

INTERNACIONALIZACIÓN DE LA CONTABILIDAD

Guillermo Reyes*
Natalia Roa**

RESUMEN

El presente documento es el primer intento de presentar el estado actual del tema “Internacionalización de la contabilidad: normas nacionales vs. normas internacionales”.

Inicialmente se presenta el concepto de contabilidad internacional y sus antecedentes; luego se expone el panorama mundial de la profesión contable y las principales entidades que orientan a la profesión contable en el mundo.

En la segunda parte se presenta el panorama contable colombiano, en lo relativo a la armonización, adopción o adaptación de las normas internacionales de contabilidad, y analiza la situación y las alternativas propuestas: adopción, reexpresión de estados financieros, armonización, así como los posibles compromisos de la profesión a partir del año 2005.

Se concluye destacando la necesidad de efectuar un trabajo con la participación de todos los estamentos contables y en la situación actual a septiembre de 2005, que se inserta, se muestra cómo la situación es la misma que se experimentaba en junio de 2003.

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo es producto del Grupo de Investigación de la Facultad de Contaduría Pública de la Universidad Externado de Colombia y fue el primer intento de presentar el estado actual del tema “Internacionalización de la con-

* Investigador y Coordinador del área de Investigación de la Facultad de Contaduría Pública.

** Auxiliar de investigación (estudiante de pregrado).

tabilidad: normas nacionales vs. normas internacionales”, proyecto que forma parte de la línea de investigación Sistemas de Información y se elaboró en octubre de 2002 para actualizar en primera instancia a los docentes, estudiantes y egresados de la facultad, así como a otros académicos, contadores y sociedad en general.

La contribución del documento se hace patente en la medida en que recopila una serie de publicaciones, las resume y presenta un ordenamiento que consideramos facilita un conocimiento general del tema.

El documento sirvió de base para desarrollar los proyectos de investigación, pertenecientes a la misma línea, La contaduría pública colombiana y los acuerdos comerciales internacionales de Colombia y el Tratado de Libre Comercio Colombia-Estados Unidos, Servicios Profesionales de Contaduría y Auditoría.

1. CONTABILIDAD INTERNACIONAL

Dentro de los retos que tiene la contabilidad del siglo XXI está el de internacionalización de la contabilidad, concepto que abarca varios frentes, como veremos más adelante. Uno de ellos es salir del plano doméstico al ámbito internacional en la preparación y presentación de estados financieros, como consecuencia de tendencias globalizantes y para facilitar operaciones de negocios internacionales, especialmente en el campo financiero.

La contabilidad en el ámbito internacional se inició, entre otros, cuando las empresas multinacionales pedían la reexpresión de estados financieros por conversión a moneda extranjera. El entorno mundial, debido a nuevos descubrimientos en electrónica, en nuevas teorías de comunicación y el incremento de la población, generó un mayor volumen de las operaciones comerciales y la modernización de los sistemas de información puso al alcance de la comunidad internacional nuevos mercados.

GABRIEL VÁSQUEZ¹ ilustra cómo el profesor MUELLER G. G. es conocido en el mundo académico como el inventor de la contabilidad internacional al publicar en 1963 “The Dimension of the International Accounting Problem”.

En Estados Unidos se pasó de una sociedad industrial a una sociedad de la información “cuando en 1956 el número de personas que laboraban en puestos admi-

1. GABRIEL VÁSQUEZ TRISTANCHO. “Prospectiva de la contabilidad internacional. Análisis de la situación colombiana”, en revista *El Contador Público*, n.º 83, Bogotá, octubre de 2000.

nistrativos, técnicos y ejecutivos superaron el número de obreros industriales y manuales”².

En lo contable³, se pasó de la era industrial, centrada en las normas (legales, profesionales, técnicas), a la era de la informática, basada en la dinámica de los mercados locales, regionales, internacionales, globales.

Como se dijo antes, la contabilidad internacional abarca varios frentes o áreas; según los profesores GARCÍA, LAINEZ Y MONTERREY⁴, citados por G. VÁSQUEZ, estas áreas son:

1. Sistemas contables y armonización internacional

- Teoría de sistemas contables
- Contabilidad comparada
- Armonización contable
- Armonización internacional de la auditoría

2. Las empresas multinacionales

- Contabilidad financiera
- Contabilidad de gestión

3. La formación en contabilidad y auditoría

- Educación y docencia en contabilidad internacional
- Investigación en contabilidad internacional

GABRIEL VÁSQUEZ agrega una cuarta área:

4) Reportes de negocios en Internet

- Oportunidades tecnológicas

2. JOHN NAISBITT. *Megatendencias*, Bogotá, Printer Col, 1984.

3. SAMUEL ALBERTO MANTILLA. *Adoptar para participar*, Bogotá, Universidad Javeriana, 2002.

4. Ídem, nota 1.

- Reportes de negocios en Internet
- Estándares para reportes de negocios en Internet
- Estándares para reporte de negocios basados en la *web* con tecnologías futuras.

Este trabajo se centra en el área de sistemas contables y armonización internacional, presentando básicamente las posibilidades de adecuación a escala nacional de las normas internacionales de contabilidad.

2. ANTECEDENTES

Según JORGE TUA⁵, los intentos mundiales de internacionalizar los principios de contabilidad tienen dos variantes. Una variante es la regulación profesional o privada que se inicia en congresos internacionales de contabilidad (VII congreso, 1957), continúa en los VIII y IX congresos hasta que en Sydney se aprobó un comité internacional de Coordinación Contable y se creó el International Coordination Committee for the Accountancy Profesional (ICCAP); este comité se organizó en cinco comités permanentes, uno de ellos el International Accounting Standards Committee (IASC) conocido como comité de normas internacionales, cuya carta constitutiva se firmó en 1973.

La segunda variante interesada en internacionalizar los principios de contabilidad, siguiendo a JORGE TUA, es la normalización pública o supranacional de carácter legal liderada por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (1960) (OCDE) y la ONU, iniciada formalmente en 1972, cuando el consejo económico y social de la Naciones Unidas conformó un grupo de expertos con destino al estudio del papel de las empresas multinacionales y su impacto en el proceso de desarrollo económico a nivel mundial. En 1974, como fruto del trabajo de los expertos, se creó el Comité Comisión de Empresas Transnacionales, y dentro de los dos siguientes años produjo tres trabajos: “Establecimiento de normas internacionales de contabilidad y presentación de informes”, “Normas internacionales de contabilidad y presentación de informes” y “Algunos aspectos de la contabilidad y la presentación de informes de las empresas de especial interés para los países en desarrollo”. En estos trabajos, que no se limitaban a lo financiero, lo relacionado específicamente con la información financiera fue integrado a lo que exigían la Comunidad Económica Europea y el IASC.

5. JORGE TUA PEREDA. *Principios y normas de contabilidad*, Madrid, 1984.

El Financial Accounting Standards Board (FASB) también promueve el desarrollo y aceptación de normas internacionales de contabilidad, buscando comparabilidad e información contable de alta calidad, y ha trabajado con el IASC buscando esos propósitos.

3. PANORAMA MUNDIAL DE LA PROFESIÓN

En la configuración de la estructura internacional de la contabilidad, el Dr. YANEL BLANCO, respecto al origen y organización de IASC, IFAC, AIC, CAPA y FEE nos refiere que a medida que crecieron los negocios, las empresas se expandieron al exterior y llevaron sus negocios, sus costumbres y sus contadores.

Esto hizo que hubiera contacto entre diferentes contadores y fueran pensando en asociarse para resolver problemas comunes y constituir algún tipo de organización internacional⁶.

En 1967, en el IX Congreso Internacional de Contadores, se formó en París un grupo de trabajo que presentó recomendaciones al X congreso en Sydney. Este fue el inicio de IASC (1973); en 1977 nació IFAC; así empezó a formarse la estructura internacional de la profesión contable. Debajo de estas entidades se encuentran: la Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC), con 28 países miembros, la Confederación de Contadores de Asia y del Pacífico (CAPA), con 31 organismos de 22 países, y la Federación de Expertos Contables Europeos.

A riesgo de cometer una herejía contable, le adicionamos al esquema que plantea el Dr. BLANCO el Financial Accounting Standards Board (FASB) y el esquema compuesto por el FMI, BM, BID, IOSCO, OMC, SEC y Comité de Basilea, que presentó el Dr. RICARDO VÁSQUEZ en el seminario “La globalización de la contaduría pública y la calidad académica de la enseñanza contable”, efectuado en la Universidad de Antioquia el 29 y 30 de agosto de 2002, así entendemos la estructura internacional, pues las entidades adicionadas representan un gran, si acaso el más grande, sector financiero. A continuación se describen las principales entidades que orientan a la profesión en el mundo.

Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC)⁷

Es un organismo independiente de carácter privado, cuyo propósito es lograr la uniformidad en los principios contables que utilizan las empresas y demás

6. YANEL BLANCO LUNA. “Estructura mundial de la profesión contable”, en revista *El Contador Público*, Bogotá.

7. Ídem, nota 6.

organizaciones para presentar su información financiera en todo el mundo. Desde 1983, los miembros de IASC son todas las organizaciones miembros de IFAC, que en 1999 ascendían a 140 miembros de 101 países, representando a más de 2.000.000 de profesionales contables. Los objetivos son: formular y publicar normas contables para que sean observadas en la presentación de estados financieros y promover su aceptación y aplicación en todo el mundo, trabajar para la mejora y armonización de regulaciones, normas contables y procedimientos relacionados con la presentación de estados financieros. Económicamente, dependen de aportes de organizaciones miembros, de IFAC, aportes de empresas, entidades financieras (ver IASC nueva estructura).

International Federation of Accountants (IFAC)⁸

Nació en el congreso de Munich en 1977, es órgano no gubernamental que reúne a nivel mundial a las organizaciones profesionales. Acoge a todos los contadores ya sea en práctica pública, la industria, el comercio, el sector público y la educación. Ninguna otra agrupación contable en el mundo y de otras profesiones tiene la amplia base de apoyo internacional que caracteriza a IFAC. La secretaría general está ubicada en Nueva York.

Su estructura es: una asamblea a la que concurren representantes de cada una de las organizaciones miembro; allí se elige un concejo, el cual a través de su comité ejecutivo desarrolla las políticas de IFAC, fija y vigila el desempeño de las agrupaciones especiales de trabajo y de siete comités fundamentales; que son:

El comité de educación, para el desarrollo de habilidades profesionales y guías de educación que definen programas de educación profesional continuada; mantiene permanentes publicaciones.

Comité de ética: hace recomendaciones sobre revisiones al código de ética para contadores profesionales.

Comité de contabilidad financiera y gerencial (FMAC): apoya prácticas e investigaciones de contabilidad gerencial.

Comité de prácticas de auditoría (IAPC) e ISAS: mejora la uniformidad de prácticas de auditoría y servicios anexos mundialmente.

Comité de información tecnológica: (IT) facilita el intercambio mundial de información en tecnología y trabaja para mejorar la competencia de los contadores. Reconoce el impacto de las novedades técnicas.

8. BLANCO LUNA. Ob. cit.

Comité del sector público (PSC): desarrolla y promueve normas, prácticas y estudios contables que tienen aplicación mundial para gobiernos nacionales, regionales, locales.

Comité de asociación: se dedica a incrementar el número de afiliados y monitorea la fortaleza de la profesión.

Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC)⁹

Fundada en 1949 en Puerto Rico, integrada por 23 países de América, representa la profesión contable del continente americano y su misión es “obtener la superación y formación profesional integral de los contadores miembros; para ello fomenta el desarrollo profesional integral, estimula la superación del nivel académico, eleva la formación profesional y difunde los principios y valores éticos de la profesión. Entre los últimos programas para 2000-2001, tenía: programas de control de calidad para sociedades de contadores públicos, implementar la acreditación universitaria, asesorar en la armonización de los códigos de ética.

Confederación de Contadores de Asia y del Pacífico (CAPA)¹⁰

Se constituyó en Hong Kong en 1976, incorpora asociaciones profesionales de más de 20 países del Oriente.

Federación Europea de Expertos Contables (FEEC)¹¹

Constituida por 32 organizaciones profesionales de 21 países europeos. Se creó en 1987. Sus objetivos son apoyar el perfeccionamiento y la armonización de la práctica contable, promover la cooperación entre organizaciones contables profesionales de Europa, representar a la profesión a nivel internacional, ser órgano consultivo de la profesión contable europea.

Financial Accounting Standards Board (FASB)¹²

Si bien es cierto que esta entidad no es de carácter mundial, su importancia en el mundo contable sí es mundial, por tratarse del el órgano rector contable en los Estados Unidos, por el volumen de las operaciones que se efectúan en las

9. Ídem, nota 6.

10. Ídem 6.

11. Ídem 6.

12. [www.ifac.org].

bolsas de esa nación y porque en nuestro país hay un intenso y significativo intercambio comercial con ellos.

La misión de FASB¹³ es establecer y mejorar estándares de reportes y contabilidad financiera para guía y educación del público, auditores y usuarios de información financiera. La información que resulta cuando los estándares son aplicados se usa para colocar escasos recursos de capital y proveer una base de responsabilidad corporativa. Estos estándares son críticos para la eficiencia de los mercados de capital de Estados Unidos.

Tomando de la página *web* de FASB¹⁴, idealmente, los inversionistas y analistas extranjeros quisieran comparar estados financieros (ambos domésticos y extranjeros) basados en los mismos estándares contables, especialmente si esos estándares elevan el conjunto de calidad e información financiera. En el presente, un juego sencillo de calidad, de estándares de contabilidad internacional que sea aceptado en todos los mercados de capitales, no existe. En Estados Unidos, por ejemplo, las firmas domésticas que están registradas con la comisión de comercio y seguridades (Sec) deben llenar reportes financieros utilizando los principios de contabilidad generalmente aceptados en EE. UU. (US-GAAP). Las firmas extranjeras que reportan a la Sec pueden usar sus principios del país de origen, o estándares internacionales –no obstante sí usan sus principios de país de origen o estándares internacionales–, los emisores extranjeros deben proveer una conciliación a los US-GAAP. La Sec no permite que inversionistas extranjeros apliquen los estándares IASC en las bolsas de valores norteamericanas.

Los US-GAAP¹⁵ son resultado del esfuerzo conjunto entre American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) y la New York Stock Exchange, originado en 1930. Actualmente son emitidos por el FASB en cooperación con la Sec y su estructura conceptual está expuesta en los Statements of financial Accounting Concepts (SFAC).

Existen 6 SFAC, así:

SFAC 1: Objetivos de presentación de reportes financieros (empresas de negocios)

SFAC 2: Características cualitativas de la información contable

SFAC 3: Elementos de los estados financieros (empresas de negocios)

13. FASB, "The mission of the FASB", [www.fasb.org/facts/index.shtml].

14. [www.fasb.org/iasc/index.shtml].

15. SAMUEL MANTILLA. "Adoptar no es adaptar", Bogotá, Universidad Javeriana, 2000.

SFAC 4: Objetivos de la presentación de reportes financieros (órganos de no negocios)

SFAC 5: Reconocimiento y medición en estados financieros (empresas de negocios)

SFAC 6: Elementos de los estados financieros (empresas de negocios)

4. AMBIENTE INTERNACIONAL

Desde mediados de 1830, Inglaterra empezó a proponer el libre cambismo, y como oposición a ello apareció el proteccionismo, especialmente en Europa, y se dice que fue una de las causas de las guerras mundiales.

A1 finalizar la Primera Guerra Mundial, Estados Unidos abogaba por la supresión de barreras económicas y el establecimiento de condiciones iguales para todos los países. Convocó a una reunión internacional que se llamó “Conferencia Internacional de Comercio y Empleo”, que concluyó en 1948, con acuerdos consignados en la “Carta de La Habana”; este trabajo contribuyó para crear el Acuerdo General sobre Aranceles de Aduana y Comercio (Gatt), que era un acuerdo, mas no un organismo.

Organización Mundial del Comercio (OMC)

Las negociaciones del Gatt se llevaban a cabo en periodos llamados “conferencias arancelarias” o “rondas”; la primera fue en Ginebra en 1947. Estas conferencias recibieron nombres no oficiales; tal es el caso de la “Ronda de Uruguay”, porque se inició en Punta del Este en 1986, siendo la 8.^a conferencia; continuó en Montreal, después en Ginebra, y fue clausurada en 1990. En esta conferencia se firmó el acuerdo por el cual se estableció la Organización Mundial del Comercio (OMC)¹⁶. La OMC tiene una serie de acuerdos, entre los cuales hay uno que tiene que ver con el tema que nos ocupa: el Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios, donde se encuentran los servicios profesionales y se ubican los servicios de contabilidad, teneduría de libros y auditoría¹⁷.

16. PASCUAL MORENO. “Gatt: ¿Quién, cómo, por qué?” en revista *Agricultura Internacional*, U. Politécnica de Valencia, 1991.

17. www.wto.org. “General Agreement Gats/se/20 on trade in services (94-1018).”

Unión Europea

Paralelamente a lo anterior, se desarrolla un proceso económico europeo. En 1957, con el tratado de Roma, se constituyó la Comunidad Económica Europea, hoy Unión Europea (UE), con el objetivo básico de formar un mercado común, dentro de la idea de conformar bloques económicos como nueva estrategia mundial. La nueva organización exigía homogeneidad en la elaboración y publicación de información financiera empresarial.

El medio de trabajo para lograr la homogeneidad de información financiera han sido las “directivas comunitarias”, especialmente la IV de 1978 para cuentas individuales y la VII de 1983 para consolidadas; a partir de ellas se fueron adaptando las legislaciones mercantil y contables, de acuerdo a las exigencias.

En la búsqueda de estos propósitos de armonización, se presentaron varias dificultades; por ejemplo, cuestiones legales, económicas, políticas, diferente nivel de desarrollo de mercados bursátiles, influencia de los fiscos y nacionalismos contables.

Al hacerse patente la preocupación europea, porque empresas europeas con actividades mas allá de sus fronteras que buscaban financiación en mercados internacionales (EAU) no hallaban validez a criterios contables comunitarios en el exterior, la UE adoptó una nueva estrategia de armonización, como se recogió en un comunicado en 1995; fue tomando como referente las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), del IASC, hoy LASB; especialmente para cuentas consolidadas de empresas que cotizan en mercados internacionales¹⁸.

El 7 de junio de 2002, el Consejo Europeo adoptó el reglamento de aplicación de normas internacionales de contabilidad, el cual requiere que las compañías “cotizadas, incluyendo bancos y compañías de seguros, preparen sus estados financieros consolidados con normas internacionales de contabilidad desde 2005”. Deja la potestad para compañías que no coticen y estados financieros individuales.

IASC, nueva estructura

El IASC¹⁹, desde 1973, abordó la emisión de normas internacionales de contabilidad, y en 1988 originó el documento “Comparabilidad de estados financie-

18. JOSÉ JARNE y JOSÉ LAINEZ. “Avanzar el proceso de armonización contable europeo” en *Ámbito Jurídico*, Bogotá, marzo de 2002.

19. PEREYRA BUENO, DURAN DÍAZ, ALEXANDER FRY y MIGUEL LARRIMBE. “Armonización de principios de contabilidad”, en revista *El Contador Público*.

ros”, por medio del cual se revisaban las normas, debido a dificultades surgidas al incrementarse la internacionalización, y en 1989 preparó el “proyecto de mejoras”, que contó con el apoyo de entidades como el Centro de las Naciones Unidas para Corporaciones Transnacionales, la Federación Internacional de Bolsas de Valores, la Asociación Internacional de Abogados, el Banco Mundial y la Organización Internacional de Reguladores de Mercado de valores (IOSCO).

IASC, el organismo encargado de emitir normas internacionales de contabilidad, fue reestructurado a partir de abril de 2001, obedeciendo a críticas relacionadas según FASB, 1. ser órgano de decisión y emisión independiente, 2. con el proceso debido adecuado, 3. personal adecuado, 4. recaudación de fondos independientes y 5. vigilancia independiente. Sin embargo, por su composición²⁰ fue criticado ante la posibilidad de marginar mercados emergentes; aunque sir DAVID TWEEDIE, presidente del IASB, afirmó que el interés de países no representados está protegido.

La nueva estructura del IASC²¹ separa el cuerpo de magistrados encargados de producir las normas contables (Board) de la alta dirección a quien le corresponde la consecución de recursos y control administrativo (*trustees*). El principal objetivo fue separar la parte científica académica de la encargada de la consecución de recursos y control administrativo. La fundación IASC tiene dos órganos principales: la alta dirección (*trustee*) y el cuerpo de magistrados denominado International Accounting Standards Board (IASB). IASB es una institución independiente, del sector privado, que trabaja para lograr la convergencia de principios contables y la producción de reportes financieros ante todo el mundo. Inicia su funcionamiento a partir del 1.º de abril de 2001, y a partir de esa fecha es su responsabilidad la emisión de las normas internacionales de contabilidad que se denominan International Financial Reporting Standards (IFRS) o estándares internacionales de reportes financieros.

5. PANORAMA COLOMBIANO

En Colombia, la expedición de normas contables es una función gubernamental, según el código de comercio vigente desde 1972. Sin embargo, las diferentes superintendencias y la Dirección de Impuestos Nacionales efectúan regulaciones.

20. Accountancy. “IASC board’s structure criticized”, marzo de 2001.

21. GABRIEL VÁSQUEZ TRISTANCHO. “Normas internacionales de contabilidad”, en revista *El Contador Público*, Bogotá, junio de 2001.

Por lo tanto, lo primero que se revive es la inquietud de a quién debería corresponder la emisión de las normas contables colombianas. Al respecto hay dos enfoques²², uno que señala esta función a las agremiaciones profesionales (autorregulación) y el otro que indica al Estado como emisor (regulación).

La propuesta de que sean los organismos profesionales se fundamenta en que son los más autorizados por ser su actividad básica, que están en mejores condiciones para la vigilancia de la evolución de la profesión y de los negocios y porque pueden proveer el espacio para la participación de la universidad y lograr armonizar el ser y el deber ser de la profesión.

Los partidarios que sea el Estado el emisor de normas dicen que, apoyado por recomendaciones de asociaciones profesionales, sea el gobierno quien las expida, mediante un instrumento legal. Lo que se busca es que sean de obligatorio cumplimiento y formen parte del sistema legal del país.

La expedición de normas, por ley, presenta una serie de problemas²³ entre los cuales se destacan que es bastante lenta y ello origina la desactualización en materia contable. Para atender esta desactualización, el gobierno ha impulsado, en los últimos años, de acuerdo con la dinámica de la economía, por ejemplo el decreto 2160 de 1986, cuando por primera vez se reglamentó la contabilidad mercantil y se expidieron normas de contabilidad generalmente aceptadas, se creó el Consejo Permanente para la Revisión de Normas Contables. Con este consejo se elaboró el texto del Decreto 2649 de 1993, vigente en la actualidad. Aunque continúa el Consejo Permanente, se dice que no ha cumplido a cabalidad con sus funciones. Además, en opinión de GABRIEL VÁSQUEZ, este consejo conformado por el sector empresarial, el gobierno y la profesión contable, no puede hacer otra cosa que elaborar proyectos, ya que la reglamentación es finalmente función estatal.

El proceso de expedición de normas o estándares colombianos de contabilidad tiene las siguientes debilidades²⁴:

No son expedidas por un organismo único autorizado, para garantizar armonización y coherencia interna entre las mismas normas y los estándares internacionales.

22. INCP “¿Quiénes deberían expedir las normas contables?”, en revista *El Contador Público*, n.º 87, Bogotá, marzo de 2001.

23. Ídem 22.

24. VÁSQUEZ TRISTANCHO. “Normas Internacionales de Contabilidad”, cit.

Se expiden más en busca de intereses particulares que del interés general, en este caso el Estado, como se puede ver en relación con las autoridades de impuestos y en algunas superintendencias.

Se detecta atraso en aspectos conceptuales, en casos como el Decreto 2649 de 1993.

Presentan conflictos de intereses entre el Estado (tributos), el sector privado (mercados públicos de valores), los gremios económicos, los organismos de control del Estado, los organismos técnicos y disciplinarios de la contaduría pública. Un ejemplo son los ajustes por inflación, donde todos quieren tener injerencia.

No hay un organismo autónomo que asesore al gobierno y al congreso en la expedición y actualización de normas contables. El actual Consejo Técnico de la Contaduría no tiene estas características.

La situación actual

En Colombia, oficialmente nada se ha hecho. Se promulgó en 1999 la Ley 550²⁵ de reestructuración empresarial cuyo artículo 63 incorporó el siguiente texto en relación con la aplicación de las normas contables con los usos y reglas internacionales: “Para efectos de garantizar la calidad, suficiencia y oportunidad de la información que se suministre a los asociados y a terceros, el Gobierno Nacional revisará las normas actuales en materia de contabilidad, auditoría, revisoría fiscal y divulgación de información, con el objeto de ajustarlas a los parámetros internacionales y proponer al Congreso las modificaciones pertinentes”.

De otra parte, el artículo 70 señala que la ley regirá durante cinco años, lo cual se ha interpretado a la luz de la concordancia de ambos artículos en el sentido de asegurar que en el año 2005 Colombia debe contar con unas normas de contabilidad que correspondan a las exigencias internacionales.

De lo anterior surgen algunas preguntas: ¿A cuales parámetros internacionales (IASB-FASB) se ajustará el gobierno? ¿Quién debe presentar a nombre del gobierno la revisión de las normas actuales?

Si se pretende efectuar una armonización, que es una vía, las principales variables²⁶ macroeconómicas y sociales del entorno jurídico, económico, cultural y de negocios en Colombia son: 1. sistema legal; 2. naturaleza de la relación

25. Ídem. 1.

26. Ídem. 1.

entre los negocios de la empresa y los proveedores de capital; 3. leyes de impuestos; 4. nivel de inflación, 5. nexos en la política y la economía; 6. profesionalismo vs. control estatutario; 7. uniformidad versus flexibilidad; 8. conservadurismo vs. optimismo; 9. confidencialidad vs. transparencia.

Alternativas

El profesor SAMUEL MANTILLA, motor de la discusión de estos temas, presenta²⁷ como alternativas encontradas para internacionalizar la contabilidad las siguientes:

Normalización: regulación dentro de las fronteras.

Armonización: análisis de diferencias y similitudes entre diferentes normas, realizado de manera bilateral y después multilateral.

Internacionalización: definición alrededor de esquemas de IASC (IAS) o de FASB (US-GAAP).

Globalización: adopción de un cuerpo único de estándares de contabilidad: adoptar estándares de IASC, IFAC e IFAD -UNCTAD.

Dice también²⁸ que los problemas de armonización constituyeron problema central a comienzos de los años setenta, “pues cada país tenía sus propias normas contables y existían profundas diferencias”, que la internacionalización contable ha sido superada dado que el problema principal era la coexistencia de dos cuerpos de estándares de contabilidad muy fuertes”, es decir el IASC y el FASB. El problema era admitir el IASC o el FASB. Que a raíz de ello apareció la etapa de globalización contable, cuyo primer paso fue revisar y reformular los estándares de IASC, en función del mercado de capitales, por exigencia de IOSCO. Este proceso está en pleno desarrollo.

Siguiendo al profesor MANTILLA²⁹, dice que Colombia tenía dos vías para ajustar su contabilidad a parámetros internacionales: 1. el camino jurídico y 2. los contadores.

27. Ídem. 15.

28. MANTILLA. *Adoptar para participar*, Bogotá, Universidad Javeriana.

29. MANTILLA. *La adopción de estándares de contabilidad: una realidad*, Bogotá, mayo de 2002.

1. El camino jurídico

Indica que se está frente a un código de comercio que “ya nadie cumple” y un 2649/93 “que no le sirve a nadie” y que los intentos interinstitucionales y estudios, como el efectuado por la Universidad Javeriana, no funcionaron.

Por otra parte, las superintendencias tales como: Supersociedades, Supervalores, Superbancaria y otras no aportaron al proceso. De la misma manera que la DIAN siguió adoptando “los caprichos del soberano de turno”.

Toda esta colcha, formada por varios entes reguladores, conduce a que organizaciones económicas colombianas participantes en escenarios internacionales lleven “varias contabilidades”, incluido el gobierno con la información que se presenta para colocar bonos en mercados internacionales y empréstitos. ¿Está tomada fielmente de los libros de contabilidad gubernamentales tal y como lo regula la contabilidad general de la Nación?

Indica también que el gobierno, por medio de superintendencias, se aferra a esquemas jurídicos obsoletos; “hizo la adopción de estándares (contabilidad, auditoría, contaduría) por vía de la cancillería, Minrelaciones y por el Ministerio de Hacienda”.

Dice que el país se comprometió a adoptar estándares internacionales por “compromisos internacionales” o adopción macroeconómica. Respecto a la última afirmación del profesor MANTILLA, no conocemos “compromisos internacionales” o adopciones vía Cancillería o Minrelaciones que respalden esta afirmación; se fundamenta, más bien, en la adhesión a tratados internacionales, básicamente con la OMC, que nada tienen que ver con adopción de normas internacionales³⁰.

2. La profesión contable

No hay propuestas formales (ver Estado actual) de contadores o agremiaciones, solo propuestas, como la del profesor SAMUEL MANTILLA, quien atribuye esta ausencia a la falta de líderes, al estar pendientes de otros intereses y a la nula exigencia de los contadores a sus representantes.

El profesor MANTILLA propone³¹ adoptar los estándares internacionales de contabilidad, y para ello sugiere hacerlo en tres campos: 1. jurídico, 2. de programas de contaduría Pública y 3. social.

30. Ídem. 22.

31. Ídem. 22.

En lo jurídico: modificar el Código de Comercio, especialmente el artículo 50 del DL 410/71 que dice que la contabilidad debe llevarse por el sistema de partida doble, etc. Según el autor, en lugar de partida doble se debe abrir paso a: bases de datos relacionales, sistemas integrados de información y futuros desarrollos de la técnica.

Derogar el Decreto 2649/93 y tener una nueva ley: para adoptar los estándares internacionales de contabilidad versión IFAC 2000 y siguientes, junto con otra nueva ley; mecanismo de generación de estándares de contabilidad para pymes que no participen en mercados internacionales, un sistema flexible y simplificado que facilite la transición hacia el sistema IFAC 2000 para cuando crezca o acceda mercados internacionales.

En cuanto a programas de contaduría pública: dejar de enseñar la partida doble, fortalecer la teoría contable con enfoques múltiples, y proporcionar mejores herramientas analíticas.

En el campo social: recomienda un esfuerzo masivo de culturización en lo referente a estándares internacionales de contabilidad entre empresarios, inversionistas y entre la gente del gobierno (superintendencias, cortes, juzgados, etc.).

Reconoce³² que en el país los partidarios de la adaptación esperan lograr un triunfo al lograr una norma que mejore el 2649. Puede ser una salida jurídica válida dentro del país, pero no va a permitir que las empresas colombianas puedan acceder de manera eficaz y competitiva a los mercados internacionales. Lo único que se logrará será cerrar la economía colombiana. Lo que está en juego es la gestión empresarial colombiana en mercados internacionales y globales; y remata: “En la práctica el problema no es jurídico sino económico, dado que implica sobrecostos para las empresas que van a participar en mercados abiertos”.

Reexpresión de estados financieros

Desde un punto de vista diferente³³, según el profesor RAFAEL FRANCO la posición³⁴ que debe asumir el país está resuelta con los artículos que establecen la reexpresión de estados financieros en el Decreto 2649 de 1993. Además de que las empresas colombianas que participan del mercado internacional son pocas, aproximadamente un 5%, no vale la pena meter a muchos por este solo hecho.

32. Ídem. 15.

33. RAFAEL FRANCO. “Armonización contable”, en *Portafolio*, 1.º de marzo de 2002.

34. FRANCO. “Adoptar, adaptar, armonizar, el gran dilema”, *Ámbito Jurídico*, marzo de 2002.

Lo que puede ocurrir con la aplicación de los estándares es que la regulación contable sea una expresión de autoridad que dificulte el desarrollo de la disciplina, se estanque el pensamiento y la libertad se limite.

Armonización

El profesor YANEL BLANCO³⁵ dice que en la armonización “los elementos que integran los EEFF se reconozcan y midan de manera uniforme en todos los países”. Ello es posible entre otros porque los usuarios de los EE FF desean analizarlos directamente, sin que medien conversiones de un país a otro de la norma de contabilidad que usa para reconocer y medir sus elementos.

Las normas colombianas se basan en el “costo o valor neto de realización, el menor de los dos”, y las normas internacionales usan cada vez más el valor razonable (*fair value*) o el valor mercado (*market value*).

El artículo 63 de la Ley 550 de 1999 no fija una fecha y se asigna al Congreso esta labor, lo cual no parece conveniente. ¿Qué pasará cuando se vuelvan a cambiar las normas?

Sugiere el profesor BLANCO que se deben armonizar las normas nacionales con las internacionales con un mecanismo “ágil y garantizar resultados inmediatos”; recomienda un comité permanente para evaluación de normas de contabilidad, similar al establecido en el artículo 138 del Decreto 2649 de 1993, y que se debe fijar una salida distinta a la de que el Congreso o el Ejecutivo sean quienes expidan las normas de contabilidad.

El año 2005 y los compromisos de la contaduría pública

El mes de enero de 2005 se ha mencionado en varias oportunidades y documentos como fecha máxima exigida para que Colombia incorpore los estándares internacionales de contabilidad a la práctica contable nacional. Las investigaciones que hemos adelantado no validan esta afirmación.

Alrededor de la fecha señalada se ha creado una especie de ultimátum, que si no se cumple acarrearía graves perjuicios para el país. El periodista ÓSCAR GODOY B., de la revista *La Nota Económica*, no vaciló en titular de “tragedia nacional” el no cumplir con este plazo, cuando escribió “la fecha límite fijada por la Organización Mundial del Comercio (OMC) para que los países miembros adopten los

35. BLANCO LUNA. “Colombia necesita un mecanismo ágil de armonización”, *Ámbito Jurídico*, marzo de 2002.

estándares internacionales de contabilidad es el primero de enero de 2005”. Se ignora si esta desafortunada interpretación obedece a una equivocación o si su propósito era motivar a la pronta acción, pero generó incertidumbre y una vez más culpó, públicamente, sin que fuese controvertido, a la profesión.

Respecto al plazo perentorio de enero de 2005, encontramos tres posibles orígenes: el proceso de armonización en la Unión Europea, el proyecto de declaración ministerial de la Organización Mundial del Comercio y los artículos 63 y 70 de la Ley 550.

Las primeras referencias al año 2005 y la armonización de normas internacionales de contabilidad llegaron del proceso europeo, que finalmente decidió la adopción de las NIC a partir de enero de 2005, pues se estaba estancando su proceso de armonización. Sin embargo, dejó de utilizarse esta fecha como referencia cuando se advirtió que sólo aplicaba para los miembros de la Unión Europea. En junio de 2002, el Consejo Europeo adoptó el reglamento de aplicación de normas internacionales de contabilidad para empresas que coticen en bolsa y presenten sus estados financieros consolidados desde 2005.

Respecto a la obligatoriedad del cumplimiento de convenios internacionales, por parte del país, se cita el firmado con la Organización Mundial del Comercio. El profesor SAMUEL MANTILLA³⁶ escribe: “Es así como (Colombia) ha firmado importantes convenios internacionales [...] Hace parte de organismos internacionales y tiene que cumplir su palabra empeñada”.

En el tema de este trabajo (adopción de estándares: una realidad) sobresalen los acuerdos relacionados con la Organización Mundial del Comercio (Intercambio de bienes y servicios, al cual el país está adherido desde el 30 de Abril de 1995). En nota de pie de página dice: “Como consecuencia de dicha adhesión, está realizando ajustes requeridos para participar en el comercio internacional. La agenda de Doha, de acuerdo con la declaración ministerial adoptada el 14 de noviembre de 2001, parágrafo 45, señala claramente: ‘Las negociaciones buscadas bajo los términos de esta declaración serán concluidas a más tardar el 1.º de enero de 2005’”.

Las referencias a la OMC, antes GATT y sus sesiones de Doha (cuarto período) y (quinto período), están relacionadas con compromisos, en el caso de los servicios de contabilidad y teneduría de libros, para el comercio de estos servicios, pues la esencia de la OMC es promover y facilitar el intercambio comercial internacional; por lo tanto, nada tiene que ver con regulación profesional.

36. Ídem, nota 29.

Respecto a un tercer posible origen del plazo a enero de 2005 para poner a tono la contabilidad colombiana con las normas internacionales, está la referencia a la Ley 550 de 1999, en cuyo artículo 63, respecto a calidad de la información contable, dice: “Para efectos de garantizar la calidad, suficiencia y oportunidad de la información que se suministre a los asociados y terceros, el Gobierno Nacional revisará las normas actuales en materia de contabilidad, auditoría, revisoría fiscal y divulgación de información, con el objeto de ajustarlas a los parámetros internacionales y proponer al Congreso las modificaciones pertinentes”. Y el artículo 70 de la misma ley señala que esta ley regirá durante cinco años, que vencen en diciembre de 2004; por lo tanto, una revisión a las normas colombianas debe hacerse antes del 2005. Como se menciona en otra parte de este documento, queda la discusión sobre cuáles son los “parámetros internacionales” a que hace referencia la ley, ¿US-GAAP o NICS (IFRS)? La oportunidad que da la ley no se debe desaprovechar.

Como se aprecia, el artículo 63 de la Ley 550 de 1993 da facultades al Ejecutivo y oportunidad a la profesión para revisar y proponer modificaciones a las normas actuales en materia de contabilidad.

Analizando los posibles orígenes del plazo de enero de 2005 para ajustar la contabilidad nacional a normas internacionales de contabilidad, se ve que no existe la perentoria obligatoriedad que se argumenta, para presionar una decisión al respecto. Sin embargo, esto no significa que haya una posición retrógrada y que la contaduría pública colombiana soslaye su responsabilidad frente a los compromisos de modernización y superación de atraso teórico y tecnológico.

CONCLUSIONES

Ajustar, armonizar, adoptar o adaptar a estándares internacionales es un problema técnico, con trasfondo mayor, en los campos social, económico y comercial. En un sistema de libre empresa, capitalista, competitivo a nivel global y conformado por bloques económicos con intereses de cada bloque, no se ve muy claro cómo funcionaría la implantación mundial de estándares. Algunos justifican así la posición entre IASB (Europa) y FASB (EEUU).

Quienes defienden la adopción de estándares internacionales como medio ágil para estar a tono con las corrientes globalizantes argumentan el sobrecosto de reexpresar estados financieros. Por otra parte están quienes argumentan que la empresa que desee conseguir financiación extranjera cargue el costo de la reexpresión para el mercado de capitales o bolsa que sea, a la operación financiera respectiva.

La firma y el compromiso de participación en convenios internacionales llevan a aceptar, temprano o tarde, modelos internacionales, so pena de quedar excluidos de programas de financiación, rebajas de aranceles, etc.

El poder en general, y especialmente el poder del dinero, cambia las leyes del mercado; pues si al cliente hay que satisfacer, entonces serían los inversionistas (oferta de capital) quienes deberían ajustarse a las necesidades de quienes demandan inversión. Pero en este caso el cliente es quien debe satisfacer las exigencias y preparar la información según mandatos de los oferentes.

El proceso de internacionalización es inevitable; de hecho, viene sucediendo desde cuando el hombre traspasó su frontera, solo que cada vez es más rápido, pero debe ser racional, justo. Sin embargo, los cambios y prácticas, especialmente los cambios económicos y sociales, requieren maduración; por lo que pretender cambios en estos campos, por decreto y con fechas precisas, es una ilusión.

Los estándares provenientes del exterior acaban con los arraigos y prácticas nacionales de sociedades de determinadas características de tamaño y volumen de negocios. Con esto de los proyectos de ambiente mundial, se están imponiendo estándares para todo; hasta para los reinados de belleza están imponiendo estándares, que difícilmente concuerdan con las características físicas de los pueblos representados.

Frente a esta realidad, la contaduría pública y las universidades deberían proponer estrategias para sacar el mejor provecho posible, empezando por organizar una forma de armonizar, reafirmando valores y procedimientos propios contables nacionales que modernicen y estén atentos a la invasión de programas y paquetes que conviertan al contador de sociedades económicamente pequeñas, en digitador.

Ajustarnos a estándares internacionales no es garantía de que fluya el capital, pues hay otros factores y riesgos que mira el inversionista. Por lo tanto, es iluso y demagógico pensar que así combatiremos la pobreza.

ESTADO ACTUAL A 2005

El proceso de estandarización contable en el ambiente internacional ha tenido un rápido desarrollo; algunos países han adoptado las NIIF y en otros se efectúan estudios para tomar una decisión pronta.

En el caso colombiano, se han hecho intentos aislados por tratar el problema de adoptar, adaptar o armonizar las normas internas en relación con las normas

internacionales de contabilidad. Un estudio de impacto fue el denominado “Proyecto de ley de intervención económica”, elaborado por un comité gubernamental o interinstitucional que al amparo de la vía de la intervención económica pretendió legislar sobre toda la actividad contable, de tal manera que el mencionado proyecto incorporó los temas de adopción de estándares internacionales de contabilidad, la adopción de los estándares internacionales de auditoría, estándares de educación profesional, estudio sobre la revisoría fiscal, transformaciones a la profesión contable, el gobierno de la profesión y estándares de ética.

El mencionado proyecto del denominado comité interinstitucional no fue de buen recibo por el grueso de la profesión, de las universidades, de los gremios profesionales, porque fundamentalmente pasó por alto elementales principios como el de la transparencia, pues hubo reuniones como dice el Consejo Técnico de la Contaduría “a puerta cerrada [...] sin participación de los afectados por las medidas”, y porque además este comité apareció sin responsables y sin acreditación sobre representación oficial, gremial o académica.

Por otra parte, las propuestas del comité superaron los límites de la temática de las normas internacionales de contabilidad y se adentraron en la serie de temas que relacionamos al comienzo. En cuanto a normas internacionales de contabilidad, el mencionado proyecto propone su adopción sin soportes de estudios serios con la participación de la comunidad contable y sin evidencias de haber medido el posible impacto de la mencionada adopción.

También propone el proyecto la adopción de las normas internacionales de auditoría esgrimiendo “que no existe una base de regulación propia en materia de estándares de auditoría referente a su desarrollo metodológico y conceptual” y que además el modelo vigente de control está en crisis y para lo cual reseñan que los servicios de auditoría ofrecen los del revisor fiscal como un valor agregado.

Respecto a la transformación contable, traen la propuesta del contador profesional acreditado (CPA), el ejercicio profesional público y el ejercicio profesional privado, transformaciones al sistema de gobierno de la industria contable cambiando la junta Central de Contadores y el Consejo Técnico de la Contaduría. En cuanto a la revisoría fiscal, proponen eliminarla y crear la figura del auditor financiero.

Como se puede observar, el tema de las normas internacionales se volvió caballo de batalla para librar varias contiendas que rondan en el medio y que se quisieron solucionar en un solo encuentro. Tardíamente, a mediados de 2003, el Consejo Técnico de la Contaduría quiso jugar un papel protagónico en este

debate y estableció una serie de comisiones para estudio de las normas internacionales de contabilidad y a las cuales invitó a participar a universidades, firmas profesionales y gremiales, bajo el imperativo excluyente de analizar la posibilidad de adoptar las normas que estudiaría cada comisión. Los comentarios que expresó la academia parece que no fueron tenidos en cuenta, y en los documentos posteriores relativos al tema el Consejo Técnico no dió crédito a la participación de la academia.

Desde la aparición del proyecto de intervención económica, en el 2003, se han expresado numerosas opiniones y se han efectuado propuestas de cambio, aumentado el número de versiones de proyecto que circulan en el ambiente, sin que se pueda hablar de la existencia de una propuesta elaborada, refinada, terminada. Se dice que existen 18 versiones de proyecto de Intervención Económica y que la última reposa en los escritorios de una entidad miembro del mencionado comité interinstitucional.

El panorama respecto a la normas internacionales se viene despejando con los acercamientos entre FASB y IASB, lo que hace ver la existencia de unas normas internacionales únicas en el futuro próximo; con lo cual se dilucida el interrogante que se plantea de escoger entre IFRS o US-GAAPs.

Por otra parte, hay mecanismos para afrontar las normas internacionales de contabilidad, como el caso de México, donde se constituyó un comité de alto nivel para estudiar la divergencia y convergencia de las normas internacionales con las normas mexicanas para tomar una decisión.

En Colombia, el tema se debate y estudia internamente, en varias universidades, pero en el ambiente de la profesión parece olvidado, pues no se ha vuelto a ventilar públicamente y solo rondan versiones sin confirmar sobre el estado de la última revisión al proyecto de Intervención Económica. Sin embargo, parece que no hay voluntad de los organismos que deberían liderar estos debates para analizar la temática en un ambiente de transparencia y participación. Da la impresión de que se busca de un salto, pasando por alto elementales principios, imponer reglamentaciones sesgadas. La conclusión, hasta el momento, septiembre de 2005, es que no se ha avanzado en este tema y que nos encontramos en situación similar a la de 2003.

BIBLIOGRAFÍA

- Accountancy. "IASB Board's Structure Criticized", marzo de 2001.
- BLANCO LUNA, YANEL. "Estructura mundial de la profesión contable", en Revista *El Contador Público*, Bogotá.
- "Colombia necesita un mecanismo ágil de armonización", *Ámbito Jurídico*, marzo de 2002.
- BLOOMER, CARRIER y RAYMOND SIMSON. "International Accounting Standard Setting: a vision for the future", FASB, 1998.
- BUENO, PEREYRA; DURAN DÍAZ; ALEXANDER FRY y MIGUEL LARRIMBE. "Armonización de principios de contabilidad" en revista *El Contador Público*.
- CAIRNS, DAVID "UK GAAP v IAS: Convergente Update" en revista *Accountancy*, agosto de 2002.
- FASB. "The mission of the FASB", [www.fasb.org/facts/index.shtml].
- FRANCO, RAFAEL. "Armonización contable", en *Portafolio*, 1.º de marzo de 2002.
- FRANCO, RAFAEL. "Adoptar, adaptar, armonizar, el gran dilema", *Ámbito Jurídico*, marzo de 2002.
- HEIN, LEONARD. *La contabilidad contemporánea*, México, Ecasa, 1976.
- HOLGATE, METER. "Four Years to go", en revista *Accountancy*, abril de 2001.
- INCP. "¿Quiénes deberían expedir las normas contables?", en revista *El Contador Público*, n.º 87, Bogotá, marzo de 2001.
- JARNE, JOSÉ; JOSÉ LAINEZ. "Avanzar el proceso de armonización contable europeo" en *Ámbito Jurídico*, Bogotá, marzo de 2002.
- KIESO y WEYGANT. *Contabilidad internacional*, 2.ª ed., México, Limusa, 1999.
- MANTILLA, SAMUEL ALBERTO. *Adoptar no es adaptar*, Bogotá, Universidad Javeriana, 2000.
- MANTILLA, SAMUEL ALBERTO. "Adoptar para participar", Bogotá, Universidad Javeriana, 2002.

MANTILLA, SAMUEL ALBERTO. “La adopción de estándares de contabilidad: una realidad”, Bogotá, mayo de 2002.

MORENO, PASCUAL. “Gatt: ¿quién, cómo, por qué?”, en revista *Agricultura Internacional*, Universidad Politécnica de Valencia, 1991.

MULLER, GERHARD, “Contabilidad: una perspectiva internacional”, México, McGraw Hill, 1999.

NAISBITT, JOHN. *Megatendencias*, Bogotá, Printer Col, 1984.

PATERSON, RON, “All change”, en revista *Accountancy*, diciembre de 2001.

TUA PEREDA, JORGE. *Principios y normas de contabilidad*, Madrid, 1984.

SARMIENTO GÓMEZ, ALFREDO, “Desarrollo, diversidad y equidad en el siglo XXI”, *Revista de Economía Institucional*, vol. IV, n.º 7, 2002, Universidad Externado de Colombia.

STIGLITZ, JOSEPH. *El malestar en la globalización*, Bogotá, Taurus, 2002.

VASQUEZ TRISTANCHO, GABRIEL. “Prospectiva de la contabilidad internacional. Análisis de la situación colombiana”, revista *El Contador Público*, n.º 83, Bogotá octubre de 2000.

“Normas internacionales de contabilidad”, revista *El Contador Público*, Bogotá, junio de 2001.

[www.ifac.org.uk].

[www.fasb.org/iasc/index.shtml].

[www.wto.org]. General Agreement Gats/se/20 on trade in services(94-1018).