



**Conferencia de las  
Naciones Unidas sobre  
Comercio y Desarrollo**

Distr.  
GENERAL

TD/B/COM.2/ISAR/33/Add.5  
24 de julio de 2006

ESPAÑOL  
Original: INGLÉS

---

JUNTA DE COMERCIO Y DESARROLLO  
Comisión de la Inversión, la Tecnología y  
las Cuestiones Financieras Conexas  
Grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos  
en Normas Internacionales de Contabilidad  
y Presentación de Informes  
23º período de sesiones  
Ginebra, 10 a 12 de octubre de 2006

**EXAMEN DE CUESTIONES RELATIVAS A LA APLICACIÓN  
PRÁCTICA DE LAS NORMAS INTERNACIONALES  
DE INFORMACIÓN FINANCIERA**

**Estudio monográfico sobre Kenya**

### **Resumen**

Al concluir su 22º período de sesiones, el Grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos en Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes (ISAR) convino en seguir examinando los problemas que planteaba la aplicación práctica de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y en buscar formas de resolverlos. También se acordó que, a tal efecto, se podrían preparar estudios monográficos de países, con el fin de elaborar directrices acerca de las prácticas óptimas relativas a la aplicación de las NIIF. Por consiguiente, se prepararon estudios monográficos de cinco países, a saber, Alemania, el Brasil, la India, Jamaica y Kenya.

Este informe contiene las conclusiones del estudio monográfico realizado en Kenya. En 1999, Kenya decidió adoptar las NIIF. En el estudio se describe la infraestructura de información financiera del país, en particular su marco normativo, la aplicación de las normas, el grado de cumplimiento de las NIIF por parte de las empresas kenianas, las cuestiones relativas al fortalecimiento de las capacidades y las enseñanzas extraídas.

El principal objetivo de este estudio es extraer enseñanzas del proceso de aplicación de las NIIF en Kenya y discutir las conclusiones con los Estados miembros, con el fin de facilitar el intercambio de experiencias entre los países que están aplicando las NIIF o que prevén hacerlo en los próximos años.

## ÍNDICE

	<i>Párrafos</i>	<i>Página</i>
I. INTRODUCCIÓN Y ANTECEDENTES.....	1 - 4	4
II. MARCO NORMATIVO RELATIVO A LA PRESENTACIÓN DE INFORMES FINANCIEROS EN KENYA.....	5 - 18	4
III. ESTADO DE LA APLICACIÓN: NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA.....	19 - 71	8
IV. LECCIONES APRENDIDAS EN EL PROCESO DE APLICACIÓN.....	72 - 77	19
V. CONCLUSIÓN .....	78 - 81	21

## I. INTRODUCCIÓN Y ANTECEDENTES\*

1. Este estudio monográfico versa sobre Kenya, que fue uno de los primeros países en adoptar las NIIF y las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) en 1999. Con los años, Kenya ha adquirido una vasta experiencia en la utilización de las NIIF, experiencia que podría resultar muy útil al ISAR a los efectos de elaborar estrategias destinadas a ayudar a otros países a aplicar esas normas.
2. Existe un mercado de valores en Kenya (la Bolsa de Valores de Nairobi) donde se negocian las acciones de unas 50 sociedades. Además de estas sociedades que cotizan en bolsa, hay también un número considerable de empresas multinacionales y de empresas privadas de capital nacional, así como un gran número de pequeñas y medianas empresas (PYMES). En lo que respecta a la presentación de informes financieros, todas estas empresas tienen que preparar estados financieros con arreglo a las NIIF. No obstante, en la mayoría de los casos, la mayor parte de las PYMES preparan estados financieros destinados a las autoridades tributarias o los bancos, a fin de obtener préstamos.
3. Otras empresas de interés público como bancos, compañías de seguros, sociedades cooperativas y organizaciones no gubernamentales también preparan estados de cuentas de conformidad con las NIIF.
4. Con respecto a la auditoría, todas las empresas tienen la obligación de hacer verificar sus cuentas de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Con todo, en la mayoría de los casos son las grandes empresas las que son objeto de auditorías. Las PYMES sólo se someten a auditorías cuando ello es necesario a efectos fiscales o para obtener créditos. El sector de la auditoría en Kenya está fragmentado, ya que cuenta con 500 empresas en activo. Cuatro de ellas son consideradas grandes, tienen vínculos internacionales y auditan la gestión de prácticamente todas las grandes multinacionales, los bancos, las compañías de seguros y las empresas que cotizan en bolsa. Hay unas diez empresas de auditoría medianas con más de dos asociados, y el resto son en su mayoría empresas de uno o dos asociados.

## II. MARCO NORMATIVO RELATIVO A LA PRESENTACIÓN DE INFORMES FINANCIEROS EN KENYA

### Marco legal por el que se regula la profesión contable en Kenya

5. La profesión contable en Kenya está regulada por el capítulo 531 de la Ley de contadores de Kenya, promulgada el 1º de julio de 1977. La Ley de contadores estableció tres órganos, a saber:
  - a) La Junta Nacional de Exámenes para Contadores y Secretarios de Kenya (KASNEB), a la que se encomendó la tarea de llevar a cabo los exámenes destinados a quienes desean obtener la habilitación para registrarse como contadores o

---

\* Este documento fue preparado y editado por la secretaría de la UNCTAD y contó con aportaciones sustantivas de Carolina J. Kigen, del Instituto de Contadores Públicos de Kenya.

secretarios de empresas. La Junta se ocupa de los exámenes para técnicos contables, así como los exámenes de nivel superior para contadores públicos.

- b) La Junta de Registro de Contadores (RAB), a la que se encomendó la tarea de registrar a quienes obtengan las calificaciones específicas previa aprobación de los exámenes pertinentes convocados por la KASNEB. Las personas con calificaciones extranjeras oficiales en materia de contabilidad pueden registrarse en la RAB tras aprobar los exámenes de derecho de sociedades y tributación de la KASNEB. La RAB también expide certificados de ejercicio a toda persona que cumpla los requisitos correspondientes, esto es, estar registrada como contador y ser miembro del Instituto de Contadores Públicos de Kenya (ICPAK), y poseer experiencia pertinente en el ámbito de la auditoría por un período mínimo de dos años.
- c) El ICPAK, que se ocupa de supervisar el ejercicio de la profesión. Cuando una persona se registra en la RAB como contador, ésta puede hacerse miembro del ICPAK. La Ley de contadores encomienda al ICPAK las siguientes funciones:
  - i) Promover normas de competencia y desempeño profesionales entre sus miembros;
  - ii) Fomentar la investigación en materia de contabilidad, finanzas y esferas conexas, así como la publicación de libros, periódicos, diarios y artículos relacionados con dichos temas;
  - iii) Promover su propio reconocimiento a nivel internacional;
  - iv) Aconsejar a la Junta de Exámenes sobre cuestiones relativas a las normas y políticas de examen;
  - v) Llevar a cabo cualquier otra función que le corresponda en virtud de otra disposición de esta ley o de cualquier otra ley escrita; y
  - vi) Realizar toda tarea inherente o conducente al cumplimiento de cualquiera de las funciones anteriores.

6. La pertenencia al ICPAK es voluntaria. En la actualidad, el ICPAK cuenta con unos 3.500 miembros, si bien las estadísticas de la KASNEB indican que, al final de 2005, 10.500 personas habían aprobado el examen final para contadores públicos.

7. Así pues, el marco legal en vigor descrito más arriba regula el ejercicio de la profesión a través de tres entidades distintas. Esto plantea varios problemas, especialmente cuando se han de adoptar decisiones que afectan a todo el espectro de la profesión contable. El ICPAK es miembro de la Federación Internacional de Contables (IFAC) y se encarga de la aplicación de las normas internacionales para la formación de contables profesionales, destinadas a reforzar el proceso de habilitación de contadores públicos; sin embargo, la gestión del proceso de habilitación corresponde a la KASNEB. Es preciso que las dos instituciones colaboren de forma estrecha, y la necesidad de buscar consensos obviamente conllevará retrasos en la puesta en marcha de las reformas que afecten al proceso de habilitación. También plantea problemas la

coordinación del trabajo que realizan el ICPAK y la RAB para garantizar el cumplimiento de las normas de calidad.

8. En cuanto a la presentación de informes financieros y las auditorías, la Ley de contadores no confiere explícitamente al ICPAK la autoridad de establecer las normas relativas al ejercicio de la profesión, incluidas las normas de contabilidad y auditoría que conformarán la base sobre la que se asentará la práctica contable en materia de preparación, verificación y auditoría de los estados financieros. Aunque los estados financieros se elaboran en la actualidad según las normas prescritas por el ICPAK, no existe hoy en día ninguna disposición legal que obligue a las empresas a cumplir las normas dictadas por dicha entidad.

9. Para subsanar las deficiencias de la Ley de contadores, ésta está siendo revisada por un grupo de tareas designado por el Ministro de Finanzas en 2004. Uno de los cambios propuestos respecto de la presentación de informes financieros consiste en conferir al ICPAK autoridad jurídica para dictar normas relativas a la presentación de informes financieros y a las auditorías.

### **Marco legal por el que se regula la presentación de informes financieros en Kenya**

10. En Kenya, la principal ley que rige la actividad empresarial, incluida la presentación de informes financieros, es la Ley de sociedades. No obstante, existen otros textos legislativos que afectan a la presentación de informes financieros. Dichos textos se refieren a sectores especializados, como el de los seguros, los bancos y las empresas que cotizan en bolsa.

#### **Ley de sociedades (capítulo 486)**

11. La Ley de sociedades dispone que todas las sociedades de responsabilidad limitada deben preparar y llevar los libros contables adecuados necesarios para dar una imagen fidedigna y real de su situación financiera y dar cuenta de sus transacciones. Asimismo, la ley obliga a las empresas a presentar cada año en su asamblea anual una cuenta de pérdidas y ganancias y un balance, y prescribe con detalle la información que se debería incluir en dichos documentos.

12. La Ley de sociedades de Kenya, elaborada según la Ley de sociedades del Reino Unido de 1948, no refleja los requisitos establecidos en la Ley de contadores ni reconoce la autoridad del ICPAK para supervisar y fijar las normas relativas a la presentación de informes financieros que las empresas han de seguir al preparar sus estados financieros. El concepto de "imagen fidedigna y real" no está definido en la ley.

13. La Ley de sociedades prescribe con detalle la información que se debería incluir en los informes financieros; sin embargo, algunas de las disposiciones de la ley son menos ambiciosas que las NIIF. Por ejemplo, la ley no prevé la elaboración de un estado de los flujos de tesorería, entre otros requisitos.

14. Con respecto a las auditorías, la ley establece que las empresas deben nombrar a auditores que han de ser miembros del ICPAK y cumplir los requisitos pertinentes para el ejercicio de la profesión establecidos en la Ley de contadores. La ley también determina los contenidos del informe de auditoría, que debe aparecer como anexo a la cuenta de pérdidas y ganancias y al balance. No obstante, la ley no obliga específicamente al auditor a realizar las auditorías según las NIA.

## **Legislación en materia de presentación de informes financieros de las distintas ramas de actividad**

15. Varias ramas de actividad se rigen por diversas normas especializadas que contienen disposiciones relativas a la presentación de informes financieros. Algunas de ellas requieren que la preparación y auditoría de los estados financieros se lleven a cabo con arreglo a las NIIF y a las NIA. Entre esas normas figuran las emitidas por el Órgano de Regulación de los Mercados de Capitales, por las que se rigen las empresas cuyas acciones cotizan y se negocian en la Bolsa de Valores de Nairobi, así como las dictadas por el Banco Central de Kenya, por las que se rigen los bancos que operan en el país. Así pues, las empresas que cotizan en bolsa y los bancos están específicamente obligados a utilizar las NIIF en la preparación y auditoría de sus estados financieros.

16. En cuanto al sector de los seguros en Kenya, la Ley de seguros establece la obligación de preparar estados contables y someterlos a auditoría, pero no especifica las normas que se han de observar al preparar dichos estados. Por otro lado, la Ley especifica que las empresas han de rellenar varios formularios en los que se solicitan determinadas informaciones financieras. Dichos formularios se deben presentar ante el Comisionado para los Seguros con una periodicidad anual. Tras la emisión de la norma internacional de información financiera N° 4 (NIIF 4), relativa a los contratos de seguros, quedó de manifiesto que lo solicitado en los formularios previstos por la ley estaba en contradicción con los requisitos contenidos en la norma. Existían contradicciones acerca de la forma en que las compañías de seguros habían de preparar sus estados financieros y, tras amplias discusiones entre el ICPAK y el Comisionado para los Seguros de Kenya, se convino en que las compañías prepararían un estado financiero completo con arreglo a las NIIF y, al mismo tiempo, rellenarían los formularios previstos en la ley y se los enviarían al Comisionado para los Seguros. Pero si las cifras consignadas en los formularios previstos por la Ley de seguros difirieran de las aportadas en los estados financieros preparados de conformidad con las NIIF, las empresas tendrían que realizar una conciliación apropiada que posteriormente habría de verificar el auditor. Por supuesto, esto supone una carga para las compañías de seguros de Kenya.

17. Otras leyes que repercuten en la presentación de informes financieros son las relativas a los sistemas de pensiones, las sociedades cooperativas y las autoridades locales. En algunos casos, las disposiciones de estas leyes entorpecen la aplicación de las NIIF.

18. Para resolver estos problemas normativos, el ICPAK ha adoptado la política de colaborar con diversas autoridades reguladoras para concienciarlas sobre la importancia y la necesidad de las NIIF y, en última instancia, promover su propio papel como autoridad reguladora de la presentación de informes financieros. El ICPAK continua presionando con el fin de que las NIIF se incorporen como marco normativo en varias leyes relativas a la presentación de informes financieros en Kenya. A este respecto, el ICPAK reconoce que las autoridades reguladoras tal vez no tengan los conocimientos técnicos necesarios acerca de los aspectos relativos a la presentación de informes financieros, por lo que colabora con ellas en la revisión de las disposiciones jurídicas y su armonización con las NIIF.

### III. ESTADO DE LA APLICACIÓN: NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

19. En 1998, el Consejo del ICPAK tomó la histórica decisión de adoptar las NIIF para su uso en Kenya. Como resultado de ello, se exigió a todas las empresas a que, a partir del ejercicio que comenzaba el 1º de enero de 1999 preparasen sus estados financieros basándose en las NIC, y que, a partir del ejercicio que finalizaba el 31 de diciembre de 1999, las auditorías de todos los estados financieros se llevaran a cabo con arreglo a las NIA.

20. Con anterioridad a esto, el ICPAK había emitido las Normas de Contabilidad y Auditoría de Kenya, elaboradas en gran medida adaptando las NIC y las NIA a las circunstancias específicas de Kenya. La decisión de adoptar plenamente las normas internacionales relativas a la presentación de informes se tomó en una época en que el panorama empresarial keniano todavía no se había recuperado de las numerosas quiebras de bancos producidas en los años ochenta y noventa. Estas quiebras dieron lugar a que se cuestionara la fiabilidad de las auditorías de los informes financieros; en particular, preocupaba el hecho de que los estados financieros de esos bancos no hubiesen dejado entrever indicio alguno que alertase de la quiebra.

21. El decenio de 1990 también se caracterizó por la privatización de empresas que previamente habían sido de capital totalmente estatal. Algunas privatizaciones se realizaron mediante la venta de acciones en la Bolsa de Valores de Nairobi. Para mantener el incipiente interés en los mercados de capital, era necesario corregir las deficientes prácticas de gestión empresarial prevalecientes en aquella época.

22. El ICPAK reconoció que, para fomentar la confianza en los mercados de capital y en el entorno empresarial en general, el país tenía que adoptar un marco para la presentación de informes mundialmente aceptado; de esta forma mejoraría la calidad de la información financiera y se satisfacerían las expectativas de los usuarios de los estados financieros. En efecto, varias autoridades reguladoras de esa época, entre ellas las encargadas de supervisar los mercados de capitales y el Banco Central, estaban presionando para que se adoptasen las NIA, ya que dichas normas reflejaban las mejores prácticas a nivel mundial.

23. El Consejo también tuvo en cuenta los escasos recursos de que disponía el ICPAK. En lugar de utilizar los recursos para formular normas, se consideró que sería más útil emplearlos en interpretar las NIA y brindar apoyo a sus usuarios. En todo caso, la mayoría de las normas kenianas que se habían emitido hasta la fecha estaban en gran medida en consonancia con las normas internacionales, aunque con algunas diferencias. En ese período se utilizaban 18 normas kenianas de contabilidad y unas 20 directrices kenianas de auditoría. Cuando se adoptaron las normas internacionales, se empezaron a utilizar las NIC 1 a 39, las NIA 100 a 930 y las declaraciones de prácticas internacionales en auditoría Nos. 100 a 1011. De las normas kenianas de contabilidad, 6 no presentaban diferencias esenciales respecto de las NIC correspondientes, mientras que las demás presentaban algunas diferencias en algunos puntos. Unas 20 NIC no equivalían ni se correspondían con ninguna norma keniana.

24. Antes de adoptar las normas internacionales de contabilidad y auditoría, el ICPAK, a través de su Comité de Normas Profesionales, mantuvo consultas exhaustivas con sus miembros, con los encargados de preparar los informes y con varias autoridades reguladoras, en particular las que se ocupaban de la bolsa de valores y de los bancos. El Comité emitió varias directrices

técnicas destinadas a instruir a sus miembros acerca de las diferencias entre las normas kenianas que se utilizaban en ese momento y las normas internacionales. También se celebraron varios seminarios técnicos de preparación para la plena adopción de las normas internacionales. Al mismo tiempo, se creó un servicio técnico de atención para ayudar a resolver las dudas que pudieran plantearse durante la preparación de los estados financieros. El ICPAK también tomó las medidas necesarias para que los miembros pudieran adquirir las recopilaciones de las normas a un precio razonable. Se obtuvieron varios vídeos sobre las normas de contabilidad y auditoría, que se proyectaron a los miembros en sesiones conjuntas, tras lo cual pasaron a engrosar los fondos de una biblioteca técnica. Los miembros podían tomar prestados estos vídeos, además de otros materiales preparados como herramientas de ayuda para el proceso de adopción.

25. La adopción de las normas internacionales ha tenido varias consecuencias positivas. Se ha favorecido la comparación de los estados financieros y se ha mejorado la información financiera que se presenta, lo cual facilita el análisis y la adopción de decisiones por parte de los diversos usuarios. La bolsa de valores ha sido escenario de una mayor actividad y se han incrementado las inversiones transfronterizas. La utilización de las normas internacionales de auditoría y presentación de informes proporciona salvaguardas al público en general y suele acrecentar su confianza en la información financiera. Se ha acentuado la confianza de las autoridades reguladoras en los informes financieros, ya que los consideran como mecanismos de supervisión bastante fiables.

#### **Estado del cumplimiento de las NIIF por las empresas kenianas**

26. En un intento de consolidar y promover el uso de las NIIF, el ICPAK estableció en 2002 un galardón conocido como el Premio de Información Financiera (*FiRe*). Este galardón se concede previo examen de los estados financieros presentados voluntariamente por las empresas con el fin de evaluar su grado de conformidad con los requisitos de las NIIF. En 2005, seis años después de la implantación de las NIIF en Kenya, ninguna de las 84 empresas que presentaron sus estados financieros a examen cumplía al 100% las NIIF. El grado de cumplimiento correspondiente a 2005 se muestra en el cuadro que figura a continuación, en el que el 100% denota el pleno cumplimiento de todos los requisitos de las NIIF, incluidos los relativos a la divulgación de información.

#### **Cumplimiento de las NIIF, según la información presentada para los premios *FiRe* 2005<sup>1</sup>**

Grado de cumplimiento alcanzado	Número de empresas que alcanzan el grado de cumplimiento				
	Sector de los seguros	Sector bancario	Todas las demás empresas	Total	
				Número	Porcentaje
Más del 80%	3	0	10	13	16
Entre el 60 y el 79%	12	10	15	37	44
Entre el 50 y el 59%	7	1	3	11	13
Menos del 50%	3	15	5	23	27
<b>Número total</b>	<b>25</b>	<b>26</b>	<b>33</b>	<b>84</b>	<b>100</b>

<sup>1</sup> Información basada en datos recopilados por el Instituto de Contadores Públicos de Kenya.

27. Como revela el cuadro que antecede, aunque Kenya adoptó la utilización de las NIIF en 1999, el grado de incumplimiento sigue siendo bastante elevado. Ello es especialmente evidente si se tiene en cuenta que las empresas que figuran en el cuadro son bastante grandes; de hecho, el 45% de ellas cotizan en la Bolsa de Valores de Nairobi. Estas empresas disponen de recursos para contratar a profesionales calificados; por otro lado, las que cotizan en bolsa tienen la obligación de observar las NIIF al preparar sus estados financieros. Habida cuenta de esto, cabe esperar que el grado de cumplimiento entre las demás empresas privadas y las pequeñas y medianas empresas sea probablemente bastante bajo.

28. Los premios *FiRe* ayudan al ICPAK a detectar las deficiencias en el proceso de presentación de informes financieros y a diseñar mecanismos para subsanarlas. A principios de 2006, por ejemplo, se organizaron varias sesiones de formación acerca de los requisitos relativos a la presentación de estados financieros y a la divulgación de información contenidos en las NIC 1 y 8. Estas sesiones de formación congregaron a unos 300 participantes y tuvieron una buena acogida. No obstante, cabe señalar que el ICPAK ha adoptado la postura de fomentar el cumplimiento de las normas más que de imponer medidas disciplinarias a las empresas que no las cumplen.

### **Esferas de incumplimiento de las NIIF por las empresas kenianas**

29. De la evaluación de los informes anuales presentados para los premios *FiRe* 2005 se concluye que las principales esferas en que no se cumplieron las prácticas óptimas promulgadas en las NIIF al elaborar los estados financieros son las que se exponen a continuación.

#### **NIC 1 - Presentación de estados financieros**

30. **Compensación.** La NIC 1 establece que los activos y pasivos y los ingresos y gastos no deberían compensarse salvo que una norma particular o interpretación así lo requiera o autorice. La compensación puede inhibir la comprensión de los usuarios de lo esencial de las transacciones y acontecimientos que hayan ocurrido e impedirles que evalúen de forma precisa los futuros flujos de tesorería de la entidad. Se observó que algunas empresas estaban compensando varios elementos en la cuenta de resultados, aun cuando ninguna norma contraria al requisito expuesto más arriba lo permitía.

#### **Identificación de los estados financieros**

31. La NIC 1 establece que los estados financieros, así como cada uno de sus componentes, deberían identificarse con claridad y distinguirse de la demás información publicada en el mismo informe o documento anual. Las NIIF se aplican sólo a los estados financieros y, por tanto, es importante que los usuarios puedan distinguir la información elaborada mediante las NIIF de todos los demás datos presentados en los informes anuales, los cuales, aun siendo útiles para los usuarios, no están sujetos a los requisitos contenidos en las NIIF. Así pues, en los informes anuales se debería identificar y distinguir con claridad qué información constituye el estado financiero, ya sea en el índice o en otra parte del informe. Asimismo, el párrafo 46a de la NIC 1 establece que el nombre de la entidad que presenta el informe o cualquier otro dato de identificación debería figurar en un lugar prominente. Se observó que, aunque las empresas incluían por lo general los estados financieros en los índices, no era posible distinguir dichos estados de la demás información contenida en el informe anual.

**Información que se debe presentar en la portada del balance, la cuenta de resultados o las notas y demás datos que se deben publicar**

32. A continuación se indica la información que se habría debido presentar y que, en algunos casos, no se presentó:

**Provisiones:** la NIC 1 establece que las provisiones del ejercicio en curso deben figurar en uno de los renglones que como mínimo han de incluirse en la portada del balance.

**Reservas:** la NIC establece que se debería proporcionar información sobre la naturaleza y la finalidad de cada reserva del activo neto, ya sea en la portada del balance o en las notas a las cuentas.

**Ingresos brutos:** la NIC 1 requiere que, como mínimo, la portada de la cuenta de resultados incluya un renglón con los ingresos del ejercicio. El incumplimiento de este requisito se observó principalmente en el sector de los seguros.

**Dividendos:** la NIC 1 establece que se debe publicar, ya sea en la portada de la cuenta de resultados, en el estado de cambios en el patrimonio o en las notas, la cantidad reconocida de dividendos que se hayan distribuido entre los accionistas durante el ejercicio y el monto correspondiente por acción. Asimismo, la NIC 1 dispone que se deben indicar las cantidades de dividendos declaradas antes de que se autorizara la publicación de los estados financieros pero cuya distribución entre los accionistas durante el ejercicio no se haya reconocido.

**Domicilio y país de constitución:** la NIC 1 dispone que se ha de indicar el domicilio, la forma jurídica de la empresa y el país de constitución.

**NIC 2 - Existencias**

33. **Existencias.** La NIC establece que se han de publicar las políticas contables adoptadas, incluidos los métodos de cálculo utilizados para determinar el costo de las existencias. Además, se debe incluir información sobre el valor contable de las existencias calculado según el valor neto realizable.

**NIC 7 - Estados de los flujos de tesorería**

34. **Elaboración de estados de los flujos de tesorería.** La NIC 7 dispone que se debe elaborar un estado de los flujos de tesorería relativo a la entidad en su conjunto en el que se ha de indicar la forma en que la empresa genera y utiliza el efectivo y los equivalentes de efectivo. Se observó que la información sobre los flujos de tesorería presentada por algunas empresas se refería únicamente a una sección de la empresa en lugar de a la empresa en su conjunto. Por ejemplo, una compañía de seguros presentó información sobre los flujos de tesorería sólo respecto de los seguros generales, pero no respecto de los seguros de vida.

35. **Adquisición de una filial.** La NIC 7 establece que, cuando se adquiera una filial en el transcurso del ejercicio, el estado de los flujos de tesorería debería indicar con claridad la parte del precio de adquisición que se pagó en efectivo o en equivalentes de efectivo, así como la cantidad de efectivo y de equivalentes de efectivo de la filial que se haya adquirido.

Se observaron casos en que se había producido una adquisición pero no se proporcionaba la información requerida.

### **NIC 12 - Impuestos sobre los beneficios**

36. **Impuestos aplazados sobre la revalorización.** La NIC 12 establece que se ha de reconocer la deuda por impuestos aplazados dimanante de todas las diferencias temporales gravables. Asimismo, la NIC 12 señala que, en ocasiones, un activo se revaloriza y que dicha revalorización no afecta al beneficio imponible del ejercicio en curso. En tal caso, la recuperación futura del valor contable del activo originará un flujo gravable de beneficios económicos a la entidad, y la cantidad deducible a efectos tributarios diferirá del monto de dichos beneficios económicos. La diferencia entre el valor contable del activo revalorizado y su base imponible es una diferencia temporal y, por tanto, origina una deuda por impuestos aplazados que debería reconocerse. En la mayoría de los casos, esto no se estaba realizando.

### **NIC 14 - Información segmentada**

37. **Información segmentada.** La NIC 14 establece los principios relativos a la presentación de información financiera por segmentos, principios que deberían aplicar todas las entidades cuyos títulos de participación en el capital o títulos de deuda se negocien públicamente. Aquellas entidades cuyos valores no se negocien públicamente pero que opten voluntariamente por revelar información segmentada en sus estados financieros de conformidad con las NIIF deberían ajustarse plenamente a los requisitos establecidos en la NIC 14. Muchas empresas (tanto cotizadas como no cotizadas en bolsa) que presentaron información segmentada no satisficieron plenamente los requisitos establecidos en la NIC 14.

### **NIC 16 - Terrenos, instalaciones o equipo**

38. **Revalorización de terrenos, instalaciones o equipo.** La NIC 16 establece que todo incremento del valor contable de un activo que resulte de revalorizaciones debería acreditarse directamente al capital social en la partida de excedente de revalorización. En algunos casos, esto no se estaba haciendo, sino que el excedente de revalorización se estaba acreditando a las reservas.

39. **Publicación de información.** La NIC 16 requiere que, cuando los elementos de terrenos, instalaciones o equipo figuren con su importe revalorizado, debería publicarse la siguiente información: la frecuencia de las revalorizaciones; las restricciones respecto de la distribución de los excedentes de revalorización; y el valor contable de la categoría revalorizada de terrenos, instalaciones o equipo, en caso de que los activos se hubieran contabilizado según el modelo de costos. Se observó que, en la mayoría de los casos, las empresas no estaban cumpliendo este requisito. Las informaciones publicadas guardaban relación principalmente con la fecha efectiva de la revalorización y con la intervención de tasadores independientes y profesionales.

### **NIC 17 - Arrendamientos**

40. **Arrendamientos operativos.** La NIC 17 requiere que, en relación con los arrendamientos operativos, se informe del total de los pagos de arrendamiento mínimos futuros en virtud de los arrendamientos operativos no cancelables respecto de cada uno de los siguientes períodos:

no más de un año; más de un año pero menos de cinco; y más de cinco años. Este requisito no se estaba cumpliendo.

#### **NIC 19 - Prestaciones laborales**

41. **Obligaciones relativas a las prestaciones de jubilación.** La NIC 19 enumera varias informaciones que se deberían proporcionar en relación con los planes de prestaciones definidos, que la mayoría de las empresas no proporcionó.

#### **NIC 24 - Publicación de información sobre las empresas vinculadas**

42. **Transacciones entre empresas vinculadas.** La NIC 24 establece que, si se han producido transacciones entre empresas vinculadas, se debe informar sobre la naturaleza de las relaciones entre esas empresas y sobre los tipos y los datos de esas transacciones, con el fin de garantizar una mejor comprensión de los estados financieros. En algunos casos, las informaciones proporcionadas no eran lo completas y exhaustivas que habrían debido ser.

#### **NIC 30 - Informaciones publicadas en los estados financieros de los bancos e instituciones financieras similares: concentración de pasivos en forma de depósitos**

43. La NIC 30 establece que los bancos deben hacer constar las concentraciones importantes de sus activos, sus pasivos y los elementos no inscritos en el balance. Estas informaciones se deberían proporcionar en función de las zonas geográficas, los grupos de clientes o de industrias u otras concentraciones de riesgo. Además, también se debería informar de las exposiciones netas importantes en divisas. Estas informaciones constituyen una indicación útil de los riesgos potenciales inherentes a la realización de los activos y de los fondos a disposición del banco. Muchos bancos todavía no han cumplido este requisito.

44. **Activos dados como garantía.** La NIC 30 establece que los bancos deben indicar la suma total de los pasivos garantizados y la naturaleza y valor contable de los activos dados como garantía. Ello se debe a que, en ocasiones, los bancos están obligados a dar activos como garantía para avalar ciertos depósitos u otros pasivos. Estas sumas suelen ser importantes y pueden repercutir de forma significativa en la valoración de la situación financiera de un banco. Muchos bancos todavía no han cumplido con este requisito.

#### **NIC 33 - Ganancias por acción**

45. **Medición.** La NIC 33 establece que las ganancias básicas y diluidas por acción se han de calcular dividiendo los beneficios o los beneficios ajustados atribuibles a los accionistas ordinarios entre la media ponderada de las acciones ordinarias en circulación o ajustadas durante el ejercicio contable. De conformidad con la NIC 33, el cómputo de las ganancias básicas y diluidas por acción debería consignarse en la portada de la cuenta de resultados para cada categoría de acciones ordinarias que tenga un derecho diferente a participar en los beneficios netos del período contable. También con arreglo a la NIC 33, se deberían indicar las cantidades utilizadas como numeradores y una conciliación de tales cantidades con los beneficios o pérdidas netos del ejercicio, así como los denominadores.

### **NIC 32 - Contenidos y presentación de los instrumentos financieros; y NIC 39: reconocimiento y medición de los instrumentos financieros**

46. **Contenidos.** La NIC 32 requiere que se consignen varias informaciones con el fin de facilitar la comprensión de la importancia de los instrumentos financieros para la situación financiera de la entidad, su rendimiento y sus flujos de tesorería y prestar ayuda respecto de la determinación de las cantidades, las fechas y la certitud de los futuros flujos de tesorería asociados a dichos instrumentos. Así pues, las empresas deberían indicar sus objetivos y políticas en materia de gestión de los riesgos financieros y proporcionar la información necesaria para que los usuarios puedan evaluar el alcance de los riesgos del mercado, los riesgos crediticios, los riesgos en materia de liquidez y los riesgos relativos al tipo de cambio de los flujos de tesorería que se derivan de los instrumentos financieros. Este concepto se reitera de nuevo en la NIC 39. No se proporcionaron varias informaciones exigidas por las NIC 32 y 39. Por ejemplo, se observó que las empresas no informaban sobre la forma en que se determinaba el valor razonable ni sobre el valor razonable de aquellos activos y pasivos financieros contabilizados según el costo de amortización. Los bancos tampoco indicaban los ingresos por concepto de intereses devengados por los préstamos dudosos que todavía no se habían recibido en efectivo.

47. Se observó que la mayoría de las empresas carecían de políticas claras respecto de los criterios de reconocimiento, la clasificación a los efectos de la medición y el tratamiento de las ganancias o pérdidas resultantes de la enajenación de varios instrumentos financieros. En los casos en que existían políticas al respecto, éstas tendían a ser bastante generales y, por tanto, no servían para facilitar la comprensión de los estados financieros.

#### **Políticas contables**

48. La NIC 1 establece que se debe indicar tanto la base de medición utilizada en la preparación de los estados financieros como cualquier otra política contable significativa empleada por la empresa para facilitar la comprensión de los estados financieros. En particular, las empresas deberían indicar las políticas seleccionadas entre las alternativas permitidas por las normas y las interpretaciones. Además, se deberían hacer constar las políticas que repercuten de forma más significativa en las sumas reconocidas en los estados financieros y los criterios utilizados para aplicar dichas políticas. Como regla general, se debería proporcionar información sobre las políticas contables utilizadas cuando dicha información pueda ayudar a los usuarios a comprender la forma en que las transacciones, otros acontecimientos y las condiciones se reflejan en los resultados financieros y en la situación financiera descritos en el informe.

49. Se observó que, con respecto a algunos ámbitos, las empresas no indicaban las políticas contables utilizadas, incluso cuando las circunstancias eran tales que la publicación de dicha información estaba justificada. Entre esas políticas estaban las relativas a los principios de consolidación, los préstamos, los componentes de efectivo y los equivalentes de efectivo, los arrendamientos, el desreconocimiento de los instrumentos financieros, y las prestaciones laborales, observándose que la mayoría de las empresas con planes de prestaciones definidos no proporcionaban información sobre la política contable aplicada para reconocer las ganancias y las pérdidas actuariales.

### **Publicación voluntaria de información**

50. Las informaciones que se consignan pueden ser de dos tipos: obligatorias o voluntarias. Las informaciones obligatorias son aquellas cuya consignación está prescrita por las normas relativas a la presentación de informes financieros. Las informaciones voluntarias son los datos adicionales que se proporcionan además de la información exigida por las normas relativas a la presentación de informes. Estas informaciones propician una mejor comprensión de la posición financiera y la liquidez de la empresa.

51. En el marco de la concesión de los premios *FiRe* 2005, se reconoció la labor de las empresas que no sólo habían cumplido con su deber, sino que también habían proporcionado informaciones significativas de forma voluntaria. Un ejemplo de publicación voluntaria de datos era la información segmentada consignada por empresas que no cotizaban en bolsa y que, por tanto, no estaban obligadas a presentar ese tipo de información. Otras informaciones voluntarias consignadas guardaban relación con los terrenos, las instalaciones o los equipos; en efecto, algunas empresas hicieron constar el valor contable bruto de los terrenos, instalaciones o equipos plenamente depreciados que todavía se utilizaban, así como el valor contable de terrenos, instalaciones o equipos temporalmente inutilizados. Algunas compañías también incluyeron información sobre los activos inmateriales plenamente amortizados que todavía se utilizaban. La facilitación de este tipo de información era positiva, ya que acrecentaba la utilidad de los estados financieros para los usuarios.

### **Razones del incumplimiento de las NIIF por las empresas kenianas**

52. Una de las razones del incumplimiento es la creciente complejidad de las NIIF. Las NIIF han adquirido una complejidad y una subjetividad cada vez mayores en los últimos años, por lo que es necesario contar con conocimientos técnicos para entenderlas y aplicarlas. Se han producido cambios frecuentes y rápidos en varias normas como resultado de proyectos de mejora y proyectos de convergencia. El proyecto de mejora dio lugar a la modificación simultánea de 13 normas, mientras que el proyecto de convergencia conllevó varias modificaciones en normas como las relativas a la presentación de estados financieros, a las políticas contables, a los cambios en las estimaciones contables y a los errores.

53. La tendencia hacia el modelo del valor razonable ha conllevado complicaciones. Se trata de un concepto subjetivo y es difícil de aplicar, particularmente en economías en desarrollo como la keniana. Esto ha creado problemas, especialmente para las empresas del sector de los servicios financieros, como puede comprobarse en el cuadro que antecede, el sector que parece registrar el mayor grado de incumplimiento es el bancario. El valor razonable se ha definido como el importe por el cual se puede enajenar un activo o satisfacer una obligación en una transacción independiente realizada entre partes informadas y dispuestas a negociar. Sin embargo, aunque el concepto es fácil de entender, el valor razonable ha resultado muy difícil y, en ocasiones, imposible de determinar.

54. En Kenya, la valoración razonable de los instrumentos financieros, incluidos los bonos y los derivados, ha resultado muy difícil debido a la falta de información fiable sobre los mercados. El mercado de capitales de Kenya está todavía en una fase inicial de desarrollo y no es fiable para determinar el valor razonable de los instrumentos financieros. Los auditores de Kenya carecen de puntos de referencia precisos para algunos instrumentos.

55. También existen casos de conflicto entre los requisitos que figuran en las NIIF, especialmente en lo que respecta a las valoraciones razonables, y los contenidos en diversas reglamentaciones y leyes. En Kenya ha habido casos en que la autoridad reguladora se ha negado a aceptar valoraciones razonables basadas en las NIC. Por ejemplo, la determinación de la provisión se puede realizar utilizando la metodología prescrita por el Banco Central para su uso por el sector bancario, por un lado, o las NIIF, por otro. El Banco Central de Kenya ha emitido una directriz (directriz N° 10 del Banco Central de Kenya) sobre la clasificación de los activos según los riesgos y el cálculo de las provisiones, cuyo artículo 5 d) (relativo a las asignaciones mínimas de provisiones) es muy específico en cuanto a las cantidades porcentuales mínimas que los bancos deben utilizar para calcular las provisiones. Según la información de que dispone el ICPAK, estas tasas recomendadas por el Banco Central de Kenya parecen arbitrarias. El ICPAK ha recomendado al Banco Central que permita a los bancos utilizar la NIC 39 para determinar esas provisiones en función de las tasas de renovación y de recuperación de préstamos de cartera. Además, para un número considerable de préstamos individuales, la pérdida de valor debería determinarse caso por caso utilizando los flujos de tesorería actualizados procedentes de los reembolsos y las garantías dadas.

56. En general, es necesario examinar más a fondo la utilización de los valores razonables. Debido a la falta de datos fiables exactos sobre la volatilidad de los tipos de descuento, datos del sector o la empresa que justifiquen las tendencias de las corrientes de efectivo, el rendimiento de las cosechas, el rendimiento de los préstamos, las tasas de impago de préstamos y la falta de mercados o el subdesarrollo de los existentes, la situación ha empeorado. Es necesario determinar qué rubros pueden medirse a valores razonables y qué rubros no. El establecimiento de indicadores de los sectores ayudará también a determinar los valores razonables de algunos rubros.

57. La emisión de la NIIF 4 sobre contratos de seguros complicó aún más la presentación de informes financieros del sector. Anteriormente el sector de seguros preparaba una cuenta de resultados aparte para las transacciones a largo y corto plazo, práctica que actualmente se cuestiona y a la que se oponen muchos protagonistas del sector. La necesidad de proporcionar información comparativa especialmente para algunos rubros también planteó dificultades a los encargados de preparar informes.

58. Había contradicciones entre los requisitos de presentación de informes establecidos en la NIIF 4 y los previstos en la Ley de seguros. Por ejemplo, la ley describe explícitamente los métodos que han de aplicar las compañías de seguros al calcular las reservas para los siniestros respecto de la actividad general del sector. Así pues, para calcular las cantidades de las provisiones para los siniestros ocurridos pero no declarados, la Ley de seguros establece determinados porcentajes mínimos que deben utilizarse en función de los montos de las primas netas emitidas. Estos porcentajes deben ser utilizados por todas las compañías de seguros. Pero, la NIIF 4 estipula que los porcentajes que deben utilizarse deben determinarse a partir de la experiencia pasada de la compañía en cuestión, que puede indicar tasas inferiores.

59. Otra esfera en donde había incompatibilidad con la autoridad reguladora del sector de seguros en Kenya era la relativa a la NIIF 4 y su método para determinar los beneficios imponderables de los seguros de vida, debido especialmente a las dificultades planteadas por la desagregación de contratos entre el componente de inversión (depósito) y el componente de

seguros. La información sobre los excedentes en la cuenta de pérdidas y ganancias que no está disponible para distribución a los accionistas ha sido una importante preocupación en el sector.

60. Para tratar de resolver los problemas que aquejaban al sector de los seguros, el ICPAK preparó modelos de estados financieros que demostraban la aplicación de la NIIF 4 al sector. Para preparar esos estados financieros, el ICPAK recabó la participación de distintos interesados, en particular la autoridad reguladora de seguros y la Asociación de aseguradores de Kenya, que representa a las distintas compañías de seguros. No obstante, dado que hay distintos informes que deben presentarse a la autoridad reguladora de seguros conforme a lo establecido en la Ley de seguros, la autoridad reguladora indicó que si bien en general cabría esperar que las compañías de seguros presentasen estados financieros en cumplimiento de las NIIF, al mismo tiempo debían preparar declaraciones para presentar a dicha autoridad de conformidad con la ley y, que en caso de que hubiese diferencias entre las declaraciones y los estados financieros, debían prepararse conciliaciones apropiadas para examen de los auditores.

61. A pesar de lo dicho anteriormente, cabe observar que la autoridad reguladora de seguros no posee ni los recursos ni la capacidad para examinar los estados financieros presentados por las distintas compañías de seguros y determinar el grado de cumplimiento con las NIIF.

62. La otra esfera en que se presentaban dificultades con respecto al cumplimiento era la aplicación de los requisitos de la NIC 17 sobre los arrendamientos. El requisito de separar la tierra de los edificios era difícil de cumplir, en particular cuando el costo de la tierra y los edificios no constaban separadamente en los libros de la entidad. Resultaba difícil determinar qué parte del costo correspondía a la tierra y qué parte a los edificios, en particular cuando éstos se habían adquirido a cambio de una contraprestación única y se asentaban al costo. El método recomendado para prorratear los costos entre la tierra y los edificios entrañaría costos adicionales, como la contratación de tasadores profesionales.

63. La NIC 17 sobre los arrendamientos también fue cuestionada por las autoridades reguladoras y los encargados de preparar los informes por varios motivos. En algunos casos, se exigía a las empresas, que habían clasificado las tierras arrendadas como arrendamientos a largo plazo, que las reclasificaran como arrendamientos operativos dada las condiciones del arrendamiento, por lo que las empresas debían declarar las ganancias por revaluación. Además, al haberse reclasificado los arrendamientos, los alquileres prepagados de los arrendamientos operativos debían ser amortizados a lo largo de la vida del arrendamiento, mientras que anteriormente se los consideraba a largo plazo y no sujetos a depreciación. Esto tuvo por efecto inmediato una reducción de las ganancias declaradas, si bien las cantidades eran mínimas en los casos en que los arrendamientos eran por un período de, por ejemplo, 999 años. No obstante, el impacto fue mayor en el nivel de recursos propios, en particular de los bancos y las empresas de seguros con niveles estrictos de recursos propios fijados por las autoridades reguladoras. En efecto, el impacto fue significativo en el capital de base de las instituciones bancarias tenedoras de tierras de arrendamientos próximos a expirar, dado que los ajustes a las reservas hechos en períodos anteriores correspondían al costo total de esos arrendamientos. Para reducir el impacto algunas instituciones bancarias debieron liquidar activos complementarios, como tierras y edificios arrendados, en particular los que mantenían a título de inversión.

64. El tratamiento de las reservas no realizadas también ha planteado preocupación a las autoridades reguladoras. Por ejemplo, la NIC 40 sobre inversión inmobiliaria permite reconocer

en la cuenta de pérdidas y ganancias las pérdidas o ganancias resultantes del cambio en el valor razonable de la propiedad inmobiliaria en el período en que se producen. Esto ha suscitado preocupación entre las autoridades reguladoras puesto que puede crear un vacío legal que podrían utilizar las empresas para manipular sus rendimientos. La autoridad reguladora de seguros no vaciló en dictar una circular a todas las empresas de seguros en que explicaba de qué manera había que tratar las reservas no realizadas. Esta circular indicaba que sólo el 50% de las reservas no realizadas podían distribuirse como dividendos y el resto debía ser capitalizado.

65. Al mismo tiempo preocupaba a los encargados de preparar informes la posibilidad de que las autoridades impositivas decidieran gravar las ganancias no realizadas reflejadas en la cuenta de pérdidas y ganancias. Esta cuestión aún no se ha resuelto y el ICPAK ha recabado la participación de las autoridades impositivas en relación con la imposibilidad de esas ganancias no realizadas con miras a elaborar en su momento una directriz apropiada.

### **Estado de aplicación de las normas de auditoría**

66. En 2004, el ICPAK inició un programa de examen de la calidad con la intención de pasar revista a las empresas de auditoría y determinar el grado de cumplimiento de las normas en la materia. En 2004 y comienzos de 2005 un grupo del Instituto hizo un examen experimental de 7 empresas. En 2005 se examinaron otras 18 firmas de auditoría.

67. Los resultados de los exámenes experimentales no son alentadores, dado que se detectaron deficiencias significativas en la aplicación de las normas de auditoría por las empresas. En particular, se descubrió que no había documentación del proceso de la auditoría, y los expedientes correspondientes estaban incompletos. Tampoco se cumplían las NIIF, en particular, la NIC 1 sobre presentación de estados financieros, la NIC 12 relativa a los impuestos sobre los beneficios, la NIC 17 sobre arrendamientos, la NIC 16 sobre terrenos, instalaciones o equipo, la NIC 39 sobre reconocimiento y medición de instrumentos financieros y la NIC 40 sobre inversión inmobiliaria. Las razones del incumplimiento en esas esferas se ha descrito en los párrafos anteriores.

68. Otras deficiencias encontradas fueron una falta general de pruebas que demostraran el conocimiento y la aplicación de las normas de control de calidad y poca documentación sobre políticas y procedimientos de control de la calidad, así como pocas pruebas de cumplimiento de las normas profesionales de auditoría, en particular, las NIA 300, 315, 400, 610, 250, 520, 505, 400 y 260 que abarcan todo el proceso de planificación, la NIA 220, en particular en lo que respecta al examen de la independencia de la empresa, la NIA 530 sobre muestreo, la NIA 545 sobre valor razonable, la NIA 570 sobre empresas en marcha y la NIA 560 sobre hechos posteriores al balance. También se encontró documentación deficiente sobre todo el proceso de auditoría, en particular en lo que respecta a la reunión de datos y el registro de los procedimientos, las pruebas buscadas, las conclusiones a que se llegó y la comunicación de los resultados. En general había documentación insuficiente sobre el fundamento de la opinión general de los auditores y no se habían escrito las distintas cartas modelo utilizadas en la auditoría, en particular las cartas de misión, las cartas de representación, el visto bueno oficial dado por el auditor saliente y el plan amplio de auditoría.

69. La información recibida de las empresas examinadas reveló la necesidad de una formación amplia de los profesionales para que pudieran apreciar y comprender el proceso de la auditoría.

Por consiguiente, se adoptó la decisión de desarrollar un módulo de capacitación para dichos profesionales, que se ofreció en 2005. El programa, destinado a asociados o dueños de las empresas de auditoría, recibió una generosa subvención del ICPAK. El Instituto cobró a cada participante el equivalente de 150 dólares por un curso no residencial de tres días de duración. Para fines de 2005, unos 350 profesionales habían seguido el curso y se observó una mejora en los resultados de los exámenes de calidad de las auditorías.

70. No obstante, los profesionales pidieron al Instituto que formulara un programa similar para el personal de sus firmas y que además colaborara en la producción de manuales de auditoría, incluso un expediente de auditoría tipo que las firmas pudieran utilizar en su trabajo. El ICPAK ha puesto en marcha estos proyectos y se espera que los cursos de capacitación comiencen, y los manuales y material de referencia estén listos, en el segundo semestre de 2006.

71. En 2006, el ICPAK también puso en marcha los exámenes completos de auditoría habiéndose previsto el examen de 130 firmas de auditoría en el año en curso. Si bien ya se observan algunas mejoras, se prevé que los resultados de la formación podrán apreciarse en 2007 y años posteriores. Recién entonces podrá medirse el grado de cumplimiento de las normas de auditoría.

#### **IV. LECCIONES APRENDIDAS EN EL PROCESO DE APLICACIÓN**

72. La clave para aumentar el grado de cumplimiento es contar con personas capacitadas que entiendan el uso de las NIIF y las NIC. Para ello es necesario que el proceso de habilitación se centre en la competencia para utilizar las distintas normas. Dado que en Kenya el órgano encargado del proceso de habilitación es diferente del ICPAK, que básicamente es el órgano normativo, pueden presentarse dificultades en la armonización del proceso de habilitación con la evolución de las normas. Habitualmente lleva mucho tiempo modificar o revisar los programas de estudio, por lo que se tardará en incorporar los cambios que se han venido produciendo en las normas en los últimos años. Además, la formación de los contadores sigue dos vías: los programas académicos ofrecidos por las universidades y los programas de capacitación profesional. No existe en Kenya ningún mecanismo encargado de coordinar los dos tipos diferentes de formación y velar por que ambos se adapten a los cambios ocurridos en la profesión contable. No hay vínculos entre las universidades, el KASNEB y el ICPAK, y esto es un problema que habría que resolver. No obstante, también cabe observar que el número de contadores en Kenya es bastante bajo: sólo había unos 10.000 contadores plenamente calificados al 31 de diciembre de 2005.

73. Además, la mayoría de los encargados de preparar estados financieros no tienen acceso a las normas y no están al tanto de su contenido ni de su evolución. Si bien el ICPAK trata de facilitar el acceso a las normas, el costo es prohibitivo para la mayoría de los encargados de preparar informes y auditores. El ICPAK exige a sus miembros un determinado número de horas de aprendizaje por año, pero las estadísticas indican que la mayoría de los miembros no cumplen con ese requisito. Los motivos del incumplimiento de los requisitos de formación profesional permanente tienen que ver fundamentalmente con el costo de los distintos seminarios y talleres organizados por el ICPAK. Esto es especialmente problemático para las personas cuyos empleadores no sufragan el costo de los seminarios y talleres. Además, en los años anteriores el ICPAK no contaba con el mecanismo necesario para exigir el cumplimiento de los

requisitos de aprendizaje, y el incumplimiento de los requisitos mínimos no traía ninguna consecuencia. No obstante, a partir de 2006 el Consejo del Instituto decidió que uno de los criterios que se utilizarían para evaluar la posición de un miembro en el Instituto sería el de haber cumplido los requisitos de aprendizaje mínimos establecidos por el Consejo. Por consiguiente, los miembros que solicitan una carta de buena reputación del Instituto y que no han cumplido las horas de aprendizaje mínimas en 2005 deben comprometerse por escrito a subsanar la deficiencia en 2006. El Instituto también ha iniciado una campaña para fomentar entre sus miembros la dedicación al aprendizaje permanente. En el marco de esta campaña se hacen presentaciones en ocasión de las distintas actividades del Instituto y se publican artículos en la revista bimensual del ICPAK que destacan la importancia de fomentar una actitud positiva hacia el aprendizaje permanente.

74. El ICPAK también ha proporcionado mayor capacitación y apoyo a los usuarios para que sus miembros conozcan a fondo las normas y las puedan aplicar sin dificultad. Sin embargo, ha tenido dificultades para encontrar especialistas competentes y al mismo tiempo asegurar que las sesiones de formación sean asequibles a todos. Por ejemplo, en 2005 el ICPAK puso en marcha una serie de sesiones de formación sobre garantía de calidad de las auditorías. Estas sesiones, subvencionadas en su mayor parte por el ICPAK, tenían por objeto proporcionar conocimientos básicos sobre las técnicas de auditorías a los profesionales.

75. El propio ICPAK necesita prestar más apoyo técnico a sus miembros, por lo que se ha comprometido a aumentar su capacidad técnica. Sin embargo, el proceso se ve limitado por la falta de recursos. El ICPAK trata de desarrollar distintas guías y modelos de estados financieros para facilitar el conocimiento de las normas. No obstante, el proceso es a veces lento dada la escasez de especialistas que tengan los conocimientos necesarios de las cuestiones y para elaborar guías pormenorizadas y fáciles de entender. Esta es una esfera en que los órganos normativos pueden aprovechar sus recursos colectivos y compartir las guías entre ellos, incluso a nivel regional.

76. En Kenya, la gran mayoría de las empresas pueden considerarse PYMES. Están principalmente administradas o controladas por sus propietarios y los estados financieros que preparan están destinados en general a los bancos y autoridades impositivas. En la mayoría de los casos, carecen de una función de finanzas bien desarrollada y no emplean a contadores calificados por falta de recursos. Puesto que están administradas por sus propietarios, las PYMES no están motivadas para cumplir los requisitos de presentación de informes previstos en las NIIF. Cuanto más complejas sean las normas menos probable será que las PYMES las comprendan y más alto será el grado de incumplimiento. Debería acelerarse el proyecto de la Junta Internacional de Normas de Contabilidad sobre presentación de informes de las PYMES. Sin embargo, debe tomarse debidamente en cuenta el hecho de que la definición de las PYMES es diferente en los países desarrollados y en los países en desarrollo, por lo que tal vez sea necesario un conjunto muy simplificado de normas para las PYMES de los países en desarrollo.

77. Para que puedan modificarse las normas es necesario que los institutos tengan una mayor participación en su formulación. Esto tal vez no sea posible a escala individual, pero puede llevarse a cabo mediante órganos regionales, como la Federación de Contadores de África oriental, central y meridional (ECSAFA) en el caso de los países africanos. El aumento de la participación haría posible prever los problemas de aplicación antes de que las normas se aprueben. De hecho, sería necesaria la participación, en todas las etapas del proceso de

formulación de normas, de las autoridades reguladoras cuando las normas propuestas tengan repercusiones en los sectores que regulan. Sin embargo, esto no será fácil dadas las limitaciones que enfrentan las propias autoridades reguladoras y el hecho de que no cuentan con personal que tenga la experiencia necesaria para comprender las normas de presentación de informes.

## V. CONCLUSIÓN

78. Es fundamental para el desarrollo económico contar con un sistema de información financiera respaldado por normas de alta calidad, como las NIIF y las NIC. El aumento de la globalización subraya la importancia de un marco común de informes financieros sustentado por sólidas normas de información financiera mundialmente aceptadas. Sin embargo, seguirá siendo problemática la aplicación de esas normas, tal como demuestra el hecho de que incluso siete años después de la adopción de las NIIF y NIC en Kenya, los grados de cumplimiento siguen siendo bastante bajos entre las empresas de ese país.

79. Se necesita un enfoque de vertientes múltiples para promover la adopción de normas internacionales de información y auditoría. Su objetivo debería ser la simplificación de las propias normas y la creación de una plataforma estable o la fijación de un período durante el cual no se dicten nuevas normas hasta que se conozcan minuciosamente las que están en vigor. Deben reconocerse las diversas necesidades de información de las distintas categorías de empresas, en particular las PYMES. Para alentar el cumplimiento en el ámbito de esas empresas, se precisa un conjunto de normas sumamente simplificadas. En las economías en desarrollo, la mayor parte de las interacciones de la población con la economía tiene lugar dentro de las microempresas y las empresas pequeñas. Si se reconoce la importancia que tiene en ese ámbito, una buena información financiera aunque se basa en normas simplificadas, si bien de alta calidad, el impacto que ello tenga se traducirá en un efecto en cascada para el resto de la economía.

80. Es necesario prestar atención al aspecto educacional ya que facilita a los encargados de preparar los informes y a los auditores las herramientas que precisan para comprender el proceso de los informes financieros, y su participación en él, utilizando las NIIF y NIC. En este caso, el proceso educacional debe comprender las fases anterior y posterior de la habilitación como contador. Los contadores deben repasar y aumentar sus conocimientos permanentemente para estar actualizados. A ese respecto, es necesario fortalecer los órganos profesionales para que sus miembros sigan siendo competentes y estén decididos a adoptar y cumplir las normas internacionales de información.

81. En resumen, los interesados en la aplicación de las NIIF deben llevar adelante una tarea sin tregua, por más que las dificultades parezcan insuperables.

-----