

Descripción del modelo contable colombiano y del modelo contable internacional

Martha Cecilia Álvarez Osorio

*Contadora Pública, Especialista en Revisoría Fiscal,
Especialista en Gestión Tributaria, Universidad de Antioquia
e-mail: mcalvarez@udea.edu.co*

Lina María Sepúlveda Álvarez

*Contadora Pública, Especialista en Gestión Tributaria,
Universidad de Antioquia
e-mail: linamariasepulveda@yahoo.es*

Lina María Muñoz Osorio

*Contadora Pública, Especialista en Revisoría Fiscal,
Especialista en Gestión Tributaria, Universidad de Antioquia
e-mail: linamuñoz@gutierrezmarquez.com*

Miriam Londoño Betancur

*Contadora Pública, Especialista en Revisoría Fiscal,
Especialista en Gestión Tributaria, Universidad de Antioquia
e-mail: aleja168@hotmail.com*

* Investigación llevada a cabo en la Especialización en Gestión Tributaria, Universidad de Antioquia

DESCRIPCIÓN DEL MODELO CONTABLE COLOMBIANO Y DEL MODELO CONTABLE INTERNACIONAL

Resumen: Por estos días el tema de los estándares internacionales de contabilidad, contaduría y auditoría son mencionados constantemente en todo tipo de eventos contables, debido a la eminente adopción de ellos al modelo contable colombiano. Este artículo pretende describir en forma general las características del modelo contable colombiano y del modelo contable internacional, con el ánimo de que su conocimiento permita que el proceso que se inicia en nuestro país se haga de la mejor manera posible.

Palabras claves: Modelo contable, IFAC, IASC, IASB, NIC, NIIF, IFRS, ámbito de aplicación, organismos reguladores

Abstract: In those days the subject of the international accounting, profession and auditory standards are mentioned constantly in all type of accounting event, just to the eminent adoption of them to the Colombian accounting model. This article pretend to descriptive in general form the characteristics of the Colombian accounting model and of the international accounting model, with the intention of that its knowledge permit that the process that it began in our country it do of the best possible way.

DESCRIPTION OF ACCOUNTING COLOMBIAN MODEL AND ACCOUNTING INTERNACIONAL ONE

Abstract: On those days, the subject of international accounting, accounting profession and auditing standards are continuously mentioned in every kind of accounting events, due to their evident adoption and transfer to the accounting Colombian model. This article pretends to describe, in a general way, the characteristics of accounting Colombian model and accounting international one wishing that their knowledge allows that the process that is beginning in our country be done in the best way as possible.

Key words: accounting model, IFAC; IASC; IASB;NIC;NIIF; IFRS, application sphere, regulator institutions.

DESCRIPTION DU MODÈLE COLOMBIEN DE COMPTABILITÉ ET DU MODÈLE DE COMPTABILITÉ INTERNACIONAL

Resumé: Ces jours, le sujet des standards de la comptabilité internationale, la profession de comptabilité et les normes de vérification sont sans interruption mentionnés dans chaque genre d'événements de comptabilité, dû à leur adoption et transfert évidents au modèle colombien de comptabilité. Cet article feint pour décrire, dans une manière générale, les caractéristiques du modèle colombien de comptabilité et du modèle de la comptabilité internationale, en souhaitant que leur connaissance permette que le processus qui commence dans notre pays soit faite de la meilleure manière comme possible.

Mots clés: modèle de comptabilité, IFAC; IASC; IASB; NIC; NIIF; IFRS, sphère d'application, organismes régulateurs.

Descripción del modelo contable colombiano y del modelo contable internacional

*Martha Cecilia Álvarez Osorio, Lina María Sepúlveda Álvarez,
Lina María Muñoz Osorio, Miriam Londoño Betancur*

Primera versión recibida: enero de 2005; versión final aceptada: marzo de 2005

Introducción

La globalización de la economía, su internacionalización y la expansión económica vivida ahora en todos los países, ha llevado a que las empresas empiecen a replantearse su futuro, enfocadas en su participación en la economía global. Para ello, deben analizar su entorno local y su posible vinculación en los mercados internacionales. Para que ellas puedan participar en el nuevo mundo de los negocios, necesitan de un medio de comunicación que sea confiable, que facilite las relaciones económicas y comerciales y que sea un mecanismo de control como lo es la Contabilidad y los informes generados por ella.

La contabilidad hace parte de los sistemas de información gerencial, financiero y económico, y es el instrumento que apoya la labor de los administradores en la planeación, organización y dirección de los negocios. Por lo anterior, la información contable es el método de comunicación más utilizado por los entes económicos y por los grupos de interés para fortalecer las relaciones comerciales y tomar decisiones locales, nacionales e incluso internacionales. Es por esto que es indispensable estudiar las normas contables que rigen en nuestro país, no sólo teniendo una visión local, sino realizando análisis comparativos y críticos sobre nuestra normativa contable frente a la normatividad internacional, emitida por la IASB (International Accounting Standards Board), para encontrar diferencias y similitudes, y lograr que la información contable, sea como mínimo comparable con la de otros países, lo que permitirá derribar la barrera de entrada para las empresas colombianas frente a los inversionistas extranjeros.

I. Contexto regulativo

Hoy el estudio de la normativa contable internacional es uno de los temas más tratados dentro del campo de la investigación contable, tanto por los organismos internacionales como en nuestro país. Debe tenerse en cuenta que la Ley 550 de

* Investigación llevada a cabo en la Especialización en Gestión Tributaria, Universidad de Antioquia

1999 de intervención económica, la cual fue prorrogada hasta diciembre 31 de 2006 por la Ley 922 de 2004, expresa en los artículos 2 y 63 lo siguiente:

“Artículo 2. Fines de la intervención del Estado en la economía.

El Estado intervendrá en la economía conforme a los mandatos de la presente ley, en el marco de lo dispuesto en los artículos 334 y 335 de la Constitución Política, para los siguientes fines:

1. Promover la reactivación de la economía y el empleo mediante la reestructuración de empresas pertenecientes a los sectores productivos de la economía, tales como el agropecuario, el minero, el manufacturero, el industrial, el comercial, el de la construcción, el de las comunicaciones y el de los servicios.
2. Hacer más eficiente el uso de todos los recursos vinculados a la actividad empresarial.
3. Mejorar la competitividad y promover la función social de los sectores y empresas reestructuradas.
4. Restablecer la capacidad de pago de las empresas de manera que puedan atender adecuadamente sus obligaciones.
5. Facilitar el acceso al crédito y al redescuento de créditos en términos y condiciones que permitan la reactivación del sector empresarial.
6. Fortalecer la dirección y los sistemas de control interno de las empresas.
7. Procurar una óptima estructura administrativa, financiera y contable de las empresas reestructuradas.
8. Asegurar la calidad, suficiencia y oportunidad de la información que se suministre a socios o accionistas y a terceros.
9. Propender porque las empresas y sus trabajadores acuerden condiciones especiales y temporales en materia laboral que faciliten su reactivación y viabilidad.
10. Facilitar la garantía y el pago de los pasivos pensionales.

11. Establecer un marco legal adecuado para que, sin sujeción al trámite concursal vigente en materia de concordatos, se pueda convenir la reestructuración de empresas con agilidad, equidad y seguridad jurídica.

Artículo 63 – Armonización de las normas de contabilidad, auditoría y revisoría fiscal con los usos y reglas internacionales.

Para 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 ajustarlos a los parámetros internacionales y proponer al Congreso las modificaciones pertinentes.”

Por consiguiente, si es una necesidad de las empresas incorporarse a los mercados internacionales y además es una disposición en nuestra legislación, es necesario que conozcamos el modelo contable colombiano y el internacional, con el fin de ir preparándonos para la adopción o adaptación de éste último en nuestro país.

La posible implementación en los próximos años de los estándares internacionales de contabilidad por parte de Colombia, ha originado que el Consejo Técnico de la Contaduría Pública -CTCP-, conjuntamente con varias universidades del país, organismos estatales, empresas del sector privado y contadores independientes realizaran un estudio para determinar cuál es el camino que debe seguir Colombia frente a este tema, es decir, debe adaptar o adoptar las Normas Internacionales de Contabilidad. Este trabajo que fue archivado, comenzó a realizarse en junio de 2003, participando alrededor de 270 contadores públicos de todo el país, quienes trabajaron con la idea de que Colombia debe adoptar dichas normas.

Igualmente, el Gobierno Nacional creó el Comité Interinstitucional conformado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, Superintendencia de Valores, Superintendencia Bancaria, Superintendencia de Sociedades, Contaduría General de la Nación, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y el Departamento Nacional de Planeación, quien elaboró un proyecto de ley de intervención económica, en el cual se señalan, entre otras cosas, los mecanismos por los cuales se adoptan en Colombia los estándares internacionales de contabilidad, auditoría y contaduría.

Este proyecto de ley fue presentado al Congreso de la República pero fue archivado y no llegó a discutirse allí, aunque en el medio contable sí fue ampliamente discutido, estudiado y debatido, generando diversas opiniones, las cuales pueden consultarse en la página Web de la Superintendencia de Valores - www.supervalores.gov.co, quien asumía la secretaría técnica de dicho Comité.

Por lo anterior, este artículo está enfocado en mostrar las principales características de modelo contable colombiano y del modelo internacional, pues como se ha dicho, la adopción de estándares internacionales de contabilidad y auditoría es un hecho en nuestro país, por lo tanto, la labor que debe realizarse ahora es la de preparar el camino para que dicha adopción se haga en la forma más eficiente y adecuada.

II. Modelo contable colombiano

1. Marco legal del modelo contable colombiano

Un modelo contable se estructura sobre la base de tres conceptos: el capital a mantener, la unidad de medida y los criterios de medición. Cada uno de ellos refleja una realidad patrimonial, financiera y económica del ente en sus estados contables, de acuerdo a la definición que se les dé.

Así, el modelo contable va adoptando diferentes conceptos, en sus tres parámetros, en los distintos países y en el tiempo. Ellos son definidos por las normas contables profesionales y legales vigentes en cada país.

La globalización es un hecho, lo cual se demuestra por el aumento de la competencia internacional, de la participación de capitales extranjeros en empresas nacionales y por los intentos de los países de unirse a través de convenios y tratados de libre comercio, con el fin de hacerle frente a las grandes potencias mundiales, entre otros aspectos, los cuales no pueden ser ignorados por los contables.

Según sea el modelo contable adoptado, será la información que la contabilidad brindará a sus usuarios. Debido a ello, surge la necesidad de uniformar el modelo contable utilizado por los distintos países. De este modo, se brindaría información independiente en todos los países, permitiendo a los inversionistas un menor trabajo a la hora de analizar e interpretar la información, lo que posibilitaría disminuir el riesgo de equivocación.

Colombia es un Estado de Derecho. La Constitución es la norma suprema, es la ley reformativa y derogatoria de la legislación preexistente. Ninguna norma posterior puede ser contraria al espíritu de la Constitución, de lo contrario sería declarada inexecutable. Sin embargo, es pertinente recordar que por encima de la Constitución se encuentran los tratados internacionales.

La Constitución es un acto político jurídico nacional, lo produce el constituyente quien ejerce función transitoria que se agota. Mientras que la ley es acto soberano del Estado y se ejerce a través de un órgano permanente que es el Congreso.

La ley en sentido formal es la expedida por el Congreso en virtud de su atribución constitucional, se valida a través de la Constitución y ésta, a su vez, valida las normas de inferior categoría. Existe entre ellas una jerarquía, por lo cual una norma de inferior jerarquía no puede vulnerar normas de superior jerarquía así:

- Constitución Nacional
- Leyes, que pueden ser estatutarias, orgánicas y ordinarias
- Decretos, que pueden ser extraordinarios, reglamentarios y ordinarios
- Actos administrativos del orden departamental (acuerdos)
- Actos administrativos del orden municipal (resoluciones, circulares)

El actual Marco Conceptual de la Contabilidad en Colombia se encuentra soportado jurídicamente a través de leyes, decretos, resoluciones y actos administrativos expedidos por el Gobierno Nacional en uso de las facultades conferidas en la Constitución del año 1991, además tiene una marcada tendencia macroeconómica en el diseño de las reglas contables. De acuerdo con el artículo 334 de la Constitución Política Colombiana de 1991, la dirección general de la economía nacional estará a cargo del Estado.

Con la Constitución de 1991 se determina la creación de la Contaduría General de la Nación, y así mismo se le dan facultades al gobierno para reglamentar en materia contable. Posteriormente en uso de ese ejercicio constitucional, el Gobierno Nacional expide el Decreto 2649 de 1993 por el cual se fijan los principios y normas contables generalmente aceptados en Colombia, en concordancia con el artículo 6 de la Ley 43 de 1990.

El Decreto 2649 de 1993 derogó los Decretos 2160 de 1986 sobre principios de contabilidad, 1798 de 1990 sobre registro y los libros contables y el 2912 de 1991 sobre

ajustes integrales por inflación para efectos contables. Igualmente se expidió el Decreto 2650 de 1993, el cual establece un Plan Único de Cuentas que busca la uniformidad en el registro de las operaciones económicas realizadas por los comerciantes.

Más adelante el Contador General de la Nación expide la Resolución 4444 de 1995 donde se regulan los Principios Generales de Contabilidad Pública; y la aplicación del Plan General de Contabilidad Pública que le permitirá a la Contaduría General de la Nación, elaborar el balance general consolidado del sector público.

2. Debilidades del modelo de regulación

El modelo de regulación contable es público, es decir lo hace el Estado en forma directa. El artículo 137 del Decreto Reglamentario 2649 de 1993, estableció que:

"...salvo lo dispuesto en normas superiores, el ejercicio de facultades en virtud de las cuales otras autoridades distintas del Presidente de la República pueden dictar normas especiales para regular la contabilidad de ciertos entes, está subordinado a las disposiciones contenidas en el título primero y en el capítulo I del título segundo de este decreto. En consecuencia, lo dispuesto en los artículos 61 a 136 del presente decreto se aplicará en forma subsidiaria respecto de las normas contables especiales que dicten las autoridades competentes distintas del Presidente de la República"

Sin embargo, lo anterior no se ha cumplido, lo cual se evidencia en los diferentes tratamientos contables que se le dan a los ajustes por inflación para algunos sectores de la economía, pues algunos organismos reguladores ordenan la realización de los ajustes, mientras que otros han ordenado su eliminación a las entidades que vigilan.

Estos cambios, muchas veces son realizados sin tener en cuenta elementos técnicos ni científicos, por ejemplo, no se ha estudiado cuál es el efecto de la eliminación de los ajustes por inflación para las entidades financieras, lo que ha hecho que sus utilidades nominales aumenten y que se repartan dichas utilidades, dejando desprotegido el patrimonio de la entidad.

De lo anterior se desprende que la regulación contable está en manos de "varias autoridades", tales como los organismos de inspección, vigilancia y control. No es un sólo ente, cada entidad a su leal saber y entender expide estándares de

contabilidad, lo cual en la práctica ha originado una asimetría en la información contable en Colombia. A su vez, la forma jurídica es bastante disímil, se utilizan por ejemplo circulares, cartas, instrucciones, decretos, leyes, entre otros.

Otra característica de nuestro modelo, es que éste le da prevalencia en el orden a las normas tributarias en caso de discrepancias. De hecho, varios estándares de contabilidad se originan en leyes fiscales, por lo cual 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. Este enfoque también ha contribuido a que existan normas de contabilidad no armonizadas ni locales ni internacionalmente. Otro fenómeno es la imbricación de estándares de contabilidad para reportes financieros y para la tributación.

Con el Decreto 2649 de 1993 se creó el Consejo Permanente para la Evaluación de las Normas sobre Contabilidad en Colombia, con el fin de propender por la neutralidad y fidelidad representativa de las normas, así como evaluar constantemente que el modelo contable colombiano estuviera de acuerdo con la realidad económica y social de nuestro país, sin embargo, el Consejo sólo funcionó hasta el año 1999.

En Colombia también existe el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, creado por el artículo 29 de la Ley 43 de 1990, encargado de la orientación técnico – científica de la profesión. Actualmente ni el Consejo Permanente para la Evaluación de las Normas sobre Contabilidad en Colombia y ni el Consejo Técnico de la Contaduría Pública –CTCP– tienen facultades de regulación y, sus pronunciamientos, no tienen fuerza vinculante, a pesar de que el CTCP cuando fue creado, podía emitir pronunciamientos con fuerza de ley, según lo expresaba el artículo 7 de la Ley 43 de 1990, lo cual fue declarado inexecutable por la Sentencia C-530 de mayo de 2000 de la Corte Constitucional.

Es importante anotar que el actual modelo contable colombiano, adoptado en 1993 era bastante armónico con el Marco Conceptual y las Normas Internacionales de Contabilidad vigentes en ese momento ya que los tomó como patrón. Sin embargo, a partir de ese año, el IASC inició un proceso acelerado de revisión de las normas de contabilidad emitidas previamente y la promulgación de nuevas normas para elementos de los estados financieros no considerados hasta entonces en las normas expedidas. Este proceso desarmonizó las normas colombianas de las normas internacionales.

De lo anterior, se puede concluir acerca del modelo contable colombiano, tal como lo expresó el contador público Gabriel Vásquez Tristancho en el X Simposio Contaduría Universidad de Antioquia, lo siguiente:

"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)

De las características del entorno se infieren las siguientes macro reglas básicas, que caracterizan el modelo contable colombiano:

- Prudencia en la medición de hechos económicos (Conservadurismo)
- Información confidencial y no orientada al mercado de valores
- Control del Estado de las organizaciones (Nivel Privado: Revisoría Fiscal; Nivel Oficial: Superintendencias)
- Uniformidad en la aplicación de las reglas contables".

3. Estructura del decreto reglamentario 2649 de 1993

El Decreto reglamentario número 2649 de 1993 se divide en cuatro títulos. A su vez, los títulos se dividen en capítulos y éstos en secciones. La siguiente es su estructura:

TÍTULO PRIMERO

Marco conceptual de la contabilidad

CAPÍTULO I

De los principios de contabilidad generalmente aceptados

CAPÍTULO II	Objetivos y cualidades de la información contable
CAPÍTULO III	Normas básicas
CAPÍTULO IV	De los estados financieros y sus elementos
SECCIÓN I	De los estados financieros
SECCIÓN II	De los elementos de los estados financieros

TÍTULO SEGUNDO

De las normas técnicas

CAPÍTULO I	De las normas técnicas generales
CAPÍTULO II	Normas técnicas específicas
SECCIÓN I	Normas sobre los activos
SECCIÓN II	Normas sobre los pasivos
SECCIÓN III	Normas sobre el patrimonio
SECCIÓN IV	Normas sobre las cuentas de resultado
SECCIÓN V	Normas sobre las cuentas de orden
SECCIÓN VI	Operaciones discontinuadas y empresas en liquidación
CAPÍTULO III	Normas técnicas sobre revelaciones

TÍTULO TERCERO

De las normas sobre registros y libros

TÍTULO CUARTO

Disposiciones finales

3.1 Marco conceptual de la contabilidad

En el marco conceptual de la contabilidad se busca establecer la estructura básica de la teoría de la contabilidad financiera, entendida ésta como:

"Sistema contable utilizado para producir, sistemática y estructuradamente, información cuantitativa (expresada en unidades monetarias) de las transacciones que realiza un ente económico, y de ciertos eventos económicos identificables y cuantificables que afectan dicha información, con el objeto de facilitar a los diversos interesados la toma de decisiones...".¹

¹ AGUIAR, Horacio y otros. Diccionario de términos contables para Colombia. Editorial Universidad de Antioquia. Segunda edición, 1998. Medellín, Colombia.

El decreto inicia con la definición de los principios de contabilidad generalmente aceptados, tomada del artículo 6° de la Ley 43 de 1990.

El reglamento general y los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados deben ser observados por todas las personas a quienes la ley obliga a llevar contabilidad, entre otros, los siguientes sujetos:

- Todos los comerciantes: es decir, las personas que profesionalmente se ocupan directa o indirectamente en algunas de las actividades que la ley considera mercantiles, en virtud del artículo 19, numeral 3° del Código de Comercio.
- Los comerciantes: que se encuentren sometidos a estatutos especiales, como es el caso de los vigilados por entidades gubernamentales, deberán aplicar, en virtud del principio hermenéutico de la especialidad, las disposiciones particulares para dichos entes y en forma supletiva las normas del Decreto Reglamentario 2649 de 1993.
- Las entidades sin ánimo de lucro: por lo dispuesto en la Ley 190 de 1995, artículo 45 y la Ley 50 de 1984 en su artículo 17, norma ésta compilada por el artículo 364 del estatuto tributario, y reglamentada por los decretos 1900 y 2500 de 1986, deben llevar contabilidad y, por tanto, se sujetan al Decreto Reglamentario 2649 de 1993.

Se excluyen las juntas de acción comunal, juntas de defensa civil, conferencias episcopales, y de superiores mayores, iglesias, parroquias y seminarios.

Con respecto a las cajas de compensación, los fondos de empleados y las asociaciones mutuales, se concluye que se les aplica el mencionado decreto, debido a que se definen como personas jurídicas de derecho privado sin ánimo de lucro.

Las cooperativas, los organismos cooperativos de grado superior, las instituciones auxiliares del cooperativismo y los institutos de financiamiento, educación, investigación y desarrollo cooperativo que tengan autonomía económica y administrativa están obligados a llevar contabilidad, lo mismo que los fondos mutuos de inversión.

Las organizaciones sindicales, se rigen por las disposiciones especiales que en cuanto a registro de libros y exigencias contables les sean aplicables, aunque no están obligadas a registrar los libros de contabilidad ante las administraciones de impuestos.

En general, el Decreto debe ser observado por todas las personas legalmente obligadas a llevar contabilidad y se exige que la contabilidad que se desee hacer valer como prueba en trámites judiciales o administrativos esté sujeta a la observancia del decreto; de no ser así, se genera una ineficacia probatoria por considerarse que se está ante una contabilidad irregular que en ningún caso prueba a favor.

El Decreto define como objetivos básicos o propósitos de la información contable, los siguientes:

1. Conocer y demostrar los recursos controlados por un ente económico, las obligaciones que tenga que transferir recursos a otros entes, los cambios que hubieses experimentado tales recursos y el resultado obtenido en el período.
2. Predecir flujos de efectivo.
3. Apoyar a los administradores en la planeación, organización y dirección de los negocios.
4. Tomar decisiones en materia de inversión y crédito.
5. Evaluar la gestión de los administradores del ente económico.
6. Ejercer control sobre las operaciones del ente económico.
7. Fundamentar la determinación de cargas tributarias, precios y tarifas.
8. Ayudar a la conformación de la información estadística nacional, y
9. Contribuir a la evaluación del beneficio o impacto social que la actividad económica de un ente represente para la comunidad.

El Decreto define como características cualitativas de la información contable aquellos atributos de la misma, que son necesarias para satisfacer sus objetivos básicos, ellas son:

- **Comprensible:** Clara y fácil de entender.
- **Útil:** Pertinente y confiable. La información es pertinente cuando posee valor de retroalimentación, valor de predicción y es oportuna; y es confiable cuando es neutral, verificable y representa fielmente los hechos económicos.
- **Comparable:** Cuando ha sido preparada sobre bases uniformes.

En cuanto a las normas básicas, “conjunto de postulados, conceptos y limitaciones, que fundamentan y circunscriben la información contable, con el fin de que ésta goce de las cualidades”, el Decreto desarrolla trece:

1. Ente económico
2. Continuidad
3. Unidad de medida
4. Período
5. Valuación o medición
6. Esencia sobre forma
7. Realización
8. Asociación
9. Mantenimiento del patrimonio
10. Revelación plena
11. Importancia relativa o materialidad
12. Prudencia
13. Características y prácticas de cada actividad

Las normas básicas aportan un avance significativo en la generación de información contable al introducir conceptos tan importantes como los de identificar el ente económico con la empresa, señalar criterios para identificar la continuidad del ente, incluir la teoría del mantenimiento del capital, tanto financiero como operativo, y, ante todo, reconocer cuatro bases de valuación y cuantificación de los recursos y hechos económicos.

El principio de revelación plena, es de gran importante pues mediante él, se expresa el deber del ente económico de informar de manera completa todos aquellos aspectos necesarios para la comprensión de sus estados financieros de propósito general.

Estados financieros

El Decreto Reglamentario 2649 de 1993 define mediante tres criterios los estados financieros, de acuerdo con los destinatarios o usuarios de la información, apreciando su comparabilidad y según su preparación y examen.

- a. De acuerdo con sus destinatarios o usuarios de la información, los usuarios de la información contable pueden ser:

- **Internos:** quienes tienen un interés directo con la empresa, cuentan con otras fuentes adicionales de información y tienen la posibilidad de determinar, por tener autoridad jerárquica o poder legal, la forma y contenido de la información financiera de modo que satisfaga sus necesidades (propietarios, accionistas, directores, gerentes y jefes de departamento, empleados y sindicatos, autoridades fiscales y autoridades de vigilancia y control).
- **Externos:** quienes se distinguen por tener un interés indirecto, relacionado no tanto con la empresa sino con su influencia en el entorno socioeconómico. No todas sus necesidades de información pueden quedar cubiertas por la contabilidad, toda vez que los estados financieros reflejan los efectos de sucesos y transacciones financieras anteriores y no contienen información distinta de la financiera (inversionistas, prestamistas, acreedores, proveedores, clientes, cámaras de comercio, asociaciones gremiales y público en general).

Así los estados financieros pueden ser:

- **De propósito general:** Se preparan para ser conocidos por usuarios indeterminados, incluyen los estados financieros básicos (Balance General, Estado de Resultados, Estado de Cambios en el Patrimonio, Estado de Cambios en la Situación financiera y Estado de Flujos de Efectivo) y los estados financieros consolidados, que presentan la situación financiera, los resultados de las operaciones, los cambios en el patrimonio y en la situación financiera, así como los flujos de efectivo, de un ente matriz y sus subordinadas, o un ente dominante y los dominados, como si fueren los de una sola empresa.
 - **De propósito especial:** Se preparan para satisfacer necesidades específicas de información, siendo su uso limitado. Estos son: el Balance inicial, los estados financieros de períodos intermedios, los de costos, el de inventario, los financieros extraordinarios, los de liquidación, los presentados a autoridades con sujeción a sus instrucciones y los estados que se preparan con bases contables distintas a los principios de contabilidad generalmente aceptados.
- b. **De acuerdo con su comparabilidad:** se habla entonces de estados financieros comparativos, se señala que los estados financieros de propósito general se deben preparar y presentar sobre una base temporal (es decir, comparar períodos de una misma duración) y de no ser posible con base en una comparabilidad operacional (es decir, comparar lapsos iguales del ciclo de operaciones).

- c. De acuerdo con su preparación y examen: los estados financieros son certificados y dictaminados. Los estados financieros certificados son los que están firmados por el representante legal y el contador público que los preparó; los dictaminados, están acompañados por la opinión profesional del revisor fiscal o contador público independiente.

En materia de estados financieros de fin de ejercicio, intermedios, comparativos y consolidados, entre otros, los organismos de vigilancia y control señalan periódicamente los criterios, plazos y requisitos para su presentación, por parte de los entes vigilados.

La Ley 222 de 1995, abordó el tema de los estados financieros, indicando normas relativas a los certificados y dictaminados, la autenticidad de los estados financieros, su publicidad, efectos de su ausencia, la facultad de las entidades gubernamentales para ordenar su rectificación, la obligación de prepararlos y difundirlos, el deber de las sociedades matrices o controlantes de presentar estados financieros consolidados, etc.

Elementos de los estados financieros

Es función de la contabilidad agrupar los hechos de contenido económico que tienen relación directa o pueden influir de una u otra manera en la estructura financiera de la empresa; para ello, las transacciones y otros sucesos se pueden clasificar en categorías, las cuales son denominadas en el decreto "elementos de los estados financieros".

Los elementos se pueden clasificar según se relacionan con la medición de la situación financiera en el balance general, o con la medición de las actividades en el estado de resultados.

En la primera clasificación se encuentran los activos, los pasivos u obligaciones y el patrimonio. A la segunda corresponden los ingresos, costos y gastos.

La revaluación o corrección de los activos y pasivos por efecto de la exposición a la inflación da lugar a un incremento o decremento en el patrimonio neto. Aunque tal variación cumple con las características de ingreso o gasto, se prefiere hacer mención de ella como un elemento aparte llamado corrección monetaria, por su especial relación con el concepto de mantenimiento del capital.

Cuando una partida no cumpla con las condiciones necesarias para ser reconocida y, por ende, no pueda quedar incorporada al balance general o al estado de resultados, bien sea porque se aparta de las definiciones de los elementos, según son consagrados en el decreto, o porque no satisface los criterios para su reconocimiento, puede ser relacionada fuera del cuerpo del balance en las denominadas cuentas de orden, que no son elementos de los estados sino información adicional que tiene como característica no incidir actualmente en la estructura financiera de la empresa.

3.2 Normas técnicas

El título segundo referencia las normas técnicas; el primer capítulo menciona las de carácter general, las cuales desarrollan las normas básicas y los dos siguientes, las específicas a cada uno de los elementos de los estados financieros y las normas técnicas sobre revelaciones.

Normas técnicas generales

Las normas técnicas generales regulan el ciclo contable o proceso que debe seguirse para garantizar que todos los hechos económicos se reconocen y transmiten en forma correcta a los usuarios de la información, es decir, es un sistema para la creación y comunicación de información de contenido financiero. La secuencia de este proceso comprende, en síntesis, cuatro etapas: recolección, registro, clasificación y resumen. Hasta este punto, se puede decir que se ha completado el proceso de creación de información, pero la contabilidad tiene como objetivos no sólo generar información, sino utilizarla adecuadamente; por esta razón, se encarga de interpretar, analizar y evaluar la información, concluyendo el ciclo en realidad cuando se transmite al usuario.

La casa editora Legis en su publicación del PUC clasifica las normas técnicas básicas de acuerdo con las fases generales así:

- Fase de entrada de la información: a ella están dirigidas las normas de reconocimiento de los hechos económicos y contabilidad de causación o por acumulación.
- Fase de procesamiento: se regula por las normas de medición de las transacciones, entre éstas, medición al valor histórico, moneda funcional, ajuste

de la unidad de medida, provisiones, contingencias y por las normas sobre registro como clasificación, asignación, diferidos, asientos y ajustes.

Resulta de singular importancia la norma técnica de clasificación, pues en base en ésta se han expedido los planes únicos de cuentas existentes actualmente en el país, cuyo objetivo es propender por la uniformidad en el registro de las operaciones.

- Fase de salida: allí se buscan las normas técnicas relacionadas con la función de informar, como la verificación de las afirmaciones, tratamiento de informaciones conocidas después de la fecha de cierre y cierre contable.

Cabe resaltar que esta clasificación no es definitiva, el sistema debe ser entendido con fases interactivas que conlleven en últimas que en cada una se considere la totalidad de las normas; simplemente, se ha querido agruparlas de esta forma, teniendo en cuenta su identificación directa con alguna de las fases.

Normas técnicas específicas

Se tienen normas técnicas específicas sobre:

- Activos: Inversiones, cuentas y documentos por cobrar, inventarios, propiedades, planta y equipo, activos agotables, activos intangibles, activos diferidos, ajuste anual del valor de los activos no monetarios, ajuste del valor de los activos no monetarios, ajuste del valor de los activos representados en moneda extranjera, en UPAC (UVR) o con pacto de reajuste, procedimiento para el ajuste del valor de otros activos no monetarios, tratamiento de los gastos financieros capitalizados, ajuste mensual del valor de los activos no monetarios y ajuste diferido.
- Pasivos: Obligaciones financieras, cuentas y documentos por pagar, obligaciones laborales, pensiones de jubilación, impuestos por pagar, dividendos, participaciones o excedentes por pagar, bonos, contingencia de pérdidas y ajuste del valor de los pasivos.
- Patrimonio: Capital, prima en colocación de aportes, valorizaciones, intangibilidad de la prima en colocación de aportes y de las valorizaciones, reservas a fondos patrimoniales, aportes propios readquiridos o amortizados, dividendos, participaciones o excedentes decretados en especie, revalori-

zación del patrimonio, variaciones del patrimonio, ajuste anual del patrimonio, ajuste del patrimonio que ha sufrido aumentos o disminuciones en el año, ajuste mensual del patrimonio y valores a excluir del patrimonio.

- Cuentas de resultados: Reconocimiento de ingresos y gastos, realización del ingreso, reconocimiento de ingresos por la prestación de servicios, reconocimiento de otros ingresos, daciones en pago, diferencia en cambio, devoluciones, rebajas y descuentos, gastos financieros, reconocimiento de la extinción o pérdida de utilidad futura, reconocimiento de errores de ejercicios anteriores, ajuste anual de ingresos y gastos, ajuste mensual de ingresos y gastos y utilidad o pérdida por exposición a la inflación.
- Cuentas de orden: Registro de las cuentas de orden.
- Operaciones descontinuadas y empresas en liquidación: Operaciones descontinuadas y contabilidad de las empresas en liquidación.

Normas técnicas sobre revelaciones

Un tercer grupo de normas técnicas es el de normas técnicas sobre revelaciones como reglas aplicables a los estados financieros de propósito general. Estas normas se satisfacen con la preparación de las notas a los estados financieros para las cuales se establece el contenido mínimo y cuya responsabilidad es del administrador del ente.

La Ley 222 de 1995 en su artículo 36, dispone que los estados financieros y las notas que los acompañan, conforman un todo indivisible y deben prepararse siguiendo los lineamientos señalados en los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Las normas técnicas sobre revelaciones están conformadas por: Ámbito de aplicación, notas a los estados financieros, norma general sobre revelaciones, revelaciones sobre rubros del balance general, del estado de resultados, del estado de cambios en el patrimonio, estado de cambios en la situación financiera, estado de flujos de efectivo, revelación de las cuentas de orden y estados financieros consolidados.

3.3 Normas sobre registros y libros

En el título tercero se presentan las normas relacionadas con los documentos en los cuales el ente contable asienta, registra, deja evidencia o comprobación de

sus operaciones para su propio uso o el de terceros, estos son los soportes internos y externos que acompañan los comprobantes de contabilidad.

Desde el punto de vista tributario, la reglamentación más importante en materia de soportes ha sido la de la factura. Si bien contablemente no se han establecido unos requisitos mínimos que deben llevar estos documentos, fiscalmente si existe una reglamentación clara para que puedan ser aceptados como soporte de costos, deducciones e impuestos descontables. Al respecto, la legislación tributaria ha considerado los requisitos de las facturas, expedición de las mismas y casos en los que no se requiere, no obligados a facturar, documentos equivalentes y sustitutivos de la factura, requisitos de la factura de venta y de los documentos equivalentes a la factura, factura electrónica, factura por computador; y, sistema técnico de control a través de la numeración, entre otros.

Teniendo en cuenta los requisitos legales que sean aplicables según el tipo de acto de que se trate, los hechos económicos deben documentarse mediante soportes, de origen interno y externo, debidamente fechados y autorizados por quienes intervengan en ellos o los elaboren.

Los soportes deben adherirse a los comprobantes de contabilidad respectivo o dejando constancia en éstos de tal circunstancia, conservarse archivados en orden cronológico y de tal manera que sea posible su verificación. Pueden conservarse en el idioma en el cual se hayan otorgado, así como ser utilizados para registrar las operaciones en los libros auxiliares o de detalle.

Las partidas asentadas en los libros de resumen y en aquel donde se asientan en orden cronológico las operaciones, deben estar respaldadas en comprobantes de contabilidad elaborados previamente. Dichos comprobantes deben prepararse con fundamento en los soportes, por cualquier medio y en idioma castellano.

Los comprobantes de contabilidad deben ser numerados consecutivamente, con indicación del día de su preparación y de las personas que los hubieren elaborado y autorizado. En ellos se debe indicar la fecha, origen, descripción y cuantía de las operaciones, así como las cuentas afectadas con el asiento. La descripción de las cuentas y de las transacciones puede efectuarse por palabras, códigos o símbolos numéricos, caso en el cual deberá registrarse en el auxiliar respectivo el listado de códigos o símbolos utilizados según el concepto a que correspondan.

Los comprobantes de contabilidad pueden elaborarse por resúmenes periódico, a lo sumo mensuales. Deben guardar la debida correspondencia con los asientos en los libros auxiliares y en aquel en que se registren en orden cronológico todas las operaciones.

En cuanto a los libros de contabilidad, medio a través del cual se obtienen los datos con destino a la preparación de los estados financieros, el reglamento precisa las normas para su registro, exhibición, conservación, destrucción, pérdida y reconstrucción.

Aunque ni en la legislación contable, ni en la mercantil, se han establecido cuáles son los libros de contabilidad que deben llevar los comerciantes, la doctrina y la costumbre mercantil han señalado algunos libros como necesarios o indispensables más que obligatorios. Los libros necesarios son: libros diario, mayor y balances y, de inventarios y balances.

Ahora bien, con la Ley 222 de 1995 se otorgaron facultades al gobierno nacional para la reglamentación en materia de establecer los libros que deben elaborarse, reglas para su utilización, registro, conservación, consulta, reproducción y destrucción. Sin embargo, ante el fallo de inexecutable proferido por la Corte Constitucional mediante Sentencia C-290 del 16 de junio de 1997, esta reglamentación se limita a determinar cuáles son los libros, comprobantes y soportes que deberán elaborarse y sus requisitos mínimos.

Los estados financieros deben ser elaborados con fundamento en los libros en los cuales se hubieren asentado los comprobantes. Los libros deben conformarse y diligenciarse en forma tal que se garantice su autenticidad e integridad. Cada libro, de acuerdo con el uso a que se destina, debe llevar una numeración sucesiva y continua. Las hojas y tarjetas deben ser codificadas por clase de libros.

Atendiendo las normas legales, la naturaleza del ente económico y a la de sus operaciones, se deben llevar los libros necesarios para:

1. Asentar en orden cronológico todas las operaciones, bien en forma individual o por resúmenes globales no superiores a un mes.
2. Establecer mensualmente el resumen de todas las operaciones por cada cuenta, sus movimientos débito y crédito, combinando el movimiento de los diferentes establecimientos.

3. Determinar la propiedad del ente, el movimiento de los aportes de capital y las restricciones que pesen sobre ellos.
4. Permitir el completo entendimiento de los anteriores. Para tal fin se deben llevar, entre otros, los auxiliares necesarios para:
 - Conocer las transacciones individuales, cuando éstas se registren en los libros de resumen en forma global;
 - Establecer los activos y las obligaciones derivadas de las actividades propias de cada establecimiento, cuando se hubiere decidido llevar por separado la contabilidad de sus operaciones;
 - Conocer los códigos o series cifradas que identifiquen las cuentas, así como los códigos o símbolos utilizados para describir las transacciones, con indicación de las adiciones, modificaciones, sustituciones o cancelaciones que se hagan de una y otras;
 - Controlar el movimiento de las mercancías, sea por unidades o por grupos homogéneos, y
 - Conciliar los estados financieros básicos con aquellos preparados sobre otras bases comprensivas de contabilidad.
5. Dejar constancia de las decisiones adoptadas por los órganos colegiados de dirección, administración y control del ente económico.
6. Cumplir las exigencias de otras normas legales.

Cuando la ley así lo exija, para que puedan servir de prueba los libros deben haberse registrado previamente a su diligenciamiento, ante las autoridades o entidades competentes en el lugar de su domicilio principal. En el caso de los libros de los establecimientos, éstos se deben registrar ante la autoridad o entidad competente del lugar donde funcione el establecimiento, a nombre del ente económico e identificándolos con la enseña del establecimiento. Sin perjuicio de lo dispuesto en otras normas legales, los libros auxiliares no requieren ser registrados.

Solamente se pueden registrar libros en blanco. Para registrar un nuevo libro se requiere que:

1. Al anterior le falten pocos folios por utilizar, o
2. Que un libro deba ser sustituido por causas ajenas al ente económico.

Una u otra circunstancia debe ser probada presentando el propio libro, o un certificado del revisor fiscal cuando exista el cargo, o en su defecto de un contador público. Si la falta del libro se debe a pérdida, extravío o destrucción, de debe presentar la copia auténtica del denunciado correspondiente.

Las formas continuas, las hojas removibles de los libros o las series continuas de tarjetas deben ser autenticadas mediante un sello de seguridad impuesto en cada una de ellas.

Las autoridades o entidades competentes pueden proceder a destruir los libros presentados para su registro que no hubieren sido reclamados pasados cuatro (4) meses de su inscripción.

Los libros deben exhibirse en el domicilio principal del ente económico.

Se aceptan como procedimientos de reconocido valor técnico contable, además de los medios manuales, aquellos que sirven para registrar las operaciones en forma mecanizada o electrónica, para los cuales se utilicen máquinas tabuladoras, registradoras, contabilizadoras, computadores o similares. El ente económico debe conservar los medios necesarios para consultar y reproducir los asientos contables.

En los libros se deben anotar el número y fecha de los comprobantes de contabilidad que los respaldan. Las cuentas, tanto en los libros de resumen como en los auxiliares, deben totalizarse por lo menos a fin de cada mes, determinando su saldo.

En los libros está prohibido:

1. Alterar en los asientos el orden o la fecha de las operaciones a que éstos se refieren.
2. Dejar espacios que faciliten intercalaciones o adiciones al texto de los asientos o a continuación de los mismos. En los libros de contabilidad producidos por medios mecanizados o electrónicos no se consideran "espacios en blanco" los renglones que no es posible utilizar, siempre que al terminar los listados los totales de control incluyan la integridad de las partidas que se han contabilizado.
3. Hacer interlineaciones, raspaduras o correcciones en los asientos.

4. Borrar o tachar en todo o en parte los asientos.
5. Arrancar hojas, alterar el orden de las mismas o mutilar los libros.

Los entes económicos deben conservar debidamente ordenados los libros de contabilidad, de actas, de registro de aportes, los comprobantes de las cuentas, los soportes de contabilidad y la correspondencia relacionada con sus operaciones. Salvo lo dispuesto en normas especiales, los documentos que deben conservarse pueden destruirse después de veinte (20) años contados desde el cierre de aquéllos o la fecha del último asiento, documento o comprobante. No obstante, cuando se garantice su reproducción por cualquier medio técnico, pueden destruirse transcurridos diez (10) años. El liquidador de las sociedades comerciales debe conservar los libros y papeles por el término de cinco (5) años, contados a partir de la aprobación de la cuenta final de liquidación.

Tratándose de comerciantes, para diligenciar el acta de destrucción de los libros y papeles de que trata el artículo 60 del Código de Comercio, debe acreditarse ante la Cámara de Comercio, por cualquier medio de prueba, la exactitud de la reproducción de las copias de los libros y papeles destruidos.

El ente económico debe denunciar ante las autoridades competentes la pérdida, extravío o destrucción de sus libros y papeles. Tal circunstancia debe acreditarse en caso de exhibición de los libros, junto con la constancia de que los mismos se hallaban registrados, si fuere el caso. Los registros en los libros deben reconstruirse dentro de los seis (6) meses siguientes a su pérdida, extravío o destrucción, tomando como base los comprobantes de contabilidad, las declaraciones tributarias, los estados financieros certificados, informes de terceros y los demás documentos que se consideren pertinentes. Cuando no se obtengan los documentos necesarios para reconstruir la contabilidad, el ente económico debe hacer un inventario general a la fecha de ocurrencia de los hechos para elaborar los respectivos estados financieros. Se pueden reemplazar los papeles extraviados, perdidos o destruidos, a través de copia de los mismos que reposen en poder de terceros. En ella se debe dejar nota de tal circunstancia, indicando el motivo de la reposición.

Otros libros son:

- Inventario de mercancías
- Libro de accionistas y similares
- Libros de actas

3.4 Disposiciones finales

Finalmente, en el título cuarto llamado “disposiciones finales”, se señalan los criterios considerados en el evento de presentarse conflictos de normas, así como la integración y función principal del Consejo Permanente para la Evaluación de las Normas sobre Contabilidad.

En este punto, el Decreto-Ley 1259 de 1994, señala que el Superintendente Nacional de Salud o su delegado integrará este organismo, en adición a los miembros establecidos por el artículo 138 del reglamento contable.

III. Modelo contable internacional

1. Definición e historia

1.1 Definición

Las normas internacionales de contabilidad han sido producto de grandes estudios y esfuerzos de diferentes entidades educativas, financieras y profesionales del área contable en el ámbito mundial, para estandarizar la información financiera presentada en los estados financieros.

Las NIC, son un conjunto de normas que establecen la información que deben presentarse en los estados financieros y la forma en que esa información debe aparecer, en dichos estados. Las NIC no son normas físicas o naturales que esperaban su descubrimiento, sino más bien normas que el hombre, de acuerdo a sus experiencias comerciales, ha considerado de importancia en la presentación de la información financiera.

Las NIC, son normas de alta calidad, orientadas al inversor, cuyo objetivo es reflejar la esencia económica de las operaciones del negocio, y presentar una imagen fiel de la situación financiera de una empresa. Las NIC son emitidas por el International Accounting Standards Board (IASB), anterior International Accounting Standards Committee (IASC).

El IASC era el ente encargado de la emisión y divulgación de los Estándares Internacionales de Contabilidad (IAS en inglés o NIC en espa-

ñol). De acuerdo a recientes cambios en la estructura y organización de este Comité y de acuerdo con el resultado de los estudios llevados a cabo por la Comisión designada para tal fin, se producen cambios tanto en la estructura de los entes encargados de estos estudios como del concepto y enfoque de los Estándares.

Es así como ahora las denominadas IAS (o NIC) serán denominadas Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF, en inglés IFRS - International Financial Reporting Standards, lo cual significa que aunque siguen vigentes las IAS establecidas, de ahora en adelante los nuevos estándares internacionales se denominarán IFRS. Con el tiempo se irán reemplazando los actuales IAS por los nuevos IFRS, a medida que se efectúen las revisiones que efectúe la IASB. Así mismo, existen las denominadas interpretaciones (SIC), de las cuales hay vigentes doce a la fecha y consisten en aclaraciones a las NIC producto de inquietudes que surgen en la aplicación de estas últimas; estas interpretaciones deben ser leídas conjuntamente con la NIC que la originó. Producto también de los cambios antes mencionados, las SIC irán siendo reemplazadas por los ahora denominados IFRIC (International Financial Reporting Interpretations Committee), de las cuales sólo se ha emitido una sobre cambios en pasivos existentes por desmantelamiento, restauración y similares.

A la fecha se han emitido 41 Estándares Internacionales de Contabilidad, de los cuales 31 están vigentes y se han emitido 6 IFRS. Los Estándares Internacionales de Contabilidad vigentes son las siguientes:

- Marco Conceptual
- 1 Presentación de estados financieros
 - 2 Inventarios
 - 7 Estado de flujo de efectivo
 - 8 Ganancia o pérdida neta del período, errores fundamentales y cambio en las políticas contables.
 - 10 Hechos ocurridos después de la fecha del balance
 - 11 Contratos de construcción
 - 12 Impuestos a las ganancias
 - 14 Información financiera por segmentos
 - 16 Propiedades, planta y equipos

- 17 Arrendamientos
- 18 Ingresos
- 19 Beneficios a los empleados.
- 20 Contabilización de las subvenciones del gobierno
- 21 Efecto en las variaciones en la tasa de cambio de moneda extranjera
- 23 Costos por intereses
- 24 Información a Revelar sobre partes vinculadas
- 26 Contabilización e información financiera sobre planes de beneficio por retiro
- 27 Estados financieros consolidados y contabilización de las inversiones en subsidiarias
- 28 Contabilización de inversiones en empresas asociadas
- 29 Información financiera en economías hiperinflacionarias
- 30 Información a revelar en los estados financiera de bancos e instituciones financieras
- 31 Información financiera de los intereses en negocios conjuntos
- 32 Instrumentos financieros: Presentación e información a revelar
- 33 Ganancias por acción
- 34 Estados financieros intermedios
- 36 Deterioro del valor de los activos
- 37 Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes
- 38 Activos intangibles
- 39 Instrumentos financieros: Reconocimiento y medición
- 40 Propiedades de inversión
- 41 Agricultura.
- IFRS 1 Adopción por primera vez de los Estándares Internacionales de Reporte de Información Financiera (*First-time Adoption of International Financial Reporting Standards*)
- IFRS 2 Pagos basados en acciones (*Share-based payment*)
- IFRS 3 Combinaciones de negocios (*Business Combinations*)
- IFRS 4 Contratos de seguros (*Insurance Contracts*)
- IFRS 5 Activos no corrientes mantenidos para la venta y actividades interrumpidas (*Non-current assets held for sale and discontinued operations*)
- IFRS 6 Exploración y evaluación de recursos minerales (*Exploration for and evaluation of mineral resources*)

Concepto IFRS

Los contadores públicos Emilio Berruti y Gabriel Vásquez Trisancho² plantean que para ubicarnos en el contexto de la aplicación de los estándares internacionales de contabilidad, consideramos necesario comprender el sentido que tiene la agrupación de tres elementos: Uno, los estándares; dos, la Guía para la implementación; tres, las posibles interpretaciones de 1 y 2.

En esta vía IFRSs ha sido definido por IASB de la siguiente manera: Son estándares e interpretaciones adoptadas por la IASB. Ellos comprenden:

- a) Estándares Internacionales para Reportes Financieros (sigla en inglés IFRSs)
- b) Estándares Internacionales de Contabilidad (sigla en inglés IAS) e
- c) Interpretaciones originales por el Comité de Interpretaciones de Estándares Internacionales para Reportes Financieros (sigla en inglés IFRIC) o el antiguo Comité de Interpretaciones de Estándares (siglas en inglés SIC), y adoptadas por la IASB.

El gráfico 1 muestra el esquema de los conceptos expuestos.



² Emilio Berruti de la Universidad Congreso Mendoza de Argentina y Gabriel Vásquez Trisancho de la Universidad Autónoma de Bucaramanga de Colombia, en su trabajo "La realidad contable colombiana y la argentina, sus modelos contables y las normas internacionales de contabilidad".

Puede observarse que la IASB consideró necesario reglamentar directamente la implementación y no dejar bajo interpretación de cada país y por consiguiente de cada entidad, cómo se adoptan los estándares internacionales de contabilidad.

De las guías de implementación se pasaría a la aplicación en cada país.

Los IFRSs establecen requerimientos de reconocimiento, medición, presentación y revelación, en los estados financieros de propósito general, relacionados con transacciones y eventos que son importantes. También pueden establecer tales requerimientos para transacciones y eventos que surgen principalmente en industrias específicas. Los IFRSs se basan en la Estructura Conceptual, la cual direcciona los conceptos subyacentes a la información presentada en los estados financieros de propósito general. El objetivo de la Estructura Conceptual es facilitar la formulación consistente y lógica de los IFRSs. La Estructura Conceptual también provee una base para el uso del juicio en la solución de problemas de contabilidad.

Proyecto de mejoras de las NIC por el IASB

La Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) ha publicado 15 Normas Internacionales de Contabilidad modificadas, con ocasión del Proyecto de Mejoras culminado en 2004. La Junta también retiró la NIC 15, 22 y 35. Las normas revisadas que se han emitido son:

- NIC 1 Presentación de estados financieros
- NIC 2 Inventarios
- NIC 8 Ganancia o pérdida neta del período, errores fundamentales y cambios en las políticas contables
- NIC 10 Hechos posteriores a la fecha de balance
- NIC 16 Propiedades, planta y equipos
- NIC 17 Arrendamientos
- NIC 21 Efectos de las variaciones en la tasa de cambio de moneda extranjera
- NIC 24 Informaciones a revelar sobre partes vinculadas
- NIC 27 Estados financieros consolidados y contabilización de inversiones en subsidiarias
- NIC 28 Contabilización de inversiones en empresas asociadas

- NIC 31 Información financiera de los intereses en negocios conjuntos
- NIC 32 Instrumentos financieros: presentación e información a revelar
- NIC 33 Ganancias por acción
- NIC 39 Instrumentos financieros: Reconocimiento y medición
- NIC 40 Propiedades de inversión

La finalización de estas normas mejoradas permitió al IASB cumplir su compromiso de contar con una plataforma de alta calidad y mejores normas en vigor. Con esto, el IASB facilita la implantación de sus normas en los numerosos países, entre los que se incluyen los estados miembros de la Unión Europea, quienes adoptaron las normas internacionales a partir del año 2005.

La Plataforma de las Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF está conformada por:

- Las Normas Internacionales de Información Financiera – NIIFs.
- Las Interpretaciones a las NIIFs – INIIF.
- Las Normas Internacionales de Contabilidad – NICs, modificadas por IASB y mejoradas por IASB.
- Las Interpretaciones a las NICs – SIC.
- Las Guías de Implementación en Relación a las NIIFs.

1.2 Historia

El origen de las Normas Internacionales de Contabilidad comienza en los Estados Unidos de América, cuando nace el APB-Accounting Principles Board (Consejo de Principios de Contabilidad), este consejo emitió los primeros enunciados que guiaron la forma de presentar la información financiera. El APB fue desplazado, porque estaba formado por profesionales que trabajaban en bancos, industrias, compañías públicas y privadas, por lo que su participación en la elaboración de las normas era una forma de beneficiar las entidades donde laboraban.

Posterior al APB, surge la FASB-Financial Accounting Standard Board (Junta de Normas de Contabilidad Financiera), esta Junta logró (aún está en vigencia en Estados Unidos, donde se fundó) gran incidencia en la profesión contable. Emitió un gran número de normas que transformaron la forma de ver y presentar la información. A sus integrantes se les prohibía trabajar en organizaciones con fines de lucro y si así lo decidían tenían que abandonar la FASB. Sus integrantes sólo podían laborar en instituciones educativas como maestros. Conjuntamente con los

cambios que introdujo la FASB, se crearon varios organismos y comités de difusión de la profesión contable tales como: AAA-American Accounting Association (Asociación Americana de Contabilidad), quien expide el ARB-Accounting Research Bulletin (Boletín de Estudios Contables); ASB-Auditing Standard Board (Consejo de Normas de Auditoría); AICPA-American Institute of Certified Public Accountants (Instituto Americano de Contadores Públicos), entre otros.

Con el paso de los años las actividades comerciales se fueron internacionalizando y así mismo la información contable, por lo tanto esta situación empezó a repercutir en la forma como las personas de diferentes países veían los estados financieros. Es con esta problemática entonces, que surgen las normas internacionales de contabilidad, siendo su principal objetivo «la uniformidad en la presentación de las informaciones en los estados financieros», sin importar la nacionalidad de quien los estuviere leyendo o interpretando.

Es en 1973 cuando nace el IASC-International Accounting Standard Committee (Comité de Normas Internacionales de Contabilidad) por convenio de organismos profesionales de diferentes países: Australia, Canadá, Estados Unidos, México, Holanda, Japón y otros, cuyo organismo es el responsable de emitir las NIC. Este Comité tiene su sede en Londres, Europa y su aceptación es cada día mayor en todo los países del mundo. El éxito de las NIC está dado porque las normas se han adaptado a las necesidades de los países, sin intervenir en las normas internas de cada uno de ellos. En noviembre 1982 se firmó un Acuerdo y una Constitución. Esta Constitución fue revisada adicionalmente en octubre 1992 y mayo 2000. Bajo la Constitución de mayo 2000, los cuerpos profesionales de contaduría adoptaron un mecanismo que les permitió a los Fideicomisarios o Alta Dirección entrar en operación en mayo 2000. Los Fideicomisarios o Alta Dirección pusieron en vigencia la nueva Constitución en enero 2001 y la revisaron en marzo 2002.

2. Entes reguladores en el modelo contable internacional

La contabilidad y los modelos contables aplicables en los distintos países, han sido profundamente modificados por la dinámica ejercida desde los organismos emisores de estándares internacionales, especialmente desde la IASB – International Accounting Standards Board (Junta de Estándares Internacionales de Contabilidad) y desde la IFAC – International Federation of Accountants (Federación Internacional de Contadores). Éstos han impulsado una serie de reformas en los campos objeto de trabajo, de tal manera que han logrado amplio reconocimiento de su labor,

y acogida sin precedentes en países que hasta épocas recientes mantuvieron independencia en la generación y aplicación de normas contables.

Vale la pena recordar que tanto la IASB como la IFAC han incorporado al ámbito contable mundial, una serie de criterios de acción relacionados con el registro, la preparación, la presentación y el control de información financiera en los sectores público y privado. Tales criterios conforman hoy un paradigma internacional, que como todo esquema que propone normalizar, logra diferentes interpretaciones y reacciones encontradas a su alrededor.

2.1 *El IASC*

Organismo constituido originalmente como IASC-International Accounting Standards Committee (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad), y actualmente IASB-International Accounting Standards Board (Junta de Estándares Internacionales de Contabilidad). Fundado desde 1973 por convenio de organismos profesionales de diferentes países: Australia, Canadá, Francia, Alemania, Japón, México, Holanda, Reino Unido e Irlanda, y los Estados Unidos de América, cuyo organismo es el responsable de emitir las NIC. 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.

IASB entró en proceso de reestructuración, de acuerdo con las recomendaciones recolectadas por el organismo. Los principales cambios consistieron 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 cuenta con dos cuerpos principales: La Alta Dirección (Trustees) y el Consejo Directivo (Board). La Alta Dirección tiene por objeto la elección del Consejo Directivo y la consecución de fondos. El Consejo Directivo se encarga de la emisión de normas internacionales de contabilidad.

El International Accounting Standards Board - IASB fue establecido en 2001 como parte de la International Accounting Standards Committee Foundation - IASCF. El gobierno de la IASCF recae en diez y nueve Fideicomisarios o Alta Dirección. Las responsabilidades de los Fideicomisarios o Alta Dirección incluyen el nombramiento de los miembros de la IASB y los consejos y comités asociados, lo mismo que asegurar la financiación de la organización. La IASB está compuesta por

veinte miembros de tiempo completo y dos de tiempo parcial. Es responsabilidad de la IASB la aprobación de los International Financial Reporting Standards - IFRSs y de los documentos relacionados, tales como la Estructura Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros, los borradores en discusión pública, y los otros documentos para discusión.

La IASB se ha propuesto producir estándares de alta calidad para los usuarios de la información contable en todo el mundo. Esta tarea se ha fortalecido, producto de acuerdos internacionales principalmente con IOSCO (Organización Internacional de Comisiones de Valores) en 1995, entidad que solicitó revisar los estándares de contabilidad para empresas que cotizaran en las bolsas de valores, de tal manera que éstos se convirtieran en normas de alta calidad, promotoras de transparencia y confianza para los distintos usuarios. La IASB para responder acertadamente a tal reto, modificó su estructura y funcionamiento desde 2001. El trabajo desarrollado, ha generado un alto grado de aceptación y ha trascendido el ámbito particular de los mercados de capitales, proyectándose en general al sector privado de distintas economías que consideran su propuesta como el modelo internacional indicado.

Los temas abordados por la IASB demuestran el firme compromiso de ofrecer soluciones integrales a los preparadores de información, y señalar los criterios más apropiados para el mercado al que está dirigido su producto, tal se observa en el *Cuadro N° 1*.

Cuadro N° 1

Estándares Internacionales de Contabilidad emitidos por IASC (hoy IASB)

N° Estándar (IAS)	Denominación	Aprobación, reordenamiento, revisión o modificación	IIAS que lo sustituye
1	Presentación de Estados Financieros	Reordenado: 1994 Aprobado: jul./97 Revisado: 1997 Modificado: 1999 por IAS 10 Revisado: 2003	
2	Inventarios	Revisado: 1993 Modificado: 1999 por IAS 10; 2000 por IAS 41 Revisado: 2003	
3	Estados financieros consolidados		27

Nº Estándar (IAS)	Denominación	Aprobación, reordenamiento, revisión o modificación	IAS que lo sustituye
4	Depreciación contable		16,22,38
5	Información a revelar en los estados financieros		1 15
6	Tratamiento contable de las variaciones en los precios		
7	Estados de flujo de efectivo	Revisado: 1992	
8	Ganancia o pérdida neta del período, errores fundamentales y cambios en las políticas contables	Revisado: 1993 Modificado: IAS 35, 40 Revisado: 2003	
9	Contabilización de las actividades de investigación y desarrollo		38
10	Hechos ocurridos después de la fecha del balance	Aprobado: mar./99 Revisado: 1999 Revisado: 2003	
11	Contratos de construcción	Revisado: 1993 Modificado: 1999 por IAS 10	
12	Impuesto a las ganancias	Aprobado: oct./96 Revisado: 1996, 2000 Modificado: 1999 por IAS 10; 2000 por IAS 40	
13	Presentación de activos y pasivos corrientes		1
14	Información financiera por segmentos	Reordenado: 1994 Revisado: 1997	
15	Información para reflejar los efectos de los cambios en los precios	Eliminada en diciembre de 2003	
16	Propiedades, planta y equipo	Aprobado: mar./82 Revisado: 1993, 1997, 1998 Modificado: 2000 por IAS 40; 2001 por IAS 41 Revisado: 2003	
17	Arrendamientos	Reordenado: 1994 Revisado: 1997 Modificado: 2000 por IAS 40; 2001 por IAS 41 Revisado: 2003	

Nº Estándar (IAS)	Denominación	Aprobación, reordenamiento, revisión o modificación	IAS que lo sustituye
18	Ingresos	Revisado: 1993 Modificado: 1998 por IAS 39; 1999 por IAS 10; 2001 por IAS 41	
19	Beneficios a los empleados	Aprobado: 1993 Modificado: 1999 por IAS 10 Revisado: 2000	
20	Contabilización de las subvenciones del gobierno e información a revelar sobre ayudas gubernamentales	Aprobado: 1982 Reordenado: 1994 Modificado: 1999 por IAS 10; 2001 por IAS 41	
21	Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera	Revisado: 1993 Modificado: 1998 Revisado: 2003	
22	Combinaciones de negocios		Sustituida por NIIF 3
23	Costos por intereses	Aprobado: mar./84 Revisado: 1993	
24	Informaciones a revelar sobre partes relacionadas	Aprobado: jun./97 Reordenado: 1994 Revisado: 2003	
25	Contabilización de inversiones		39, 40
26	Contabilización de información financiera sobre planes de beneficio por retiro	Aprobado: jun./86 Reordenado: 1994	
27	Estados financieros consolidados y contabilización de las inversiones en subsidiarias	Aprobado: 1988 Reordenado: 1994 Modificado: 1998 por IAS 39; 2000 Revisado: 2003	
28	Contabilización de inversiones en empresas asociadas	Aprobado: nov./88 Reordenado: 1994 Revisado: 1998, 2000 Modificado: 1998 por IAS 39; 1999 por IAS 10; 2000 Revisado: 2003	
29	Información financiera en economías hiperinflacionarias	Aprobado: abr./89 Reordenado: 1994	

Nº Estándar (IAS)	Denominación	Aprobación, reordenamiento, revisión o modificación	IAS que lo sustituye
30	Informaciones a revelar en los estados financieros de bancos e instituciones financieras similares	Aprobado: jun./90 Reordenado: 1994 Modificado: 1998 por IAS 25 y 39; 1999 por IAS 10 y 37	
31	Información financiera sobre intereses en negocios conjuntos	Aprobado: nov./90 Reordenado: 1994 Revisado: 1998, 2000 Modificado: 1998 por IAS 39; 1999 por IAS 10 Revisado: 2003	
32	Instrumentos financieros: presentación e información a revelar	Aprobado: mar./95 Modificado: 1998 por IAS 39 Revisado: 2000 Revisado: 2003	
33	Ganancias por acción	Aprobado: ene./97 Modificado: 1999 por IAS 10 Revisado: 2003	
34	Información financiera intermedia	Aprobado feb./98 Modificado: 2000 por IAS 40	
35	Operaciones en discontinuación		Sustituida por NIIF 5
36	Deterioro del valor de los activos	Aprobado: abr./98 Revisado: 1998 Modificado: 2000 por IAS 40	
37	Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes	Aprobado: jul.98	
38	Activos intangibles	Aprobado: jul./98 Modificado: 1998 por IAS 39	
39	Instrumentos financieros: Reconocimiento y medición	Aprobado: dic./98 Revisado: 2000 Revisado: 2003	
40	Propiedades de inversión	Aprobado: mar./2000 Modificado 2001 por IAS 41 Revisado: 2003	
41	Agricultura	Aprobado: dic./2000	

Fuente: Elaboración con base en "Estándares internacionales de contabilidad emitidos por IASC (hoy IASB). En: Doctrina Oficial Contable. Legis Editores S.A., 2003, pp. 779-790.

Además Presentación del contador público John Cardona Arteaga el 1 de marzo de 2005 en la SIU de la Universidad de Antioquia.

Según como se observa, son múltiples los espacios de acción sobre los cuales el IASB ha concentrado sus esfuerzos y la permanente actualización de los estándares, en concordancia con las nuevas condiciones de los negocios y las necesidades de los usuarios de la información. Los resultados son palpables: la Unión Europea ha decidido acoger el modelo internacional para sus grupos empresariales y para los estados financieros consolidados; sin embargo, diversos países reconocen la conveniencia de ampliar el ámbito de aplicación de tal forma que no se generen grandes distorsiones en la preparación y presentación de información para los distintos tipos de empresas.

Representatividad

Las normas emitidas por el IASC, son elaboradas a través de un proceso internacional en el que participan los profesionales de contabilidad, las personas que preparan los estados financieros y los usuarios de éstos a nivel mundial, como también los organismos nacionales que establecen normas.

El IASC ha publicado normas de contabilidad internacionales que difieren de las que existen en Estados Unidos, el Reino Unido y Alemania. Un país en desarrollo puede establecer sus propias normas de contabilidad trabajando en estrecha colaboración con el IASC.

La dificultad para obtener la aceptación mundial de estas normas se puede comprender al comparar las normas centrales del IASC con las de otros grupos que establecen normas como la Junta de Normas de Contabilidad Financiera (Financial Accounting Standards Board, FASB) en Estados Unidos. Algunas de ellas tienen diferencias menores y pueden ser conciliadas fácilmente. Sin embargo, otras tienen diferencias importantes y pueden ser difíciles de conciliar.

Estrategias del IASC

El IASC logra sus objetivos principalmente mediante el desarrollo y la publicación de los IFRSs y mediante la promoción del uso de esos estándares en los estados financieros de propósito general y en la otra presentación de reportes financieros. La otra presentación de reportes financieros comprende la información provista por fuera de los estados financieros y que sirve para la interpretación de un conjunto completo de estados financieros o que mejora la habilidad de los usuarios

para tomar decisiones económicas eficientes. En el desarrollo de los IFRSs, el IASC trabaja con los emisores de estándares nacionales para maximizar la convergencia de los IFRSs y de los estándares nacionales.

Requisitos de procedimiento para emitir normas de contabilidad internacionales

En el resumen ejecutivo del documento denominado *Recommendations on Shaping IASC for the Future*, que se encuentra disponible en la página electrónica de IASC se lee – traducción realizada por la Universidad Pontificia Javeriana de Bogotá en su documento denominado “Revisión académica sobre la normas de contabilidad generalmente aceptadas en Colombia”–:

“...Debido Proceso

47. Para salvaguardar la legitimidad de IASC, el debido proceso de IASC debe asegurar que los Estándares de Contabilidad Internacionales sean de alta calidad, que proporcionen información transparente y comparable que pueda ayudar a los participantes en los mercados y a otras personas para tomar decisiones económicas y que sean aceptables para los usuarios y preparadores de estados financieros. El grupo de trabajo cree que:

- (a) todas las discusiones formales del Comité de Desarrollo de Estándares, del Comité de Adopción de Interpretaciones (SIC) y de la Junta en asuntos técnicos deben estar abiertos al público. Sin embargo, ciertas discusiones (selección preliminar, nombramientos y otros asuntos del personal) necesitarían ser de contenido privado. Aspectos de las reuniones de los Fideicomisarios deben estar también abiertos al público, según la discreción de los Fideicomisarios;
- (b) IASC debe hacer más uso de la nueva tecnología (tal como el Internet, la *web*, la observación electrónica de reuniones), para vencer las barreras geográficas y los problemas de logística para lograr que los miembros del público puedan asistir a las reuniones abiertas por el cuerpo internacional;
- (c) IASC debe publicar por adelantado los órdenes del día para cada reunión del Comité de Desarrollo de Estándares, del Comité de Adopción de Interpretaciones, de la Junta y de los Fideicomisarios y debe publicar inmediatamente las decisiones adoptadas en esas reuniones (IASC actualmente publica

el orden del día para reuniones de la Junta en su boletín trimestral, *Insight*, y en su sitio *web*, y publica las decisiones de la Junta inmediatamente después de cada reunión de la Junta en *Update* y las decisiones de SIC en *News* del SIC); y

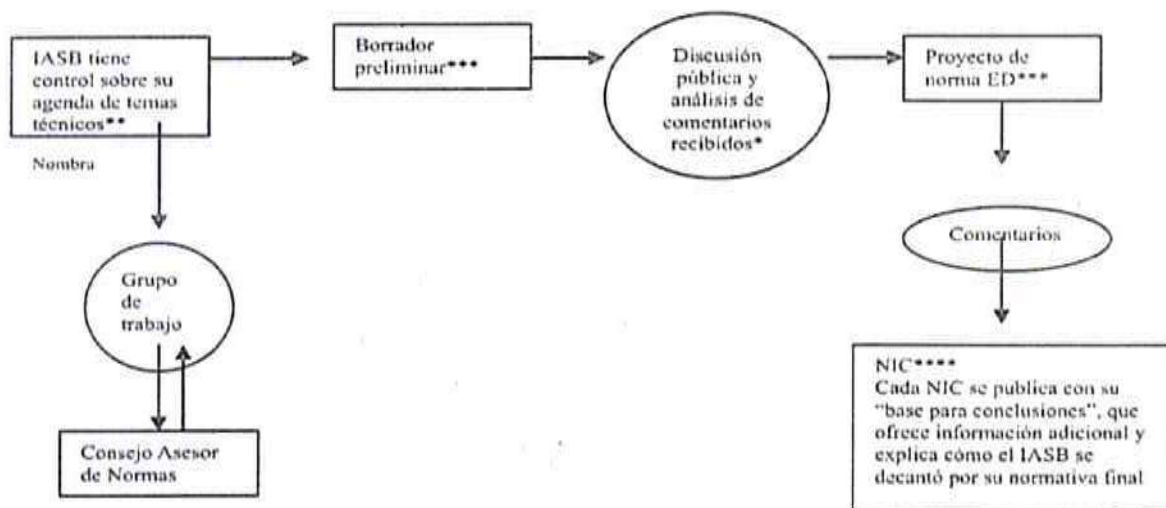
(d) cuando IASC publique un Estándar, debe continuar su práctica recientemente adoptada de publicar la base de sus conclusiones para explicar públicamente cómo alcanzó sus conclusiones y para dar información de fondo que puede ayudar a usuarios de los estándares de IASC para aplicarlos en la práctica. IASC debe publicar también las opiniones en contrario (la actual Constitución de IASC prohíbe esto).

48. El grupo de trabajo cree que el Comité de Desarrollo de Estándares debe utilizar el siguiente procedimiento, aunque no necesariamente para cada proyecto:

- (a) audiencias públicas para discutir los estándares propuestos; y
- (b) pruebas de campo (en países desarrollados y en mercados nacientes) para asegurar que las propuestas sean prácticas y maleables.

Donde sea posible, las audiencias públicas y las pruebas de campo deben ser coordinadas con los emisores nacionales de estándares. ...”

Procedimiento de elaboración de una NIC³



³ Tomado de Zorio Grima, Ana. IASC ¿adaptarse o morir? En: Revista Técnica Contable, Año LIV, N° 639. Madrid, marzo de 2002.

La expedición de normas a través del debido proceso modificaría sustancialmente las condiciones de arbitrariedad y desconocimiento que se da sobre las normas expedidas en la actualidad. Una mezcla de los modelos podría conducir a la solución buscada: debido proceso en la expedición de las normas, por parte de una autoridad pública en quien recaiga la responsabilidad. El conocimiento de las actuaciones del emisor, ofrece confianza a los preparadores de la información contable y otorga mayores garantías de transparencia sobre la misma. La participación de los interesados, antes que dar lugar a luchas de poder, otorgaría condiciones para lograr consensos alrededor de los actos emitidos, y definiciones de trabajo mancomunadas en interés de la contabilidad y de los usuarios de la información.

Estructura actual de los pronunciamientos del IASC

En la actualidad los pronunciamientos del IASC se agrupan en cuatro cuerpos:

1. Prólogo a los pronunciamientos sobre normas internacionales de contabilidad
2. Marco conceptual para la preparación y presentación de los estados financieros
3. Normas internacionales de contabilidad
4. Interpretaciones de las normas internacionales de contabilidad

El prólogo y el *Marco* no tienen el carácter de regla. El cuerpo regulador está formado tanto por las normas internacionales como por sus interpretaciones (véase NIC 1, párrafo 11)

Los pronunciamientos aprobados son publicados oficialmente por IASC, en inglés.

Es muy probable que la estructura actual sufra cambios significativos. Entre los múltiples proyectos de IASB se encuentra el de emitir un nuevo marco conceptual. Este proyecto incluye el estudio formal de una propuesta para cambiar la técnica de exposición de las normas, que de ser aprobada, como es muy posible, eliminaría la estrategia de entremezclar reglas con explicaciones.

Acogida de las Normas Internacionales de Contabilidad en Colombia

En Colombia las normas internacionales de contabilidad, además de haber sido, en su momento, utilizadas como punto de referencia para diseñar el Decreto reglamentario 2649 de 1993, en ocasiones son mencionadas por el sistema legal, permitiendo su aplicación.

El ROSC (Reports on the Observance of Standards & Codes), realizó un informe sobre la ejecución de estándares y códigos en Colombia, el cual arrojó una mala evaluación en la calidad de la contabilidad, auditoría, educación contable, ejercicio profesional y organización de la profesión en nuestro país. Como respuesta a este informe, el Comité Interinstitucional del Gobierno Nacional presenta el Proyecto de Ley de Intervención Económica, por medio del cual se señalan los mecanismos por los cuales se adoptan en Colombia los estándares internacionales de contabilidad, auditoría y contaduría, se modifican el Código de Comercio, la normatividad contable y se dictan otras disposiciones relacionadas con la materia.

También existe la Ley 550 de 1999, Ley de Reactivación Empresarial, la cual abre las puertas para la armonización de las normas contables con los usos o reglas internacionales. Ella ordena que para 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 ajustarlos a los parámetros internacionales y proponer al Congreso las modificaciones pertinentes.

Esta ley fue prorrogada por la Ley 922 de 2004 hasta diciembre 31 de 2006.

2.2 IFAC

Esta organización, mediante los distintos comités que la conforman (Auditoría y Aseguramiento, Cumplimiento, Educación, Ética, Contabilidad financiera y administrativa, Sector Público y Transnacionales de auditoría), tiene como propósito la definición de las mejores prácticas, en procura de una profesión fortalecida a partir del reconocimiento de las oportunidades de negocio y del papel que en este escenario desempeñan los profesionales. Tal es el caso de los Estándares Internacionales de Auditoría, del Código de Ética, de las Guías de Educación o de las Declaraciones sobre prácticas internacionales de contabilidad de gestión.

Todos estos esfuerzos compilan el espíritu de la Federación por lograr una profesión que actúe con criterios unificados, de manera armónica y en la perspectiva de ser un socio más del negocio.

En particular, el Comité de Sector Público, está actualmente desempeñando un importante papel, relacionado con la generación de estándares de contabilidad aplicables por el sector gobierno para la preparación y presentación de estados financieros (IPSAS/NIC-SP).

Los estándares en esta materia emitidos hasta ahora se resumen en el cuadro número 2.

Cuadro N° 2

Estándares Internacionales de Contabilidad para el Sector Público emitidos por IFAC

N° Estándar (IPSAS)	Denominación
1	Presentación de estados financieros
2	Estados de flujo de efectivo
3	Superávit o déficit neto del período, errores fundamentales y cambios en las políticas contables
4	Efectos de las variaciones en las tasas de cambio
5	Costos financieros
6	Estados financieros consolidados y contabilidad para entidades controladas
7	Contabilidad de inversiones en empresas vinculadas
8	Presentación de Información Financiera de contratos en asociación
9	Ingresos provenientes de transacciones de intercambio
10	Presentación de información financiera en economías hiperinflacionarias
11	Contratos de construcción
12	Existencias
13	Contratos de arrendamiento
14	Hechos ocurridos después de la fecha de presentación
15	Instrumentos financieros: presentación e información a revelar
16	Inmuebles mantenidos como una inversión (financiera)
17	Bienes de uso – Propiedad, planta y equipo
18	Información financiera por segmentos
19	Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes
20	Información a revelar sobre partes relacionadas.
21	Desvalorización de activos no generadores de efectivo

Fuente: Traducción de www.ifac.org/PublicSector

En comparación con IASB, la producción es menos prolífica y aún no logran el reconocimiento y la difusión que tienen sus homólogos del sector privado. Sin embargo, son cada vez más los gobiernos que deben preparar y presentar información siguiendo el modelo IFAC, entre otras razones, por el decidido respaldo otorgado por organismos de la banca multilateral tales como el Fondo Monetario Internacional (FMI) y el Banco Interamericano de Desarrollo (BID), entidades que están condicionando sus desembolsos de recursos a la adopción por parte de los gobiernos de los estándares de contabilidad pública citados.

3. Ámbito de aplicación

El Consejo Europeo aprobó el Reglamento de aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad, que requiere que los grupos cotizados, incluyendo bancos y compañías de seguros, preparen sus estados financieros consolidados correspondientes a ejercicios que comiencen en el año 2005 con Normas Internacionales de Contabilidad. Los estados miembros de la Unión Europea tienen la potestad de extender los requisitos de este Reglamento a compañías no cotizadas y a los estados financieros individuales.

La contabilidad internacional extiende la contabilidad de propósito general, orientada hacia el país en su sentido más amplio a:

1. El análisis comparativo internacional;
2. La medición de la contabilidad y los problemas de presentación de informes exclusivos de las transacciones comerciales multinacionales y la forma comercial de la empresa multinacional;
3. Las necesidades de contabilidad de los mercados financieros internacionales; y
4. Armonización de los diferentes sistemas internacionales de presentación de informes contables y financieros a nivel mundial a través de las actividades políticas, organizacionales, profesionales y de establecimiento de normas.

Los países en desarrollo que no tienen sistemas de contabilidad o que están buscando normas aceptables, deberían ser alentados para que adopten las normas de la IASB y se unan al proceso de armonización. Es importante que los países avancen hacia un sistema de libre mercado y adopten un sistema de contabilidad que tenga credibilidad en los mercados de capital internacionales.

4. Alcance de los IFRS

Los IFRSs están diseñados para aplicar a los estados financieros de propósito general y a la otra presentación de reportes financieros de todas las entidades con ánimo de lucro. Las entidades con ánimo de lucro incluyen aquellas vinculadas a actividades comerciales, industriales, financieras y similares, ya sea que estén organizadas como corporaciones o en otras formas. Incluyen organizaciones tales como compañías de seguros mutuas y otras entidades cooperativas mutuas que proveen dividendos y otros beneficios económicos, de manera directa y proporcionada, a sus propietarios, miembros o participantes. Si bien los IFRSs no están diseñados para que apliquen a las actividades sin ánimo de lucro del sector privado, sector público o gobierno, las entidades con tales actividades los pueden encontrar apropiados. El Public Sector Committee de la International Federation of Accountants – PSC (Comité del Sector Público) de la International Federation of Accountants - IFAC ha emitido una Guía que señala que los IFRSs son aplicables a las empresas de negocios gubernamentales. El PSC prepara, con base en los IFRSs, estándares de contabilidad para gobiernos y para las otras entidades del sector público que son diferentes de las empresas de negocios gubernamentales.

Los IFRSs aplican a todos los estados financieros de propósito general. Tales estados financieros están dirigidos a las necesidades comunes de información de un amplio rango de usuarios, por ejemplo, accionistas, acreedores, empleados y el público en general. El objetivo de los estados financieros es proveer información sobre la posición financiera, el desempeño y los flujos de efectivo de una entidad, información que les es útil a esos usuarios en la toma de decisiones económicas.

Es importante resaltar que no sólo la Unión Europea ha tomado la decisión de movilizarse hacia IFRSs. También están en la misma vía Rusia, Canadá, Jamaica, Barbados, Trinidad y Tobago y Australia. Los más interesados en cada país han sido precisamente las comisiones del mercado de valores.

IFRSs tomó importancia para IASB en la medida en que cerca de 7.000 compañías de la Unión Europea deberán adoptar los estándares internacionales de contabilidad para el año 2005.

El mundo de los negocios está muy cerca de lo que hace un par de décadas se consideraba una utopía, como es la adopción de un modelo contable universal don-

de los elementos que integran los estados financieros se reconozcan y midan de manera uniforme en todos los países. Lo que está haciendo posible este milagro es el grado de internacionalización o globalización que han alcanzado los negocios y por lo tanto los usuarios de los estados financieros desean analizarlos directamente sin que medien conversiones de un país a otro de las normas de contabilidad utilizadas.

Para lograr lo anterior, lo primero que se debe hacer es concebir un modelo bien fundamentado en los criterios de reconocimiento y de valuación y en este sentido ha trabajado intensamente la International Accounting Standards Board (IASB), encargado en lo posible de eliminar las diferencias en las normas de contabilidad, mediante la búsqueda de la armonización de regulaciones, principios contables y procedimientos relativos a la preparación y presentación de los estados financieros.

Es importante mencionar, que una de las preguntas más frecuentes que se hacen los estudiosos sobre el tema de los estándares internacionales es si los modelos contables desarrollados para las empresas del mercado de valores son válidos o convenientes para las PYMES. Se debe tener en cuenta que en América Latina las PYMES representan más del 95% de las compañías constituidas, más del 80% de los establecimientos de comercio abiertos al público, generan cerca del 40% de la producción bruta, representan más del 43% de los salarios, su consumo industrial supera el 49%, las exportaciones no tradicionales de este sector se aproximan al 40% y como medio de generación de empleo ocupan cerca del 59% de la población trabajadora.

Además, para las PYMES no existe un marco contable normativo y ellas no cuentan con un espacio de representación en los organismos internacionales para exponer su situación particular.

Por lo anterior, varios organismos internacionales como IASB, IFAC, FASB, el Banco Mundial, entre otros, se encuentran estudiando cómo incorporar a las PYMES al proceso de estandarización y cuáles serían las normas aplicables a ellas.

Sólo queda decir que quien se encargue de emitir los estándares contables para las PYMES en forma oficial a nivel mundial tendrá gran poder en la economía mundial por lo que ellas representan.

Bibliografía

AGUIAR, Horacio y otros. Diccionario de términos contables para Colombia. Editorial Universidad de Antioquia. Segunda edición, 1998. Medellín, Colombia.

ÁLVAREZ OSORIO, Martha Cecilia; LONDOÑO BETANCUR, Miryam; MUÑOZ OSORIO, Lina María y SEPÚLVEDA ÁLVAREZ, Lina María. Las normas internacionales de contabilidad y sus efectos en el estatuto tributario. Monografía para optar al título de Especialistas en Gestión Tributaria. Agosto de 2004.

BERRUTI, Emilio y VÁSQUEZ TRISTANCHO, Gabriel: La realidad contable colombiana y la argentina. Sus modelos contables y las Normas internacionales de contabilidad. (Archivo en computador para fines académicos).

BLANCO LUNA, Yanel: Estructura internacional de la contaduría pública. Información guía para la formación del contador público del siglo XXI. En: Revista Contaduría Universidad de Antioquia No. 23. Septiembre de 1993. Medellín, Colombia. p.83-113.

CARDONAARTEAGA, John. Marco conceptual de la contabilidad financiera. El caso colombiano. En: Perspectivas y aplicación de la contabilidad en Colombia. Bogotá: Cámara de Comercio de Bogotá, 1996. p. 83-173.

CONSEJO TÉCNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA. Análisis de la adopción en Colombia de los estándares de contabilidad, auditoría y contaduría. Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría No. 19 de julio-septiembre de 2004.

HERNÁNDEZ, Jaime. Seminario Regional Interamericano. Pereira 3, 4 y 5 de febrero de 2005. En: www.actualicese.com/editorial/recopialciones/Pereira

LEGIS: Reglamento General de la Contabilidad. Decreto Reglamentario 2649 de 1993. Medellín, Colombia. Legis Editores S.A. Año 2005.

LEY 550 de 1999. En página Web de la Superintendencia de Sociedades: www.supersociedades.gov.co

LEY 922 de 2004. En página Web de la Superintendencia de Sociedades:
www.supersociedades.gov.co

MANTILLA BLANCO, Samuel Alberto y otros. Revisión académica sobre las normas de contabilidad generalmente aceptadas en Colombia. (Archivo en computador para fines académicos).

VÁSQUEZ TRISTANCHO, Gabriel. "Prospectiva de la contabilidad internacional. Análisis de la situación colombiana". X Simposio Contaduría Universidad de Antioquia. "La contaduría pública frente a la crisis: desafíos y propuestas". Realizado en octubre 19, 20 y 21 de 2000.

www.icac.mineco.es

ZORIO GRIMA, Ana. IASC ¿adaptarse o morir? En: Revista Técnica Contable, Año LIV, N° 639. Madrid, marzo de 2002.



UNIVERSIDAD
DE ANTIOQUIA
1803

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: 233 12 49
Apartado 1226
Medellín