normas contables, sirve para introducir en el ordenamiento jurídico un derecho contable moderno ajustado a las nuevas circunstancias. Se trata sobre todo de implantar en la legislación una rama del derecho que contemple y actúe sobre el hecho contable, constituyendo éste expresión interpretada de la realidad económica y social. El hecho contable adquiere en la actualidad una sustantividad, como consecuencia de su relevancia social, que tiene que ser asumida por el derecho. No obstante, aunque el derecho contable figura ya en el ordenamiento, ya que muchas disposiciones de rango legal tienen como punto de partida el hecho contable, sin embargo, se halla presente de una forma dispersa, difusa y a veces confusa. Sería deseable, por tanto, un proceso de sistematización jurídica del mismo que le dé carácter unitario y unívoco. Dicha sistematización, que se plasma en un proceso normalizador, no puede ignorar dos cuestiones fundamentales:

- El Derecho Contable debe basarse en la realidad vigente, con toda la complejidad que la misma presenta, como es la integración de España en la

Unión Europea.

- El Derecho Contable ha de ser útil para conformar esa realidad y lograr una verdadera armonización.

Desde estos dos aspectos, el Derecho Contable debe tomar como referencia las directrices de contenido genuinamente contable emanadas del Consejo de la Comunidad y cuyos destinatarios son los países miembros de la Comunidad, como ya ha quedado señalado. Por tanto, las directrices europeas tienen que ser el punto de partida de cualquier sistematización a nivel nacional de un derecho contable.

V. EL ESTADO PRESENTE DE LA CUESTIÓN

El estado de la incorporación de las directrices de sociedades con contenido contable a los ordenamientos nacionales de los países miembros en el año 1993 era el siguiente (Mercado Interior de la Comunidad. Informe 1993, Anexo 2, pp. 346-347):

78/660/CEE: Cuarta Directriz del Consejo, de 25 de julio de 1978, basada en la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado y relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad (DO L 222 de 14/08/78).

Modificaciones:

Tratado de adhesión: Grecia.

Tratado de adhesión: España y Portugal.

Dir. 83/349 del Consejo (DO L 193 de 18/07/83).

Dir. 84/569 (DO L 314 de 04/12/84).

Dir. 89/666 del Consejo (DO L 395 de 30/12/89).

Dir. 90/604 del Consejo (DO L 317 de 16/11/90).

Dir. 90/605 del Consejo (DO L 317 de 16/11/90)

Incorporación:

		Bel	Din	Ale	Gre	Esp	Fra	Irl	Ita	Lux	Hol	Por	RU	OBS
Dir. 78/660	31/07/80	I	I	I	I	I	I	I	I	I	I	I	I	
Dir. 83/349	01/01/88	I	I	I	I	I	I	I	I	I	I	I	I	
Dir. 84/569	—	NN	NN	NN	NN	NN	NN	NN	NN	NN	NN	NN	NN	
Dir. 89/666	01/01/92	IR	I	I	I	I	I	IR	I	I	I	I	I	B:IP
Dir. 90/604	31/12/92	NN	NN	NN	NN	NN	NN	NN	NN	NN	NN	NN	NN	
Dir. 90/605	31/12/92	I	I	IR	IR	IR	IR	IR	NN	IR	I	IR	I	

83/349/CEE: Séptima Directriz del Consejo, de 13 de junio de 1983, basada en la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado y relativa a las cuentas consolidadas (DO L 193 de 18/07/83).

Modificaciones:

Tratado de adhesión: España y Portugal.

Dir. 89/656 del Consejo (DO L 395 de 30/12/89).

Dir. 90/604 (DO L 317 de 16/11/90).

Dir. 90/605 del Consejo (DO L 317 de 16/11/90).

Incorporación.

		Bel	Din	Ale	Gre	Esp	Fra	Irl	Ita	Lux	Hol	Por	RU	OBS
Dir. 83/349	01/01/88	I	I	I	I	I	I	NI	I	I	I	I	I	
Dir. 89/666	01/01/92	IR	I	I	I	I	I	IR	I	I	I	I	I	B:IP
Dir. 90/604	31/12/92	NN	NN	NN	NN	NN	NN	NN	NN	NN	NN	NN	NN	
Dir. 90/605	31/12/92	I	I	IR	IR	IR	IR	IR	NN	IR	I	IR	I	

84/253/CEE: Octava Directriz del Consejo, de 10 de abril de 1984, basada en la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado, relativa a la autorización de las

personas encargadas del control legal de documentos contables (DO L 126 de 12/05/84).

Incorporación:

		Bel	Din	Ale	Gre	Esp	Fra	Irl	Ita	Lux	Hol	Por	RU	OBS
Dir. 84/253	01/01/88	I	I	I	I	I	I	I	I	I	I	I	I	

I= medidas incorporadas; NI= medidas no incorporadas; IR= procedimiento de infracción; NN = no es necesario adoptar medidas; IP= incorporación parcial; OBS= Observaciones

Existen diversos autores que han tratado de medir la armonización contable internacional. El punto de partida son los trabajos realizados por Nair y Frank en 1981 para analizar el grado de armonización en la aceptación de las prácticas contables del IASC. Una importante aportación posterior es el planteamiento de Van der Tas, en 1988 (García Benau, 1995, p. 84), que se basa en que "la comparabilidad se incrementa cuando el resultado de la elección que las empresas realizan entre métodos contables alternativos se concentra en uno o en un número limitado de métodos contables, incluso cuando el número de métodos disponible es idéntico". Entre los varios índices para medir la armonización los básicos son el índice Herfindahl (H) y sus variantes para temas nacionales (C) y para temas internacionales (I). El índice Herfindahl es uno de los múltiples utilizados como medida de la concentración industrial o monopolio, y se determina:

$$H = \sum_{i=1}^m P_i^2$$

$$C = \frac{\sum_{j=1}^m (a_j^2 - a_j) - \sum_{j < k} \sum (a_{jk}^2 - a_{jk}) + \sum_{m} \sum_{j < k < l} \sum (a_{jkl}^2 - a_{jkl}) + \dots + (-1)^{m+1} \sum \dots \sum (a_{j\dots}^2 - a_{j\dots})}{n^2 - n}$$

donde:

- a_j = número de empresas que aplican el método j
- a_{jk} = número de empresas que aplican el método j y k
- m = número de métodos de medida alternativos
- j,k,l... = parámetros, fluctúan entre 1 y m
- a_{jkl} = número de empresas que ofrecen datos basados en métodos de medida j, k, l

donde:

- P_i = frecuencia relativa del método contable i
- m = número de métodos contables alternativos

Otro índice variante del de Herfindahl es el índice de Emenyoun y Gray (1992), empleado por estos autores para medir la armonización de Francia, Alemania y el Reino Unido en una serie de prácticas contables. La fórmula en este caso es:

$$I = \left[\sum_{i=1}^n (f_i^1 \cdot f_i^2 \cdot \dots \cdot f_i^m) \right]^{\frac{1}{m-1}}$$

siendo:

- f_i^m = frecuencia relativa del método i en el país m
- m = número de países
- n = número de métodos contables alternativos

También Van der Tas amplía su anterior trabajo proponiendo el índice de medida C:

Partiendo de éstas y de otras medidas, García Benau (1995) realiza un estudio sobre la armonización alcanzada en la práctica en once países de la Unión Europea. Para ello, diferencia entre índice de concentración, (hasta donde las prácticas contables se ubican en torno a una o varias alternativas) e índice de armonización (hasta que punto las alternativas contables empleadas son o no son comparables).

La conclusión a la que llega este estudio empírico sobre las prácticas contables en los estados comunitarios, consideradas individualmente y en total, es que la información financiera no es comparable, aunque se haya llegado a una cierta armonización. El grado de armonización (pp. 191-192) oscila entre el 28% y el 63% al clasificar los países en cuatro grupos, y entre el 28% y el 59% al clasificar en dos grupos. El índice de concentración, considerando la importancia de una única alternativa contable, oscila entre el 34% y el 42%. El índice medio de armonización sería el 52,93% para 4 grupos y el 43% en 2 grupos. El índice medio de concentración es del 37,92%.

De los anteriores datos se deduce que el impacto armonizador no ha sido el deseado. También concluye García Benau que las prácticas contables utilizadas dependen de la agrupación de la que se parta, lo que refleja falta de armonización.

VI. CONCLUSIONES: PRIORIDADES E INTERROGANTES ANTE LAS PERSPECTIVAS FUTURAS DEL PROCESO ARMONIZADOR EUROPEO

Como ha quedado reflejado en los epígrafes anteriores, en la actualidad, la coordinación simultánea a nivel comunitario de la regulación en materia contable, que conduzca a una verdadera armonización, es una necesidad, ya que la actividad de las sociedades mercantiles rebasa a menudo los límites del territorio nacional, y dentro del espacio económico de la Unión es preciso establecer unas condiciones jurídicas mínimas equivalentes en cuanto al alcance de las informaciones financieras de las sociedades concurrentes que deben facilitarse a los participantes en los mercados. La importancia adquirida por la información contable en el mundo moderno, con su proceso irreversible de estandarización a nivel internacional, exige acelerar la construcción de un Derecho Contable, o lo que es lo mismo, la formulación en vías o cauces rigurosos para sistematizar el mismo. Llegar a construir este Derecho Contable va a suponer la eliminación de muchos obstáculos que todavía quedan pendientes de superar para la culminación de un proceso armonizador y normalizador.

Por otra parte, está claro que la utilización del instrumento de la Directriz para la armonización tiene ciertas desventajas:

- Las directrices presentan retardos en su aplicación, retardos que se ven acelerados, como demuestra la experiencia, por la pereza del legislador nacional a la hora de la adaptación. La utilización de la fórmula de la recomendación para el área contable salvaría este problema, pero la recomendación presenta el grave inconveniente de carecer de fuerza legal.
- Las directrices no abordan ciertos temas en los que no se pudo llegar a un acuerdo.
- La larga adaptación a las directrices produce que éstas hayan quedado desactualizadas ante fenóme-

nos como la aparición de productos financieros derivados.

Otros planteamientos proponen que el proceso armonizador europeo debería inscribirse en un marco más amplio. Ciertas críticas consideran que la Unión Europea debería detener su proceso armonizador interno en beneficio de una armonización a escala internacional. Según este enfoque, los comités normativos nacionales deberían ser sólo sucursales de los comités internacionales, inhibiéndose los comités europeos. No obstante, se puede constatar que los esfuerzos armonizadores comunitarios han tenido importantes repercusiones fuera de los límites del territorio de la Unión. En su momento, la legislación de países miembros de la EFTA se ha inspirado en la Cuarta y Séptima Directriz, al igual que ha sucedido en el caso de países africanos con vínculos cercanos a miembros de la Unión. Además, la Séptima Directriz ya ha tenido en consideración ciertos aspectos relativos a las cuentas preparadas por sociedades no comunitarias. Un grupo de empresas puede no estar obligado a preparar estados contables consolidados si su última matriz, situada fuera de la Unión, presenta estados consolidados equivalentes a los preparados según la Séptima Directriz. Dicho concepto de equivalencia aparece también en otras directrices.

Conectado con lo anterior, también ha sido objeto de debate, especialmente en el Reino Unido, las relaciones entre la Comisión europea y el IASC (International Accounting Standard Committee). El IASC es una organización que ha desarrollado una labor armonizadora a nivel internacional a lo largo de las últimas décadas, y expertos de la Unión Europea han participado en esta experiencia colaborando en materias específicas. Sin embargo, las diferencias existentes están tanto en la naturaleza como en la posición de ambos organismos. La Comisión representa a la Unión, con los poderes limitados por los Tratados europeos, mientras que el IASC es un organismo privado emisor de normas. El mayor escollo del IASC es que, con su fuerte influencia anglosajona, parece difícil que pueda llegar a cubrir necesidades locales. La cuestión a plantear, en el fondo, sería cómo la Comisión puede intervenir de un modo más activo en los trabajos de organizaciones internacionales dentro de programas de armonización conjunta.

Es evidente que debido a la internacionalización de los mercados de capitales y a la existencia de grupos empresariales multinacionales, las sociedades necesitan una serie de normas que permitan que la información financiera sea comparable. Hoy en día, empresas europeas que cotizan en un mercado como la Bolsa de Nueva York, se enfrentan a la necesidad de reconvertir su información, con los costes adicionales que ello supone. En este sentido, la Unión Europea se ha planteado concretamente el objetivo de solucionar el problema de tener que presentar duplicidad de información, que afecta a los grandes grupos de empresas que cotizan en mercados

internacionales. Para intentar solucionar esta cuestión, se ha constituido en el seno del Comité de Contacto sobre Directivas Contables un grupo de trabajo que trata de estudiar la comparabilidad entre las normas contables recogidas en las directrices europeas y las emanadas por el IASC, considerando y valorando el posible problema de falta de homogeneidad y comparabilidad de la información económica-financiera.

En conclusión, se puede decir que la armonización contable ha sido un proceso difícil que ha sufrido parones. Después de 20 años, se ha logrado un nivel de armonización, cuyos resultados parecen ya irreversibles, pero no una similitud total en las prácticas contables. La realidad es que, el usuario de la información contable, al comparar los estados financieros de varios países miembros de la Unión, puede sentirse confundido. Se puede dar el caso de que un problema de Contabilidad presente soluciones que vayan en direcciones opuestas o distintas en dos países (Jiménez Montañés y otros, 1996)⁵, a pesar de estar basadas en una misma directriz. La Unión Europea debería avanzar en la armonización de las cuentas consolidadas, donde resulta más fácil superar las diferencias, al no ser estas cuentas la base de distribución de beneficios. No obstante, el proyecto que contiene la propuesta de la Comisión sobre la Novena Directiva societaria en torno a grupos, cuya última revisión se realizó en 1984, está aparentemente en punto muerto, con lo que esta situación frena las iniciativas de regulación nacional de los estados miembros, produciendo una inseguridad jurídica en esta forma multinacional de empresa, que se percibirá con mayor intensidad cuando los jueces comiencen a enfrentarse con litigios en supuestos de grupos europeos⁶.

A nivel interno, dentro del espacio de la Unión, el objetivo debería ser conseguir que las cuentas anuales consigan un mayor grado de armonización, disminuyendo paulatinamente las opciones hoy vigentes, pero, por otro lado, no se puede desdeñar el freno que supone el intento de preservar la identidad nacional en estos campos. Como señala Pulido (1996, p. 40), las normas contables deben ser, en cierta medida, el reflejo de las diferencias en el "modus operandi" que subyace en el mundo de los negocios, así como de los entornos socio-económicos existentes en el ámbito de los diferentes países, y tal diversidad no puede ser ignorada en el empeño de tratar de lograr una armonización en materia contable. Fuera de las fronteras comunitarias, debe avanzarse hacia una mayor homogeneidad con otros sistemas contables, debiendo la Unión Europea participar activamente en dicho proceso.

En cuanto a la situación actual del proceso normalizador contable llevado a cabo en España, se puede concluir que se han asentado unos principios contables, por primera vez reconocidos en una norma con rango legal, que se ha ido consolidando y enriqueciendo en estos años. En este proceso ha logrado la consecución de un verdadero derecho contable, que adaptado a las exigencias derivadas de la pertenencia a la Unión Europea, permite

satisfacer adecuadamente las actuales demandas de la información financiera. La perspectiva de futuro de la Contabilidad en nuestro país vendrá determinada por la regulación contable de aquellas actividades o sectores de actividades que se considere necesario acometer y deberá tenerse muy presente en cualquier aspecto relativo a la normalización contable la proyección internacional de la empresa española, buscando una mayor homogeneidad con las normas contables internacionales. Existen hoy en día normas de contabilidad que se encuentran en una fase de borrador o discusión, como son las normas aplicables a fusiones y escisiones de sociedades, a las operaciones de futuros y opciones y la relativa a la información de empresas en situación de suspensión de pagos. Asimismo, existen también diversas adaptaciones sectoriales que se encuentran en una fase de preparación.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMAT, O., "Contabilidad europea: el mito de la unidad", *Finanzas y Contabilidad*, 1/94, pp. 61-65.
- AMAT, O. y BLAKE, J. (1994), "Diferencias, intentos armonizadores y obstáculos en la contabilidad internacional y europea", *VI Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad*. Madrid.
- DRUEY, J.N. (1994), "Derecho de grupos suizo", *Derecho de Sociedades*, núm 3. Año 2. Madrid, Aranzadi Editorial, pp. 157-168.
- GARCÍA BENAÚ, M.A. (1995), *Armonización de la información financiera en Europa*. Madrid, Ed. ICAC.
- GARCÍA BENAÚ, M.A. y GARRIDO, P. (1995), "Los sistemas contables y la armonización europea", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XIV, abril-junio, nº 85, pp. 991-1.013. Madrid.
- GONZALO ANGULO, J.A. y TÚA PEREDA, J. (1988). "Introducción a la Contabilidad Internacional", *Monografía 14*. Madrid, Instituto de Planificación Contable.
- JIMÉNEZ MONTAÑÉS, QUESADA SÁNCHEZ, F.J.; SANDIN, A. (1996), "Distintas soluciones en la implantación de la IV Directiva. Una comparación Suecia y España", comunicación presentada al *VII Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad*, Barcelona, 5 a 8 de junio.
- LAÍNEZ GADEA (1993), *Comparabilidad internacional de la información financiera. Análisis y posición de la normativa española*. Madrid, Ed. ICAC.
- MARTÍNEZ CHURIAQUE, J.I. (1994), "Cultura y contabilidad: algunas claves para interpretar su impacto en la evolución de la armonización internacional", Seminario sobre *Nuevas tendencias en Contabilidad*. UAM, Miraflores de la Sierra.
- MONTESINOS JULVE, V. (1979), "Las líneas maestras del modelo contable europeo: alcance y significación de la Cuarta Directiva de la CEE", *Técnica Contable*, nº 370, 371 y 372.
- MONTESINOS JULVE, V. (1980), *Las normas de contabi-*

- idad en la Comunidad Europea. Madrid, Instituto de Planificación Contable.
- PULIDO ÁLVAREZ (1996), "La armonización contable en Europa, ¿estamos en el buen camino?", *Partida Doble*, nº 66, abril 1996, pp. 40-45.
- RIVERO, P. (1985), "Los principios contables y las directrices de la CEE", I Ponencia presentada en el *Congreso de AICA*. Santander.
- ROBERTS, A. (1995), "The very idea of classification in international accounting", *Accounting, organizations and society* (1995), vol. 20, nº 7/8, pp. 639-664.
- ROBLEDA CABEZAS, H. (1995), "La adaptación de la Octava directiva de derecho de sociedades en los estados miembros: implicaciones en materia de formación y estructura de la profesión", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol XXIV, abril-junio, núm. 84, pp. 775-797.
- RUIZ BARBADILLO, E. (1991), "Caracterización del proceso de armonización contable en la CEE", *Técnica Contable*, nº 515. Año XLIII, noviembre, pp. 688-696. Madrid.
- SOCIAS SALVÁ, A. (1990), "Clasificación de las diferencias en la normalización contable europea", *Técnica Contable*, nº 494, febrero, pp. 77-85 y 96. Año XLII, Madrid.
- VAN HULLE, K. (1989), "The EC experience of harmonisation", *Accountancy*, september (part 1), pp. 76-77; october (part 2), pp. 96-99.
- WYMAN, H.E. (1990), "El poder y la importancia de la contabilidad", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XIX, nº 62, enero-marzo, pp. 9-25.

NOTAS

¹ Van Hulle ha trabajado con la Comisión Europea, organismo en donde ha tenido responsabilidades en la armonización de normas contables.

² En casi todas las clasificaciones se observan las dificultades que presenta el incluir al sistema contable danés en un grupo u otro, por lo cual la mayoría de los autores prescinden de considerarlo. Nobes, en un estudio posterior publicado en 1989, clasifica al sistema contable de Dinamarca como orientación macro, legal y flexible. En dicho trabajo menciona otros países de la Unión, y englobando también a Luxemburgo como orientación macro, especie código (junto a Italia), mientras que Grecia y Portugal aparecen en la misma agrupación que España, Bélgica y Francia, dentro de orientación macro, basados en Plan.

³ Real Decreto Legislativo 1.564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.

⁴ En algunos casos, la legislación mercantil española no ha recogido todas las posibles oposiciones contempladas en las Directrices. A modo de ejemplo, la ley de Sociedades Anónimas española no contempla la cuenta de Pérdidas y ganancias en forma de lista, tradicional en el mundo anglosajón, que sí se ha visto incorporada a la normativa de Francia y Alemania. No obstante, el Plan General de Contabilidad sí que ha ofrecido la posibilidad de incluir la Cuenta de Pérdidas y ganancias analítica, equivalente a la de lista, como información adicional a la Memoria.

⁵ Estos autores realizan una comparación de aspectos contables de Suecia y España, en su adaptación a las directrices europeas.

⁶ V. DRUEY, J.N. (1984).

