

REVISTA INTERNACIONAL LEGIS DE

# CONTABILIDAD & AUDITORÍA

Auditoría

La auditoría como apoyo a la dirección  
y control de gestión del área de las compensaciones

*Jorge Sánchez Henríquez  
Viviana Calderón Calderón*

Contabilidad financiera

Un análisis de la reforma contable en Colombia

*Nohora García  
Ernesto María Sierra González*

Consecuencias prácticas del “enfoque de la entidad”  
adoptado por las NIIF

*Hernán Casinelli*

Educación contable

Estudio de la oferta académica de maestrías  
en contabilidad en América Latina

*Harold Cerón Espinosa*

Historia de la contabilidad

Historia de la contabilidad bancaria en Colombia:  
el caso del Banco Nacional (1880-1896)

*Carlos Orlando Rico Bonilla*

51

Número

Publicación Trimestral

Julio - Septiembre del 2012

Bogotá, Colombia

ISSN 1692 - 2913

Tarifa Postal Reducida n.º 2012-245

Vence Dic. 31/2012

Servicios Postales Nacionales S.A.

Contenido y circulación para Hispanoamérica

LEGIS

# Un análisis de la reforma contable en Colombia<sup>(1)</sup>

*Nobora García\**

*Ernesto María Sierra González\*\**

*(Colombia)*

\*Profesora Universidad Nacional de Colombia

\*\* Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales

Universidad Complutense de Madrid

Profesor Universidad Central de Colombia

## Resumen

Este artículo tiene como propósito analizar la reforma contable colombiana que se está llevando a cabo y cuyo propósito central es adoptar las NIIF para el entramado empresarial colombiano. Se discute la justificación presentada por el Gobierno Nacional (CTCP 2011) con base en la cual se promueve el cambio de regulación contable. Los problemas técnicos y las implicaciones legales que están relacionados con la emisión de normas de contabilidad financiera son expuestos para sopesar la conveniencia de adoptar en Colombia la regulación internacional para todos los aspectos que rigen la Contaduría Pública.

(1) Los autores agradecen la colaboración de Luis Antonio González (profesor de la Universidad Nacional de Colombia) y los comentarios de Marco Machado (profesor de la Universidad de Antioquia).

### Palabras clave:

Consejo Técnico de la Contaduría Pública; Convergencia; Cuestión tributaria; Marco conceptual; Normas Internacionales de Información Financiera.

## Contenido

### Introducción

1. Sobre la justificación de la propuesta de convergencia
2. Aspectos teóricos de las NIIF
  - 2.1. Sobre la valuación
  - 2.2. Efectos de la norma contable
  - 2.3. La metodología del marco conceptual
3. Implicaciones prácticas de la adopción de las NIIF en Colombia
  - 3.1. Regulación pública nacional versus regulación privada internacional
  - 3.2. Paralelismo e inestabilidad jurídica
  - 3.3. Sobre la protección al patrimonio
  - 3.4. Sobre la cuestión tributaria

### Conclusiones

### Bibliografía

### Introducción

La comunidad colombiana, en general, y el Gobierno, en particular,

deben sopesar y documentar de manera rigurosa la conveniencia de la adopción de normas internacionales de contabilidad (NIC/NIIF) y demás normas que se quieren implementar. Teniendo en cuenta este propósito, en primer lugar, se discute la justificación presentada por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP) que motiva la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). Luego, se ofrecen algunos argumentos asociados con los aspectos teóricos de las NIC/NIIF. Finalmente, se analizan las implicaciones prácticas de la adopción de las NIC/NIIF.

La convergencia contable internacional tiene como pilar fundamental el acercamiento de las normas nacionales a los estándares internacionales de contabilidad, principalmente para las empresas que actúan en mercados abiertos. El compromiso de modificar la legislación contable colombiana entró en vigencia con la Ley 1314 del 13 de julio del 2009 “por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera aceptados en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento”.

Esta ley significa un cambio radical en el sistema contable colombiano. Es una necesidad para la sociedad,

y en particular para la academia, analizar la situación del proceso de convergencia frente a la adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad y otras regulaciones relacionadas con la contaduría pública. Este proceso no debe dejarse en manos del azar o de los intereses particulares, sino que es necesario que cuente con la participación de todos los agentes que conforman el sistema contable nacional y que se afectarían, en alguna medida, con esta posible redefinición normativa.

Los siguientes comentarios son un punto de vista que se elabora desde la academia con el fin de contribuir al debate suscitado por la propuesta de reforma contable que está liderando el Gobierno Nacional, a través, especialmente, del Ministerio de Industria, Comercio y Turismo; la Superintendencia de Sociedades y el Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP).

## 1. Sobre la justificación de la propuesta de convergencia

Una de las justificaciones que presenta el CTCP para legitimar la aplicación de un “modelo homogéneo para la presentación de estados financieros” (CTCP 2011: 2) es la búsqueda de la libre movilidad del capital. Aunque este propósito

puede ser loable, es posible que el CTCP ignore que esto trae consigo “inmensas desigualdades sociales, políticas y económicas” (Gaffikin 2008: 134).

Si bien es cierto que este puede ser un asunto ideológico, valdría la pena evaluar dichos efectos y tener objetivamente una idea de tales impactos. Stiglitz (2002) inició esta tarea. La tesis principal del libro “*El malestar de la globalización*” se puede resumir en lo siguiente: “en un contexto de globalización, en que todas las economías nacionales se encuentran en constante interacción, se debe favorecer el crecimiento económico de los países menos desarrollados; pero para que ello sea posible, no basta con que las instituciones económicas supranacionales se apliquen a proporcionar recetas de crecimiento, sino que estas deben de [sic] respetar las secuencias y los ritmos que exigen algunas economías con un débil grado de desarrollo” (Arroyo 2002). ¿Puede el CTCP aprender del análisis de Stiglitz (2003), el cual evidencia que la aplicación de recetas uniformes a nivel mundial en algunos casos ha tenido consecuencias costosas para las sociedades menos desarrolladas?

Si bien es cierto que una mayoría de países de todo nivel de desarrollo se ha aproximado al modelo de adopción de normas internacionales, la aceptación no implica que tal normativa sea la mejor. Este

hecho solamente es indicativo de una tendencia cuyas causas no son, principalmente, de naturaleza técnica; de hecho, el factor principal ha sido esencialmente la globalización financiera. Lo cierto es que un país como Estados Unidos, que ha dedicado tiempo y recursos para tomar una decisión sobre la convergencia, ha entendido la misma como un proceso que incluye proyectos *conjuntos* entre el Financial Accounting Standard Board (FASB) y el International Accounting Standard Board (IASB). Políticamente, esto ha significado que ha existido discusión entre los dos organismos, donde los dos cuerpos han tenido que ceder y aprender.

No se trata, en todo caso, de una aceptación plena de las NIIF. Una primera prueba de ello es la emisión de un marco conceptual conjunto (IASB/FASB 2005). El documento no ha estado libre de las críticas de los académicos ni de los organismos gremiales. No solo ha sido materia de controversia la eliminación del tradicional objetivo de rendición de cuentas (*accountability*)<sup>(2)</sup>, sino que además se han señalado los problemas técnicos derivados de una inadecuada interpretación del enfoque hicksiano del ingreso (Browminch, Macve y Sunder 2010).

En el caso de la aplicación de las NIIF en la zona Euro, es preciso recordar que éstas se acogieron para los grupos empresariales que cotizan en las distin-

tas bolsas de valores, en coherencia con su actuación en los mercados de capitales internacionales.

En relación con la expectativa de que “aumentará la transparencia y comparabilidad de la información financiera” (CTCP 2012: 3), Evans (2004) considera que, por el contrario, la pretensión de una terminología estándar puede llevar a crear una falsa idea de comparabilidad (citado por Wolk et ál. 2008: 315). Además, Bissessur y Hodgson (2012) sostienen que hay poca evidencia de que los IFRS han provisto información comparable en Australia.

Precisamente, teniendo en cuenta los principios que se citan en la justificación (equidad, reciprocidad y conveniencia nacional) es pertinente hacer explícito *cuáles son los autores* que se mencionan respecto a que “el análisis de las mejores prácticas es un análisis reconocido por varios autores como ‘un buen comienzo’ y no pretende remplazar las reflexiones críticas derivadas de los hallazgos encontrados” (CTCP 2011: 4).

Mencionar las fuentes y recursos bibliográficos facilitaría a las partes interesadas discutir sobre las posiciones e investigaciones en las cuales se está basando el gobierno colombiano, a través del CTCP, para orientar el proceso regulativo en Colombia. De hecho, no mencionar explícitamente los autores pone en duda el rigor técnico.

(2) Véase, por ejemplo, O’Connell (2006), ICGN (2011), entre otros.

En seguida, se tratarán algunos aspectos de orden teórico relacionados con las NIIF/NIC.

## 2. Aspectos teóricos de las NIIF

Los reguladores necesitan ampliar su conocimiento sobre los problemas teóricos propios tanto de la contabilidad financiera como de su regulación. Una vez se cumpla con esta etapa, sería posible discernir sobre el esquema regulativo que se va a acoger en el ámbito colombiano.

### 2.1. Sobre la valuación

Uno de los principales debates en el ámbito de la teoría contable es el tema de la valuación. Tradicionalmente, la contabilidad financiera ha utilizado como criterio de valoración el costo histórico (costo amortizado). El principal argumento que se ha esgrimido para defender este criterio ha sido la orientación hacia la evaluación del desempeño de la administración (Ijiri 1975, 1981; Kosiol 1978), siendo uno de sus pilares la objetividad (AAA 1936; Paton y Littleton 1940; Littleton 1953, Ijiri 1975)<sup>(3)</sup>. La crítica que se le hace a este criterio es que no refleja el precio actual de mercado

y, por ende, los datos obtenidos de una contabilidad basada en el costo histórico son poco útiles, especialmente, para la toma de decisiones de inversión (MacNeal 1939).

En contraste, los criterios basados en valores presentes, por ejemplo, el criterio de *fair value* supera esta limitación al reflejar el valor actual de mercado. No obstante, se le objeta la subjetividad que lleva implícita la estimación de estos valores (confiabilidad) y la debilidad que presenta en la valuación de activos no financieros (Hitz 2007)<sup>(4)</sup>. Este debate, que ha perdurado en la teoría contable, sobre los criterios de valuación parece que está lejos de resolverse<sup>(5)</sup>.

En principio, teniendo en cuenta que las NIIF utilizan los valores razonables, tiene sentido que su implementación se haga con prudencia. Esta solicitud se plantea en términos de lo que ha implicado especialmente la valuación de los activos financieros y su relación con las crisis financieras<sup>(6)</sup>.

### 2.2. Efectos de la norma contable

En relación con la regulación, algunos autores han planteado que la norma contable no es *neutral* (Zeff

(3) Esta orientación de la contabilidad corresponde a la fase 1 (periodización) de la tradición de investigación de gerencia, propuesta por Mattessich (1992: 192-193).

(4) Hitz (2007 35:356) concluye que actualmente no hay una teoría sólida para justificar la generalización del paradigma del valor razonable a los activos no financieros.

(5) Para una discusión, entre los criterios de costo histórico y costo corriente, véase (Abu Bakar y Mohd 2008).

(6) En particular, en lo referente a la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 39 que trata sobre el reconocimiento de activos y pasivos financieros, su implementación fue problemática y la norma que la sustituye (NIIF 9) está en evaluación. Recordemos que "los efectos oscilaron de lo positivo a lo negativo y de lo pequeño a lo grande (...) el incremento en la volatilidad de las ganancias parecen evidenciarse en los reportes actuales y es posible que no se puedan evitar" (Wolk; Dodd y Rozycki 2008: 319).

1978). Esto significa que la norma trae beneficios para unos agentes y pérdidas para los otros. Ampliaremos este tema.

Quienes se benefician con la adopción de las NIIF serían:

a. El IASB, porque se le entrega un poder supranacional para determinar la regulación de la información financiera<sup>(7)</sup>. De allí que nos encontremos en un periodo donde las firmas pueden discrecionalmente elegir entre las normas nacionales o NIIF, como actualmente ocurre en Estados Unidos y en Colombia<sup>(8)</sup>.

b. Los grupos empresariales y empresas competitivas que cotizan en la bolsa les significa el acceso a fondos más baratos, y por ende sus beneficios superan los costos.

c. Las economías en una perspectiva general, porque las firmas lograrán atraer recursos más baratos, posiblemente incrementando la producción y, por ende, el ingreso.

d. Los Estados, porque si ese círculo virtuoso se mantiene el desempleo se reduce y el nivel de los impuestos puede subir.

e. Los institutos, individuos y demás organizaciones

que podrán sacar provecho de la difusión de las NIIF mediante el entrenamiento de los contadores.

f. Las grandes firmas de auditoría llevarían a cabo procesos homogéneos de sus labores, a nivel mundial, reduciendo sus costos y teniendo la posibilidad de prestar sus servicios a un precio más competitivo. Estas condiciones favorables, que ganarían las grandes firmas de auditoría, les permitirían ampliar la cobertura en el mercado, creciendo de manera considerable. La tendencia que se avizora apunta hacia la concentración oligopológica a nivel mundial de la prestación de estos servicios (contabilidad y auditoría).

Quienes se afectan con la adopción de las NIIF, serían:

a. En una perspectiva política, los beneficios económicos que se esperaba alcanzar con la adopción de las NIIF implican que los Estados entregan la soberanía de la regulación contable.

b. La profesión contable, porque debe asumir los costos de entrenamiento y es posible que su labor profesional sea restringida<sup>(9)</sup>.

c. Aquellas empresas que no cotizan en bolsa de valores internacionales tendrían que asumir el costo del cambio de la regulación (costos

(7) Sobre esta materia véase por ejemplo, el análisis de Büthe y Mattli (2011) al proceso que ha ocurrido a nivel mundial sobre la privatización global de la regulación local de aspectos como la contabilidad (a través de la IASB) y los intercambios globales de productos y servicios (a través de ISO y IEC).

(8) Véase, Ministerio de Industria, Comercio y Turismo (2011).

(9) Puesto que existe la posibilidad de que se adopten las Normas Internacionales de Auditoría, el rol del revisor fiscal puede ser abolido en el mediano plazo.

administrativos y de entrenamiento del personal).

d. El Estado puede perder, porque es posible que el acceso de las firmas a recursos baratos sea de tipo especulativo y no genere un crecimiento real de la economía. No hay certeza de que la adopción NIIF que promueve la libre movilidad de capitales se traduzca en un crecimiento real de la economía.

e. La adopción plena de las NIIF puede generar una reducción de los impuestos. De hecho, el estudio de la Superintendencia de Sociedades (2011: 89) indica que para las empresas del sector real colombiano: “un cambio de la política contable podría tener efecto en las bases fiscales para efectos de determinación de impuestos vía una modificación de la base fiscal para la determinación de los impuestos”.

### ***2.3. La metodología del marco conceptual***

La metodología utilizada por los reguladores para el desarrollo de la regulación contable-financiera es problemática, en tanto es un itinerario que señala una ruta para hacer la regulación. Según el FASB (1976), un marco conceptual es “una constitución, un sistema coherente de objetivos interrelacionados y fundamentales que pueden llevar a normas consistentes que prescriben la naturaleza, función y límites de la

contabilidad financiera y los estados financieros” (citado por Sprouse 1978: 70). Esta definición tiene una connotación política en tanto reconoce que se trata de establecer una “constitución” para la contabilidad financiera. Es, esencialmente, una cuestión de los grupos de interés en competencia (Sunder y Dopuch, 1980). Por su parte, Macve (1992) sostiene que una estructura conceptual oficial no ayuda a resolver los problemas prácticos específicos de la profesión. Además, es necesario precisar que la base de esta elaboración es principalmente la autoridad, antes que los argumentos.

### **3. Implicaciones prácticas de la adopción de las NIIF en Colombia**

Las características del modelo contable colombiano son propias del continental europeo. Tales características son la existencia de planes de cuentas, la normativa legal de carácter público, la influencia fiscal en la normativa contable, poca influencia del sector profesional en la emisión de normas, entre otras (Jarne 1997). Ahora, lo que se pretende es “migrar” al modelo de contabilidad internacional con unas características diferentes a las del modelo antes enunciado, es decir, a un modelo sin planes de cuentas, una normativa de carácter profesional, poca o nula influencia de la regulación fiscal sobre la

regulación contable, entre otras particularidades.

La pregunta que nos formulamos es la siguiente: ¿Cómo migrar a un modelo internacional de contabilidad con características radicalmente diferentes dentro de los cauces de un Estado social de derecho y, fundamentalmente, sin perjudicar notoriamente los intereses de algunos agentes? La respuesta que ofrece el CTCP es reemplazar el conjunto de normas que rigen la profesión de la contaduría pública por los estándares internacionales existentes. ¿Será este el camino correcto? Consideramos necesaria una reflexión sesuda de los efectos que podría tener esta concepción de convergencia.

Ahora, se contrastarán cada una de estas características.

### ***3.1. Regulación pública nacional versus regulación privada internacional***

El CTCP ha propuesto como modelo objeto de aceptación (interpretando así la Ley 1314 del 2009) “migrar, cambiar, acoger, utilizar, suplantar, adoptar” o converger hacia un modelo de normas internacionales de contabilidad y todas las relacionadas con el ejercicio de la profesión. Así: 1) Normas Internacionales de Auditoría —International Standard Auditing’s, ISA—; 2) Estándares Internacionales sobre Trabajos de

Revisión Limitada —ISRE, por sus siglas en inglés—; 3) Estándares Internacionales sobre Trabajos de Aseguramiento; 4) Estándares Internacionales Sobre Servicios Relacionados —ISR, por sus siglas en inglés—; 5) Estándares Internacionales de Control de Calidad —ISQC, por sus siglas en inglés—; 6) Declaraciones Internacionales sobre Prácticas de Auditoría —IAPS, por sus siglas en inglés—; 7) Código de ética para contadores profesionales emitido por la Junta de Estándares Internacionales de Ética para Contadores —IESBA, por sus siglas en inglés—.

Es decir que el modelo escogido por la Ley 1314 y el CTCP se podría denominar “Modelo Global Regulatorio Internacional para el Ejercicio de la Contaduría Pública en Colombia”. En tanto no solo se trata de converger a las Normas Internacionales de Contabilidad emitidas por el IASB, sino también a todos los estándares internacionales que estén relacionados con la contabilidad. Lo cierto es que hasta el momento no se han expuesto los argumentos para sustentar la aplicación del resto de normas que le adicionaron a la Ley 1314 del 2009.

Lo anterior significa reemplazar la totalidad del derecho contable colombiano recopilado en el “régimen contable” por estándares internacionales emitidos por diferentes reguladores, todos ellos de carácter

privado. Es decir, que utilizando la Ley 1314 se pretende dictar y establecer una nueva forma de hacer y expedir normas legales.

Es importante recordar que “El sistema jurídico colombiano, connotado constitucionalmente como Estado social de derecho y fundado en el derecho romano, establece unas generalidades sobre la emisión normativa, (...) en tanto esta emana del poder público estructurado en el sistema político para tal fin. La ley codificada<sup>(10)</sup> 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” (Sierra 2002: 105).

Específicamente, Colombia emitió su normativa contable por medio de su Código de Comercio y, en particular, en los decretos reglamentarios 2649 y 2650 de 1993, en donde se desarrollan los principios contables y los planes de cuentas. Además, existen las resoluciones de las superintendencias y ministerios que también hacen parte del ordenamiento jurídico dentro del marco constitucional.

En contraste, la legislación basada en el derecho común (*common law*) se caracteriza, en primer lugar, por su

parquedad. Por lo escueto de la ley, se determinó que los gerentes de las empresas fuesen los que dictaminasen las políticas contables, siempre y cuando se cumpliera con las pocas disposiciones descritas en la Ley. Esta preponderancia del juicio profesional es una de las particularidades esenciales del modelo contable anglosajón, la cual propició la creación de las primeras asociaciones contables privadas.

Tempranamente, nació en Escocia, en 1854, la Sociedad de Auditores de Edimburgo y, en 1880, el Instituto de Auditores Privados de Inglaterra y Gales. Tales agrupaciones profesionales empezaron a generar la regulación de la contabilidad, ante la carencia de legislación por menorizada de carácter público (Martínez-Guillen 1996: 102).

Una segunda característica del modelo anglosajón es la obligación de los comerciantes de presentar un balance general donde se muestre la situación patrimonial verdadera. De acuerdo con Chatfield (1996: 161), “el balance general inglés evolucionó como un reporte formal de la rendición de cuentas de la gestión sobre los activos entregados en administración”. De manera que para el legislador la atención se centra en los “reportes verdaderos”, obviando la relevancia de los procedimientos

(10) La tradición de la ley codificada data de antes del descubrimiento de tierras americanas. En Castilla, ya se contaba con el Ordenamiento de Montalvo desde 1484. Luego, Felipe II mandó imprimir en 1567 la *Nueva Recopilación*, con cerca de 4.000 leyes. En 1680 aparece una gran obra: *Recopilación de las Leyes de los Reinos de Indias. La novísima recopilación* que aparece en 1805 rigió hasta nuestra independencia. Posteriormente, a mediados del siglo XIX, se acogen los códigos napoleónicos; para el caso colombiano, el Código de Comercio que básicamente es el que ordena en la actualidad las cuestiones contables (Sierra 2001: 50).

y procesos que se debería seguir para la obtención de tales informes. Luego, la legislación no menciona si la contabilidad se debe llevar por partida doble o por partida simple, qué tipo de libros de contabilidad emplear, ni qué principios aplicar.

Lo verdaderamente importante es que los reportes reflejen la “imagen fiel” (*true and fair view*)<sup>(11)</sup> de la empresa. Se puede afirmar que el sistema de “*rule of law*” tiene como consecuencia natural la aparición del concepto de “imagen fiel” entendido como un supra-principio, sin tener en cuenta si se transgrede el principio de prudencia o los métodos de valoración. Frente a la carencia de revelación sobre los procedimientos, la auditoría ganó en importancia, obligando a las compañías a auditar sus cuentas. La seguridad y la confianza que proporciona esta tercera persona se considera suficiente garantía para los agentes interesados en la información financiera. El nacimiento e impulso de la auditoría en el modelo anglosajón antecede a los países del modelo continental europeo de manera sobresaliente.

Según estos antecedentes, las normas contables y de

auditoría pueden provenir del sector privado. Puesto que éste es el enfoque subyacente a las NIIF, lo que el CTCP está proponiendo es suplantarse la tradición legal colombiana, y con ello las características del ejercicio profesional<sup>(12)</sup>, para seguir una regulación que responde a una lógica jurídica diferente y que hace del ejercicio profesional una labor con unos roles particulares<sup>(13)</sup>.

Una cuestión es utilizar unas reglas de juego contables comunes para que las empresas que actúan en ámbitos internacionales realicen más fácilmente sus negocios; otra muy diferente es remplazar la totalidad de la normativa nacional contable por la normativa internacional. La propuesta del CTCP significaría abolir de un solo tajo el derecho contable colombiano o parte del derecho económico. Es conveniente tener presente que, en años anteriores, los intentos de regulación por parte del sector privado<sup>(14)</sup> se fallaron inexequibles por el Consejo de Estado.

Finalmente, vale mencionar que se trata de facilitar los negocios de las empresas que actúan en ámbitos internacionales. Se supone que este grupo de empresas (grupo 1) son las que se favorecerían

(11) La ley de sociedades de comandita por acciones de 1844 ya hacía referencia a este concepto. Posteriormente, ya en el siglo XX (1947) “la ley de sociedades británica introdujo como requisito que las cuentas anuales deberían mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y del resultado de la empresa (Amat, Blake y Oliveras 1997: 81).

(12) Esto crearía un debate jurídico en Colombia, por ejemplo, con la institución de la Contaduría Pública, en términos de que esta se ejerce a través de un profesional a quien el Estado ha facultado para dar fe pública. Para una ampliación del tema, véase Machado (1994).

(13) De hecho, son estas características de la tradición legal las que según Bütthe y Mattli (2011: 98 y ss.) permiten que las firmas estadounidenses tengan más éxito que sus contrapartes europeas en lograr que el IASB considere sus puntos de vista técnicos y sus preferencias regulativas.

(14) El intento de acoger una regulación contable privada en Colombia se dio con los pronunciamientos sobre principios y normas para la presentación de estados financieros (1977), estados financieros consolidados (1979) y normas de auditoría (1982). Véase (Sierra 2002).

con la utilización de las NIIF/NIC al reducir sus costos de transacción y, posiblemente, facilitar la comparabilidad. Por otra parte, una conceptualización quizá más adecuada de la categoría convergencia contable es que esta “se refiere al proceso de reducir las diferencias entre IFRS y las normas contables de los países que conservan sus propias normas” (Ball 2006: 9). En todo caso, no se trata de reemplazar la totalidad de las normas nacionales que rigen para la contabilidad, como parece que el CTCP lo ha entendido.

### 3.2. *Paralelismo e inestabilidad jurídica*

La discrecionalidad sobre la utilización del conjunto de normas internacionales de contabilidad, NIC/NIIF, NAI, ONI, Código de Ética y otras, referentes a la profesión contable, por parte de las empresas pertenecientes al grupo 2 y 3 implicaría la creación de un sistema contable paralelo: uno para las empresas que voluntariamente adopten las NIC/NIIF, NAI, ONI, etc. y otro para las que continuarían con la normativa del sistema contable actual hasta que sea obligatorio el conjunto de normas internacionales de contabilidad, según el cronograma previsto por el CTCP. Al respecto Tua manifiesta “¿es posible disponer de dos tratamientos contables diferentes para un mismo hecho? Mi respuesta es rotundamente negativa:

(15) Cada vez que el IASB emite normas contables, genera ambigüedad y, por ende, inestabilidad jurídica.

por obvias razones de comparabilidad e, incluso, de coherencia y homogeneidad del sistema contable, creo que los hechos contables requieren de un único tratamiento, el mejor posible de acuerdo a los objetivos” (Tua 2001).

Es claro que se trata de un problema de fondo que causaría serios problemas para los organismos de control, el recaudo tributario diferencial y la protección al patrimonio de las empresas nacionales, y ostensiblemente conduciría a una fuerte inestabilidad jurídica<sup>(15)</sup>.

Un asunto diferente y que debe evaluar el CTCP es que la discrecionalidad en la aplicación de las NIIF sea para las empresas que cotizan en los mercados financieros internacionales.

### 3.3. *Sobre la protección al patrimonio*

Los cambios valorativos por la utilización del valor razonable, especialmente los que afectan el estado de resultados, conllevan una nueva determinación de la utilidad o pérdida generada por la empresa. A las utilidades o pérdidas efectivamente realizadas por la empresa se sumarían los ajustes por las valoraciones resultantes de la aplicación del valor razonable (Cañibano 2006: 20). Este tipo de valoración afecta la masa patrimonial en la distribución de utilidades y la constitución de las reser-

vas. Tu manifiesta: “cabe subrayar que la regulación de las normas internacionales es concluyente en ese punto: los incrementos del valor razonable son una parte del resultado, porque informan del incremento de valor de los activos como consecuencia de la tenencia de los mismos. Pero no se preocupan de calificar si tal resultado puede o no ser repartido, es decir que, como ya hemos indicado no se preocupan de aspectos relacionados con la protección patrimonial” (Tua 2003: 90).

Este aspecto es de vital importancia para la estabilidad de la empresa y la retribución del capital invertido por los socios o accionistas. Los derechos de propiedad de los agentes con intereses en la empresa son celosamente protegidos por el ordenamiento jurídico colombiano. El Código de Comercio (C. Co.) en el capítulo IV sección II “Reparto de utilidades” (C. Co.: 87) así lo dispone. El riesgo de la utilización del valor razonable y el impacto que pueda tener en el patrimonio de la empresa nacional debe evitarse y es obligación del Estado utilizar su andamiaje jurídico en defensa de los intereses de sus conciudadanos.

### 3.4. *Sobre la cuestión tributaria*

La relación existente entre la contabilidad y la fiscalidad ha sido una tradición en Colombia. Desde la aparición en 1918 del impuesto de renta en Colombia, la contribución

de las instituciones encargadas del control tributario ha influenciado el carácter de las normas contables; a su vez, la fiscalidad se vale de la contabilidad para la determinación de la base gravable (Sierra 2008: 117 y ss.).

Como un resultado del proceso de convergencia contable determinado por la Ley 1314 se hace imprescindible la separación de estas dos esferas. El incremento de las diferencias temporales, permanentes o en el caso de las NIC/NIIF temporarias, elevan la dificultad para el control en el recaudo de los impuestos por parte de las autoridades tributarias. Por otra parte, como ya se mencionó, la variación en los resultados de la empresa o en la cifras del balance por efecto de la aplicación del valor razonable impacta en la determinación de la renta líquida. El trabajo de Vásquez (2007) ilustra este impacto en el sector bancario colombiano.

A nivel internacional también se reconoce esta cuestión: “Las políticas contables cambiantes de acuerdo con las NIIF también afectan el pasivo tributario (...) En otros casos, las NIIF puede cambiar la cantidad de los impuestos diferidos reconocidos en los estados financieros. Por ejemplo, en el caso de los cambios de pasivos de pensiones de manera significativa como resultado de la adopción de las NIIF que altera el pasivo por impuestos diferidos reportados (SEC 2007)” (Mala y Chand 2012: 26).

De todas maneras vale recordar el principio de reserva de ley: “La ley, las ordenanzas, y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos” (C.P., art. 338). Bajo este precepto solo el Congreso de la República puede definir tales elementos. La emisión de normas contables por el IASB introduce una inestabilidad en el cálculo impositivo.

## Conclusiones

Se han sustentado los problemas de orden teórico y regulativo que tiene la adopción de las NIIF con la pretensión de que el gobierno colombiano, a través de sus instituciones, los tengan en cuenta para orientar adecuadamente la reforma contable en Colombia.

En el ámbito teórico se muestra que no existe una teoría aceptada sobre la valuación y que por el contrario, la adopción del criterio del *fair value* ha sido una cuestión crítica de las recientes crisis financieras. Además, desde que se creó el proyecto del marco conceptual por el FASB, se consideraba una herramienta de orden práctico para el desarrollo de la regulación. Finalmente, el CTCP no puede ignorar que la regulación contable no es neutral.

De una parte, la ley garantiza la protección al patrimonio de las organizaciones lo cual está en el Código de

Comercio. De otra parte, el Estado necesita ejecutar el recaudo de los impuestos, para cumplir con las funciones de asignación de bienes, redistribución de rentas y desarrollo económico (Musgrave y Musgrave 1992). Como está planteada la reforma contable no se garantizan estos dos propósitos.

También se ha sustentado que existe una relación entre la tradición legal y el ejercicio profesional de la contaduría pública. La adopción de las normas internacionales implica la desaparición tanto de la tradición legal contable como de las características de la profesión contable en Colombia. Estas implicaciones son suficientes para que el CTCP evalúe con objetividad y rigor la reforma contable que pretende llevar a cabo en Colombia.

Tratándose de un tema tan relevante para el funcionamiento de la economía, el Gobierno colombiano y en especial el CTCP deben adelantar las investigaciones pertinentes sobre la regulación contable colombiana, las experiencias de otros países en la adopción de las NIIF y el estado actual de la teoría contable financiera. Estas investigaciones son un requisito indispensable para tomar una decisión sobre la reforma contable, la cual debe corresponder con las características de la economía nacional. Además de ello, se debe buscar que tal reforma promueva el interés general antes que el interés privado de algunos agentes en particular.

## Bibliografía

AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION, AAA (1936) "A Tentative Statement of Accounting Principles Affecting Corporate Reports", *The Accounting Review*, 11(2), pp. 187-191.

ABU BAKAR, N.B. y MOHD, J. (2008) "Historical Cost versus Current Cost Accounting", *Accountants Today: Publication of the Malaysian Institute of Accountants*, (January Issue), pp. 20-23.

AMAT, O.; BLAKE, J. y OLIVERAS, E. (1997) "Reflexiones en torno al contenido de la imagen fiel", *Técnica Contable*, 49(578), pp. 81-90.

ARROYO, N. (2002) "Stiglitz, Joseph E. El malestar en la globalización", *Revista Bibliográfica de Geografía y Ciencias Sociales*, 7(403), 10 de octubre.

<http://www.ub.es/geocrit/b3w-403.htm>

BALL, R. (2006) "International Financial Reporting Standards (IFRS): pros and cons for investors", *Accounting and Business Research*, (Special Issue), pp. 5-27.

BISSESSUR, S. y HODGSON, A. (2012) "Stock market synchronicity - an alternative approach to assessing the information impact of Australian IFRS", *Accounting & Finance*, 52(1), pp. 187-212.

BROWMINCH, M.; MACVE, R. y SUNDER, S. (2010) "Hicksian Income in the Conceptual Framework", *Abacus*, 46(3), pp. 348-376.

BÜTTE, T. y MATTLI, W. (2011) *The New Global Rulers: The Privatization of Regulation in the World Economy*. Princeton: Princeton University Press.

CAÑIBANO, L. (2006) "Armonización de la normativa contable española con las (UE) NIC/NIIF", *Revista AECA*, (76), pp. 1-3.

CONSEJO TÉCNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA, CTCP (2011) Propuesta de normas de contabilidad e información financiera para la convergencia hacia estándares internacionales.

<https://www.mincomercio.gov.co/publicaciones.php?id=1173>

CHATFIELD, M. (1996) "Conservatism". En: M. Chatfield and Vangermeersch en *The History of Accountig: An International Encyclopedia* (160-166). Nueva York: Garland Science.

DOPUCH, N. y SUNDER, S. (1980) "FASB's Statements on Objectives and Elements of Financial Accounting: A review", *The Accounting Review*, 55(1), pp. 1-21.

FASB/IASB (2005) Revisiting the Concepts. Mayo 25.

[http://www.fasb.org/project/communications\\_paper.pdf](http://www.fasb.org/project/communications_paper.pdf).

GAFFIKIN, M. (2008) *Accounting theory: research, regulation and accounting practice*. Frenchs Forest: Pearson Education.

HITZ, J.M. (2007) "The decision usefulness of fair value accounting - A theoretical Perspective", *European Accounting Review*, 16(2), pp. 323-362.

IJIRI, Y. (1981) *Historical Cost Accounting and its Rationality*. Vancouver: Canadian Certified General Accountant's Research Foundation.

— (1975) "Theory of Accounting Measurement", *Studies in Accounting Research*, N° 10, Sarasota: American Accounting Association.

ICGN (2011) What investors Want From Financial Reporting.

[http://www.icgn.org/files/icgn\\_main/pdfs/best\\_practice/accounting\\_&\\_auditing\\_practices/a&a\\_practices\\_comm.\\_position\\_paper\\_2010.pdf](http://www.icgn.org/files/icgn_main/pdfs/best_practice/accounting_&_auditing_practices/a&a_practices_comm._position_paper_2010.pdf).

JARNE, J.J. (1997) *Clasificación y Evolución Internacional de los Sistemas Contables*. Madrid: AECA.

KOSIOL, E. (1978) *Pagatoric Theory of Financial Income Determination*. Urbana: Center for Education and Research in Accounting.

LITTLETON, A.C. (1953) *Structure of Accounting Theory*. Sarasota: American Accounting Association.

MACNEAL, K. (1939) *Truth in Accounting*. Houston: Scholars Book Co.

MACHADO, M. (1994) "Fiscalización estatal a través del contador público", en *Historia de la Contaduría Pública en Colombia Siglo XX* de H. Cubides; E. Gracia; M. Machado; F. Visbal y A. Maldonado, Santafé de Bogotá: Talleres Gráficos de la Fundación Universidad Central.

MACVE, R. (1997) *A Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: vision, total, or threat?* Nueva York: Garland Publishing.

MAENS, R. (1980) *Under-development and the development of law*. Carolina del Norte, Editorial Advisory Board.

MALA, R. y CHAND, P. (2012) "Effect of the Global Financial Crisis on Accounting Convergence", *Accounting & Finance*, 52(1), pp. 21-46.

MATTESSICH, R. (1992) "Paradigms, Research and Theory Nets", en *Philosophical Perspectives on Accounting* de M.J. Mumform de K.V. Peasnell. London: Routledge.

MINISTERIO DE COMERCIO, INDUSTRIA Y TURISMO (2011) Decreto 4946. Por el cual se dictan disposiciones en materia del ejercicio de aplicación voluntaria de las normas internacionales de contabilidad e información financiera.

MUSGRAVE, R.A. y MUSGRAVE, P.B. (1992) *Hacienda Pública Teórica y Aplicada*. Madrid: MacGraw Hill, 5ª edición.

O'CONNELL, V. (2006) "Reflections on Stewardship Reporting", *Accounting Horizons*, 21(2), pp. 215-227.

PATON, A.W. y LITTLETON, A.C. (1940) *An introduction to corporate accounting standards*. Chicago: American Accounting Association.

REPÚBLICA DE COLOMBIA (2009) Ley 1314 de 2009. Por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento.

[http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley/2009/ley\\_1314\\_2009.html](http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley/2009/ley_1314_2009.html)

— (1991) Constitución Política de Colombia.

SIERRA, E.M. (2008) "Análisis de la relación entre la contabilidad y la fiscalidad en Colombia", *Innovar*, 18 (31), pp. 117-134.

— (2002) "Un nuevo periodo de la normalización internacional contable y sus implicaciones en Colombia", *Innovar*, (19), pp. 89-107.

— (2001) "Evolución de la normativa contable en Colombia", *Innovar*, (17), pp. 47-65.

SPROUSE, R.T. (1978) "The Importance of Earnings in the Conceptual Framework", *The Journal of Accountancy*, January, pp. 64-71.

SUPERINTENDENCIA DE SOCIEDADES (2011) Diagnóstico sobre los impactos contables y financieros de los estándares internacionales de contabilidad e información financiera en las empresas del sector real.

[http://www.supersociedades.gov.co/ss/drvisapi.dll?MIval=muestra&id\\_pag=31694&t=1](http://www.supersociedades.gov.co/ss/drvisapi.dll?MIval=muestra&id_pag=31694&t=1)

TUA, J. (2003) "España y las NIC Frente a las Normas Internacionales: protección patrimonial e información ¿son compatibles?", *Revista AECA*, 64, pp. 87-90.

— (2001) "España y las NIC: Una nueva reforma de nuestro ordenamiento", *Revista AECA*, 54, pp. 6-11.

— (1985) "Algunas precisiones adicionales en torno al principio de la imagen fiel", *Técnica Contable*, 37(444), pp. 441-460.

VÁSQUEZ, R. (2007) "Impacto de los Estándares Internacionales de Contabilidad (IAS-IFRS) en las utilidades de la banca", *Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría*, 29, enero-marzo, pp. 101-114.

WOLK, H.I.; DODD, J.L. y ROZYCKI, J.J. (2008) *Accounting theory: conceptual issues in a political and economic environment*. Los Angeles: Sage Publications.

ZEFF, S. (1978) "The Rise of 'Economic Consequence'", *The Journal of Accountancy*, december, pp. 56-63.