

Correa, J.; Pulgarín, A.; Muñoz, L.; Álvarez, L. (2010). Marco normativo y antecedentes de la revelación contable en Colombia. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 56, 269-292.

Marco normativo y antecedentes de la revelación contable en Colombia

Jaime Andrés Correa García

Contador Público. Especialista en Finanzas, Preparación y Evaluación de Proyectos de la Universidad de Antioquia, Magister en Ingeniería Administrativa, Universidad Nacional de Colombia. Profesor de tiempo completo del Departamento de Ciencias Contables de la Universidad de Antioquia. Integrante del Grupo de Investigaciones y Consultorías en Ciencias Contables – GICCO.
jaimecorrea@udea.edu.co – jcorreagarcia@gmail.com

Andrés Felipe Pulgarín Arias

Abogado. Especialista en Derecho Público de la Universidad de Medellín. Magíster en Derecho Procesal de la Universidad de Medellín. Profesor de tiempo completo del Departamento de Ciencias Contables de la Universidad de Antioquia. Integrante del Grupo de Investigaciones y Consultorías en Ciencias Contables – GICCO.
andrespulga80@gmail.com

Lina María Muñoz Osorio

Contadora Pública. Especialista en Gestión Tributaria y en Revisoría Fiscal de la Universidad de Antioquia. Aspirante a Magíster en Ciencias Contables de la Universidad de Antioquia. Profesora de tiempo completo del Departamento de Ciencias Contables de la Universidad de Antioquia. Integrante del Grupo de Investigaciones y Consultorías en Ciencias Contables – GICCO.
lmmunozo@gmail.com

Martha Cecilia Álvarez Osorio

Contadora Pública. Especialista en Gestión Tributaria y Didáctica Universitaria de la Universidad de Antioquia. Magíster en Administración de la Universidad Pontificia Bolivariana –UPB. Profesora de tiempo completo del Departamento de Ciencias Contables de la Universidad de Antioquia. Integrante del Grupo de Investigaciones y Consultorías en Ciencias Contables – GICCO.
mcalvarez@udea.edu.co

Trabajo producto del proyecto de investigación “Evaluación de la calidad de la información contable y corporativa que revelan las empresas del sector real pertenecientes al Índice General de la Bolsa de Valores de Colombia –IGBC- “financiado por el CODI de la Universidad de Antioquia. Acta 8733-01-008 del Centro de Investigaciones y Consultorías de la Facultad de Ciencias Económicas. Bajo este proyecto se instaura el Observatorio de la Calidad de la Información Contable –OCIC- del Departamento de Ciencias Contables.

Marco normativo y antecedentes de la revelación contable en Colombia

Resumen: *La revelación contable en Colombia es un tema que ha gozado a través de la historia de un marcado énfasis por la regulación y en particular por la regulación mercantil. Es así como se ha avanzado hacia esquemas de revelación centrados en los propietarios (shareholders) a procesos de revelación orientados a satisfacer los distintos agentes de interés (stakeholders). Este trabajo hace énfasis en la evolución e identificación de los principales antecedentes normativos de la revelación contable en Colombia, orientando el análisis mediante una clasificación estructurada en cuatro grandes períodos que denotan sus principales avances e hitos para la comunicación entre las empresas y los usuarios de la información contable.*

Palabras clave: *Revelación Contable, Regulación Contable, Estados Financieros, Agentes de Interés*

Legal Background of Accounting Disclosure in Colombia

Abstract: *accounting disclosure in Colombia is a topic that has enjoyed through history a strong emphasis on regulation --particularly commercial regulation. Thus, there has been a progress towards disclosure schemes focused on owners (shareholders) to disclosure processes designed to meet the various agents of interest (stakeholders). This paper emphasizes the development and identification of the main legal background of accounting disclosure in Colombia, guiding the analysis by means of a classification structured in four great periods that denote the main advances and milestones for communication between companies and the users of the accounting information.*

Keywords: *Accounting Disclosure, Accounting Regulation, Financial Statements, Agents of Interest.*

Le cadre réglementaire et les antécédents de la divulgation comptable en Colombie

Résumé : *la divulgation comptable en Colombie s'est vivement intéressée, tout au long de l'histoire, à la réglementation et particulièrement la réglementation commerciale. Ainsi, il y a eu une évolution des systèmes d'information axés sur les propriétaires (shareholders) vers des processus de divulgation conçus pour satisfaire les différents agents d'intérêt (stakeholders). Ce travail met l'accent sur l'évolution et l'identification des principaux antécédents réglementaires de la divulgation comptable en Colombie, tout en guidant l'analyse à travers une classification structurée en quatre grandes périodes qui signalent les principaux progrès et moments pour la communication entre les entreprises et les utilisateurs de l'information comptable.*

Mots clés : *divulgation comptable, réglementation comptable, états financiers, agents d'intérêt.*

Marco normativo y antecedentes de la revelación contable en Colombia

Jaime Andrés Correa García, Andrés Felipe Pulgarín Arias, Lina María Muñoz Osorio, Martha Cecilia Álvarez Osorio

Primera versión recibida marzo de 2010 – Versión final aceptada junio de 2010

I. Introducción

La revelación contable es un tema de trascendencia para el desarrollo empresarial pues denota la vinculación entre las unidades productivas y los distintos agentes de interés, entender sus interrelaciones y potencialidades se constituye en una herramienta vital para el mejoramiento de la generación de información contable y de la toma de decisiones por los distintos usuarios de esta.

La revelación contable bien podría clasificarse en la revelación que está regulada y aquella que no, la primera a través de distintas normas vigentes en Colombia y en el contexto internacional, y la segunda en un conjunto de buenas prácticas que van aplicando las empresas y que si bien son autónomas se van constituyendo en *referente obligado* para las demás empresas. El contexto actual requiere trascender la revelación contable regulada, no obstante, este trabajo se centra en destacar los principales elementos normativos y antecedentes en Colombia en materia de revelación contable. Se busca atender a esta temática con el propósito de reconocer esta evolución y en consecuencia ser conscientes que si bien es ingente la adopción de más y mejores prácticas de revelación, se requiere en primera instancia de dar respuesta a los aspectos regulados, entendiendo estos como los *mínimos elementos* a informar por parte de las empresas a sus agentes de interés.

Para dar cumplimiento a lo citado en el acápite anterior, este trabajo ha estructurado la evolución normativa y de antecedentes de la revelación contable en Colombia en cuatro períodos, indicando en cada uno de ellos las normas y aspectos más relevantes que han marcado el devenir de las prácticas contables de información y comunicación a los usuarios de la información contable y corporativa. El primer período hasta 1986 evidencia las bases normativas de la revelación contable en Colombia. El segundo período entre

1986 y 1993 da cuenta de una etapa de fortalecimiento y afianzamiento conceptual de los aspectos que anteriormente habían sido regulados y de temas adicionales que la dinámica empresarial y económica marcaba para la época. El tercer período comprendido entre 1994 y 2008 presenta una etapa de maduración en la normatividad contable local y su aplicación en particular en la aclaración de las relaciones entre los emisores y supervisores de la información contable. Finalmente, el cuarto período se ubica a partir de la emisión de la Ley 1314 de 2009 que abre explícitamente las puertas a un proceso de adopción de estándares internacionales de información financiera, pero fundamentalmente una vez se dé la aplicación de manera amplia de los estándares internacionales para la globalidad de las empresas de la economía nacional. Esta cuarta etapa se está viviendo en la actualidad o se está *ad portas* de entrar completamente en ella, pues en todo caso hay un número importante de grandes empresas que vienen desarrollando esta aplicación y de otro lado la regulación de esta materia para las empresas de servicios públicos domiciliarios –ESPD– ya está en proceso de implementación.

A manera de colofón se presentan unas observaciones y consideraciones generales en torno a la evolución de la regulación en materia de revelación de la información contable en Colombia, donde se enuncian algunas tendencias y retos que se presentan para el mejoramiento de la interacción y comunicación entre las empresas y sus usuarios de información contable y corporativa.

II. Primer período: cimentando la revelación contable (Antes de 1986)

Dando una mirada en retrospectiva a la legislación colombiana en materia contable, esta ha estado íntimamente ligada a la legislación comercial. En 1853 la Nueva Granada a través de su Congreso expidió el primer Código de Comercio derogando con esto las Ordenanzas de Bilbao que estuvieron vigentes desde 1737, posteriormente la República de Colombia con la Ley 57 de 1887, estableció que regiría el Código de Comercio del extinguido Estado de Panamá. Con este Código se daría inicio a la Contaduría Pública en Colombia, pues hay indicios que desde 1872, algunos bancos en sus estatutos habían incluido la figura del Comisario de cuentas, el cual tenía como función principal hacer un examen de los balances semestrales comparándolos con los libros, comprobantes y documentos fuente.

Estas labores de vigilancia y control fueron establecidas en este código, así como el comisario de cuentas para las sociedades anónimas y la junta de vigilancia para las sociedades en comandita por acciones. Hasta esta fecha la normatividad contable que se tenía era básicamente jurídica-contable, la fuerza vinculante no era generalizada, sino especializada a las entidades que se

consideraban relevantes; hasta 1971 cuando se adoptó por Decreto el Código de Comercio que tenemos actualmente.

En 1905 se dieron dos hechos importantes que aportarían a la carrera de la revelación en Colombia, uno el Decreto 140 de 1905 que le da vida a la Escuela Nacional de Comercio en la ciudad de Bogotá, esto marcaría un hito importante para el desarrollo académico y científico de la profesión, y dos la Ley 20 de 1905 con la que se propone motivar a las personas naturales y jurídicas a que ejerzan sus actividades de comercio de forma legal, llevando los libros de contabilidad de diario y el mayor.

Con el Decreto 2 de 1906, se comenzó a dimensionar la importancia de la información contable, ya que generó la obligación de rubricar los libros de contabilidad en las cámaras de comercio.

Se aprecia que en esa época las disposiciones en materia contable eran pocas y se ocupaban básicamente de reglamentar el manejo de los libros y los comprobantes de contabilidad, se entendía que la información contable le pertenecía exclusivamente al propietario, con el propósito único de servir de memoria de derechos y obligaciones, la responsabilidad de la información contable sigue estando hasta hoy en cabeza del propietario o comerciante.

Al hablar de la historia de la contabilidad en Colombia no se puede dejar de lado, la Misión Kemmerer de 1923 y una posterior en 1930. Esta última se ocupó de verificar el cumplimiento de las sugerencias hechas en la primera. La misión dejó un legado importante entre muchos otros, que contribuiría a la revelación contable como fue la creación de las Superintendencias Bancaria (Hoy Superintendencia Financiera) y de Sociedades. Estas superintendencias han jugado un rol importante en la medida que se han encargado de resolver conflictos y dar directrices en materia contable. A partir de esta época se percibe el cambio en la manera de observar la información contable, ya que se tiene en perspectiva el impacto que esta refleja de la actividad de los comerciantes en la sociedad.

Posteriormente nace la Superintendencia de las Sociedades Anónimas con la Ley 58 de 1931, esta Superintendencia también establece algunos parámetros contables para el registro de algunas cuentas.

Y en 1971 se expide el Código de Comercio Decreto 410, que mantiene hasta hoy lo esencial de las obligaciones de los comerciantes, como es llevar contabilidad, registrar los libros en la Cámara de Comercio, la exhibición y reserva de estos, la obligación de elaborar periódicamente un balance y un inventario, las sanciones por falsedades en los balances, también define las acciones que requieren para su ejecución de los balances como las fusiones, escisiones, liquidaciones, entre otras, habla también de la certificación y el dictamen de los balances y las cuentas de resultados, pero sin duda el artículo

que más se aproxima al tema de las revelaciones es el siguiente: Artículo 446. Presentación de Balance a la Asamblea y documentos anexos.

Este devenir histórico de la contabilidad es susceptible de ser observado en Colombia y es así como desde la época prehispánica se puede dar cuenta de unas prácticas contables que se utilizaban para controlar básicamente la actividad comercial mediante un sistema de registro y un sistema numérico, con la llegada de la época denominada descubrimiento y conquista, España impone no solo su cultura sino también sus prácticas contables que están basadas en los postulados de la escuela latina en la que el objetivo de la contabilidad era la rendición de cuentas mediante documentos legales que daban cuenta de la técnica a seguir para que se pudiera ejercer un control gubernamental, era jurisdicción del gobierno español establecer los nombramientos y la elaboración de reglamentos que indicaban la forma y los libros en que se debían registrar las operaciones, como se puede deducir de lo expresado por Federico Gertz en su ensayo histórico sobre el origen y evolución de la contabilidad:

En la cédula mencionada se le instruye acerca de la forma en que se deben registrar las operaciones en el Libro Grande que para ello os mando que tengáis de manera que de todo haya muy larga cuenta e verdadera e clara relación (Gertz, 1985).

De lo anterior también es destacable como desde la época de la colonia se le exige a la información contable unas cualidades como lo son suficiencia, veracidad y claridad. Durante dicho período, la iglesia jugó un papel fundamental en el desarrollo del conocimiento contable de aquella época puesto que marca el inicio de un control económico llevado a cabo a través de la contabilidad, ya no es usada para fines de rendición de cuentas a la Corona sino que se convierte en una herramienta de apoyo para la administración de la empresa jesuita.

La llegada de la Revolución Industrial en España fue tardía con respecto a los demás países europeos, hecho que aunado a la excesiva reglamentación jurídica del comercio en las colonias y a la inexistencia de un medio monetario retrasa el desarrollo comercial, industrial y contable privado de estas. Esta situación perdura por un largo período de tiempo ante la estática de la estructura comercial colonial que no permite el desarrollo de la economía interna, es apenas hasta la segunda mitad del siglo XIX que el comercio se abre paso hacia el capitalismo y se presenta la inversión extranjera en Colombia, principalmente por parte de Inglaterra, con lo que se da un incipiente desarrollo de la industria colombiana. A pesar de dichos cambios comerciales la contabilidad no se desliga del ámbito jurídico por lo que no existen programas universitarios para su enseñanza, entretanto, se expide el Código de Comercio en el cual se establece la obligación de llevar libros de contabilidad bajo una técnica orientada desde lo normativo, hecho que no constituye un gran avance

debido a que se vislumbra la misma perspectiva que data de la época colonial (Contaduría General de la República, s.a).

El anterior recuento histórico permite intuir el papel preponderante de las antiguas prácticas contables en el desarrollo a través del tiempo del término “revelación”, ya que dicho concepto surge de la cada vez más creciente necesidad de explicación de los hechos económicos donde las viejas prácticas contables de elaboración y presentación de información se vuelven insuficientes frente a los múltiples y variados requerimientos del entorno. Si se entiende la revelación como lo define el Decreto 2649 de 1993, en su artículo 15:

El ente económico debe informar en forma completa, aunque resumida, todo aquello que sea necesario para comprender y evaluar correctamente su situación financiera, los cambios que ésta hubiere experimentado, los cambios en el patrimonio, el resultado de sus operaciones y su capacidad para generar flujos futuros de efectivo.

La norma de revelación plena se satisface a través de los estados financieros de propósito general, de las notas a los estados financieros, de información suplementaria y de otros informes, tales como el informe de los administradores sobre la situación económica y financiera del ente y sobre lo adecuado de su control interno.

También contribuyen a este propósito los dictámenes o informes emitidos por personas legalmente habilitadas para ello que hubieren examinado la información con sujeción a las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Se puede afirmar que hasta inicios del siglo XX, en Colombia, en materia contable la revelación de la información se limitó a la rendición de cuentas con el fin de que se ejerciera el control gubernamental. A partir de dicho siglo se observa una mayor preocupación por parte del Estado por establecer ciertas reglas generales que sirvan de guía para la revelación de la información contable, dichas reglas se convierten en formas jurídicas obligatorias. Es así como a partir de la emisión de la Ley 45 de 1923 y el Decreto reglamentario 2521 de 1950 el Estado colombiano inicia la emisión de normas para la regulación tanto de establecimientos bancarios como de sociedades anónimas, respectivamente, siendo este el preámbulo de la promulgación del Decreto 410 de 1971 conocido hoy como Nuevo Código de Comercio. En él se establecen como principales disposiciones contables aspectos concernientes a los comerciantes y a las sociedades comerciales, estableciendo para los primeros deberes como llevar contabilidad y conservarla según ordene la ley, de la contabilidad formarán parte:

Los libros, registros contables, inventarios y estados financieros en general [...] así mismo, será permitida la utilización de otros procedimientos de reconocido valor técnico-contable, con el fin de asentar sus operaciones, siempre que facilite el conocimiento y prueba de la historia clara, completa y fidedigna de los asientos individuales y el estado general de los negocios.

En cuanto a las sociedades comerciales el decreto antes mencionado, específicamente en lo concerniente a lo contable, establece la obligación que tiene el Revisor Fiscal de velar porque se lleve regularmente la contabilidad y su obligación de expresar en el dictamen si la contabilidad es llevada de conformidad con las normas y la técnica contable. Es importante mencionar que este decreto exige a las sociedades extranjeras llevar contabilidad con sujeción a las normas, en libros que deben estar registrados en Cámara de Comercio de su domicilio y les impone el deber de enviar a la Superintendencia y a la Cámara de Comercio una copia del Balance General al menos al finalizar el año.

De lo anterior se puede inferir que el Código de Comercio hace un énfasis especial en la teneduría de libros y en el desarrollo de la contabilidad de acuerdo con la regulación, se hacen simplemente anotaciones con un énfasis especial en el Balance General, como un estado financiero principal en el cual se apreciaban las relaciones entre las entidades, y en el estado de Pérdidas y Ganancias. Durante este momento el uso de la información y su funcionalidad estaba enmarcado en asuntos internos y gubernamentales. Al respecto, Orlando Devia Gutiérrez en su artículo “Los Estados Financieros y su Normatividad” afirma:

La legislación colombiana en materia de información financiera reconoció inicialmente el Balance General y el Estado de Pérdidas y Ganancias, sin estructurar una forma uniforme de presentación ni los efectos derivados de las inconsistencias o deficiencias apreciados en los mismos (Devia, 1997, p.47).

Posterior a la emisión del Código de Comercio se presentan en el país dos hechos liderados por los profesionales de la contaduría (específicamente Revisores Fiscales) y que son importantes porque de ellos se plantea la necesidad de agremiarse y generar teoría con el fin de dar una sustentación conceptual y legal a los principios contables que eran aplicados en la época. Dichos hechos son: el Segundo Congreso Nacional de Revisores Fiscales, llevado a cabo en 1972. En él se recomienda la divulgación de los principios contables y sus postulados, y se hace la primera mención explícita acerca de revelación puesto que consideran que la inclusión de notas o revelaciones en los estados financieros generan una mejor interpretación de la forma en que funciona la organización; también se plantea la necesidad de realizar una compilación normativa aplicable a la formulación de principios de contabilidad.

El segundo hecho lo constituye la expedición del Pronunciamiento No. 1 de diciembre de 1977 denominado Principios Contables y Normas para la Presentación de Estados Financieros. Este documento fue emanado por el Comité de Investigaciones Contables y fue una iniciativa de la Bolsa de Bogotá para dar respuesta a la preocupación que había debido a la deficiente información que recibían los inversionistas, en este documento se plantea

la forma de presentar la información financiera la cual debería ser confiable, equitativa y comprensible; el documento fue estructurado en cinco capítulos: en su primer capítulo se hace referencia a la definición de la contabilidad y a las características de la información financiera ya mencionadas; en el segundo capítulo se habla de los estados financieros, su presentación y la necesidad de hacer notas; el tercero describe los principios contables de carácter general; en el cuarto capítulo se describen las normas para la presentación de los estados financieros, divide en generales y específicos los métodos de revelación y presenta las clasificaciones para las revelaciones del Balance General, Estado de Pérdidas y Ganancias, Estado de Ganancias no Apropriadas, Estado de Cambios en la Situación Financiera y los principios de consolidación; el quinto capítulo hace la presentación de modelos para los estados financieros. Es importante mencionar que lo alcanzado mediante los dos sucesos antedichos no tiene fuerza vinculante por constituir un esfuerzo privado a pesar de ser un avance en la evolución de la disciplina contable y en términos de revelación propiamente dicha.

El Pronunciamiento N°1 de 1977 y el estudio conocido como Información Contable y Control Estatal se convierten en los principales antecedentes del Decreto 2160 de 1986, el primero por carecer de fuerza vinculante y el segundo porque el documento concluye que:

No existía en Colombia principios de contabilidad de aplicación general, obligatorios por disposición legal. Por tanto, no existía uniformidad de la información contable empresarial, por depender ésta del criterio subjetivo y particular de cada entidad. Las empresas no presentaban la información financiera de manera completa. Había disparidad de criterios en la presentación de las valorizaciones, en el cálculo de las depreciaciones y de las provisiones de cartera. La reglamentación oficial constituía un factor de incertidumbre (Citado en Jiménez, 1996, p.30).

En este primer período normativo antes de 1986, si bien se dieron pasos importantes para el fortalecimiento de la contaduría pública y su desarrollo científico, también es cierto que fue un período incipiente en cuanto a regulación contable, esto como consecuencia del paradigma patrimonialista bajo el cual el enfoque de la contabilidad es estrictamente financiera y dirigida a los propietarios como únicos interesados de la información del ente económico.

La reglamentación se restringió a las anotaciones en los libros y las revisiones o exámenes se hacían solo sobre el balance general como estado financiero principal que permitía ver de una forma integral la estructura de las cuentas del propietario y cómo estaba compuesto su patrimonio.

III. Segundo período: posicionamiento de la revelación contable (Entre 1986 y 1993)

En el período comprendido entre 1986 y 1993 hay un avance importante, con la expedición de Decreto 2160 de 1986. Mediante este decreto se reglamentó la contabilidad mercantil y se expidieron las normas de contabilidad generalmente aceptadas, lo cual se constituyó en el precedente más inmediato en Colombia para la existencia posterior del Decreto 2649 de 1993 hasta hoy vigente.

Dicho reglamento se construye con la observación de las normas internacionales de contabilidad gracias al nacimiento de los organismos internacionales de la contabilidad en la década de los años setenta. Aquí hay un cambio significativo en el paradigma de la contabilidad, ya que se pasa del patrimonialismo al paradigma de la utilidad de la información para la toma de decisiones, el enfoque ahora es diferente, la información deja de ser simplemente financiera y comienza a entenderse como información socioeconómica, ya que hay un interés social sobre la información de los entes económicos. Se reconocen los diferentes grupos de interés que comienzan a interactuar alrededor de las organizaciones y la información como el medio idóneo de esa interacción.

Este Decreto incluyó normas básicas, normas técnicas, normas sobre estados financieros y su presentación y revelaciones. Esto representó un esfuerzo importante en la armonización contable en el país, y comenzó el camino de tránsito, el cual estamos andando hoy.

El Decreto 2160 de 1986 se constituye en “un pilar estructural del reordenamiento de la información contable y financiera en Colombia” (Jiménez, 1996, p.32) y en el primer compendio de las normas contables colombianas el cual le dio carácter vinculante para todos los empresarios colombianos. Su estructura incluye no solo las características de la información y las normas técnicas aplicables al registro, sino que en su título séptimo aclara sobre la presentación de los estados financieros básicos:

- a. Registro y presentación de errores de ejercicios anteriores
- b. Presentación de Inventarios
- c. Presentación del costo, valorización y depreciación de activos
- d. Revelación del dividendo
- e. Revelaciones sobre restricciones para distribución de ganancias
- f. Estados financieros básicos: el Balance General o Estado de Situación Financiera, el Estado de Ganancias y Pérdidas o Estado de Resultados, el Estado de Ganancias Acumulado, el Estado de Cambios en la Situación Financiera y las notas a los estados financieros

- g. Estados financieros comparativos
- h. Presentación formal de estados financieros
- i. Notas a los estados financieros
- j. Revelación en notas
- k. Revelaciones de ingresos, costos y gastos

También se incluye en su título final la creación del Consejo Permanente para las normas contables con el fin de mantener la actualización de las mismas. Es destacable el hecho de que el decreto no diferencie entre los términos presentación y revelación, ello se hace evidente en el uso indiscriminado de éstos a lo largo de la norma.

Cabe mencionar que otro avance importante en este período lo constituye la Ley 43 de 1990 la cual en su artículo 6 define legalmente los principios de contabilidad generalmente aceptados:

Se entiende por principios de contabilidad o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia, el conjunto de conceptos básicos y de reglas que deben ser observados al registrar e informar contablemente, sobre los asuntos y actividades de personas naturales o jurídicas.

La anterior ley permite que se resuelva la confusión que existía entre norma y principio e hizo entender que se referían al mismo asunto. Así mismo fue determinante para la profesión contable la creación de la Junta Central de Contadores –JCC–, pero en particular para el proceso de revelación contable, la creación del Consejo Técnico de la Contaduría Pública –CTCP– pues si bien los conceptos (pronunciamientos o disposiciones profesionales) no tienen carácter vinculante han ayudado a la generación de prácticas y cultura contable en una sociedad donde la regulación contable a nivel técnico no presenta una adecuada dinámica de trabajo.

En el camino por mejorar la calidad de la información contable es connatural presentar la fuerte incidencia en el Estado colombiano a partir de 1991, pues se decide incorporar ciertos fines al Estado; con ellos la información pasa a jugar un papel determinante para el cumplimiento de estos.

Para esto, la Carta incorpora deberes vinculantes para toda persona natural o jurídica y para toda organización, con ellos el deber ser de la información, con lo que se busca que esta esté encaminada al desarrollo de los fines estatales, dentro de los que se tiene:

- a. Preámbulo: Aseguramiento del conocimiento y marco económico justo.
- b. Art. 1. Prevalencia del interés general.
- c. Art. 2. Promover la prosperidad general, defender la independencia nacional y vigencia de un orden justo.
- d. Art. 9. Las relaciones exteriores se fundamentan en la soberanía Nacional.

- e. Art. 15. *Habeas Data*. Para efectos tributarios o judiciales y para los casos de inspección, vigilancia e intervención del Estado podrá exigirse la presentación de los libros de contabilidad y demás documentos privados, en los términos que señale la ley.
- f. Art. 23. Derechos de petición a autoridades por motivos de interés general o particular.
- g. Art. 26. Inspección y vigilancia a ejercicio de las profesiones.
- h. Art. 83. Las actuaciones deben ceñirse a la buena fe.
- i. Art. 95. Numeral 9. Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad.
- j. Art. 150. Numeral 16. Aprobar o improbar los tratados que el gobierno celebre con otros estados o con entidades de derecho internacional. Por medio de dichos tratados podrá el Estado, sobre bases de equidad, reciprocidad y conveniencia nacional, transferir parcialmente determinadas atribuciones a organizaciones internacionales, que tengan por objeto promover o consolidar la integración económica con otros estados.
- k. Art. 270. Participación ciudadana en la vigilancia de la gestión pública
- l. Art. 343. Evaluación de gestión y resultados en la administración pública.
- m. Art. 354. Funciones del contador general de la Nación.

Así pues, la normativa constitucional reconoció que el mundo se encuentra en un vertiginoso cambio que se debe al desarrollo cultural, social, económico y ahora tecnológico que exige de todos los entes sociales un manejo minucioso de la información la cual se ha convertido en la herramienta básica para enfrentar el ambiente competitivo en el que se ven envueltas las organizaciones, la anterior afirmación es corroborada por Rafael Prieto Durán:

Los crecientes desarrollos en ciencia y tecnología han aumentado de manera apreciable la complejidad y velocidad de respuesta de los directivos y administradores frente a los cambios que viene experimentando el mundo de los negocios y, en general, las actividades públicas o privadas con ánimo de lucro o sin él. Como resultado de esta dinámica ha surgido, al mismo tiempo, una demanda creciente de información más oportuna y de mejor calidad para enfrentar de manera eficiente los nuevos desafíos que impone este proceso de crecimiento acelerado a la sociedad (Prieto, 1997, p. 33).

Entendida la contabilidad como un sistema de información esta debe convertirse en una herramienta esencial para enfrentar dicho cambio y es precisamente eso lo que históricamente ha hecho, es decir, ella ha suplido las diferentes necesidades que se le han planteado de acuerdo con las teorías y paradigmas de cada época. Fue así como desde sus inicios la contabilidad trató de dar respuesta a preguntas tales como ¿cuánto tenemos?, ¿cuánto ganamos?, ¿a qué costo?, para hoy en día enfrentarse al reto de responder a las necesidades de información integral propias de las organizaciones y sus usuarios.

Lo anterior ha implicado para la contabilidad interpretar las diferentes corrientes de pensamiento con el fin de aplicarlas en los diversos espacios de tiempo, estas corrientes han hecho parte de la evolución histórica de la contabilidad, entre ellas podemos mencionar: el contismo, que plantea como objeto de la contabilidad las cuentas; el personalismo, que se basa en la responsabilidad entre los administradores y el patrimonio; el controlismo, que le otorga a la contabilidad como objeto el control económico de la riqueza hacendal; el haciendalismo, que incluye dentro del sistema de información contable las personas y los medios materiales e inmateriales como recursos para cumplir una finalidad y el patrimonialismo, corriente más actual que le da a la contabilidad el carácter de ciencia y le otorga como objeto de estudio los fenómenos del patrimonio hacendal. (Contaduría General de la Nación, s.a).

Finalmente, y de manera puntual, se pueden destacar otros temas en cuanto a normativa contable relevantes en este período, tales como la consignación de la obligatoriedad a la preparación de estados financieros consolidados y el surgimiento de las notas a los estados financieros como parte integrante de los mismos; además, se adoptan normas relacionadas con los ajustes integrales por inflación. Estas incorporaciones adicionales como se ha podido evidenciar con el paso del tiempo se insertan en la dinámica que busca una mayor cantidad y calidad de la información contable en el marco de principios normativos y constitucionales.

IV. Tercer período: consolidación de la revelación contable (Entre 1994 y 2008)

En el período normativo anterior se había mencionado que el Decreto 2160 de 1986 expidió las normas de contabilidad generalmente aceptadas y creó el Consejo Permanente para la revisión de las normas contables, hechos que se constituyen en los antecedentes más importantes para la expedición del Decreto 2649 de 1993, que reglamenta la contabilidad en general, contiene los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia los cuales son analizados a la luz del marco conceptual de la contabilidad, contenido en dicho decreto.

En general, con el Decreto 2649 se evidencia un cambio en la concepción de la contabilidad como un requisito legal a una contabilidad que es útil para diferentes usuarios, lo anterior se ratifica en el desarrollo de los artículos 3 y 24 principalmente donde se establecen los objetivos básicos de la información contable entre los que incluye la toma de decisiones, el apoyo a los administradores para la planeación, organización y dirección del negocio, entre otros y el artículo 24 por su parte establece la presentación de estados financieros de propósito especial con el fin de satisfacer las necesidades de usuarios específicos de la información contable.

El Decreto 2649 de 1993 además de presentar el marco conceptual de la contabilidad, introduce de una forma más relevante lo concerniente al tema de las revelaciones para lo cual no hace referencia a las reglas sobre revelaciones dentro de cada una de las normas técnicas sino que las explica como parte integrante tanto de las normas básicas como de las normas técnicas, además incluye el capítulo III en el título II denominado específicamente “Normas Técnicas sobre Revelaciones”. Es importante citar que las dos normas básicas que hacen referencia a la revelación son:

Artículo 7. Continuidad. Los recursos y hechos económicos deben contabilizarse y **revelarse** teniendo en cuenta si el ente económico continuará o no funcionando normalmente en períodos futuros. En caso de que el ente no vaya a continuar en marcha, la información contable así deberá expresarlo. [El resaltado no es del original]

Artículo 15. Revelación plena. El ente económico debe informar en forma completa, aunque resumida, todo aquello que sea necesario para comprender y evaluar correctamente su situación financiera, los cambios que ésta hubiere experimentado, los cambios en el patrimonio, el resultado de sus operaciones y su capacidad para generar flujos futuros de efectivo.

La norma de revelación plena se satisface a través de los estados financieros de propósito general, de las notas a los estados financieros, de información suplementaria y de otros informes, tales como el informe de los administradores sobre la situación económica y financiera del ente y sobre lo adecuado de su control interno.

También contribuyen a este propósito los dictámenes o informes emitidos por personas legalmente habilitadas para ello que hubieren examinado la información con sujeción a las normas de auditoría generalmente aceptadas.

En el mencionado capítulo establece para las normas técnicas sobre revelaciones no solo su ámbito de aplicación, sino que establece las notas a los estados financieros como parte integral de estos y a diferencia del Decreto 2160, el decreto 2649 de 1993 especifica en su artículo 115 una norma general sobre revelaciones para posteriormente desglosar el contenido de las revelaciones sobre cada uno de los rubros de los estados financieros.

Tanto las normas técnicas como las normas básicas de la contabilidad le brindan a la información contable las herramientas necesarias para cumplir con las características requeridas por la ley y para satisfacer las diferentes necesidades de sus variados usuarios en un contexto local y entendido por muchos como una alineación bastante marcada con los procesos de regulación internacional que para la época se hacían más influyentes.

Algunos autores como Carlos Espinosa y Jack Araujo afirman que el Decreto 2649 representa un avance hacia las Normas Internacionales de Contabilidad. Es así como Jack Araujo expresa:

Nunca antes un texto legal en materia contable había recogido ideas tan interesantes como éstas. Esto ni más ni menos es encaminarnos hacia una contabilidad

administrativa, hacia una contabilidad social en sus varias vertientes: contabilidad del recurso humano, balance social y contabilidad ambiental y no quedarnos en la mera contabilidad financiera. Es decir, estamos ante un inicio de apertura contable en Colombia [...] Pero desde luego esto no lo estamos inventando nosotros, ya existe desde hace al menos treinta años en los Estados Unidos de Norteamérica. Sólo que desde entonces hemos estado insistiendo en que se practique en nuestro medio. Al empezar a lograrlo, nos mostramos como pioneros en este campo en Latinoamérica junto con países como México y Argentina que también han entrado en ésta corriente internacional (Araujo, 1994, pp. 130, 131).

Al respecto Carlos Espinosa afirma:

Este decreto introdujo definiciones de las operaciones reglamentadas, las cuales constituyen un avance importante en materia de normalización contable, si se tiene en cuenta que unos de sus principales propósitos es dar mayor claridad sobre el alcance de las normas. Este enfoque es similar al que presentan, por ejemplo, las Normas Internacionales de contabilidad y los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en los Estados Unidos de América (Espinosa, 1996, pp. 318 – 319).

El Decreto 2649 de 1993 es sin duda una base sólida que avanza significativamente en la claridad de la información contable y de las revelaciones. Este Decreto se complementó con uno de orden técnico, el Decreto 2650 de 1993, ambos con aplicación a partir de 1994. Este segundo Decreto que contiene el Plan Único de Cuentas –PUC–, el cual se erigió como un elemento técnico que ha posibilitado los procesos de sistematización y de ordenamiento de los sistemas de información contable, siendo muchos los avances permitidos, pero del mismo modo los obstáculos puestos y las restricciones para el manejo de la información con propósitos de análisis y de valor agregado.

Es importante destacar en materia de estados financieros que el Decreto 2649 establece el surgimiento de un quinto estado financiero, el Estado de Flujos de Efectivo –EFE–. Este nuevo estado financiero aparece en una época de contexto inflacionario no solo para el país sino para muchas economías a nivel latinoamericano y mundial, por lo que se constituye en un informe determinante puesto que su característica fundamental es que difiere de los otros estados financieros obligatorios hasta entonces (Balance general, Estado de resultados, Estado de cambios en el patrimonio y Estado de cambios en la situación financiera) en su base de elaboración, esto es, es el único estado financiero de estos cinco cuya *base de elaboración es la caja* pues los otros estados financieros tienen como base de elaboración la causación. La importancia del Estado de Flujos de Efectivo radica en que es una herramienta fundamental para monitorear los riesgos de continuidad de una empresa en relación con su capacidad para generar flujos de caja y en consecuencia como

un instrumento para evaluar de manera permanente o intuir si la empresa va en la senda de generación o de destrucción de valor.

Como se ha evidenciado hasta ahora, la legislación comercial y contable y sus antecedentes se han ido modernizando de tal forma que han permitido estar en concordancia con la tendencia de apertura de cada época. Es así como surge la Ley 222 de 1995 la cual modifica el Libro II del Código de Comercio que se encuentra vigente desde 1972; dicha ley se desarrolló de acuerdo con la tendencia legislativa observada desde el Decreto 2160 de 1986, pasando por el Decreto 2649 de 1993 realizando un relevante aporte en lo concerniente a los estados financieros y la revelación de la información contable; es así como se convierten en antecedentes normativos de la Ley 222 no solo el Código de Comercio, sino también los Decretos 2160 de 1986 y 2649 de 1993 y la Ley 119 de 1993 que modifica el Código de Comercio expidiendo el Régimen General de Sociedades.

Los principales cambios que introduce la Ley 222 se refieren al régimen societario y a los procesos y régimen concursales, dentro de los cambios al régimen societario se puede mencionar entre otros la importancia que se le da a los estados financieros como fuente de información suficientemente confiable, la ley exige de los estados financieros una respuesta a los recientes desarrollos societarios que imponen necesidades y requerimientos a nivel interno y externo, es decir, frente a los socios y frente a terceros entre los que se encuentran acreedores y el Estado.

La Ley 222 de 1995 en materia contable, y de acuerdo con Samuel Mantilla, presenta los siguientes aportes:

1. Homogeniza las normas del Código de Comercio con las del Decreto 2649 de 1993, dando un paso importante hacia su armonización con las normas internacionales de contabilidad.
2. Expresamente señala que “los estados financieros estarán acompañados de sus notas, con las cuales conforman un todo indivisible. Los estados financieros y sus notas se prepararán y presentarán conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados”. El resaltar la unión entre estados financieros y notas es importante. Sin embargo, olvida que el mismo marco al que pertenecen (PCGA) hace referencia a un conjunto más amplio.
3. Clarifica la diferenciación entre estados financieros certificados y estados financieros dictaminados
4. Limita la publicidad de los estados financieros a depositar copia de los estados financieros de propósito general, junto con sus notas y el dictamen correspondiente si lo hubiere, en la cámara de comercio del domicilio social, pudiendo la entidad gubernamental que ejerza la inspección, vigilancia o control establecer casos en los cuales no se exija depósito o se requiera un medio de publicidad adicional. De hecho, por consiguiente, limita la revelación de información a un contenido eminentemente jurídico.

5. Inserta los estados financieros dentro del proceso de rendición de cuentas de los administradores y al informe de gestión. Se mantiene en su enfoque reduccionista de la revelación de información. (Mantilla, 1996, pp. 691-692)

Es evidente como la Ley 222 dota a los estados financieros de un carácter relevante para la toma de decisiones y a pesar de que el autor afirme que la revelación tiene un carácter reduccionista es innegable el avance frente a la normativa anterior, además, al establecer la diferencia entre certificación y dictamen le da mayor fuerza al objetivo básico de la confiabilidad de la información financiera lo cual apoya también la adecuada toma de decisiones y coloca en cabeza de los administradores una mayor responsabilidad frente a la elaboración y presentación de la mencionada información.

Concuerda con la Ley 222 de 1995 en los artículos 46 y 47. La junta directiva y el representante legal presentarán a la asamblea, para su aprobación o improbación, el balance de cada ejercicio, acompañado de los siguientes documentos:

1. El detalle completo de la cuenta de pérdidas y ganancias del correspondiente ejercicio social, con especificación de las apropiaciones hechas por concepto de depreciación de activos fijos y de amortización de intangibles;
2. Un proyecto de distribución de utilidades repartibles con la deducción de la suma calculada para el pago del impuesto sobre la renta y sus complementarios por el correspondiente ejercicio gravable;
3. El informe de la junta directiva sobre la situación económica y financiera de la sociedad, que contendrá además de los datos contables y estadísticos pertinentes, los que a continuación se enumeran:
 - a. Detalle de los egresos por concepto de salarios, honorarios, viáticos, gastos de representación, bonificaciones, prestaciones en dinero y en especie, erogaciones por concepto de transporte y cualquiera otra clase de remuneraciones que hubiere percibido cada uno de los directivos de la sociedad;
 - b. Las erogaciones por los mismos conceptos indicados en el literal anterior, que se hubieren hecho en favor de asesores o gestores vinculados o no a la sociedad mediante contrato de trabajo, cuando la principal función que realicen consista en tramitar asuntos ante entidades públicas o privadas, o aconsejar o preparar estudios para adelantar tales tramitaciones;
 - c. Las transferencias de dinero y demás bienes, a título gratuito o a cualquier otro que pueda asimilarse a este, efectuadas en favor de personas naturales o jurídicas;
 - d. Los gastos de propaganda y de relaciones públicas, discriminados unos y otros;

- e. Los dineros u otros bienes que la sociedad posea en el exterior y las obligaciones en moneda extranjera, y
 - f. Las inversiones discriminadas de la compañía en otras sociedades, nacionales o extranjeras;
4. Un informe escrito del representante legal sobre la forma como hubiere llevado a cabo su gestión, y las medidas cuya adopción recomiende a la asamblea, y
 5. El informe escrito del revisor fiscal.

Lo anterior, es sin duda un claro ejemplo de revelación contable, pues se hace la exigencia de preparar información más que anexa complementaria e integrante de un todo para aclarar y proporcionar un mejor entendimiento de las cuentas de los estados financieros presentados.

Es importante anotar como la expedición del estatuto anticorrupción, Ley 190 de 1995, trabajo consigo en su artículo 45 obligatoriedad de llevar contabilidad en debida forma por parte de todas las personas jurídicas y algunas naturales, con lo que si bien no se amplían las normas inherentes a la revelación contable en Colombia si se amplía “la base” a quienes les aplican las normas existentes a la fecha y las que se generasen en adelante.

La Ley 550 de 1999 de reactivación empresarial y reestructuración de los entes territoriales en el artículo 63 exhortó al país para que iniciara procesos de armonización con las normas contables con los usos y reglas internacionales con miras a garantizar la calidad, suficiencia y oportunidad de la información que se suministre a los asociados y a terceros.

Por último, Ley 1116 de 2006 de insolvencia empresarial le otorga un rol fundamental a la contabilidad como elemento integral para el análisis del ente económico en relación con la reorganización y los procesos liquidatarios, en la medida que su vocación está en la protección del crédito, la conservación de la empresa como unidad de explotación económica y fuente de riqueza, siendo la contabilidad uno de los ejes para este propósito. Por tales razones la norma incorporaron artículos como:

Artículo 26. Acreencias no relacionadas por el deudor o el promotor. [...] No obstante, las acreencias que, a sabiendas, no hubieren sido relacionadas en el proyecto de reconocimiento y graduación de créditos y que no estuvieren registradas en la contabilidad, darán derecho al acreedor de perseguir solidariamente, en cualquier momento, a los administradores, contadores públicos y revisores fiscales, por los daños que le ocasionen, sin perjuicio de las acciones penales a que haya lugar.

Artículo 49. Apertura del proceso de liquidación judicial inmediata [...] Si el juez del concurso verifica previamente que el deudor no cumple con sus deberes legales, especialmente en cuanto a llevar contabilidad regular de sus negocios, conforme a las leyes vigentes, podrá ordenar la disolución y liquidación del ente, en los términos del artículo 225 y siguientes del Código de Comercio, caso en el cual los acreedores podrán demandar la responsabilidad subsidiaria de los administradores, socios o controlantes.

Artículo 122. Armonización de normas contables y subsidio de liquidadores. Para efectos de garantizar la calidad, suficiencia y oportunidad de la información que se suministre a los asociados y a terceros, el Gobierno Nacional revisará las normas actuales en materia de contabilidad, auditoría, revisoría fiscal y divulgación de información, con el objeto de ajustarlas a los parámetros internacionales y proponer al Congreso las modificaciones pertinentes.

Mediante el Decreto 1536 de 2007 se elimina el sistema de ajustes integrales por inflación en materia contable con aplicación desde enero 1 de 2007, hecho que sin duda constituye un aspecto importante para la revelación contable, puesto que era un tema de especial cuidado en la operación del sistema de información contable y para la reexpresión de estados financieros para la presentación de estos de manera comparativa. Sin lugar a dudas representó un cambio de paradigma para *los viejos usuarios* de la información contable y una nueva historia para los nuevos usuarios y para los nuevos integrantes de la comunidad contable.

Lo enunciado en materia legislativa muestra que la contabilidad es eje central en el proceso económico, y así lo ha evidenciado la aplicación que tiene la contabilidad para la toma de decisiones en los procesos empresariales, ya que ella suministra el sustrato fundante de procesos como la reorganización empresarial y muchos otros, todos estos encaminados a garantizar los derechos de los actores, bien como generadores o receptores de esta.

V. Cuarto período: expectativas e incertidumbre para la contabilidad y la revelación de información contable en Colombia (2009 y años venideros)

Bien se puede afirmar que el cuarto período trascendental para la revelación contable en Colombia no ha iniciado, pues su hecho más representativo, el cual es la expedición de la Ley 1314 de 2009, aún no da los frutos explícitos y definitivos definidos en ella; no obstante, se ha querido mostrar como el hecho que marca el inicio de este cuarto período puesto que a través de una Ley de la República se dio el mandato al renovado Consejo Técnico de la Contaduría Pública para el establecimiento de un plan de trabajo conducente a estudiar y determinar los momentos oportunos en los que las empresas colombianas han de aplicar los estándares internacionales de información financiera.

Hasta la fecha son más las dudas que las certidumbres que deja la citada Ley, ya que muchos expertos la han tildado de anti-técnica y apresurada, fundamentalmente porque la norma no ha consultado previamente por la realidad empresarial del país. Se ha asumido de tajo que las empresas van a aplicar dichas normas sin valorar previamente sus costos y beneficios en una perspectiva integral.

Hay incertidumbre sobre el proceso de adopción de las normas internacionales de información financiera por parte de cada uno de los grupos en que el Consejo Técnico de la Contaduría Pública ha dividido el empresariado del país. Preguntas cómo qué pasará con las PyMEs y si estas deben aplicar las IFRS for SME (*International Financial Reporting Standards for Small and Medium Sizes Entities*) las cuales representan cerca del 7% de las empresas. ¿Cuáles normas aplicarán las Microempresas, se desarrollarán en extenso el concepto incorporado por la norma de la contabilidad simplificada o si en materia de revelación se dejará vigente lo establecido en el Decreto 1878 de 2008? ¿Cuáles normas deben aplicar las grandes empresas colombianas que no se enmarcan en las denominadas sociedades de interés público? ¿Aplicarán las normas plenas o las normas para PyMEs (*IFRS for SME*)? ¿Qué pasará con las cooperativas de ahorro y crédito o las cooperativas multiactivas con sección de ahorro y crédito que no están vigiladas por la Superintendencia Financiera pero que a toda legua su objeto social se enmarca en actividades que son de *interés público*? La falta de unificación de las entidades regulatorias ¿cómo se va a encauzar, puesto que hoy la Superintendencia de Servicios Públicos ya ha trazado el plan de trabajo para que las empresas que están bajo su jurisdicción adopten estándares internacionales de información financiera?; de continuar con esta aplicación intermitente y desarticulada promovida por cada entidad de vigilancia y control los resultados serían nefastos para los fines que busca la Ley 1314. Estos son solo algunos cuestionamientos que de seguro se empezarán a develar en los años venideros y en las disposiciones normativas que promueva el Consejo Técnico de la Contaduría Pública.

Los impactos que ya se empiezan a vivir derivados de la Ley 1314 son múltiples, la adopción anticipada de las normas por parte de muchas grandes empresas del país, la creciente preocupación de las PyMEs por el tema, la capacitación y formación en el tema que empiezan a demandar los contadores graduados bajo la normativa colombiana, y fundamentalmente el repensamiento de las Universidades de sus planes de estudio para dar respuesta a esta nueva realidad, que es inminente y que ya se siente. La formación de los contadores y administradores debe ir más allá de las normas como tal, el nuevo contexto requiere de competencias en herramientas informáticas (hojas de cálculo electrónicas y sistemas integrados de información), manejo de una segunda lengua (fundamentalmente inglés) para conocer, entender y aplicar la normatividad internacional en tiempo real y una mayor formación en finanzas, puesto que es el lenguaje por excelencia de las normas internacionales, son solo ejemplos de los retos que demanda el nuevo ejercicio de la Contaduría Pública en aras de potenciar la contabilidad de las empresas en un contexto internacional.

Retos adicionales inherentes a la adopción de estándares internacionales de información financiera son los referentes a la incorporación de procesos

integrales de rendición de cuentas por parte de las empresas, de tal forma que estas incorporen las mejores prácticas internacionales que dan respuesta a la demanda de información en medios electrónicos, la información financiera proyectada, análisis de valor agregado, énfasis en la generación de flujos de caja, informes de sostenibilidad empresarial, entre otros factores.

VI. A manera de colofón: una síntesis de los aspectos relevantes de la revelación contable en Colombia

Con el recuento anterior se hace evidente la evolución de la contabilidad como sistema de información en pro de la revelación y por ende la responsabilidad de la información financiera para suplir no solo las necesidades del ente económico sino también las de los usuarios que se relacionan con él, además transita de lo eminentemente legal, a lo económico y social.

Explorados los avances más relevantes en la regulación contable a través de la historia en Colombia y habiendo destacado sus principales aportes, se presenta una síntesis de aquellos elementos que a juicio de los autores han de quedar en la retina de los lectores para entender cómo la revelación contable ha avanzado y cuáles son las expectativas y retos que esta enfrenta. Esta información se presenta en la Tabla 1, la cual, al igual que el texto, se ha estructurado en cuatro períodos para facilitar su comprensión.

Tabla 1. Síntesis evolución de la revelación contable en Colombia

Período	Hito Normativo	Hechos y normas relevantes
Antes de 1986	Decreto 410 de 1971. Código de comercio que contiene de manera general los requerimientos en materia contable.	La reglamentación en materia contable incipiente, los fundamentos jurídico contables carentes de fuerza vinculante. Estados financieros e información relacionada: balance general y estado de pérdidas y ganancias entendido como un anexo a este primero.
Entre 1986 y 1993	Decreto 2160 de 1986. Marco conceptual de la contabilidad que incorpora los principales lineamientos para la aplicación y revelación contable en Colombia.	Con la Constitución de 1991 se da un importante cambio, se incorpora los fines públicos de la información pública y privada en el artículo 15 en especial inciso 4. Ley 43 de 1990 que regula el ejercicio de la profesión contable en Colombia. El reciente creado Consejo Técnico de la Contaduría Pública –CTCP– emite unas disposiciones en materia de revelación contable que si bien nos vinculantes crean cultura en los aspectos por este tratados. Estados financieros e información relacionada: balance general, estado de resultados, estado de cambios en el patrimonio y estado de cambios en la situación financiera. Surgen los ajustes integrales por inflación. Estados financieros consolidados. Se incorporan las notas a los estados financieros en la revelación contable.

Período	Hito Normativo	Hechos y normas relevantes
Entre 1994 y 2008	Decreto 2649 y 2650 de 1993. Marco conceptual de la contabilidad en Colombia y elemento instrumental de la contabilidad –Plan Único de Cuentas–. (Si bien su expedición es de 1993, su aplicación se da a partir de 1994)	Se da reforma al Código de Comercio mediante la Ley 222 de 1995, con esta se reglamentan aspectos contables como la información socioeconómica de los entes económicos, certificación y dictamen de estados financieros, la responsabilidad de la información contable y los estados financieros consolidados. Ley 190 de 1995, estatuto anticorrupción, que obliga a todas las personas jurídicas a llevar contabilidad. Ley 550 de 1999 de reestructuración empresarial y Ley 1116 de 2006 sobre insolvencia empresarial. Decreto 1536 de 2007 por el cual se eliminan los ajustes integrales por inflación a nivel contable. Estados financieros e información relacionada: balance general, estado de resultados, estado de cambios en el patrimonio, estado de cambios en la situación financiera y estado de flujos de efectivo. Se profundiza la importancia de las notas a los estados financieros. Muchas empresas grandes aplican con estándares internacionales especialmente para reportar información al exterior.
De 2009 en adelante	Ley 1314 de 2009. (Lo que se deriva a partir de esta norma)	Se expide la Ley 1314 de 2009, con la cual se da inicio al período de convergencia a Normas Internacionales de Información Financiera en Colombia. El Consejo Técnico de la Contaduría Pública ha divulgado un plan de trabajo para tal propósito y su puesta en marcha demarcará los puntos de inflexión para la contabilidad en Colombia y por tanto para la revelación, la cual se advierte mucho más amplia. Estados financieros e información relacionada: para este período se advierte además de lo que establecen las normas internacionales de información financiera, retos importantes para la revelación contable tales como: información centrada en los flujos de caja, proyección de estados financiero, análisis de valor agregado, información por segmentos de negocios, masificación y profundización de la revelación contable en medios electrónicos, elaboración de informes de sostenibilidad empresarial a todo nivel, entre otros temas.

Fuente: adaptado y complementado con base en Cardona y Rivera (2001)

Del cuadro anterior, se puede inferir que la historia de la revelación contable en Colombia tuvo una relevancia jurídica con el Código de Comercio de 1971 y a partir de 1986, comienzan a aparecer normas referidas a la información contable propiamente, y el conjunto de obligaciones para las entidades cobijadas por estas de una manera más estructurada y cada vez más profunda.

Así mismo y más recientemente (entre los períodos tercero y cuarto) la revelación contable se ve enfrentada al paradigma de la economía global, lo que originó inquietud alrededor de temas como la responsabilidad social, la confiabilidad de la información, los usuarios de la información y sus necesidades y exigencias, la comparabilidad, la valoración, los fines de la información por mencionar algunos. La normatividad contable impactada por estas nuevas

condiciones origina pronunciamientos, disposiciones legales y conceptos cuya orientación es la calidad de la información contable para la toma de decisiones, la transparencia y la amplitud. Temas sobre los cuales han de virar los nuevos desarrollos en materia de revelación de información contable y corporativa por parte de todas las empresas sin consideración de su sector, ánimo de lucro, tamaño, ámbito de operación o agentes de interés particulares con los que interactúe.

VII. Consideraciones finales

- La revelación contable y organizacional en Colombia particularmente ha estado ampliamente demarcada por la regulación a distinto nivel (constitución, leyes, decretos, normas de entidades de vigilancia y control, entre otras). El texto aquí desarrollado ha hecho un marcado énfasis en la evolución de la revelación desde lo normativo, no obstante, la historia y las prácticas actuales de revelación demuestran cómo se han presentado otros hechos que han alimentado los mecanismos de información y comunicación a los distintos usuarios de la información empresarial, trascendiendo de los aspectos meramente regulados.
- El grupo de trabajo del Observatorio de la Calidad de la Información Contable –OCIC– de la Universidad de Antioquia considera determinante y realza el papel que cumple la regulación de la revelación contable en Colombia, pues constituye la base (los mínimos) que deben cumplir las empresas para insertarse en esquemas de rendición de cuentas y de transparencia empresarial. No obstante, una vez satisfecha la revelación contable regulada es imperante trascender e incorporar las mejores prácticas nacionales e internacionales de revelación que propenden por la amplitud de la información, la visibilidad a través de medios electrónicos, la proyección de la información financiera, la revelación por segmentos, los informes de sostenibilidad empresarial, la adopción paulatina de prácticas internacionales, los flujos de caja y análisis de valor agregado, entre otros temas.
- Finalmente, se debe destacar como el trabajo realizado desde la Universidad permite evidenciar que aun las grandes empresas no aplican a plenitud los esquemas de revelación regulados a través de la normatividad antes referenciada, lo que pone de manifiesto una preocupación adicional sobre el estado de la revelación en las pequeñas y medianas empresas donde esta es mucho más incipiente. Esta situación, que desde la academia se ha podido evidenciar y validar a través de distintas formas de extensión universitaria, permite dar cuenta de un amplio campo de acción en el ejercicio profesional del contador público; pues de contribuir al mejoramiento de los procesos de revelación de la información contable de

las empresas no solo estarán aportando a que estas “hagan la tarea”, sino que estarán contribuyendo a fortalecer los vínculos de la empresa con la sociedad y a que de esta manera cumplan de una mejor forma la función social de informar a todos los agentes de interés sobre sus resultados, pero sobretodo sobre sus perspectivas.

- Las referencias normativas presentadas no pretenden agotar el marco regulatorio que ha incidido en la revelación contable en Colombia; se ha buscado hacer una relación de las normas que en consideración de los autores ha tenido un mayor impacto y que han marcado hitos en la interacción de las empresas con su entorno. Se ha dejado intencionalmente por fuera del análisis otras normas, especialmente las de carácter tributario, que en forma directa o indirecta han tenido incidencia en la aplicación de procedimientos contables y por tanto de revelación, porque además de marcar un interés por lo contable los autores no han querido evidenciar cómo lo tributario se confunde con lo contable y más bien quieren promover como estos sistemas se deben entender de manera independiente con la natural interdependencia que deben poseer.

Bibliografía

- Araújo, J.A. (1994). Un nuevo paradigma contable para Colombia: la utilidad de la información o el Decreto 2649 de 1993. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 24-25, 127-137.
- Cardona, J.; Carvalho, J.A.; Espinosa, C.; Maldonado, J.J.; Mantilla, S.A. y otros. (1996). *Perspectivas y Aplicaciones de la Contabilidad en Colombia*. Santa Fe de Bogotá: Producción Editorial, Departamento de Publicaciones.
- Cardona, J. y Rivera, C. (2001). *Estados financieros: guía para evaluar el cumplimiento de las normas contables*. Medellín: CIJUF.
- Carvalho, J. (2010). *Estados financieros: normas para preparación y presentación*. Bogotá: ECOE Ediciones.
- Colombia, Contaduría General de la Nación. Textos de Contabilidad Pública: La Contabilidad y su Utilidad en el Sector Público N° (3), 73.
- Colombia, Contaduría General de la Nación. Textos de Contabilidad Pública: Evolución del Proceso de Planificación Contable en Colombia N° (5), 145.
- Colombia, Ministerio de Justicia y del Derecho. Superintendencia de Sociedades. (1998). Informe al congreso de la Republica: Impacto de la Ley 222 de 1995. Santa Fe de Bogotá D.C.
- Constitución Política de Colombia.
- Decreto 410 de 1971.
- Decreto 2649 de 1993.
- Decreto 2650 de 1993.
- Devia, O. (1997). Los Estados Financieros y su normatividad. *Revista de la Universidad de la Salle*, 24. 47
- Gertz, F. (1985). *Origen y Evolución de la Contabilidad: Ensayo Histórico*. Cuarta edición. Medellín: Trillas.
- Ley 222 de 1995.
- Montaño, E. (2005). *Control, Valuación y Revelaciones*. Cali: Universidad del Valle, Facultad de Ciencias de la Administración.
- Prieto, R. (1997). La acreditación en las instituciones de educación superior y de los sistemas de información. *Revista de la Universidad de la Salle*, 24. 33