

Prospectiva de la Contabilidad Internacional. Análisis de la Situación Colombiana*

C.P. Gabriel Vásquez Trisancho

Decano Facultad Contaduría Pública UNAB
Miembro Comisión de Investigación Aic. Representante por Colombia.
Miembro Consejo Técnico de la Contaduría Pública de Colombia
Presidente Seccional Santander Junta Central de Contadores Públicos

* Ponencia presentada en el Décimo Simposio Contaduría Universidad de Antioquia, Medellín octubre de 2000.

RESUMEN

Actualmente Colombia no tiene ninguna experiencia en procesos de armonización contable ni en información por medios electrónicos; además, nuestro sistema educativo no dispone de maestrías y doctorados en contabilidad. Es preciso aprovechar las oportunidades que tenemos para desarrollar investigación contable con soporte y experiencia internacional.

Este artículo contiene importantes reflexiones sobre las tendencias mundiales que se presentan en relación con la información financiera en contextos internacionales.

PALABRAS CLAVE: Contabilidad internacional, internacionalización contable en Colombia, armonización contable en Colombia.

ABSTRACT

Today, Colombia doesn't have any experience in harmonization accounting process or business reporting on the internet. At the same time, our educational accounting system doesn't have Master's and Phd. Degree programs. Because it's a new field, we have great opportunities for development in accounting research, and we have international support and experience. This article summarizes important ideas about world tendency in financial reporting in a transnational context.

Prospectiva de la Contabilidad Internacional. Análisis de la Situación Colombiana

Introducción

La contabilidad internacional ha tenido cambios importantes en su desarrollo, no solo por la aparición impetuosa de los negocios virtuales, sino por el marcado interés de tener normas internacionales de contabilidad aplicables en todos los países. El primer gran paso lo ha dado la Comunidad Económica Europea, cuyos integrantes reunidos en Bruselas en septiembre del 2000, han definido el camino a seguir para utilizar los estándares internacionales en todos los países miembros.

El presente trabajo expone, en primera instancia, una revisión del sentido y clasificación de la contabilidad internacional. Luego se presentarán algunas reflexiones sobre la armonización contable con un ejemplo de comparación del caso colombiano. Por último, se trabajará sobre las reglas de juego para la presentación de reportes financieros en internet.

La armonización contable no es un tema fácil de abordar. La Comunidad Económica Europea ha sido la más avanzada en este tema, con estudios que se remontan a la década de los setenta (Gary, 1990 P. 172. Volume 9. Cañibano, 1998 P. 3). Para incluir un marco de referencia exponemos algunos elementos importantes a tener en cuenta en este proceso.

El mundo virtual es una realidad. *E-Economy (Electronic – Economy)* ya no es una moda sino un elemento vital en el desarrollo de los negocios en el presente milenio. El Presidente de USA, Bill Clinton, en el discurso de la Unión, por dos años consecutivos ha resaltado que el éxito económico de los Estados Unidos se debe, principalmente, al uso creciente de la tecnología de la gran red.

Para la contabilidad el futuro es amplio y generoso. IASC (1999) ha publicado la primera investigación borrador sobre la presentación de negocios

en internet. Ofrecemos algunos avances que tienen más un sentido motivador que de análisis a profundidad de una dinámica que apenas comienza. A partir de las primeras versiones de reglamentación de reportes financieros en internet, se observa claramente la tendencia a utilizar las normas internacionales de contabilidad como base de comparación en las publicaciones de la gran red.

1. Marco conceptual de la contabilidad internacional

La contabilidad internacional aparece como consecuencia del comercio internacional. Las prácticas de exportación e importación de bienes y servicios se fue ampliando hasta llegar a la inversión directa en otros países extranjeros. Aparece, entonces, la empresa de clase mundial. Luego se desarrolla el concepto de globalización de la economía, que cambió fundamentalmente la práctica internacional de negocios, incluida por supuesto, la economía virtual.

La evolución de la contabilidad internacional comienza en la década de los sesenta. Para García y otros (1996), su aparición se puede referenciar con los siguientes hechos: El primero de ellos, la creación en 1962 del Centro para la Educación e Investigación de la Contabilidad Internacional, de la Universidad de Illinois, donde nace la revista *The International Journal of Accounting*. La segunda fue el artículo del profesor Mueller G. G. en 1963 sobre "The dimension of the international accounting problem". Por esta razón se le conoce en el mundo académico como el inventor de la contabilidad internacional.

Los profesores García, Láinez y Monterrey (1996), presentan como áreas de la contabilidad internacional las siguientes: 1- los sistemas contables y armonización internacional 2- Las empresas de multinacionales y 3- La formación en contabilidad y auditoría. Con el debido respeto por estos autores, he incluido un cuarto elemento al cuadro original, sobre los reportes de negocios en internet, que creemos se trata de un nuevo escenario que está tomando fuerza a nivel internacional. La propuesta de IASC sobre el código de conducta de reportes financieros en la gran red, sugiere referenciar las normas internacionales de contabilidad como marco de comparación. El cuadro 1, ampliado por el autor de esta ponencia se revela a continuación.

Cuadro 1. Áreas de la contabilidad internacional

1. Sistemas contables y armonización internacional

1.1 Teoría de los sistemas contables

- Concepto de entorno y evolución de los sistemas contables
- Clasificación de los sistemas contables

1.2 Contabilidad comparada

- Estudios comparados entre países miembros de la Unión Europea
- Estudios comparados entre otros países
- Estudios comparados entre la normativa de organismos armonizadores y la de países

1.3 Armonización contable

- Conceptos fundamentos, historia, metodología, ventajas e inconvenientes de la armonización contable.
- Organismos internacionales de contabilidad
- Armonización contable comunitaria
- La política de armonización de IASC
- Otros organismos armonizadores

1.4 Armonización internacional de la auditoría

- Armonización de las prácticas de auditoría entre países
- Organismos internacionales de auditoría
- Normas de auditoría generalmente aceptadas a nivel internacional: auditoría interna y externa.
- Normas internacionales de ética y deontología
- Acceso a la profesión, formación permanente y control de calidad en países.

2. Aspectos contables de las empresas multinacionales

2.1 Contabilidad financiera

- Las concentraciones empresariales
- La gestión del riesgo de cambio y tratamiento de operaciones en divisas
- Presentación de estados financieros consolidados

- Conversión de estados financieros de sociedades dependientes extranjeras
 - Ajustes de estados financieros de sociedades dependientes extranjeras
 - Ajustes de estados financieros de sociedades dependientes que operan en economías inflacionarias
 - Información financiera por segmentos
- 2.2 Contabilidad de gestión
- Dirección estratégica
 - Sistemas de información y control
 - Información provisional
 - Control estratégico y operativo de multinacionales
 - Precios de transferencia y fiscalidad internacional
- 2.3 Análisis internacional de estados financieros

3. Formación en contabilidad y auditoría

- 3.1 Temas relacionados con la educación y la docencia en contabilidad internacional
- 3.2 Temas relacionados con investigación en contabilidad internacional

4. Reportes de negocios en internet

- 4.1 Oportunidades tecnológicas
- 4.2 Reportes de negocios existentes en internet
- 4.3 Estándares para reporte de negocios en internet
- 4.4 Estándares para reporte de negocios basados en la Web con tecnologías futuras.

Fuente: GARCIA BENAÚ, María Antonia y otros. Contabilidad para la empresa multinacional. Ediciones Pirámide S.A. España. 1996, p. 26

Sobre el tema de la formación en contabilidad y auditoría internacional, vale la pena resaltar, que en Colombia son pocas las facultades de Contaduría Pública que han introducido en los programas de estudio esta área tan importante. Adicionalmente, la escalera del conocimiento contable colombiano se estancó en el pregrado, tal como lo resaltamos en el trabajo presentado en el marco del IX FORO INTERNACIONAL, NUEVAS PERSPECTIVAS DEL CONOCIMIENTO CONTABLE. Agosto 24 y 25 del 2000.

A continuación se exponen los temas relativos al análisis estructurado de la armonización contable en Colombia y una presentación general sobre los reportes de negocios en internet en los capítulos 2, 3 y 4.

2. Análisis estructurado de la armonización contable en Colombia

Lo primero en reconocer es que el proceso de armonización contable es una tendencia mundial. Lo segundo, que en Colombia, poco o nada, hemos hecho sobre este tema tan importante en una economía globalizada. Cuando leímos por primera vez el artículo 63 de la Ley 550 de 1999, nos parecía estar frente a una idea que no correspondía al contexto de la norma. A riesgo de equivocarme, es la primera vez que se habla en forma oficial del tema.

Antes de exponer algunos parámetros del proceso, diferenciamos los términos estandarización y armonización expuesto por Gary, de la Universidad de Oklahoma, y Shahrokh, de la Universidad de Santa Clara (vol. 9, 1990, pp. 168 – 169).

Estandarizar (*standardization*) corresponde a los estándares dictados de manera uniforme para todos los países que participan en el esfuerzo. (subrayas del autor). Armonización (*Harmonization*) implica una reconciliación de diferentes puntos de vista y permite requerimientos diferentes en países individuales.

En inglés, el término “standardization” es el sustantivo del verbo “standardize” que significa “to make standard or uniform”. En traducción libre se refiere, en este contexto, como una regla para medir o como un modelo a seguir.

Cañibano (1998 P. 6), cita a Nobes y Parker y define la armonización como “proceso de aumento de la compatibilidad de las prácticas contables estableciendo límites a su grado de variación”.

Sugerimos abordar el tema en Colombia con un análisis estructural de las variables macroeconómicas y sociales que caracterizan nuestro entorno jurídico, económico, cultural y de negocios. Algunos de los estudios que nos revelan los parámetros del entorno y los organismos internacionales líderes en el tema, los resumimos a continuación.

2.1 Análisis de variables del entorno para determinar reportes financieros y contables

Conforme al análisis de Gary (1990 P. 150), las características sociales, culturales, políticas y económicas determinan las características de las normas contables. En este sentido Tua Pereda (1995 P. 17-50), cuando circunscribe los principios contables a macro reglas básicas por cuanto “parten de la consideración, enunciado y análisis de los rasgos básicos del entorno económico en el que opera la contabilidad y que lógicamente, condiciona sus reglas”.

Algunos parámetros a tener en cuenta son:

1. *Sistema legal.* Es diferente un país con tradición de derecho romano a uno de derecho consuetudinario. En el primero, solo el Estado puede regular la contabilidad. En el segundo, las reglas contables son determinadas por la profesión y tienden a adoptarse mejor y a ser innovadoras.
2. *Naturaleza de la relación entre los negocios de la empresa y los proveedores de capital.* Dependiendo si los recursos de financiamiento son provistos por accionistas, banqueros o el Gobierno y si el capital provisto es amplio y diverso o pequeños y similares. Ocurre que si el capital es provisto por inversionistas, tiene una fuerte orientación al mercado de capitales, tal como Estados Unidos e Inglaterra. Si es provisto por bancos, la protección de acreedores es el énfasis, tal como Alemania, Suiza y Japón.

3. *Leyes de Impuestos.* En muchos países las leyes de impuestos determinan las reglas contables. En otros países donde se separa la contabilidad financiera de la contabilidad fiscal, utilidades imponibles son esencialmente utilidades financieras con ajustes por diferencias por leyes de impuestos.
4. *Nivel de inflación.* Cuando la economía es hiperinflacionaria afecta los costos históricos y es necesario incorporar cambios en los precios en la contabilidad.
5. *Nexos en la política y la economía.* Tecnología contable e ideologías son importadas y exportadas. Por ejemplo existe una fuerte influencia entre Inglaterra y Estados Unidos en cuanto a la profesión contable y la práctica contable. Igual ocurre con Filipinas que es un reflejo de la práctica contable de Estados Unidos. Colombia ha tenido una influencia marcada de las tradiciones jurídicas francesa y española.
6. *Profesionalismo versus Control Estatutario.* Los profesionales independientes mantienen su propia regulación. En otros casos se prescribe requerimientos legales y control estatutario.
7. *Uniformidad versus Flexibilidad.* Algunos países prefieren uniformidad y consistencia sobre flexibilidad de acuerdo con la percepción de las circunstancias.
8. *Conservadurismo versus optimismo.* Algunos países prefieren ser cautelosos ante hechos inciertos o futuros eventos, mientras otros pueden ser más optimistas y aceptar mejor el riesgo.
9. *Confidencialidad versus transparencia.* En algunos países la información es confidencial y restringida, mientras que en otros es más transparente y abierta al público en general.

Una morfología para comparar los sistemas contables la presentamos en el siguiente cuadro, que representa los parámetros más importantes que caracterizan los comportamientos en la regulación contable internacional. (Figura 1)

FIGURA NO. 1
UNA MORFOLOGÍA PARA COMPARAR SISTEMAS CONTABLES

Parámetros	Estados de naturaleza				
	1	2	3	4	5
P1- Sistema político	Oligarquía Tradicional	Oligarquía Totalitaria	Oligarquía Moderna	Democracia Tutelada	Democracia Política
P2- Sistema Económico	Tradicional	Mercado	Mercado Planeado	Plan	
P3- Estados de desarrollo económico	Sociedad Tradicional	Pre-despegue	Despegue	Dirigido a madurar	Consumo masivo
	← Micro			Macro →	
P4- Objetivos de Reportes financieros	Decisiones de Inversión	Desempeño administrativo	Medición social	Sector Planeación y control	Objetivos de política nacional
P5- Fuente o autoridad para emitir normas	Decreto ejecutivo	Acción legislativa	Unidad administrativa de gobierno	Consortorio público-privado	Privado
P6- Educación, adiestramiento y licenciamiento	← Público Informal	Formal	← Privado Informal	Formal	→
P7- Cumplimiento de normas éticas	Ejecutivo	Unidad administrativa de gobierno	Judicial	Privado	
P8- Cliente	Gobierno	Público	← Pública	Empresa Privada	→

Fuente: AAA 1997, P 99. Citado por Gary K. Meek y Shahrokh M. Saudagaran, p. 153.
Traducido por Gabriel Vásquez Tristancho.

A partir de estos parámetros podemos representar ciertos comportamientos en la medición de los reportes financieros, según las características microeconómicas y macroeconómicas de algunos países.

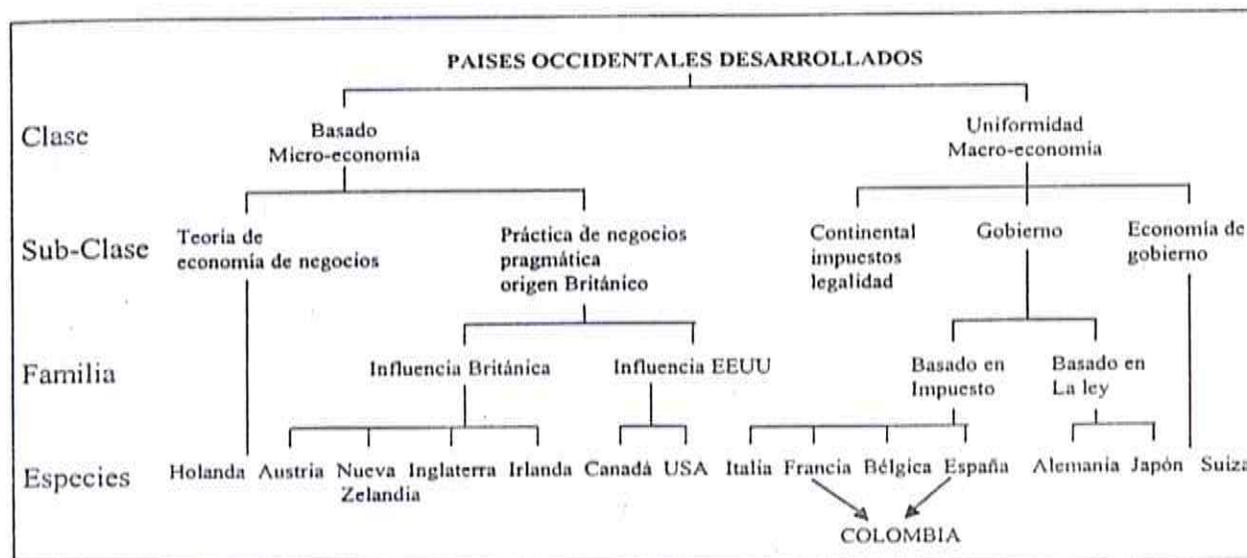
La tendencia macroeconómica es aquella en la cual la contabilidad se deriva y diseña para mejorar las metas macroeconómicas nacionales.

La tendencia microeconómica es aquella en la cual los desarrollos de la contabilidad vienen de principios de la microeconomía, y el mantenimiento del capital es una noción fundamental, es decir, lo esencial son los agentes económicos individuales y no los agregados como ocurre en la macroeconomía.

En Colombia existe una marcada tendencia macroeconómica en el diseño de las reglas contables. De acuerdo con la Constitución Política colombiana de 1991, la dirección general de la economía nacional estará a cargo del Estado. (Artículo 334, Constitución Política Colombiana)

La explicación de las tradiciones de negocios de los países de origen británico y de las tradiciones jurídicas latinas como Francia, España, Italia y Bélgica, los cuales se basan en leyes fiscales para su regulación contable se presentan en la Figura 2.

FIGURA No. 2
UNA CLASIFICACIÓN DE MEDICIÓN DE REPORTES FINANCIEROS.
PRÁCTICAS EN NACIONES DESARROLLADAS OCCIDENTALES



Fuente: AAA 1997, P 99. Citado por Gary K. Meek y Shahrokh M. Saudagaran, p. 153.
 Traducido por Gabriel Vásquez Tristanchó. UNAB.

El caso colombiano se señaló en la gráfica como tradición jurídica del derecho latino, principalmente de Francia y España, con orientación macroeconómica y con una marcada influencia de las leyes de impuestos en la regulación contable. Tal vez por esta razón podemos decir que un gran número de empresas en Colombia tienen contabilidad para propósitos fiscales y no para su esencia misma que son los negocios.

En la figura 3 se explica como los sistemas contables según la autoridad y obligaciones de cumplimiento reflejan que los países menos desarrollados con tradición de derecho latino tienden a los sistemas de control estatutario y la uniformidad. En cambio los países más desarrollados con tradición latina tienden al ejercicio profesional independiente, igual que los países nórdicos y anglosajones.

FIGURA No. 3
SISTEMAS CONTABLES: AUTORIDAD Y OBLIGACIÓN



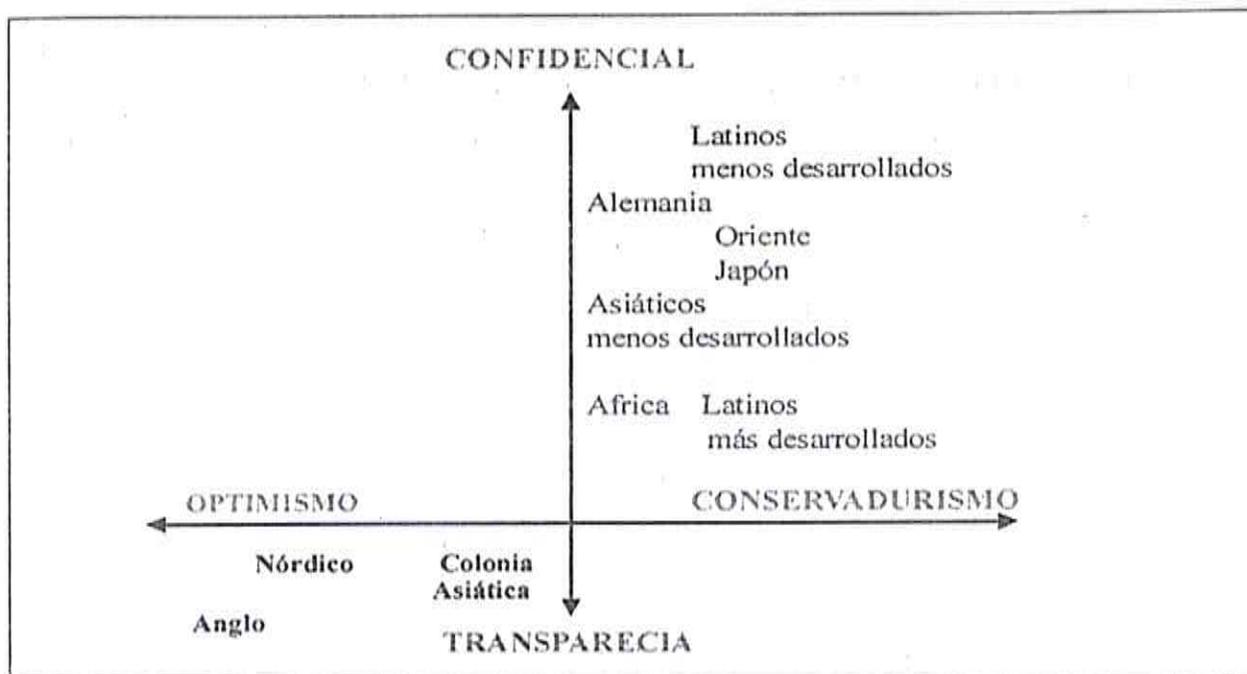
Fuente: Gray 1988, P.12. Citado por Gary K. Meek y Shahrokh M. Saudagaran, p.160.
Traducido por Gabriel Vasquez Trisancho. UNAB.

Colombia por ser un país menos desarrollado, con tradición jurídica del derecho latino, tienden sus normas contables hacia la uniformidad y no hacia la flexibilidad. Por otro lado, existe control del Estado mediante organismos privados como la Revisoría Fiscal y oficiales como la Superintendencia de Sociedades, Bancaria, de Valores, de Salud, entre otras.

Las reglas jurídicas de la contabilidad y de la contaduría las establece el Estado, por su tradición jurídica latina y del derecho romano. Por esta razón, los profesionales no tienen facultades de reglamentación propia. Tal premisa quedó afianzada con la sentencia de la Corte Constitucional C-530 de mayo del 2000, donde se declara inexecutable el parágrafo del artículo 7 de la Ley 43 de 1990, que otorgaba facultades reglamentarias al Consejo Técnico de la Contaduría Pública sobre actualización de normas de auditoría.

En la figura 4 se presenta la revelación y medición de los sistemas contables, los cuales nos muestran que los países con tradición de derecho latino tienden a la información confidencial y al conservadurismo. Al contrario, los países nórdicos y anglosajones tienden al optimismo y transparencia de la información para el mercado de valores.

FIGURA No. 4
SISTEMAS CONTABLES: MEDICIÓN Y REVELACIÓN



Fuente: Gray 1988, P.13. Citado por Gary K. Meek y Shahrokh M. Saudagaran, p.160.
Traducido por Gabriel Vasquez Trisnacho. UNAB.

Colombia, de acuerdo con su tradición jurídica latina y como país emergente, no tiene una información orientada hacia el mercado público de valores, tiende a ser más de carácter confidencial y con la regla básica de la prudencia o conservadurismo.

En resumen, las características del entorno jurídico, social, cultural y económico de Colombia, en lo referente a regulación contable, es el siguiente:

- Tradición jurídica del derecho latino (Estado de derecho, con influencia de la legislación francesa y española)
- Los profesionales no establecen reglas de la contabilidad ni de la contaduría, las establece el Estado
- Marcada influencia de las leyes fiscales
- Orientación macroeconómica
- Capital provisto por el sistema financiero, principalmente (Financiamiento externo). No hay tendencia al mercado público de valores.
- Aumento de la influencia norteamericana en la economía
- Tendencia al control de la inflación (Menos de dos dígitos)
- Prudencia en la medición de hechos económicos (Conservadurismo)
- Información confidencial y no orientada al mercado de valores
- Control del Estado a las organizaciones (Nivel Privado: Revisoría Fiscal; Nivel Oficial: Superintendencias)
- Uniformidad en la aplicación de las reglas contables

2.1 IASC (International Accounting Standards Committee)

Al hablar de armonización resulta imperativo mencionar a IASC. Fue creado en 1973 por cuerpos profesionales contables de nueve países. En la actualidad está integrado por 138 organizaciones miembros, 11 miembros asociados y 4 miembros afiliados, que representan a 2 millones de contadores públicos de 112 países. Colombia está representada por el Instituto Nacional de Contadores Públicos.

IASC se encuentra en proceso de reestructuración, de acuerdo con las recomendaciones recolectadas por el organismo para el futuro. Los principales cambios consisten en convertirse en un organismo independiente tal como una fundación. Esto con el fin de evitar influencia de partes interesadas que actualmente son miembros importantes, tales como el caso de Estados Unidos, Inglaterra y Japón, entre otros. La fundación contará con dos cuerpos principales: La Alta Dirección (*Trustees*) y el Consejo Directivo (*Board*). La Alta Dirección tendrá por objeto la elección del Consejo Directivo y la consecución de fondos. El Consejo Directivo se encargará de la emisión de normas internacionales de contabilidad.

IASC tiene 40 normas contables internacionales establecidas, de las cuales la última publicada en abril del 2000, sobre propiedades de inversión (*Investment Property*) y que entrará en vigencia a partir de enero del 2001. Los proyectos de normas que se encuentran en estudio son 15 (Octubre del 2000, Página Web IASC).

Destacamos los últimos avances en proyectos de normas tales como la combinación de negocios, instrumentos financieros, agricultura, reportes de negocios en internet, industrias extractivas, entre otros temas de interés para la comunidad contable internacional.

El esfuerzo por armonizar la contabilidad internacional ha sido la esencia misma de IASC desde su creación. También lo demuestran los trabajos recientes de este organismo. El resumen de lo acontecido en las dos últimas décadas las expuso Zeff, en Valparaíso, Chile, en 1998, dentro del primer encuentro de profesores universitarios de contabilidad del Cono Sur de América. De su intervención resaltamos los siguientes comentarios.

IASC publicó 26 normas en sus primeros trece años, que permitían múltiples opciones y mínimas exposiciones. Posteriormente, entraron en crisis las opciones permitidas en las normas, y con la participación de *International Organization of Securities Commissions* (IOSCO), se publicó en 1989 el E32, conocido como la comparabilidad de estados financieros que propuso eliminar 23 manejos opcionales de 13 normas de IASC. Luego de otras sugerencias, emitió una declaración en julio de 1990 que proponía eliminar 21 opciones en 10 normas. Con esta importante iniciativa, el IASC entró de lleno en el juego

económico al recomendar un conjunto de normas de contabilidad y su aplicación en los más sofisticados mercados de capitales del mundo.

Luego de estas eliminaciones IASC le propone a la SEC que permitiera a inversionistas extranjeros adoptar las normas de IASC sin necesidad de seguir las GAAP (*Generally Accepted Accounting Principles*) de los Estados Unidos. “En particular, los miembros de la *New York Stock Exchange* (NYSE) han argumentado, con insistencia, que las exigencias de la *Securities and Exchange Commission* de los EEUU (SEC) para que las compañías extranjeras logren ajustar sus ganancias y el patrimonio de sus accionistas a los principios de contabilidad generalmente aceptados (GAAP) comúnmente aceptados en USA han impedido que cientos de compañías extranjeras incorporen a Nueva York”. Esta discusión aún continúa y, es así como, la SEC no permite que los inversionistas extranjeros apliquen IASC en las bolsas norteamericanas.

2.2 AIC (*Asociación Interamericana de Contabilidad*)

El trabajo de armonización fue un proyecto de la comisión de investigación de la AIC. Por ahora se cuenta con los trabajos presentados dentro del marco de las XIX JORNADAS DE CIENCIAS ECONÓMICAS DEL CONO SUR, celebradas en Santiago de Chile, en Agosto de 1998.

En este evento se presentaron las comparaciones de diferencias contables con IASC de Chile, Uruguay, Paraguay, Brasil y Argentina. Posteriormente, en 1999, la oficina de investigaciones de la Facultad de Contaduría Pública de la UNAB (Universidad Autónoma de Bucaramanga), realizó las comparaciones de las normas contables colombianas con las de IASC, la Comunidad Económica Europea y España, junto con los trabajos de Mercosur. También se incluyó en dicho trabajo de la UNAB las comparaciones que realizó el profesor Javier Cocina de México, entre IASC y EEUU, Canadá y México.

Actualmente esta investigación no ha sido publicada pero se encuentra disponible en el Consejo Técnico de la Contaduría, para que otras universidades y entidades oficiales interesadas en el tema lo socialicen entre la comunidad académica. Es importante resaltar que no consultamos con otras universidades sobre sus investigaciones relacionadas con la armonización contable. De seguro existen buenos avances al respecto.

No se conocen trabajos de comparación con IASC, de Venezuela, Ecuador, Bolivia y Perú.

Finalmente, la AIC deja en manos de las grandes casas de estudio como le dicen los argentinos a las grandes firmas de auditoría, la comparación de las normas contables de Latinoamérica con las normas internacionales de contabilidad.

3. Presentación de reportes de negocios en internet

Los siguientes dos capítulos tienen como objetivo fundamental la sensibilización y motivación hacia una tendencia marcada del desarrollo de la profesión contable en el mundo. Están basados en el libro publicado por IASC "BUSINESS REPORTING ON THE INTERNET" publicado en noviembre de 1999, donde examina los rápidos cambios en el mundo de los reportes de negocios en Internet, en particular lo referente a las actividades en *World Wide Web (the Web)*.

El primer propósito del libro referenciado es ilustrar sobre la elaboración de políticas contables a nivel global, los cambios naturales que ocurren en los reportes de negocios y explicar, cómo dichos cambios afectan la difusión de la contabilidad y de la información de los negocios. El segundo propósito es explicar, cómo tales cambios, afectarían las normas contables en el futuro. El tercer propósito es recomendar cómo medir para direccionar los cambios en los reportes de negocios electrónicos que están ocurriendo ahora o que ocurrirán en el futuro, para ayudar a la divulgación de información de alta calidad para los usuarios de información financiera y negocios.

La norma contable sobre reporte de negocios en internet tiene elaborado el borrador y se espera que durante el año 2000 se publicará para su aplicación inmediata. (Página Web IASC).

3.1 Evolución en reportes de negocios y transacciones comerciales basados en la Web

La proliferación de la *Web* basado en reportes de negocios ha reemplazado el paradigma industrial y representa el post-paradigma industrial, según Robert Elliott en su libro la tercera onda publicado en 1992.

El crecimiento de los computadores individuales que pueden ser vistos en internet (*hosts*) ha sido rápido y sostenido. En enero de 1993 teníamos 1.3 millones, 9.5 millones en enero de 1996 y 56.2 millones en julio de 1999, con un crecimiento cerca del 600% sobre 1996. El número de servidores estimados en febrero de 1999 fueron 2.8 millones. Estos servidores incluyen más de 800 millones de páginas *Web* individuales, que pueden ser vistos por motores de búsqueda como Alta Vista.

El crecimiento de negocios en Internet ha efectuado rápidos cambios en la demanda, afectando el mercado de capitales en general y el mercado de acciones en particular. Los negocios en línea son los más desarrollados en los Estados Unidos. Un reciente análisis por *Credit Suisse First Boston* mostró que en el primer trimestre de 1999, 0.5 millones de negocios por día fueron transados sobre la *Web*, representando el 16% del total.

En cuanto a reportes financieros las cifras son también espectaculares. Alta Vista que representa menos del 20% de páginas *Web*, mostró que el número de *Web* que contenía los términos "Balance Sheet" o "Statement of Financial Position" en la selección de países de habla inglesa fueron 171.465. Si esta cifra representa menos del 20%, podemos ya imaginarnos que ocurre si lo hacemos para todos los países en diferentes lenguas. (IASC 1999. P. 46 – 47).

A no dudarlo este será el gran futuro de la profesión contable. Los reportes de negocios en la *Web*, tendrán como marco un mundo globalizado, donde existe un rápido movimiento hacia un único mercado global para capital tanto como para productos y servicios.

3.2 Prospectiva de reportes de negocios en la Web en el contexto de globalización

Los términos globalización e internacionalización son diferentes. Walker and Fox (1997), describen la globalización como el proceso de desnacionalización. La diferencia consiste en que la globalización sugiere la erosión e irrelevancia de las fronteras nacionales, mientras que internacionalización se refiere a las actividades cooperativas de los actores nacionales.

Si hablamos de globalización de la profesión contable, significa que entramos en un proceso de desnacionalización y donde los servicios

profesionales ya no tienen fronteras, tanto en la importación como en la exportación de los mismos. Esto significa que existen oportunidades y amenazas en forma simultánea.

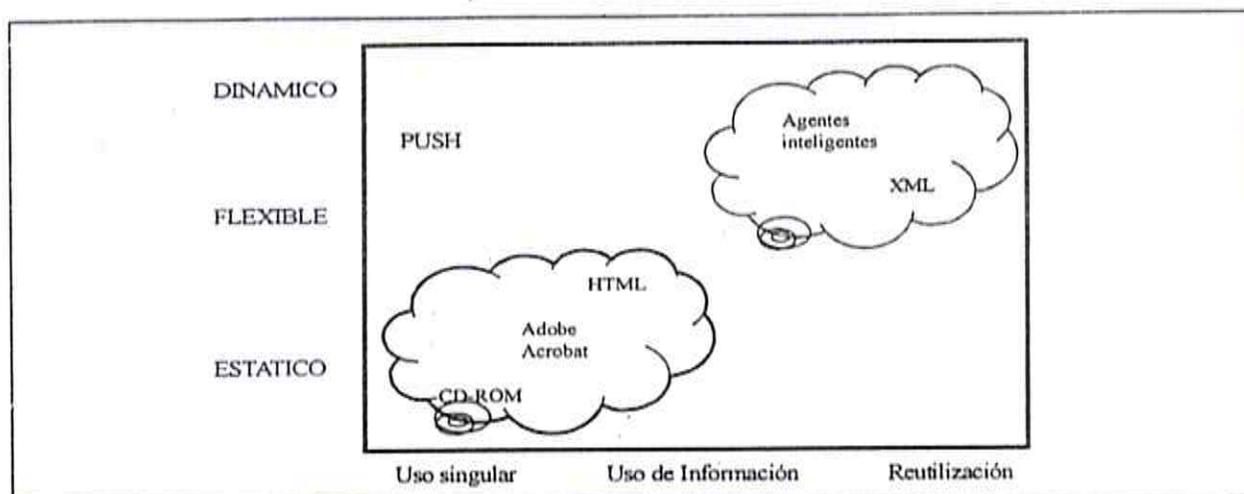
La *Web* no tiene límites de expansión territorial ni de negocios y constituye el estudio obligado de *E-Economy*, que se divide en *E-commerce* en lo relacionado con mercados electrónicos y *E-business* en lo referente a presentación de negocios en la *Web*.

3.3 Oportunidades tecnológicas en los reportes de negocios basados en la Web

Los desarrollos están basados en tecnologías de internet, que han establecido avances tales como *CD ROM* y papel electrónico (*Adobe - Acrobat*) como novedad, pero rápidamente evolucionaron hacia otros escenarios tecnológicos como XML y agentes inteligentes.

En la figura 5 podemos observar como el *CD ROM* y papeles electrónicos como *Adobe* y *Acrobat* son estáticos, mientras que los Agentes inteligentes y XML con dinámicos y permiten la reutilización de la información reportada electrónicamente.

FIGURA No. 5
TECNOLOGIAS EN REPORTES ELECTRONICOS



Fuente: Andrew Lyne y otros. Business reporting on the internet, P.43
Traducido por Gabriel Vasquez Tristancho, UNAB.

HTML es usado primordialmente para una representación estática de la información. Sin embargo, con la adición de JavaScript, Java e interacción de bases de datos, HTML puede ser más dinámico que *CD ROMs* o papel electrónico. Información en HTML es reutilizada por el proceso de referencias de hipervínculos para completar documentos, indexado con motores de búsqueda por la considerable dificultad para extraer atributos particulares. Información en HTML es típicamente estática. En contraste, el lenguaje XML fue diseñado para permitir documentos dinámicos. Documentos en formato XML incluyen atributos inidentificables de información que puede realmente ser usada y reutilizada por una gran variedad de aplicaciones.

4. Código de conducta para reportes contables en internet

Debido al desarrollo acelerado que tienen los reportes de negocios en internet, el Comité Internacional de Normas Contables "IASC" tiene en estudio una nueva guía, mejor denominada "Código de Conducta" (*Codes of Conduct*), que proporcionará a usuarios de la información y a empresas un marco con el cual los cambios de datos pueden ser colocados en la red con un máximo de eficiencia. Algunos problemas ocurren cuando la información es revelada en múltiples formas, incluyendo maneras de imprimir, avances de información, llamadas en conferencia y la *Web*.

Los parámetros contemplados en la norma que próximamente será implementada por IASC, están clasificados en reporte multi-modal, normas contables utilizadas, integridad de los datos, idiomas, accesibilidad, fecha, uso, moneda de conversión, ligues, seguridad, errores y puntos de contacto. Los responsables de adoptar estas normas, que también tienen obligaciones, son las empresas registradas, auditores y usuarios de la *Web*. A continuación exponemos algunos comentarios sobre cada uno de los puntos considerados en la guía.

4.1) Reporte multi-modal

En primer término la información revelada en la *Web* no debe ser diferente de otros reportes financieros publicados, por cuanto estas discrepancias pueden generar confusión entre los usuarios. También cuando existen varios archivos

en línea, todas las partes deben ser listadas juntas en el sitio de la *Web* de la entidad. En el caso de utilizar múltiples bases contables, al final los mismos datos deberán estar disponibles en línea. Por otro lado la norma sugiere que los estados financieros sean completos y de acuerdo con la norma internacional de contabilidad número uno. De igual manera se debe dar una clara indicación si se trata de estados financieros auditados y si contiene datos de operaciones relacionadas.

4.2) Normas de contabilidad utilizadas

En caso de utilizar normas contables diferentes de normas internacionales de contabilidad (*IAS – International Accounting Standards*), las bases de cada conjunto de estados financieros deberá ser claramente revelada. Adicionalmente, sugiere incluir una conciliación con IAS por cada principio de contabilidad usado y explicar las diferencias materiales.

En caso de incluir información que no está preparada de acuerdo con IAS, deberá revelarse claramente y sin incluirla como si estuviera bajo dichos estándares. Algunos ejemplos de este tipo de información son: Información proyectada o pronósticos, información del medio ambiente, información macroeconómica, información sobre responsabilidad social o balance social y análisis gerenciales entre otros.

4.3) Integridad de la información (*Completeness of data*)

Cuando se presenten extractos o partes de los estados financieros exigidos por IAS número 1, debe identificarse como una parte de dichos estados y revelarse donde pueden ser obtenidos en su integridad. Por otro lado, en el evento de tener archivos electrónicos individuales para componentes o estados financieros separados, no requiere ser identificada la información como un extracto si todos los archivos son revelados en el mismo sitio de la *Web* de la empresa.

En el evento de emitir información financiera detallada, debe revelarse si está de acuerdo con IAS y, en lo posible, conciliarse con cifras de los estados financieros. Sobre la información histórica resumida, debe ser identificada si

es reportada como originalmente se emitió y si está de acuerdo con IAS para cada año. Si la información fue restaurada retrospectivamente de acuerdo con IAS adoptados con posterioridad, este hecho deberá revelarse.

Si la empresa tiene información suplementaria para el público, tal como libros, informes de analistas, comunicados de prensa, estadísticas y otro material para inversionistas, deberá ser provista en línea, para beneficio de los interesados en tomar decisiones de inversión con la empresa.

En cuanto a los reportes de auditoría, deberá explicitarse cuales páginas están sujetas a la opinión del auditor. En el caso colombiano, debería incluir el informe del revisor fiscal, aun cuando esta materia no ha sido reglamentada en el país y en las conclusiones se hará referencia al respecto.

4.4) Idiomas

En el caso que la información haya sido traducida en otro idioma, este hecho deberá revelarse y se sugiere incluir en línea la información en el idioma original. En el caso que únicamente los estados financieros emitidos en el idioma original fueron auditados, dicha circunstancia debe revelarse.

4.5) Accesibilidad

La información debe tener estabilidad en el acceso, esto es, que todas la páginas deberán ser identificadas para usuarios autorizados y disponer de un índice que permita retornar en repetidas ocasiones.

Los archivos de estados financieros y datos relacionados publicados por una empresa, deberán ser archivados y no ser removidos del acceso general una vez fueron dispuestos en línea, junto con información previamente publicada para propósitos de análisis. Sin embargo, los archivos deberán ser claramente identificados para evitar confusiones.

4.6) Fecha

Todas la páginas deben tener claramente la fecha original y la de la última enmienda.

4.7) *Uso*

La información deberá ser provista en un formato que permita su transferencia electrónica fuera de línea para análisis. De igual manera deberá ser fácil de imprimir. A su vez, los usuarios deberán ser informados sobre los cambios significativos en el sitio de la *Web*.

4.8) *Conversión monetaria*

En el evento que una empresa disponga en la *Web* de alguna herramienta para cambios en sus estados financieros emitidos originalmente en otra moneda, basado en tipo de cambio del final del período o tipo de cambio promedio, deberá informar claramente que esta metodología no está de acuerdo con IAS 21.

4.9) *Conexiones (Links)*

La integración de ligues internos deben estar disponibles todo el tiempo. La integración de ligues externos deben ser archivados en el más alto grado posible. En el evento que dichos ligues no puedan ser mantenidos, ellos no deberán formar parte de los reportes de negocios en la *Web*.

4.10) *Seguridad*

Los usuarios de información reportada electrónicamente por una empresa tienen derecho a presumir que dicha empresa responde legalmente por la exactitud e integridad de los datos.

Igualmente, debe enterar con claridad sobre información creada por otros.

Otras precauciones sobre la seguridad de la información deben ser tomadas para prevenir alteraciones no autorizadas oficialmente de los datos corporativos.

Las firmas auténticas deben ser insertas en los estados financieros auditados.

4.11) Errores

En el evento de encontrar errores en los documentos, estos deben ser corregidos e indicar los cambios y sus posibles efectos para evitar representaciones falsas.

4.12) Puntos de contacto

Se debe indicar claramente en el sitio de la *Web*, el lugar donde los usuarios pueden obtener información adicional, bien sea electrónicamente o en forma escrita. Estos contactos deben incluir la direcciones electrónicas, teléfonos, fax y otros detalles de información como la dirección física.

4.13) Conclusiones sobre el código de conducta para informes contables, aplicadas al caso colombiano

Colombia debe actualizar sus normas contables en lo relacionado con la publicación de reportes de negocios en internet. Esta labor exige primero una revisión de las normas contables actuales y determinar las principales diferencias con las normas internacionales de contabilidad, es decir, debemos elaborar nuestra armonización contable con IAS.

Resaltamos que los reportes de negocios en internet es un concepto más amplio que los tradicionales reportes financieros, no solo por la tecnología implícita sino por las oportunidades de mejorar la información suministrada a terceros.

Con relación a la revisoría fiscal, deben actualizarse, igualmente, sus informes con este nuevo escenario tecnológico, con el propósito de no incrementar los costos de nuestros clientes como si fuera un trabajo de auditoría diferente. Aunque implica un conocimiento de las nuevas tecnologías, consideramos prudente que la revisoría fiscal vaya de la mano con los cambios ocurridos en la economía electrónica, especialmente lo relacionado con reportes de negocios en internet.

5. Conclusiones

5.1 *Contabilidad internacional*

La contabilidad internacional puede ser abordada desde varias oportunidades de investigación, tales como la armonización, las empresas multinacionales, los problemas de formación y los reportes de negocios en internet.

En el presente trabajo no se incluyó lo relativo a los problemas de la empresa de clase mundial, normas internacionales de auditoría, entre otros temas de la contabilidad internacional.

La enseñanza de la contabilidad internacional debe ser un reto para las facultades de contaduría pública en Colombia. Muy pronto nos veremos saturados de información relativa a las comparaciones de estándares internacionales con las normas colombianas. Para su comprensión integral, debemos preparar nuestros docentes y estudiantes en asuntos económicos, jurídicos y socio culturales, de tal suerte que permitan abordar los temas con profundidad y estructura en los procesos de adopción y/o adaptación de estándares internacionales.

Otro reto es el segundo idioma. Las normas en su original están en inglés. La mayor parte de los reportes de negocios en internet también están en este idioma. Resulta entonces imperativo la exigencia para docentes y estudiantes de su dominio, por lo menos a nivel de comprensión de lectura.

5.2 *Armonización contable*

Los estudios sobre armonización contable y sus efectos sobre la economía colombiana apenas comienzan. Reconocer que nuestro modelo contable regulado desde 1993 hoy está desactualizado, frente a las 40 normas internacionales de contabilidad y frente a los 15 proyectos de normas que vienen en vía de implementación. Resulta imperativo comenzar este trabajo, debido a que IASC irá a exigir la comparación de las normas internacionales con el modelo colombiano cuando de reportes financieros en internet se trate, especialmente lo relacionado con los estados financieros definidos en IAS 1.

Basta resaltar que el modelo de valor justo (*Fair value model*) permite ser utilizado en ciertos activos como propiedad, planta y equipo (IAS 16), activos intangibles (IAS 38), instrumentos financieros (IAS 39) y propiedades de inversión (IAS 40), en lugar del modelo de costo (*Cost model*). (IAS 40 P 33, original en inglés.)

El modelo de valor justo, es, usualmente, su valor de mercado. Es el valor del mejor precio razonable obtenible por el vendedor y el más ventajoso precio razonable obtenible por el comprador. Las utilidades o pérdidas al emplear el modelo de valor justo se reconocen en resultados (Párrafo 28 IAS 40, P 18, original en inglés).

Este valor de medición implica un cambio radical en la práctica contable colombiana, por cuanto su valor de costo reexpresado por la inflación, dejaría de tener vigencia en los casos de los activos mencionados anteriormente, en especial las propiedades de inversión. Cuando se aplica el principio de la prudencia, en Colombia, no se permite registrar las variaciones positivas (utilidades) por diferencias con la aplicación del método de valor justo. La intención del nuevo modelo es cambiar el registro histórico por el de valor justo, con lo cual desaparecen las valorizaciones o provisiones para los activos mencionados en IAS 16, 38, 39 y 40.

La adición que efectuó el artículo 4 del Decreto 2337 de 1995 al artículo 17 del DR 2649 de 1993, sobre la norma básica de la prudencia, en el sentido de permitir reconocer los sistemas especiales de valoración a precios de mercado, con base en los cuales se determina el valor de realización o de mercado, dejó abierta una primera aproximación al método de valor justo, aclarando que en dicho método el valor de mercado es tan solo una alternativa.

5.3 Reporte de negocios en internet

La economía electrónica invadió al mundo. La contaduría pública tiene un compromiso serio frente a las necesidades de los agentes económicos que interactúan en la gran red. Existen cambios en los reportes de negocios ya no es solo la reproducción de información financiera histórica. Los usuarios pueden interactuar e incluso pronosticar cambios de la tendencia de los negocios como lo hace Microsoft en sus reportes anuales en la *Web*.

Resulta interesante como los investigadores de IASC sobre reportes de negocios en internet, proponen que los reportes bajo el término genérico de “contabilidad” (*accounting*), serán multifacéticos y cubrirán variables de datos financieros, no financieros, audio y video comunicación. Adicionalmente, la información tendrá dimensiones de datos cualitativos, cuantitativos, obligatorios y voluntarios. Este avance conceptual abrirá inmensas oportunidades para el desarrollo de la ciencia contable.

Por otra parte, aparecen esfuerzos por regular y proporcionar guías de seguridad de archivos para reportes en línea. Con destino a los Estados Unidos la SEC implementó el sistema EDGAR (*Electronic Data Gathering and Reporting*) y la administradora de valores de Canadá implementó el sistema SEDAR (*System for Electronic Document Analysis and Retrieval*).

5.4 Oportunidades de investigación

Finalmente, cada vez se siente más la urgencia de unir el mundo empresarial y el académico. Todos estos cambios requieren de un trabajo coordinado que integre la academia, los gremios y, por supuesto, el Estado. Estas vías de comunicación deben aceptarse y dar inicio a una nueva era en la investigación contable en Colombia. Por simple economía de escala, en forma individual los empresarios o las universidades no tendrán oportunidades de competir frente a los retos internacionales.

En este sentido IASC propuso para la reglamentación de los negocios de internet “ A CONSORTIUM MODEL”, un modelo de consorcio, donde intervienen analistas globales, compañías de *software*, planeación de recursos de las empresas (Formar parte de “business-to-business accounting transaction communication”), IOSCO, organismos de expedición de normas contables tal como el caso de FASB de USA y firmas internacionales de contabilidad.

Una recomendación final, es la de conformar equipos de trabajo con enfoque científico y técnico, independientemente de los problemas gremiales y profesionales, con el fin de evitar controversias, como las del desalentador panorama del proyecto de revisoría fiscal.

Bibliografía

Biondi, Mario. MEDIOS, ALTERNATIVAS Y POSIBILIDADES DE ADOPCIÓN DE LAS NIC EN EL MERCOSUR. Argentina. XIX Jornadas de Ciencias Económicas del Cono Sur. Santiago Chile. 1998.

Cañibano Leandro. Universidad Autónoma de Madrid. HARMONIZACIÓN, EDUCACIÓN E INVESTIGACIÓN CONTABLE EN LA UNIÓN EUROPEA. Primer encuentro de profesores universitarios de contabilidad del Cono Sur de América. Valparaíso Chile. 1998.

Díaz Durán, Mario E. NORMAS CONTABLES ADECUADAS: Situación en el Uruguay. XIX Jornadas de Ciencias Económicas del Cono Sur. Santiago Chile. 1998.

GARCIA BENAOU, María Antonia y otros. Contabilidad para la empresa multinacional. Ediciones Pirámide S.A. España. 1996.

García Castañeda, María Teresa. COMPARACIÓN ENTRE LA NORMATIVA CONTABLE LOCAL DE LOS PAÍSES DEL MERCOSUR Y LAS NORMAS INTERNACIONALES. Chile. XIX Jornadas de Ciencias Económicas del Cono Sur. Santiago Chile. 1998.

IASC. Página Web. Agosto del 2000. http://www.iasc.org.uk/frame/cen4_6.htm

IASC. IAS NO. 40. Investment Property. Abril 2000.

Lymer Andrew. University of Birmingham. UK. Roger Debreceny. Nanyang Technological University. Singapore. Glen L Gray. California State University at Northridge. USA. Asheq Rahman. Nanyang Technological University. Singapore. November 1999. IASC. BUSINESS REPORTING ON THE INTERNET.

Mantilla Samuel Alberto. Universidad Javeriana. Vásquez Tristancho Gabriel. Universidad Autónoma de Bucaramanga. CONOCIMIENTO, METODOLOGÍA E INVESTIGACIÓN CONTABLE. Editorial Roesga. Colombia. 1997.

Meek, Gary K. Oklahoma State University. Shahrokh M. Saudagaran. Santa Clara University. A SURVEY OF RESEARCH ON FINANCIAL REPORTING IN A TRANSNATIONAL CONTEXT. Journal of Accounting Literature. Vol. 9, 1990, pp 145 – 182

SIGNIFICANT DIFFERENCES IN GAAP IN CANADA, CHILE, MÉXICO AND THE UNITED STATES. June 1998. The Canadian Institute of Chartered Accountants, Colegio de Contadores de Chile A.G., Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C. and Financial Accounting Standards Board of the United States.

Tua Pereda Jorge. Universidad Autónoma de Madrid. España. LECTURAS DE TEORIA E INVESTIGACIÓN CONTABLE. Centro Interamericano Jurídico Financiero. Colombia 1995.

Túa Pereda Jorge. “Hacia el triunfo definitivo de las normas internacionales de contabilidad?”. Revista Legis del Contador. Enero Marzo del 2000. Colombia. P. 113.

Verón, Carmen Stella. LAS NORMAS CONTABLES ARGENTINAS Y LAS NORMAS DE CONTABILIDAD INTERNACIONAL: Un caso particular. Argentina. XIX Jornadas de Ciencias Económicas del Cono Sur. Santiago Chile. 1998.

Zeff, Stephen A.. Rice University. CONFRONTACIÓN FUTURA SOBRE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD. Primer encuentro de profesores universitarios de contabilidad del Cono Sur de América. Valparaíso Chile. 1998.



ESPECIALIZACIÓN EN GESTIÓN TRIBUTARIA

La Especialización en Gestión Tributaria
está dirigida a contadores, abogados,
administradores, economistas
y otros profesionales
que por su trabajo y experiencias
desarrollen actividades afines o conexas
con el área tributaria

INFORMACIÓN:

Horacio Valencia Madrid
Coordinador

Ciudad Universitaria
Bloque 13, Oficina 301
Teléfono: 210 58 10
Fax: 212 52 33
Apartado 1226
Medellín