

INNOVAR. Revista de Ciencias Administrativas y Sociales  
Universidad Nacional de Colombia  
revinnova\_bog@unal.edu.co  
ISSN (Versión impresa): 0121-5051  
COLOMBIA

2002  
Ernesto Sierra González  
EL NUEVO PERIODO DE LA NORMALIZACIÓN INTERNACIONAL CONTABLE Y  
SUS IMPLICACIONES EN COLOMBIA  
*INNOVAR. Revista de Ciencias Administrativas y Sociales*, enero-junio, número 019  
Universidad Nacional de Colombia  
Bogotá, Colombia  
pp. 89-107

Red de Revistas Científicas de América Latina y el Caribe, España y Portugal

---

Universidad Autónoma del Estado de México

<http://redalyc.uaemex.mx>



# El nuevo periodo de la Normalización Internacional Contable y sus implicaciones en Colombia\*

Ernesto Sierra González\*\*

## Resumen

La preponderancia de la vertiente financiera del capital en la actual dinámica de la globalización se viene caracterizando por una profunda desregulación de los mercados de capitales con el objeto de garantizar su libre movilidad. Para conseguir que los recursos financieros circulen se requiere de información transparente y homogénea. En tal sentido, la actual discusión internacional sobre las Normas Internacionales de Contabilidad y la tendencia mundial de su incorporación, son necesarias en el contexto colombiano, a fin de discernir la conveniencia –o no– de dicha decisión, y el marco de cosas en el que, eventualmente, debería acogerse tal normativa; tales opciones son abordadas en el presente artículo.

## Palabras clave

Contabilidad Internacional, Armonización Contable, Normas Internacionales de Contabilidad, Regulación Contable.

## Introducción

Las presiones y transformaciones que la globalización conlleva para los aparatos políticos, jurídicos, culturales y económicos de los estados nacionales, implican rupturas con los procesos que le antecedían. La preponderancia de la vertiente financiera del capital en la actual dinámica de la globalización se viene caracterizando por una profunda desregulación de los mercados de capitales con la intención de garantizar su libre movilidad. Para conseguir que los recursos financieros circulen, se requiere de información transparente y homogénea, en tal sentido, la actual discusión internacional sobre las Normas Internacionales de Contabilidad, y la tendencia

mundial de su incorporación, precisa realizarse en el contexto colombiano.

Las implicaciones de la normalización contable, entendida en sus etapas de regulación, armonización y planificación, es uno de los temas más significativos para el desarrollo económico y social, aun cuando en nuestro contexto no tenga una gran notoriedad y la dedicación a trabajar sobre estos temas sea mínima. Como se ha vuelto costumbre, las discusiones sobre los tópicos de política económica y social se producen, generalmente, sin conciencia histórica. Pero para poder discernir el tema propuesto en este documento, la normalización contable internacional y su incidencia en Colombia, es necesario acudir a la historia sobre los organismos reguladores en materia contable a nivel internacional, ya que los procesos que consolidan el actual auge del capital financiero tienen profundas implicaciones con tal tema. También la historia da cuenta de la conformación de los ordenamientos jurídicos nacionales y permite confrontar las lógicas que han enmarcado a la contabilidad en Colombia. Además de esto, el trabajo acoge una configura-

\* Este artículo es resultado de la investigación, reflexión y análisis del autor. Se recibió en agosto y se aceptó en septiembre del presente año.

\*\* Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad Complutense de Madrid. Contador Público, Universidad Nacional de Colombia. Profesor de la Facultad de Ciencias Económicas de la misma institución. Coordinador de la Carrera de Contaduría Pública, Universidad Nacional de Colombia.



ción integral de la contabilidad y se soporta en la perspectiva sistémica para su entendimiento, análisis, interpretación y clasificación internacional.

El problema se puede analizar bajo dos grandes aspectos:

- A partir del abordaje de los elementos básicos de orden teórico y práctico para hablar de normalización contable; la aproximación al significado de la regulación contable internacional; donde se revisa la discusión teórica de la emisión normativa a lo largo del siglo XX; la observación de los componentes discursivos fundamentales de la armonización contable internacional; y la discusión del concepto y tendencias de la planificación contable.
- A la luz de la presentación de los orígenes y perspectivas de las Normas Internacionales de Contabilidad, la naturaleza y evolución histórica de los organismos reguladores internacionales, tanto públicos como privados, y las actuales tendencias regulativas de orden "global", para desembocar en el caso latinoamericano y particularmente en el colombiano. Por ello, este aparte está conformado por una descripción de los organismos reguladores internacionales y sus orígenes, un análisis de la aparición y estado actual de las NIC's (Normas Internacionales de Contabilidad) y los elementos históricos que las configuran, una presentación de las tendencias de la regulación contable en Europa y Latinoamérica, la normativa contable en Colombia, las normas internacionales versus la normativa colombiana, los elementos que permitirían hablar de una normalización internacional en Colombia y finalmente, a manera de conclusión, una visión prospectiva de la normativa contable colombiana.

### Aspectos conceptuales generales de la normalización contable

En la segunda mitad de la década de los ochenta, comienza la etapa de normalización en Colombia. Inicialmente se presentará un estudio conceptual sobre la utilización de los términos *normalización*, *planificación*, *armonización*, *estandarización*, entre otros, siguiendo a tratadistas y profesionales de la contabilidad; es indispensable clarificar la diferencia entre estos conceptos debido a que existen aspectos que permiten incluso calificar las estrategias como ideas opuestas: así, la búsqueda de diferencias entre los conceptos de armonización y normalización contable,

reviste especial importancia en el contexto de globalización del mercado mundial e internacionalización de las economías nacionales, así como en los procesos de regionalización que se construyen en espacios geoeconómicos delimitados por el mercado o las inversiones internacionales.

Lo que la normalización pretende es la uniformidad entre los sistemas contables, buscando consenso profesional sobre normas más o menos refrendadas por el uso posterior. Siguiendo a Sierra G. *"la normalización contable es el proceso de emisión de principios y normas reguladoras de la práctica contable, que tiene como objetivo garantizar que la información proporcionada por la contabilidad sea entendida correctamente y se ajuste a las necesidades de sus usuarios, reuniendo las características que la hacen útil para la adopción de decisiones de asignación de recursos y, en definitiva, presentando una imagen veraz de la situación económico-financiera y de resultados de la empresa"*<sup>1</sup>.

Por otra parte, Sánchez Arroyo argumenta que la normalización trata de *"crear las bases necesarias para que la información que figure en los estados contables que emiten las empresas sea homogénea, que tenga la misma estructura formal y que se sustente en la aplicación de principios contables comunes; todo ello con la finalidad de que pueda ser interpretada y analizada por terceros"*<sup>2</sup>.

La normalización obedece a dos iniciativas: una de carácter profesional de origen privado y otra de carácter público; en la primera de ellas, el proceso de normalización no tiene carácter obligatorio pues sus emisores carecen de poder legislativo; aún así, gracias al consenso de las organizaciones profesionales, se logra la formulación de un marco general del proceso, que es implementado y respaldado por quienes se desenvuelven en el ejercicio profesional.

Ahora bien, desde la iniciativa pública la normalización se instaure mediante leyes de obligatorio cumplimiento, labor exclusiva de autoridades políticas o de la administración pública. No obstante, normalmente se recurre a acciones para delegar en las organizaciones profesionales asuntos consultivos que tengan en cuenta los intereses de la profesión.

<sup>1</sup> Sierra, Guillermo. *et al.* Fundamentos de Contabilidad Financiera. Madrid, Prentice Hall, 2000. p. 42.

<sup>2</sup> Sánchez, Arroyo Gil. Análisis en interpretación de la información contable. Madrid, Ediciones Pirámide - Grupo Anaya S.A., 2001. p. 127.

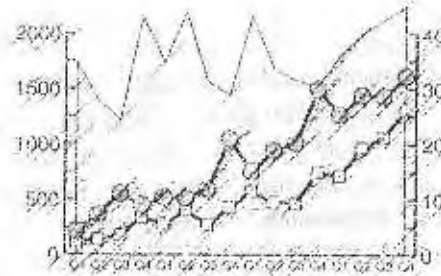


La normalización contable puede concebirse de manera flexible, derivada de una norma superior genérica complementada por desarrollos inferiores en rango sujetos a modificación y adaptación permanente. En este sentido, sería de esperarse que la norma promulgada

por organismos privados fuera más flexible y respondiera de manera más inmediata a las transformaciones económicas y sociales de los negocios que la normativa de emisión pública; sin embargo, la evidencia empírica al respecto aún está por confirmarlo. Son diversas las preocupaciones y objetivos que pueden orientar a las autoridades a definir la regulación en aspectos de fondo<sup>3</sup>, de presentación formal del proceso de elaboración de la información financiera, o modelos mixtos que cubran ambas opciones, sin embargo, es posible que ello no resulte fácilmente asimilable por las entidades y profesionales a quienes va dirigida.

El fenómeno de la unificación de criterios, conceptos y normas que pueda darse en el ámbito nacional, regional o mundial, desde la expedición de la normativa a nivel privado o público, es decir, el ámbito del proceso normalizador ha venido estudiándose de acuerdo con la terminología propio de las vertientes, principalmente anglosajona y continental europea<sup>4</sup>.

También es necesario insistir que como señala Brunet<sup>5</sup>, no se puede reducir un proceso de normalización contable a algunos aspectos regulados por una ordenación promulgada por el Estado o planificación. En efecto, siguiendo a Urias Valiente<sup>6</sup>, la diferencia radica en el modelo contable, pues el fenómeno corresponde con dos momentos: la planificación contable, como un problema económico de decisión consiste en adoptar un modelo en función al equilibrio entre necesidades y medios, mientras la normaliza-



ción es el proceso de emisión del conjunto de normas y principios en que se debe basar el modelo contable de la organización para conseguir la homogeneidad que permita la comparación temporal y espacial. La normalización es el todo, la planificación es una parte. La primera busca regla-

mentar el campo de actuación mientras la segunda se reduce a la emisión de planes de cuentas y reglas para la práctica de la contabilidad: financiera, gubernamental, bancaria y demás. Lo general contiene lo específico que no es único ni exclusivo.

Otros autores prefieren hablar de una teoría de la normalización contable como un proceso de tres etapas: planificación, regulación y armonización internacional, no excluyentes, precisando el contenido y actividades principales que abarca cada proceso. Estas etapas son secuenciales y determinantes en la emisión de normas homogéneas para la generación de información contable y la adopción de decisiones de cara al desarrollo organizacional, económico y social de las naciones, constituyendo el producto de análisis que conectan de manera interdependiente los procesos y consecuentes relaciones entre ellos<sup>7</sup>.

Siguiendo a Sánchez Fernández de Valderrama la teoría de la normalización contable abarca el examen de las diferentes escuelas de pensamiento: la anglosajona, la latina, la norteamericana, la continental; cuyo objeto sería armonizar internacionalmente el campo de la contabilidad y de la actuación contable distinguiendo dos variantes fundamentales de estas tendencias. Una está centrada en una concepción totalizante e integradora del proceso contable, definido por el poder político y algunas instancias de la administración pública y de carácter obligatorio, a través de un texto fundamental que contiene los principios y normas contables básicas. Esta tendencia se desarrolla en los países inscritos dentro del modelo continental europeo. La segunda, aplicada en los países del área anglosajona, supone una secuencia continua de elaboración de principios y normas adoptados siguiendo el prestigio de las instituciones que los elaboran.

En el primer caso, el proceso normalizador incluye a todos los sectores del sistema económico o el conjunto de unidades empresariales de un segmento

<sup>3</sup> Por ejemplo: el tipo de información a suministrar, la valoración de las transacciones en las cualidades y requisitos.

<sup>4</sup> Así, en la terminología anglosajona es frecuente el uso del término "uniform systems", en Francia la expresión "plan contable o normalisation comptable" al igual que en Alemania se observa con frecuencia normalización o "Einheitliche Buchform".

<sup>5</sup> Brunet. La normalisation comptable. París, Dunod, p. 8.

<sup>6</sup> Urias, Valiente J. "Introducción a la contabilidad" en: Unidad didáctica de la Universidad de Educación a Distancia, Madrid, Udea, 1980.

<sup>7</sup> En este trabajo adoptaremos esta concepción por considerarla de mayor alcance teórico.



o grupo de países como la Unión Europea. Por su parte, el esfuerzo anglosajón y norteamericano se aplica a nivel microeconómico a través de la regulación de aplicaciones en la contabilidad, cuya característica principal radica en el hecho de ser una regulación de carácter colegiado y parcial de aspectos excesivamente puntuales o formales de la representación contable, los métodos de valoración y medición, entre otros.

### Concepto y significado de la regulación contable internacional

Bajo el criterio de emisión de normas o principios contables, se proyecta un conjunto de aportes que en sus primeros años caracterizaron un enfoque metodológico de tipo inductivo-descriptivo, basados sin lugar a dudas en lo cotidiano de las prácticas de los contadores<sup>8</sup>, siendo ésta la única posibilidad para el organismo regulador de crear una norma haciéndose acreedor al mayor grado de repufación posible. El debate se centraba en dos aspectos fundamentales del concepto en sí: uno referido a la noción de norma habitual, practicada y difundida generalmente y en la cual se basaba la conducta contable. El otro, en el cual la aprobación por el organismo competente le confería el carácter de autorizado, es decir, que la organización determinaba o no su condición de generalmente aceptado.

Actualmente prevalece una metodología teleológica –lógica deóntica– que articula objetivos e instrumentos de la información para satisfacer expectativas de los usuarios de la misma, el fruto del trabajo investigativo ha restado la importancia predominante de la metodología positiva en la emisión normativa. En otro plano, ha sido cuestionada la verdadera aceptación generalizada de los PCGA, gracias a los desarrollos de la investigación, fundamentalmente en el sentido de discernir el nivel de aceptación o de “imposición” de tales principios. Así, Mattessich señala *“no hace mucho tiempo, los contadores públicos firmaban sin reparo sus informes, asegurando que este o aquel estado financiero, reflejaba correctamente la posición financiera de una empresa. Incluso aún cuando hoy en día esa frase se completa añadiendo la conformidad con estándares aceptados, tengo mis serias dudas de si la conciencia del contador que pone su fir-*

*ma bajo tal sentencia permanece hoy tan tranquila como hace veinte años”*<sup>9</sup>.

Como bien señala el profesor Tua Pereda, el nacimiento del término principio contable, se produce en íntima vinculación con la regulación profesional, ya que, desde el momento en que comienzan a emitirse normas destinadas a orientar la práctica y a homogeneizar sus actuaciones, estas reciben el calificativo de “principios”<sup>10</sup>. Luego, con la aparición de los desarrollos normativos construidos a partir de metodologías normativas –lógicas formales– las declaraciones de organismos reguladores en forma de requisitos y características de la información contable, también se incluyen bajo el concepto de principio contable. Además, en el proceso de regulación su aparición está ligado al criterio de “aceptación generalizada”<sup>11</sup>.

El término principio contable comenzó a utilizarse en nuestra disciplina coincidiendo con el auge en la regulación contable en los años que siguieron a la gran depresión. En esta primera etapa, las fuertes turbulencias financieras fruto de la desarticulación entre las orbitas productiva y distributiva; las empresas y la sociedad en general, reclamaron a la contabilidad transformaciones que permitieran recobrar la confianza en los mercados por medio de la transparencia, uniformidad, comparabilidad, entre otras características de la información financiera. En ese momento la respuesta ofrecida por los organismos reguladores estuvo soportada en los PCGA.

En efecto, esta época marca el principio del recorrido que vendría a estructurar la teoría contable y de la prevalencia disciplinar de la contabilidad, en donde son destacados los desarrollos de Paton, *Accounting Theory*, Littelton, *Structure of Accounting Theory*; y Grady, *Inventory of Generally Accepted Principles for Business Enterprises* como las primeras experiencias. Unos años más tarde, Moonitz y Moonitz y Sprouse, evidencian por una vía metodológica distinta –de carácter deductivo– la fertilidad de las estructuras con-

<sup>8</sup> A este respecto vale la pena remitirse a los primeros intentos de estructuración de una teoría de la contabilidad financiera soportada en la vigencia de la normatividad y realizados por Heatfield, Sanders y otros alrededor de 1938.

<sup>9</sup> Mattessich, R. *Some thoughts on the Epistemology of Accounting*. Vancouver (Canadá), University of British Columbia, 1970. p. 48.

<sup>10</sup> Ampliar en: Tua Pereda, J. “Significado y funcionamiento conceptual de los principios contables” en: *Revista Técnica del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España*, N°9. 1.984. pp. 4-16.

<sup>11</sup> Tua Pereda, J. *Principios y normas de Contabilidad Historia, Metodología y Entorno de la Regulación contable*. Madrid, Instituto de Planificación Contable Ministerio de Hacienda, 1983.



tables para avanzar en los métodos de valoración y medición más acordes con los contextos económicos y con la realidad misma de las organizaciones, en este sentido los desarrollos fundaron nuevas metodologías para la determinación de la utilidad y de la rentabilidad de los negocios, pilar fundamental en la dinámica de la inversión y el financiamiento. Sus implicaciones en la emisión normativa, hicieron transitar de criterios de *costo histórico* a los de *costo histórico ajustado* y a la representación de los impactos en el aumento de los niveles de precios.

Al mismo tiempo, se da el germen de desarrollo de la metodología de carácter teleológico – hoy vigente – hacia 1957, con el trabajo de Richard Mattessich, donde se hace una formulación semi-axiomática, semi-ántica del sistema contable, que a la vez introdujo el proceso formalizador con una serie de conceptos y estructuras matemáticas que aún están en desarrollo. Los aportes en este sentido por parte de Ijiri y de Belkaoui son significativos. Con esto, la atracción por el término principio contable, inicialmente en los Estados Unidos, al comienzo de la década de los sesenta, fue evidente. Además que ello estaba a tono con un nuevo impulso formalizador de las ciencias sociales acaecido en esos años a nivel mundial<sup>12</sup>.

Con ello, los principios – entendidos ahora como principios básicos de la teoría y la práctica contables, y posteriormente como macroreglas básicas –, fueron llamados a elevar el rango científico de la contabilidad, a formalizar el acervo de conocimientos contables y a sustentar, en un marco racionalizado, a la regulación contable<sup>13</sup>.

Los principios contables, interesan como aglutinantes y homogenizadores, en el sentido de que posibilitan estructurar una explicación lógica de los fundamentos disciplinares, aproximándose y dirigiéndose de manera económica y jurídica hacia la conformación de un marco de referencia coherente, que determina tanto la práctica actual como las emisiones normativas futuras. De acuerdo con ello, Urias Valiente define como principio aquello que *"hace posible lograr los objetivos generales de la información finan-*

*ciera, esos principios son los que sustentan los distintos criterios o normas"*<sup>14</sup>. Tal definición y sus consecuencias están en concordancia con el objetivo general de la contabilidad financiera, que es la de mayor vigencia histórica: la elaboración de información económico-financiera sobre la situación patrimonial y los resultados de la empresa, para que sea útil a los agentes interesados en ésta, en la toma de decisiones. Para el profesor Barrantes *"la contabilidad financiera se rige por la normalización contable, de proyección macro-económica, fruto, a su vez, de aplicar principios de contabilidad de aceptación general"*<sup>15</sup>.

De este modo, la regulación juega un papel preponderante en el proceso de normalización abanderado a nivel internacional por entidades de carácter público o privado que tienen su influencia en los diferentes países de acuerdo con los modelos contables adoptados por cada uno de ellos, cuestión tratada con detenimiento en el siguiente apartado.

### Concepto y significado de la armonización contable internacional

La armonización según Laínez (1997), propone un proceso de conciliación de diferentes puntos de vista respecto de las diferentes prácticas contables existentes. Así, procesos como la internacionalización de la economía están impulsando y reclamando con mucha fuerza transformaciones de orden técnico y teórico, que dinamizan el progreso contable, situando nuestra disciplina en el núcleo de la información económica internacional. La vocación internacional de la contabilidad en el marco de la economía o de las grandes áreas económicas, tiene un campo ingente de trabajo investigativo y de realizaciones futuras.

El ámbito geográfico distingue la armonización regional de la mundial. Es así como entre 1950 y 1975, predomina la regulación profesional de ámbito regional<sup>16</sup>, y paralelamente se consolida el intento más sólido y fértil de regulación pública gestado desde la CEE

<sup>12</sup> Para mayor información al respecto, consultar Mallo, Carlos. Contabilidad Analítica. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas – Ministerio de Economía y Hacienda de España. 1992. Capítulo 1.

<sup>13</sup> Tua Pereda, J. "El plan general de contabilidad y los principios contables" en: Comentarios sobre el nuevo plan general de contabilidad. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Icac. Madrid, 1992. pp. 139-140.

<sup>14</sup> Urias, Valiente. Auditoría Financiera. Madrid, Tebar Flores. pp. 21-22.

<sup>15</sup> Barrantes, Barrantes, A. Auditoría Operativa. Madrid, Marcial Pons, 1.997. p. 245.

<sup>16</sup> Organizaciones como la Unión Europea de Expertos Contables ya desaparecida, convertida en la Federación de Expertos Contable Europeos, el AISG también desaparecido o las Conferencias Interamericanas de Contabilidad que al final de dicho periodo, dieron lugar a la Asociación Interamericana de Contabilidad, AIC.



actualmente UE, en su tarea de homogenización de la información financiera de sus Estados miembros.

En la década de los setenta, las organizaciones regionales ceden su predominio a la regulación profesional de ámbito mundial, coordinada entre la armonización de la información financiera y la auditoría a través de la IASC y la IFAC, trabajo complementado con otras áreas del desempeño profesional. La característica básica de la regulación privada o profesional, persiste en estas instituciones conformadas por asociaciones internacionales de contables con el objetivo genérico de coordinar la profesión y elaborar unas normas de alcance internacional.

Es un hecho que este proceso armonizador de normas y reglas de contabilidad a través de enfoques positivos y normativos, pretende lograr una base lógica-racional que unifique criterios normativos y haga posible la anhelada comparabilidad internacional de los diferentes modelos y sistemas contables de los países. La experiencia más significativa y que constituye ejemplo por antonomasia, es la mencionada Unión Europea, que en la medida en que se fortaleció y se hizo compleja, esto es, en tanto se incorporaron un mayor número de países miembros, comenzó a sugerir problemas derivados de tal crecimiento que debieron ser resueltos.

Quizá la pretendida facilidad de controlar las diferencias entre los sistemas contables no resultó tan clara cuando hubo que adaptarse a las directivas que la Comunidad promulgó para los países miembros; es más, fue evidente que en algunos países los principios y normas contables se encontraban en un nivel mayor de desarrollo que las normas comunitarias. A este respecto vale la pena anotar que dentro de las últimas disposiciones de la Unión Europea, surgidas de estudios realizados desde 1998 por parte de los principales organismos reguladores a escala internacional, se plantea la necesidad de conseguir la convergencia entre las medidas legislativas de la Unión y las Normas Internacionales de Contabilidad aceptadas en el caso de las sociedades que cotizan en bolsa.

En efecto, la UE ha reiterado explícitamente su pretensión de mantener su ordenamiento jurídico, por lo cual entre otras cosas, ha puesto en marcha un Comité Regulador de la Contabilidad, que está "en-

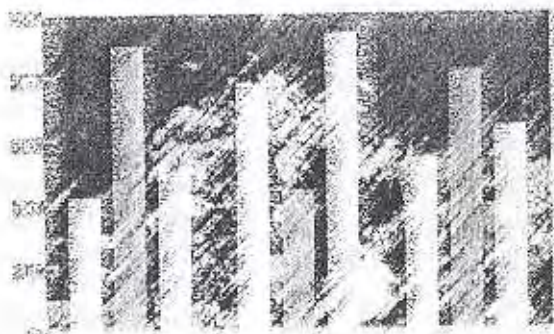
*cargado de verificar la compatibilidad de las NICs con las directivas comunitarias, de determinar cuales de tales normas en su conjunto o en partes concretas de las mismas resultan aplicables, y de sugerir cuando ello proceda, interpretaciones y comentarios para su aplicación*"<sup>17</sup>.

De este modo, vemos cómo los avances de la normalización contable europea y la permanente ampliación de su radio de influencia sobre otros países, está siendo seriamente cuestionada en cuanto a la dificultad de sus miembros a Normas ANICS; sin embargo, el objetivo de la mayor comparabilidad posible en una Europa de una treintena de países en un futuro no lejano, podría ser lo rescatable del asunto; no sin razón, autores españoles han señalado el estancamiento del proceso y las dificultades por las que ha atravesado, debido a los inconvenientes de los propios organismos encargados de tal misión<sup>18</sup>.

organismos encargados de tal misión<sup>18</sup>.

Las diferentes interrelaciones de los sistemas productivos, los procesos de integración de última generación, el sentido político amplio de la desregulación y la flexibilización general de los diferentes mercados, forman parte

de un mismo contexto que pretende esquematizar las políticas económicas bajo un marco de homogenización que se expresa a través de la extensión de una normalización contable común a los diferentes sistemas económicos, trascendiendo inclusive las mismas fronteras nacionales, aparece entonces aquí la llamada "globalización contable" la cual tiene una estrecha sincronía con las transformaciones de la producción, y paralelamente, con el desarrollo de una normativa internacional.



<sup>17</sup> Para un estudio más detenido del papel y actuaciones de este comité, puede consultarse Toa Pereda, Jorge. "España y las NIC ¿una nueva reforma de nuestro ordenamiento?" en: Revista Aeca, No. 54. Enero - Abril, 2001.

<sup>18</sup> Ampliar en Rodríguez, Lago J. El Análisis de Estados Financieros desde una perspectiva Internacional. Sevilla, V Encuentro de profesores universitarios de Contabilidad, mayo 27 al 29 de 1993. Socías, Salvá, A. "La Normalización Contable Europea, pasado, presente y futuro en: Revista Técnica Contable Año XLIX, Núm. 580. También, "Clasificación de las diferencias en la Normalización contable Europea". Comunicación publicada en: Técnica Contable. Febrero de 1990. pp. 77-84, 96.



El proceso de internacionalización tiene significado sólo si somete a prueba los conceptos y prácticas contables de acuerdo con las circunstancias económicas de los diversos contextos implicados. En palabras de Tua Pereda, "bajo esta óptica la regulación trasciende el ámbito estrictamente contable para insertarse en un marco mucho más amplio: el de la política social y económica"<sup>19</sup>. Comprender la contabilidad en ese contexto significa apreciarla en diferentes ambientes y modelos de desarrollo, y verla como instrumento de política económica y social producto de la evolución científica del conocimiento.

No obstante, la contabilidad como núcleo de la información económica global, debe reunir algunos requisitos esenciales como la comparabilidad, razón por la cual se han centrado en este aspecto los desarrollos investigativos más recientes, ya que la actual ausencia de dicho requisito ha venido señalando el avance o estancamiento del proceso de internacionalización e integración económica, cuyos efectos negativos son fácilmente comprensibles. A la par se configura una preocupación de las organizaciones gubernamentales o profesionales por la regulación de la información financiera a nivel internacional a través de normas y pronunciamientos, cuya utilidad se refleja en la empresa, en la profesión contable y en la academia, que también progresa de manera significativa.

Un fenómeno concomitante de esta situación radica en la complejidad e insuficiencia para garantizar una información contable equivalente y equiparable, que se centra en el problema de la tendencia de los elementos sociológicos que condicionan la aceptación de las ideas normalizadoras en el mundo. En efecto, las tradiciones y pensamientos que dan su identidad contable a estos países presenta resistencia; en el mismo sentido, las diversas naturalezas de las condiciones contextuales de cada uno de los países, en tanto su grado de desarrollo económico y social, su estado de industrialización, sus niveles y estructuras educativas, entre otros factores, son una de las mayores dificultades a la hora de una homogenización en los niveles que reclama la globalización; aún así, los desarrollos científicos y técnicos hasta ahora presentes en tales contextos continúan en estudio e investigación permanente.

<sup>19</sup> Tua Pereda, J. "En torno a la docencia de la contabilidad. Una reflexión personal" en: Revista Técnica Contable N° 557. Presentado al Primer Foro Internacional de la Contaduría Pública. Bogotá, Confederación de Asociaciones de Contadores Públicos de Colombia, 1995.

## Concepto y significado de la planificación contable internacional

La tendencia normalizadora a través del diseño de planes de cuentas, planes contables o planes de contabilidad se conoce como *proceso de planificación contable*. Este instrumento normalizador pretende incluir todas las pautas básicas aplicables a la elaboración y presentación de la información contable de manera formal, pues aborda problemas relativos a la estructura de los estados financieros y a los respectivos asientos que han de figurar en la contabilidad. Sin embargo, ocurre un detrimento de las cuestiones de fondo, que ha de complementarse necesariamente con otra normativa que cubra con amplitud temas relativos a la información a proporcionar en cada caso y a su adecuada cuantificación e imputación; en otras palabras, implementar procesos de regulación contable.

A pesar de su similitud los conceptos *plan* y *planificación* no pueden homologarse. La planificación pretende desde el punto de vista doctrinal y metodológico, mejorar progresivamente el nivel medio del conocimiento contable, haciéndolo efectivo de manera práctica a través del diseño de planes generales o de planes de adaptación específica del sector privado-financiero, de comercio, de cooperativas, entre otros-y público-hospitalario, empresas industriales y comerciales del Estado y demás-haciendo tangible dicha exigencia. Así, siguiendo al profesor Lara J.A., la planificación contable constituye "un conjunto coordinado de investigaciones, proposiciones y actuaciones cuyo objetivo es mejorar la doctrina contable y significación de los estados contables, desde el punto de vista de su aplicación económica social tanto a nivel micro como macro"<sup>20</sup>.

El primer antecedente que se puede considerar como origen de los planes contables, es la clasificación de *Guilbault (1865)* basada en la función económica de la empresa. Años más tarde, cuando la preocupación se centró en la problemática económica de la empresa, el profesor alemán Schmalenbach aporta su famoso "Der Kontenrahmen" en 1937 al conside-

<sup>20</sup> Los principales temas en que continuamente debe avanzar la planificación contable serían: terminología y conceptos básicos, criterios de clasificación de los hechos, métodos de registro y de evaluación, formas de representación contable, uso y comunicación de la información contable, procesos de consolidación, principios contables. Citado por Lara, J. A. "Normalización y planificación contable" en: Revista Innovar N° 2, 1992, p. 39.



rar como base clasificadora la formación del valor en la empresa, esto es, la circulación económica que se producía dentro de la misma. Otros planes de cuentas de especial significación son el Plan Contable Internacional de Mommén, 1953; el Plan Contable Francés de 1947, reformado en 1957 y revisado en 1982; el Plan Contable Portugués de 1975; el Plan Contable de la OCAM; el Proyecto de Plan Contable de la Federación Europea de Analistas Financieros de 1973, entre otros<sup>21</sup>.

Cuando el ingrediente económico prevalece sobre el legalista, se hace evidente la necesidad de canalizar la información contable a través de modelos que garanticen la cobertura de objetivos coherentes con la política empresarial futura<sup>22</sup>. De modo que, la adopción de planes generales de contabilidad resulta benéfica para el mercado de capitales y el sector financiero. Los empresarios podrán participar en el mercado internacional de capitales, en busca de fuentes de financiación; estimulando así la inversión extranjera y otro tipo de operaciones. En síntesis, la economía, contará con más acertados diagnósticos y evaluaciones de la realidad económica y apoyará su actuación en datos más homogéneos para la planeación macroeconómica. Desde el punto de vista formal *"un plan de cuentas es un conjunto que contiene los subconjuntos de todas las pruebas que son necesarias para representar la realidad de una unidad económica típica, empresa privada o ente público, y su estructura en la contabilidad actual adopta una forma arborescente de un número de niveles o de grados de desglose"*<sup>23</sup>.

### Organismos reguladores y desarrollos recientes de la normativa internacional

Los esfuerzos para la creación de una normativa internacional no son asunto nuevo, en efecto, en 1904 se realizó el primer Congreso de Contabilidad Internacional en San Luis; el segundo tuvo lugar en Amsterdam en 1926 y el tercero en Nueva York en 1927: des-

de esta fecha encuentros similares se han celebrado regularmente con intervalos de cinco años. En el séptimo Congreso de 1957, se planteó la idea de la homogenización institucionalizada a través de una organización apoyada por el mayor número de países. Fue gracias a esta iniciativa que en la década de los sesenta el esfuerzo más serio para desarrollar un conjunto "armonizado" de contabilidad internacional se cristalizaría con la fundación del Centro de Investigación y Educación para la Contabilidad Internacional (*Universidad de Illinois 1962*)<sup>24</sup>.

Un nuevo empuje al proceso sucede en 1967 cuando se celebró el Noveno Congreso en París, el cual creó un grupo de trabajo con una secretaría permanente a fin de coordinar esfuerzos para una mejor armonización internacional de la contabilidad. Del grupo de trabajo creado allí surge el Comité Internacional para la Coordinación de la Profesión Contable, ICCAP -International Coordination Committee for the Accountancy Profession- que fue ratificado y aprobado en el décimo Congreso, celebrado en Sidney en 1972.

El establecimiento del ICCAP tenía como propósito iniciar, coordinar y guiar los trabajos tendientes al establecimiento de directrices tanto técnicas como éticas y de formación práctica para la profesión contable, así como el reconocimiento mutuo de títulos de capacitación profesional entre los países miembros. Asimismo, buscaba animar y promover el desarrollo de organizaciones regionales con fines comunes y cómo trazar los criterios sobre la estructura y constitución de las mismas<sup>25</sup>.

Para 1973 se crea el IASC *International Accounting Standards Committee*, cuyo antecedente es la Comisión de Normas Contables del ICCAP<sup>26</sup>, el cual logra la autonomía necesaria para la emisión de normas internacionales de contabilidad, dando nacimiento a la

<sup>21</sup> Fernández de Valderrama, J. "Teoría y práctica de la Auditoría. Ciencias de la Dirección. Madrid, 1996. p. 45.

<sup>22</sup> Esta tendencia llevó a implantar desde 1937 planes de cuentas de carácter obligatorio en Alemania para una buena cantidad de empresas. Práctica continuada por otros países continentales europeos como Bélgica, Dinamarca, Francia Noruega, España.

<sup>23</sup> Calafell, A. "El plan general de contabilidad de España: Análisis y perspectivas" en: *Crónica tributaria* N° 3. 1972. p. 141.

<sup>24</sup> El primer número de la revista "The International Journal of Accounting Education and Research" aparece en 1965 como órgano de ejecución de los trabajos realizados por este centro de investigación, relativo a la armonización.

<sup>25</sup> International Federation of Accountants. Normas Internacionales de Auditoría de la Ifac. Ediciones del Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España. p. 16.

<sup>26</sup> Dicha comisión nació en el Congreso Nacional de Contabilidad celebrado en Sydney en 1972, con el doble objetivo de coordinar la profesión contable en el ámbito mundial y de elaborar normas contables de alcance internacional. Para su funcionamiento creó las Comisiones de publicidad, formación, organización, organismos regionales, ética y normas contables. Esta última dio origen al actual IASC.



Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad, IASC. En su conformación participaron organizaciones profesionales de nueve países: Alemania –RFA– Australia, Canadá, Estados Unidos, Francia, Holanda, México, Reino Unido e Irlanda.

El nacimiento de este organismo se da en el momento en el que se estima agotado el modelo del “Estado de Bienestar”, en el mundo anglosajón, para dar inicio a la política económica que regiría el último tercio del siglo XX y comienzos del XXI, la libertad de mercados conocida comúnmente como neoliberalismo. En los años ochenta se comienza a consolidar y estructurar esta política: en el que el binomio Reagan–Thatcher consigue cambiar las hegemonías culturales de Occidente. Desde entonces, desaparecieron todas las otras formas alternativas como si hubiera una sola manera de globalización: la de ellos<sup>27</sup>. Es decir, la globalización con el predominio del capital financiero, que mediante la “financiarización” de las economías se apodera de todas las actividades rentables del Estado y del sector productivo de punta dejando a las economías menos competitivas en condiciones desfavorables. Es así como las economías latinoamericanas han sido duramente golpeadas en sus sistemas productivos, generando crisis profundas nunca antes ocurridas en su historia económica. En este marco de la globalización financiera, y dado que lo más determinante de los procesos es el libre flujo de capitales financieros, se requiere de unas reglas de juego homogéneas para la construcción de la información financiera, lo que da origen a organizaciones como el IASC; que se define como una entidad independiente, perteneciente al sector privado, que tiene como propósito conseguir la uniformidad en los principios de contabilidad utilizados en las organizaciones empresariales para su información financiera en todo el mundo<sup>28</sup>.

Ya para 1975 aparece el prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad –NIC No. 1– referente a la información sobre prácticas contables; para el año de 1977 se realiza la primera revisión al acuerdo y la constitución del organismo, desapareciendo las calidades de miembro asociado y miembro fundador, en tanto esta discriminación no guardaba consecuencia con el propósito de influir a través de la emisión de

normas en gran parte de los países del mundo. Para 1981, IASC, amplía su radio de acción estableciendo un Grupo Consultivo Internacional, que se conformó por organizaciones de elaboradores y usuarios de estados financieros, bolsas de valores y reguladores de los mercados de valores, así como por representantes u observadores de agencias de desarrollo, organizaciones reguladoras contables y organizaciones intergubernamentales<sup>29</sup>.

En el año de 1987 se produce la liberación de los mercados financieros en la “City de Londres” siendo otra fecha importante para la trayectoria regulativa, pues se incorpora losco –Asociación Internacional de Comisiones de Valores– al grupo consultivo del IASC.

Losco agrupa a las entidades reguladoras de las bolsas de valores más importantes del mundo, y conjuntamente con IASC, crean un Comité de Comparabilidad para establecer un núcleo de normas contables conjuntas dando como resultado, años más adelante la publicación del Exposure Draft ED 32 *Comparabilidad de los Estados Financieros* que tuvo como propósito la eliminación de más de un tratamiento contable para las transacciones y hechos contables, como se venía efectuando por las Normas Internacionales de Contabilidad.

Para 1995 se acuerda, entre las dos organizaciones, completar un núcleo básico de normas contables –*core standard*– que estarían listas para 1999, año en el cual se aprueba la NIC 39, “sobre instrumentos financieros: reconocimiento y valoración”, conciliando así una fuerte discusión sobre los criterios de medición y reconocimiento de los instrumentos financieros. Para mayo de 2000 la losco recomendó a sus miembros que las empresas que cotizan en bolsa publicasen su información financiera de acuerdo con la NIC 30; con este gesto la Comisión Nacional de Mercados de Valores aceptó todas las NIC con algunas excepciones (NIC 15, 26 y 40). Con la aceptación de las NIC’S por parte de losco, se inicia el proceso de estandarización de las normas internacionales de contabilidad por parte del sector financiero mundial cuyo marco de acción son los mercados financieros internacionales.

En el año 2001 y una vez aceptadas las NICs por la losco, en el proceso de una completa integración de trabajo de las dos entidades, y con el propósito unánime de fortalecer los mercados de capitales, hecho que hasta el momento parece inexorable, el Inter-

<sup>27</sup> Ramonet, Ignacio. *Lecturas dominicales. Periódico El Tiempo*. Bogotá, domingo 14 de julio de 2002. p. 2.

<sup>28</sup> International Accounting Standards Committee. “Normas Internacionales de Contabilidad”. México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 1999. pp. 37.

<sup>29</sup> International Federation of Accountants. *Op. cit.* p. 26.



national Accounting Standards Committee, IASC, fue reemplazado por el International Accounting Standards Board, IASB. Adicionalmente, la normativa que emitirá la nueva organización recibirá el nombre de International Financial Reporting Standards, IFRS. Es trascendental lo que representa la transformación de la entidad originaria, emisora de la normativa internacional de IASC a IASB, ya que la necesidad de una entidad que centralice la regulación mundial para garantizar la transparencia y uniformidad de la información financiera de las entidades, que inicialmente cotizan en bolsas internacionales, implicando la abolición de todo sistema regulador contable de orden nacional.

Otro organismo de importancia dentro del proceso de normalización es la IFAC, organización sin ánimo de lucro, no gubernamental, no política, de carácter internacional, formada por instituciones profesionales que se rigen por su constitución y por los artículos 60 a 79 del Código Civil Suizo. El propósito fundamental de la IFAC, es la normalización de la auditoría, en su parte técnica, ética y de formación profesional.

La IFAC tiene como objetivo básico desarrollar y potenciar la profesión con el objeto de situarla en condiciones de prestar servicios de alta calidad de interés público. Con el fin de lograr este propósito pretende trabajar por el establecimiento de Normas Internacionales sobre prácticas de auditoría, ética y formación para la profesión contable, estableciendo comités y mediante la cooperación con las organizaciones regionales previstas en su Constitución.

Para el año 2000, la actuación del IASC estuvo dirigida por un Consejo compuesto por trece miembros, quienes además participaron en su conformación –excluyendo a Irlanda– como son la Federación Nórdica de Contadores Públicos, India, Malasia, Japón y Sudáfrica. Los anteriores miembros son nombrados por el Consejo de la IFAC, por un término de dos años y medio, a partir de 1998. El Consejo también cuenta entre sus miembros con representantes del Consejo Internacional de Asociaciones de Inversión, ICIA, de la Federación Suiza de Compañías Industriales Holding y de la Asociación Internacional de Institutos de Ejecutivos Financieros, IAFEI. El organismo representante de la India también incluye representantes de Sri Lanka, y la delegación de Sudáfrica incluye un representante de Zimbabwe. Otros organismos asisten en calidad de observadores, como: representantes de la Unión Europea, del Consejo de Normas de Contabilidad Financiera, FASB, de los Es-

tados Unidos de América, la Organización Internacional de Bolsas de Valores, Iosco y la República Popular China<sup>30</sup>.

Se ha querido describir la representación y el alcance de esta organización Internacional para tener conciencia de su gran influencia a nivel mundial, incluyendo a países que como la República Popular China juega un papel predominante en el mercado internacional. Por ello, está llamada a desempeñar un rol de valiosa importancia en la armonización de la contabilidad a nivel mundial.

### Las normas internacionales de contabilidad, NICs

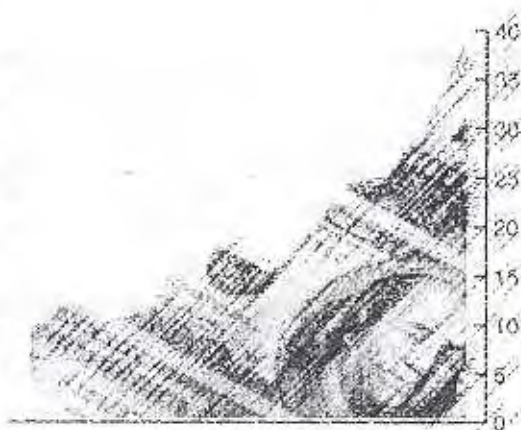
Es de reconocer la labor realizada por las Normas Internacionales de Contabilidad en cuanto a la ayuda que ha prestado a la armonización de la información financiera en el mundo. Por ahora, se puede manifestar que gran parte de las instituciones tanto públicas como privadas, reciben una gran influencia de estas normas y que indudablemente marcan la pauta para hablar un lenguaje financiero común en todo el orbe. La demostración de estos hechos es la vinculación al Comité de cada vez más países y organizaciones de todo tipo, que tienen que ver con el mundo de la información de los negocios y el hecho de que las Normas sirvan de base para la elaboración de normas nacionales, no sólo de países industrializados sino de otros cuya economía emerge en el mundo actual como China, países de Europa Central, Asia, y la antigua Unión Soviética. Hasta el año 2002, son cuarenta y una las normas de contabilidad que ha producido el Comité. La implementación de las NICs a escala internacional ha sido un proceso lento y dispendioso propuesto por el consejo de IASC desde el mismo momento de su creación en el año de 1973.

Son dos los documentos de mayor importancia para el avance de la comparabilidad de los estados financieros a nivel mundial publicados por el IASC, el *Exposure Draft (ED) 32, Comparabilidad de los estados financieros* el cual pretende la eliminación de las múltiples alternativas contables existentes en sus normas y lograr una mejor armonización internacional. El segundo documento fue publicado en 1990 el *Statement of Intent* sobre comparabilidad de los estados financieros, cuyo objetivo era revisar y mejorar

<sup>30</sup> International Accounting Standards Committee. "Normas Internacionales de Contabilidad". *Op. cit.* pp. 19-44.



las NIC's, adaptar los términos técnicos a los del marco conceptual y reelaborar un nuevo formato para la presentación de las normas. La última etapa se refiere a los acuerdos entre la IASC y el IOSCO que comienzan en 1987 cuando se inicia el proyecto de comparabilidad de la normativa de la contabilidad de los diferentes países a nivel mundial. La *International Organization of Securities Commission*, IOSCO, se incorpora al grupo consultivo de las IASC empezando en firme el camino de acuerdos, que se concretarían en 1995, los cuales tuvieron como objetivo el centralizar un conjunto de normas contables con suficiente validez para cotizar en los mercados de valores. Como se mencionó antes, para mayo de 2000 el IOSCO acepta las NICs vigentes, con algunas excepciones con la posibilidad de adoptarlas siempre y cuando se tengan en cuenta condiciones nacionales o regionales.



### La tendencia normativa en Europa

La *IV Directiva (1978)* constituye el instrumento clave de la armonización contable en la Unión Europea. La misma, establece las normas de elaboración y presentación de estados financieros de la mayoría de las sociedades de capital, que tienen su sede en la Unión y define las orientaciones básicas de la *VII Directiva (1983)* sobre derecho de sociedades y cuentas consolidadas.

El objetivo básico de la *cuarta directiva*, es establecer unas condiciones jurídicas mínimas equivalentes en cuanto al alcance de la información financiera a publicar y asegurar la comparabilidad y equivalencia de dicha información contenida en las cuentas anuales<sup>31</sup>. Es de anotar que las dos directivas mencionadas han sido objeto de modificaciones en la medida en que se presentan nuevos acontecimientos y hechos financieros, como la propuesta de modificación de la *IV y VII Directivas* sobre las normas de valoración de las inversiones financieras en los estados financieros consolidados de algunas sociedades en particular, consignadas en el año 2000.

<sup>31</sup> Lainez, Gadea J.A. *Comparabilidad Internacional de la Información financiera. Análisis y Posición de la Normativa Española*. Icac. Madrid. 1993. p. 133.

La internacionalización de la economía y la participación de empresas europeas en la Bolsa de New York, ha mostrado la necesidad creciente de garantizar la coherencia de las normas emitidas por la Comisión Europea y del IASC. En tanto, este es el único organismo cuya finalidad "es establecer un conjunto de normas que sea aceptado en el mercado de capitales de todo el mundo", así lo manifiesta el documento de la Comisión Europea, 95 - 508,

p. 2, *Armonización contable: una nueva estrategia de cara a la armonización internacional* y que fue adoptado en Bruselas el 14 de noviembre de 1995<sup>32</sup>.

En junio de 2000 aparece el documento *La estrategia de la Unión Europea en materia de información financiera: el camino a seguir*, en donde se recomienda, que a partir del año 2005, se exigirá que los estados financieros consolidados de todas las sociedades que pertenezcan a la UE admitidas a cotización en mercados de valores regulados en la Unión, sean presentados de acuerdo con las Normas Internacionales de Contabilidad emanadas del IASB.

Para febrero de 2001 se ha publicado una propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo en donde se supone la concreción jurídica de la estrategia señalada y se recoge en su redacción actual la obligación de introducir de manera obligatoria y en los términos señalados, las normas internacionales de contabilidad para todos los Estados miembros de la Unión<sup>33</sup>. De esta manera la UE ha entrado de lleno en el cumplimiento de esta meta y en la actualidad la problemática surgida por inclusión de las NICs en las diferentes normativas de los Estados de la UE, es motivo de profundo estudio.

<sup>32</sup> Muñoz, Usbiaga A. "Hacia una nueva normalización contable en España. I Jornada de Contabilidad Financiera". *Asepuc. Ponencias y Comunicaciones. Vol. I*. Madrid, Universidad Nacional de Educación a Distancia. Departamento de Economía de la Empresa y Contabilidad, Enero de 1999. p. 83. Para un análisis específico se puede ver: Glaum, M. "Bridging the Gaap: The changing attitude of German Managers towards Anglo-American Accounting Harmonization". En: *Journal of International Financial Management and Accounting. Volume 11, Number 1*. Spring 2000. pp. 23-47.

<sup>33</sup> González, José Antonio. "La reforma de la contabilidad en España" en: *Revista Aeca No. 56*. 2001. p. 34.



## La experiencia latinoamericana en su normativa contable

Los procesos de internacionalización de la economía y de globalización del sistema de mercado, vienen incidiendo en la normativa contable latinoamericana, desde el último tercio del siglo XX. Se observa a través del estudio de los orígenes de las normas, que existen por lo menos tres fuentes inspiradoras de normas nacionales que a su vez responden a distintos estadios de influencia.

Los países de América del Sur, específicamente del Cono Sur, tales como Argentina, Uruguay, Brasil, Bolivia y Chile, muestran una primera etapa de desarrollo normativo a través de los pronunciamientos sobre auditoría y contabilidad en las Conferencias Interamericanas de Contabilidad, principalmente la VII edición celebrada en Mar de Plata Argentina en 1965, en la que se recomendó la adopción de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, Naga's y los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, PCGA. Colombia por primera vez trata de adoptarlos en 1975.

Países como Brasil (1981), Bolivia (1986), Argentina (1987), Colombia (1986) y Uruguay (1990), y en años más recientes Guatemala, Paraguay, Venezuela y Perú desarrollaron su normatividad contable tomando como fuente las Normas Internacionales de Contabilidad, NIC.

México, a través del denominado Instituto Mexicano de Contadores Públicos, desarrolló un camino normativo sustentado en la experiencia norteamericana y ha irradiado su influencia a países como Costa Rica. Estados Unidos también ha incidido principalmente por el AICPA, en Ecuador, Panamá y Puerto Rico.

En años recientes, la globalización de los mercados ha hecho surgir con más fuerza la necesidad de prácticas contables comunes, que logran comunicar información financiera en el mercado internacional, lo que ha permitido constatar un curioso fenómeno: la mayoría de las prácticas contables nacionales en América Latina tienen un mismo origen llamado *Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados*<sup>34</sup>.

En la actualidad podemos observar la falta de equilibrio en el desarrollo de teorías contables con incidencia en la región, que a su vez hagan posible el sur-

gimiento de nuevas prácticas de actuación. Ante este hecho, estos países en desarrollo, se ven forzados a identificar normas o convenciones de otros países o normas internacionales –IASB; AIC; IFAC– que sirvan como modelo para el desarrollo de su propia normatividad contable<sup>35</sup>.

Con este panorama, puede decirse que la regulación experimentada por algunos países latinoamericanos, aún con características preliminares e insuficientes, nos es útil como antecedente para comprender que:

- América Latina es un diverso grupo regional de naciones, en tanto sus niveles de desarrollo son diferentes, y luchan por buscar ubicación en el contexto internacional aceptando en general el intercambio con las experiencias normativas internacionales
- la incidencia de las NICs en latinoamérica, como en el mundo, es progresiva y comienzan a recibir mayor aceptación en la medida en que la globalización financiera es acuciosa
- fueron y son muy importantes los espacios que crean las NICs, como origen de recomendaciones técnicas y centros de debate profesional, específicamente continental

Los países de la región que aún no han incluido plenamente las NICs en su normativa contable, se están preparando a dar paso dentro del debate suscitado y buscando un consenso, como en el caso de Colombia en donde la discusión apenas comienza<sup>36</sup>.

No podíamos finalizar este apartado sin mencionar que la conformación de un mercado interamericano es un propósito futuro de la mayoría de los gobiernos de América Latina. Sus mandatarios reunidos en Miami en 1994, en la conocida Declaración de las Américas, expresan el compromiso de completar las negociaciones pertinentes, en aras de crear una zona de libre

<sup>34</sup> Las razones para ello se pueden identificar en la carencia de recursos y en la precaria investigación realizada.

<sup>35</sup> No existe pronunciamiento oficial distinto del emitido por el grupo de Integración de contabilidad de Mercosur en junio de 1994, con el objeto de establecer el marco jurídico de emisión de los estados contables anuales para los entes económicos que operan en esta área común, respecto del contenido mínimo al nivel de exposición y en concordancia con las normas nacionales vigentes. Ampliar en: Gil Fabra, J. M. Apuntes para comprender el derecho contable del Mercosur. IV Encuentro de Investigación de la Ciencia Contable. Fidesc. Girardot (Colombia), 1995.

<sup>34</sup> La gran influencia de dichos principios se debe al carácter de profunda investigación que sobre contabilidad conllevan estos.



comercio antes del año 2005, agregando además, que antes de finalizar el siglo se deberán lograr progresos concretos. Esta zona de libre comercio creará un mercado aproximado de 800 millones de demandantes y sus ingresos alcanzarán la cifra de los 8.000 mil millones de dólares<sup>37</sup>.

La labor del IASC, genera aspectos positivos para el proceso de armonización contable internacional en cuanto a la consecución de procesos regulativos, participativos, de flexibilidad normativa, de diversidad de oportunidades en los temas regulados, la dirección de la estructura y presentación de sus normas buscando entre otros objetivos, conseguir una claridad expositiva y la implementación de ágiles mecanismos de revisión y actualización.

El enfoque excesivamente descriptivo que le da un tinte pragmático a la disciplina contable, la poca atención en el problema real de los países en desarrollo y el predominio de la doctrina y práctica anglosajona que le da el carácter no consultivo con los gobiernos nacionales y las diferentes modalidades de utilización de las normas internacionales en los diferentes países, pueden señalarse como algunas de sus limitantes<sup>38</sup>.

### La regulación contable en Colombia

En nuestro país, la ruptura con el modelo eminentemente fiscalista se produce con el Decreto 2160 de 1986, sin embargo, existen algunos intentos anteriores en el sector privado donde la regulación aparece estrechamente ligada al esquema jurídico norteamericano. La influencia es notoria si se observa que las primeras propuestas de emisión de normas contables, tenían un parentesco muy peculiar con el desarrollo de las formas de emisión regulativa en Norteamérica.

El intento regulativo de carácter privado a finales de la década del setenta, con los pronunciamientos sobre *Principios y Normas para la presentación de Estados Financieros* (1977), *Estados Financieros Consolidados* (1979) y *Normas de Auditoría* (1982), emitidas por el Comité Nacional de Investigaciones Contables, desvirtuado posteriormente por el Consejo de

Estado, no es sino la validación plena que a inicios de la década de los ochenta no se cuenta con una reglamentación explícita sobre normas de contabilidad en Colombia. Este es un intento de incorporación del modelo anglosajón a la normativa contable colombiana, pero factores específicos como la tradición normativa y nuestro ordenamiento jurídico no permiten legislar a entidades del sector privado, como lo planteaba el mencionado Comité.

La práctica profesional de los contables nacionales para la década de los años setenta estuvo determinada por lo "generalmente aceptado" en Estados Unidos y no por las condiciones socioeconómicas reales del país receptor de tales principios cuya principal crítica resulta de su escaso nivel de aplicabilidad en este medio particular<sup>39</sup>. Pero es razonable para un país como Colombia, en donde por un lado existe un escaso o casi nulo grado de desarrollo generalizado de la investigación contable, y por otro, es casi total la influencia cultural norteamericana en el modelo de enseñanza de la contabilidad.

A pesar de que la teoría de la normalización contable se confunde con las primeras etapas de desarrollo del modelo anglosajón y de sus instituciones—como el caso del Comité Nacional de Investigaciones Contables— es evidente el avance teórico posterior caracterizado por la confluencia de elementos metodológicos de carácter inductivo, deductivo y normativo para la emisión de normas contables.

<sup>39</sup> Varios son los obstáculos que enfrenta el proceso regulador entre los que se citan: la existencia de conflictos entre reguladores, usuarios de la información y trabajadores contables; el desconocimiento del mundo subjetivo es decir, la ignorancia que sobre el progreso teórico del conocimiento contable ha llevado a que la preocupación regulativa se centre en intereses dominantes y relaciones de poder determinadas; la disposición permanente del sujeto contable nacional a la adopción de formas culturales y cognoscitivas foráneas, a cambio de las posibilidades de desarrollo de una conciencia autónoma, lleva a que nuestra comunidad asimile y adopte, en vez de crear o construir su propio mundo. Finalmente se señala el innegable efecto económico de la norma contable que amplía la cobertura estratégica del saber y perpetúa una injusta realidad. En otras palabras "el mundo avanza al reconocimiento del modelo regulativo anglosajón, un saber estratégico que actúa en defensa del campo transnacional frente al nacional, en defensa del capital frente al trabajo. Estas funciones estratégicas de la regulación la obstaculizan". Franco, R. Contabilidad Integral: Teoría y normalización. Fundación Investigar Armenia (Colombia), 1996. pp. 43-52. También Túa Pereda, J. "Algunos obstáculos con los que se enfrenta la normalización contable" en: *Lecturas de Teoría e Investigación Contable*. 1995. pp. 61 - 117.

<sup>37</sup> Sandovali, A.C. 1995. "El reto del auditor ante la Internacionalización de los mercados". Trabajo presentado en: la edición XXI de la Conferencia Interamericana de Contabilidad. Cancún (México), Area de auditoría, 1995. p.106.

<sup>38</sup> González, L. Una aproximación sociológica a la contabilidad. Bogotá, Facultad de Ciencias Económicas Universidad Nacional de Colombia, 1994. p. 57.



## Las normas internacionales de contabilidad y la normativa contable colombiana

En lo referente a las fuentes de la normativa contable, Colombia, sigue el modelo continental europeo, produce su propia normativa emitida por organismos gubernamentales del poder ejecutivo y también de vigilancia y control, tal es el caso de las Superintendencias. Estas entidades tienen la facultad de emitir normas dentro del marco general de la contabilidad. Otro aspecto que le proporciona este carácter es el hecho de contar con un plan único de cuentas tanto para el sector público como varias actividades del sector privado, además de tener una legislación con un marcado acento de tipo macroeconómico. En un apartado posterior se analizarán con más detalle las características del sistema contable colombiano.

En la actualidad, los objetivos de la información contable enunciados en el marco conceptual del Decreto 2649 de 1993, están concebidos para satisfacer las necesidades de los usuarios –inversionistas, empleados, prestamistas, proveedores y otros acreedores comerciales, clientes, gobierno, agencias gubernamentales, y el público en general según lo indica el IASC– a través de la función de servicio que presta la información contable, en donde se puede identificar a cada uno de estos usuarios, como lo señala el artículo tercero, el cual manifiesta que la información financiera debe servir para:

- conocer y demostrar los recursos controlados por un ente económico, las obligaciones que tenga que transferir recursos a otros entes, los cambios que hubieren experimentado tales recursos y el resultado obtenido en el período
- predecir los flujos de efectivo
- apoyar a los administradores en la planeación, organización y dirección de los negocios
- tomar decisiones en materia de inversiones y crédito
- evaluar la administración del ente económico
- ejercer control sobre las operaciones del ente económico
- fundamentar la determinación de cargas tributarias, precios y tarifas
- ayudar a la conformación de la información estadística nacional
- contribuir finalmente, a la evaluación del bene-

ficio o impacto social que la actividad económica de un ente, represente para la comunidad.

Los objetivos de la información contable de la legislación colombiana se ven fuertemente influenciados por los enumerados en el informe *Trueblood de 1973* para la regulación inglesa, y por el pronunciamiento No 1 del *Statements of Financial Accounting Concepts, SFAC*, con el nombre de *Objetivos de los Estados Financieros*.

Ahora bien, el IASC define los objetivos de los Estados Financieros en los párrafos 12, 13 y 14<sup>40</sup>, en el sentido de proveer información y satisfacer necesidades a diferentes tipos de usuarios para fines determinados. De esta norma también se nutren los objetivos expuestos en el decreto antes mencionado. En términos generales se puede afirmar que existe una fuerte influencia de los grandes pronunciamientos internacionales en la construcción de los objetivos de la información contable expuestos en el Decreto 2649 de 1993.

En cuanto a las cualidades o requisitos generales de la información financiera, en lo estipulado en el artículo 4º del mencionado decreto, se puede manifestar que tienen las mismas características que el SFAC No 2, cuyo título es *Características Cualitativas de la Información Contable*. El IASC en su marco conceptual, en los párrafos 24-46<sup>41</sup>, describe cuatro características cualitativas de los estados financieros a saber: comprensibilidad, relevancia, fiabilidad, y comparabilidad, es decir, que también esta norma es fuente primordial para el marco conceptual que nos presenta el decreto 2649 de 1993.

Las normas contables básicas, también integran el marco conceptual y son definidas por el decreto 2649 de 1993 como "*un conjunto de postulados, conceptos y limitaciones, que fundamentan y circunscriben la información contable, con el fin de que ésta goce de las cualidades indicadas en el artículo anterior. (4º)*". Y señala las siguientes normas básicas: (1) *Ente económico* (2) *Continuidad* (3) *Unidad de medida* (4) *Período* (5) *Valuación o medición*, (6) *Esencia sobre la forma*. (7) *Realización* (8) *Asociación* (9) *Mantenimiento del patrimonio* (10) *Revelación plena* (11) *Importancia relativa o materialidad* (12) *Prudencia* (13) *Características y prácticas de cada actividad*. Estas normas básicas en su definición también reciben una fuerte influencia de agentes reguladores externos.

<sup>40</sup> International Accounting Standards Committee. Normas Internacionales de Contabilidad. *Op. cit.*, p. 59.

<sup>41</sup> *Ibid.*, pp. 63-69.



En líneas generales puede decirse que el marco conceptual diseñado en el Decreto 2649 de 1993, sigue las orientaciones generales de las normas Internacionales de Contabilidad desarrolladas por el Comité Internacional de Normas Técnicas –IASC–, los Estatutos de conceptos de contabilidad financiera –SFAC–, o los boletines emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos –IMCP–, sin embargo, es un Marco Conceptual que se debe entender en proceso de desarrollo, en tanto, es susceptible de elaborar una aproximación más clara y mejor adaptada a las necesidades de los usuarios de la información financiera en este cambiante mundo económico.

Las normas técnicas específicas sobre activos, pasivos, patrimonio, cuentas de resultado, cuentas de orden, enunciadas en el decreto 2649 de 1993, también han sido definidas y son adaptaciones de las normas emitidas por los entes reguladores internacionales antes mencionados.

En conclusión, se puede manifestar que existe y ha existido una gran influencia histórica de las normas internacionales de contabilidad en la normativa colombiana y en especial la ordenada en el decreto 2649 de 1993. Se ha tratado de adaptar la normativa nacional a las normas internacionales de contabilidad, en particular a las producidas por el IASC. Obviamente, el decreto antes mencionado no contempla la totalidad de las normas emitidas por el organismo internacional, lo que daría origen a una actualización en sus conceptos. Por otra parte, la norma contable colombiana recibe fuerte influencia de la tradición latina del derecho, es decir, del modelo continental europeo, al ser emitida por órganos del Estado colombiano y estar compilada en códigos. La utilización de planes de contabilidad como instrumento normalizador, es también una tendencia heredada del continente europeo.

En esa medida, la regulación contable emitida en nuestro país debe consultar la situación real del medio económico, político, cultural, social y jurídico. Copiar o adoptar normas de otros países, sin tener en cuenta lo anterior, son actos que deben evitarse. El estado actual de la regulación contable en Colombia ha despertado el interés por el estudio y definición de las bases teóricas que soportan dicha

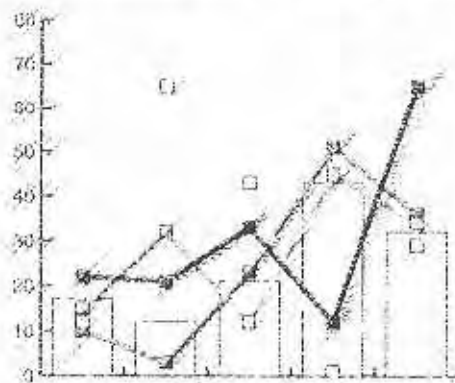
regulación y una preocupación profesional y académica por el desarrollo de la teoría e investigación contables en el medio nacional. La creación de instituciones consultivas como el Consejo Permanente, reviste especial importancia en la medida que gran parte de su participación en el proceso de expedición, modificación y comprensión regulativa, recae en quienes participan de manera activa a su interior: la profesión y la universidad colombiana juegan un importante papel en este contexto.

## Internacionalización de la contabilidad en Colombia

### Los sistemas contables internacionales

Durante los últimos cincuenta años, los sistemas contables internacionales son estudiados por una apreciable cantidad de autores, entre los cuales se pueden mencionar algunos de especial importancia: *Mueller G. (1967)* en su obra *International Accounting* estudia el entorno contable delimitando los modelos de los sistemas contables existentes en el momento, esgrimiendo así lo que podría denominarse como la primera clasificación de los sistemas contables internacionales. Para la década de los setenta se encuentran los trabajos de investigación de la *A.A.A. (1977)* que partiendo de la observación de factores culturales, económicos, históricos y sociales estudia el problema taxonómico a la par que elabora una morfología en zonas determinadas por algunas características comunes como la británica, la continental europea que incluye a Francia, España y Portugal, la alemana-holandesa con características propias, la estadounidense y por último la que para ese entonces era conformada por los países socialistas.

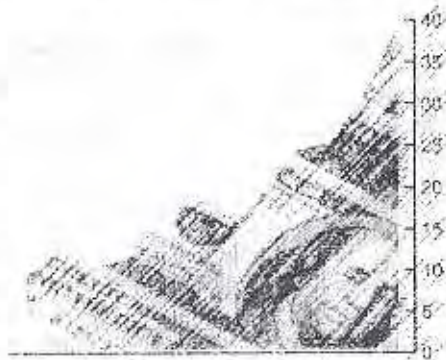
Posteriormente, en la década de los ochenta, Nair en su *Empirical Guidelines for Comparing International Accounting Data* elabora una evaluación de la posibilidad de la comparación internacional contable, encontrando seis diferencias en prácticas de valoración y diez en las de información; en los años siguientes, diversos autores realizan este tipo de estudio profundizando en la temática, entre ellos tenemos a Goodrich P. con su obra *A typology of International Accounting Principles and Policies (1982)*, Amenkhiennan F.





con su investigación *Accounting in Developing Countries: a Framework for Standard Setting* y Nobes y Parker (1991) con su obra *Comparative International Accounting*<sup>42</sup>.

Pero es Jarne Jarne J.I. (1997) quien proporciona un importante avance en el estudio internacional de los sistemas contables trabajando una metodología rigurosa para la elaboración de la clasificación de los sistemas contables internacionales. En su análisis involucra sistemas contables en general y los subsistemas en particular. Para la agrupación de los veinticuatro países tomados como muestra, utiliza el análisis de escalas multidimensionales –E.M.D.– y el análisis *cluster* que le permite realizar la agrupación de los países analizados en función de la similitud de las características de los subsistemas reguladores, de principios contables, de la profesión, de formación, de valoración y de información. A modo de resumen, la última fase del análisis estrictamente taxonómico se refiere al estudio de todos los subsistemas contables globalmente considerados. Jarne Jarne reafirma la tradicional división entre el modelo continental-europeo y el anglosajón con las características que se observarán a continuación<sup>43</sup>.



los fundamentales que rigen la cuantificación de los intercambios económicos sujetos de contabilización, y un *plan general de cuentas* en donde se establece la naturaleza y dinámica de las mismas.

Otras características importantes de mencionar y derivadas de lo anterior se relacionan, por ejemplo, con la aplicación de los principios de causación y de prudencia predominando este último sobre los restantes, la asociación del concepto de razonabilidad con el cumplimiento de la normatividad y de los PCGA vigentes, la obligatoriedad en la publicación de los estados financieros, la preferencia marcada del costo histórico como criterio de valoración de los activos, entre otros. También es característico que aunque habitualmente se elabore y publique información intermedia, rara vez se elabore y publique información de carácter previsional.

Además, en este modelo se presenta la existencia de organizaciones profesionales cuya actividad no se centra en la emisión de normas, pero contribuye a crear consenso sobre el ejercicio profesional, así como a establecer los requisitos de experiencia y aptitud, que reconocidos por un organismo de carácter público, permiten obtener la calificación de profesional.

### **El modelo continental – europeo**

Compuesto por Alemania, Australia, China, España, Finlandia, Francia, Grecia, Hungría, Italia, Portugal, Suecia y Suiza, tiene un conjunto marcado de características que lo definen, siendo una de las más preponderantes la existencia de un cuerpo propio de normas contables, un marco regulatorio que define de manera precisa los procedimientos y actuaciones a nivel contable de las organizaciones; siendo común que en todos los países este marco esté conformado por dos elementos: una estructura conceptual básica denominada *Marco Conceptual*, en donde están formulados un conjunto de principios de contabilidad generalmente aceptados, que operan como concep-

### **El modelo anglosajón-americano**

Conformado por Estados Unidos, Canadá, Argentina, Brasil, Chile, Polonia y Egipto, obedece a otras características que lo diferencian puntualmente del modelo anterior, ejemplo de ello es su tipo de modelo normativo, mucho menos rígido y prescriptivo, en donde los principios son considerados como criterios generales de actuación y vinculados con las iniciativas de organismos profesionales, siendo por tanto, más cercanos a las necesidades de la economía de mercado e incluyendo información sobre el efecto de cambios en las políticas contables o posibles desviaciones de tales criterios, que suelen sucederse y aceptarse. Dentro de este modelo normativo no tiene cabida un Plan General de Contabilidad.

Consecuentemente con ello, la aplicación de los principios no está sujeta a la norma sino que depende del criterio del profesional y de la situación particular que se presente. No se publica información previsional y los estados financieros se publican en el momento

<sup>42</sup> Jarne, Jarne, José Ignacio. "Análisis de los sistemas Contables" en: Laínez Gadea, José Antonio (comp.). *Manual de Contabilidad Internacional*. Madrid, Editorial Pirámide, 2001.

<sup>43</sup> Jarne, Jarne, José Ignacio. *Clasificación y Evolución Internacional de los Sistemas Contables*. Madrid, Editorial Aeca, 1997.



de su elaboración y además ajustándolos de acuerdo con cualquier afectación a la que sean sujetos con posterioridad al cierre del ejercicio. Finalmente, vale la pena anotar que la normatividad fiscal no tiene mucha injerencia dentro de la actuación profesional –salvo en los países suramericanos– y del mismo modo, es mucho más frecuente y deseable la integración de planes de formación profesional por parte de firmas de auditoría.

### **El modelo contable colombiano**

Teniendo como marco general las descripciones anteriores y haciendo un análisis detenido de las variables que las mismas consideran, se puede entrever una caracterización del sistema contable colombiano y una clasificación dentro de tales estructuras del modo siguiente:

Colombia posee un cuerpo específico de normas sujeto a un ordenamiento jurídico de reglas superiores que van desde la Constitución Nacional y pasando por el Código de Comercio, hasta un conjunto relativamente amplio de decretos, resoluciones, y otras. Dentro de esta estructura, existe un marco de referencia básico diseñado como Marco Conceptual en el decreto 2649 de 1993, *"por el cual se reglamenta la contabilidad en general y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia"*.

Dentro de las normas básicas de la contabilidad definidas en el decreto 2649/93 se encuentran las de causación y prudencia prevaleciendo esta última sobre las otras; ejemplo claro de ello se encuentra en los criterios de valoración de costos e ingresos, que pretende mantener una situación lo más favorable a los intereses de la gestión de empresas, sin incurrir en estimaciones que puedan ir en detrimento significativo de la situación patrimonial.

De otra parte, es indudable que la legislación fiscal también ejerce influencia manifiesta sobre la práctica de la profesión, primando en buena parte de casos la normativa tributaria sobre la contable; una clara ilustración la constituyen los criterios que se utilizaron para la implementación y puesta en marcha del sistema de ajustes por inflación, elemento que vino a incidir notoriamente en la consideración y utilización de los criterios valorativos con los cuales se presenta la información en el país. Por otra parte puede mencionarse otras cuestiones como las relativas a la incidencia de los tributos en la estructura presentada en los

informes, el manejo de las diferencias contables y fiscales, la consideración de ingresos y costos presuntos para cuestiones impositivas, entre otros factores.

Adentrándose en los pilares de construcción de la información contable, es decir los principios, nos encontramos con que se asocia el concepto de razonabilidad con el cumplimiento de la norma y de los principios de contabilidad, esta referencia se hace específica en la Ley 45 de 1993 sobre el informe del auditor y es una muestra evidente del carácter continental-europeo del modelo colombiano, en donde tanto el marco conceptual como los planes de cuentas tienen carácter de ley y son de obligado cumplimiento.

La anterior aseveración se ve además respaldada por otros factores característicos del sistema contable colombiano que tienen su origen y reflejo en mandatos de carácter normativo contenidos en los decretos y demás disposiciones legales que reglamentan el ejercicio de la profesión, entre estos vale la pena mencionar:

- las asociaciones de profesionales de la contaduría pública en Colombia no tienen como facultad la emisión de normas de contabilidad.
- el objetivo de la auditoría externa es el de certificar la "razonabilidad de los estados financieros" y el cumplimiento con las normas establecidas.
- el impuesto de sociedades es considerado como una disminución de las utilidades.
- es obligatoria la publicación de los estados financieros para las sociedades anónimas.
- es habitual la presentación de información segmentada.

En general, al observar las características del modelo continental y el americano se puede ubicar al colombiano dentro del primero, debido a la gran influencia histórica y cultural heredada a través de la tradición que existe en el ámbito jurídico. El Sistema Jurídico Colombiano, connotado constitucionalmente como Estado Social de Derecho y fundado en el Derecho Romano, Roman Law, establece unas generalidades sobre la emisión normativa, que determinan en gran medida el criterio de sujeción a la norma por parte de los particulares, en tanto ésta emane del poder público estructurado en el sistema político para tal fin. La ley codificada es una característica puntual de este sistema jurídico: código civil, código penal, código laboral, entre otros, así como el establecimiento detallado de normas de actuación desarrolladas por leyes, decretos, ordenanzas, acuerdos y demás. Este criterio es determinante para clasificar el sistema con-



table colombiano dentro del modelo continental-europeo, con fundamento en su extensa tradición normativa de naturaleza pública y codificada, como lo hemos mostrado a lo largo de este documento, y como lo expresan además quinientos años de tradición normativa contable, desde la codificación expresada en las siete partidas de Don Alfonso "el Sabio", que contenían regulaciones contables como las pragmáticas de Gigales; pasando por la Novísima recopilación de 1805 en donde podemos encontrar la primera regulación contable que rigió para América, las famosas Ordenanzas de Bilbao; nuestro primer código de Comercio de 1853, el decreto reglamentario 2521 de 1950, hasta desembocar en los decretos 2649 y 2650 de 1993<sup>44</sup>.

### **Futuro de la normativa contable colombiana incorporando las NIC**

Son muchas las precisiones que a lo largo del presente documento se han hecho para la catalogación—definición del sistema contable colombiano—y las implicaciones que puede conllevar el hecho de un cambio drástico en el modo como se han venido trabajando los procesos de normalización y regulación en el país. No obstante, es necesario en este acápite reiterar la necesidad de un análisis detenido sobre las circunstancias que actualmente presionan la incorporación de la normativa internacional, atendiendo fundamentalmente al desarrollo histórico señalado y al ordenamiento jurídico nacional. En efecto, una adopción de las tendencias internacionales, sin más juicio que la contemplación y aceptación acrítica de las mismas, ocasionaría una serie de inconvenientes que es necesario clarificar con el único fin de soportar la discusión que se adelanta en los medios académicos y profesionales.

En primera medida, es necesario verificar la compatibilidad entre el sistema contable nacional y el sistema contable del que emanan las normativas internacionales, así como determinar el grado real de aplicabilidad de las normas internacionales a situaciones específicas del entramado empresarial colombiano. En este sentido, debe determinarse cuán dispuesto se está a trabajar una reforma, que obedeciendo a un sistema contable con unas características diferentes del nues-

tro, obligue a una alteración del ordenamiento jurídico del país. Es claro que un intento de regulación en manos de organismos profesionales con la posterior convalidación por parte de un órgano de carácter público, difícilmente tendrá aplicación en nuestro medio, atendiendo fundamentalmente a que la emisión de norma es exclusivamente potestad del poder legislativo, clara muestra de ello fue la problemática de los conocidos "pronunciamientos" del Consejo Técnico de la contaduría pública y décadas atrás los pronunciamientos emitidos por el Comité Nacional de Investigaciones contables, que fueron desvirtuados de su carácter de "obligatorio cumplimiento" por parte del Estado.

El desarrollo regulativo de la contabilidad en Colombia obedece a lo que internacionalmente se ha denominado "armonización conceptual", estando esto representado fundamentalmente por la presencia y acatamiento de un Marco Conceptual; esta herramienta, a la par de ser una construcción epistemológica guiada por un itinerario lógico, se constituye como pilar y punto referencial del desarrollo de la profesión y de la disciplina, siendo por tanto evidente que no puede suplantarse o eliminarse de una manera abrupta. Es cierto que existen defectos e imperfecciones dentro de dicha construcción, pero ella es resultado de un proceso histórico y académico que ha garantizado un nivel de homogenización y aplicación de prácticas contables que hoy permiten de alguna manera examinar la situación empresarial y efectuar análisis de comparabilidad sectorial; por lo que el trasladarse a un nuevo espectro donde los planes de contabilidad son inexistentes y las reglas de actuación obedecen a otros sistemas jurídicos que son desconocidos en el contexto colombiano, se afectará y generarán traumatismos a la estructura productiva del país a la par que causará graves perjuicios a la satisfacción de los objetivos de otros usuarios de la información.

Derivado de ello, se tiene otro aspecto que no puede dejar de considerarse, y es que dado el necesario fortalecimiento de las instituciones de carácter público y los objetivos del Estado tanto a nivel de políticas de desarrollo económico como de carácter tributario, no es conveniente ni deseable el abandono de la planificación contable que hasta ahora se ha venido desarrollando. Es innegable que la vinculación estrecha entre lo contable y lo fiscal obedece, entre muchos otros factores, a los altos índices de evasión y elusión, por lo que dentro de los objetivos del Estado por controlar estos fenómenos, los planes de cuentas han servido como elementos homogenizadores y cohesionadores del tratamiento de la información, con

<sup>44</sup> Sierra, González Ernesto, "Evolución de la Normativa Contable en Colombia". En: Revista Innovar No. 17. Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de Colombia. Junio de 2001. pp. 47-65.



lo que si la preocupación del Estado no ha desaparecido, un cambio en la forma y fondo de presentación de la información financiera se prestaría para acrecentar este problema. Si además de lo anterior sumamos las deficiencias de las normas internacionales para garantizar la fiabilidad de la información y el escaso control que agentes distintos a quienes producen la misma pueden tener –como lo demuestran el caso de Enron, World comp. y otras compañías– estamos frente a la problemática de una multiplicidad de criterios de elaboración, presentación y revisión de la información, que en nada beneficia a los intereses de los usuarios de ella.

Sin embargo, es innegable que la evolución del sistema económico, los mercados e instrumentos financieros y las nuevas necesidades de los agentes son una fuerte presión para la corrección de las imperfecciones del sistema contable colombiano tal y como lo conocemos, de ahí la imperante necesidad de reformular muchas cuestiones del mismo para hacerlo equiparable con los requerimientos a escala internacional, teniendo en cuenta nuestro exiguo mercado de capitales en donde la existencia casi nula de empresas nacionales cotizantes en bolsas de valores internacionales es evidente; aún así, debe tenerse presente que la solución va más allá de la adopción de otros criterios que muy probablemente, aunque funcionen en otros contextos, se encontrarán con graves limitaciones e insuficiencias para su desarrollo en el país.

Por ello, la solución se encaminará en el sentido de establecer las necesidades reales de los agentes económicos y además su adecuada caracterización: no es secreto que aunque las normas internacionales propenden por la generación de información basada en los paradigmas de la economía de la información y atendiendo a cuestiones como las nuevas figuras de

actividad económica subyacentes en el mundo y los denodados avances en ciencia y tecnología que repercuten en las formas productivas, obedezcan también a la perspectiva de los grandes capitales de inversión, caracterizados por su volatilidad y capacidad de especulación por lo que su operatividad se ve circunscrita a las empresas que se desenvuelven en dichas esferas, de modo que es osado pretender que la estructura empresarial colombiana, caracterizada por un retraso en la adopción tecnológica, concentrada aún en la generación de beneficio de corto plazo y que marcha a una velocidad distinta a la que propulsa los cambios a nivel internacional, opere para efectos contables de manera óptima con dicha normativa. Se trata, pues, de no asumir una posición genuflexa ante otros modelos contables, que como lo señalamos atrás son extraños a nuestra identidad y realidad histórica como Nación.

La posibilidad real, que es más conveniente desde la academia y la realidad del contexto colombiano, es pues un plan estratégico que contemple dos factores: el primero, que ha de implementarse en el corto plazo, será la existencia de una normativa, la actual mejorando los carices que contempla, y una de carácter suplementario para aquellas empresas vinculadas al mercado internacional de capitales. El segundo, la implementación de todo un análisis y trabajo de largo plazo tendiente a la reformulación del marco conceptual que regula la contabilidad en Colombia, con el fin de soslayar sus imperfecciones y adecuarlo a las necesidades del contexto, como se trató en apartes anteriores. Así pues, a la par que se defiende y corrige un intento normalizador que lleva mucho tiempo y ha causado muchos esfuerzos en el país, se deja abierta la puerta a la interacción del mismo en el contexto de la economía global.