

---

# CONVERGENCIA HACIA LOS ESTÁNDARES INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD: UNA MIRADA A LOS MARCOS CONCEPTUALES LOCALES Y EL MARCO CONCEPTUAL DEL IASB

Juan Fernando Mejía\*

## RESUMEN

Este artículo enuncia algunos elementos institucionales presentes en los procesos de regulación contable en los países de tradición jurídica latina y su comparación con el denominado “debido proceso” seguido en la publicación de estándares internacionales de contabilidad e información financiera en los países con sistemas jurídicos anglosajones.

El propósito del documento es plantear argumentos de discusión sobre los mecanismos de regulación contable en el plano internacional y algunos aspectos de este proceso en el sector público colombiano.

Se analiza concretamente la emisión del marco conceptual de la información contable pública y su relación con el marco conceptual para la preparación y presentación de estados financieros

publicado por el IASC (International Accounting Standard Committee).

**Palabras clave:** normas, estándares

Fecha de recepción: 21 de junio de 2010, fecha de aceptación: 18 de noviembre de 2010

## INTRODUCCIÓN

En el mundo existe una amplia variedad de criterios y prácticas de reconocimiento y revelación de información contable derivada de aspectos tan complejos como el sistema legal del país donde se realiza el proceso regulatorio, los aspectos culturales, las presiones de grupos de interés que influyen en el sentido de las normas y la opinión de quienes participan en el proceso contable.

Esta variedad de criterios y prácticas originan diversos tratamientos contables que dificultan la comparación

\* Contador público, asesor, Subcontaduría General y de Investigación Contaduría General de la Nación, profesor Universidad Externado de Colombia. Correo electrónico: [jmejia@contaduria.gov.co](mailto:jmejia@contaduria.gov.co)

de la información financiera, no solo entre compañías que se encuentran en distintos países o que participan en mercados internacionales, sino también entre entidades de un mismo país, entre sectores o entre distintos periodos.

La teoría contable ha agrupado las diferentes prácticas y criterios contables por lo menos en dos concepciones, sin el ánimo de agotar su taxonomía: los de mayor recurrencia en los países que poseen tradición jurídica latina y los que se practican en los países anglosajones. En esta última agrupación tienen su origen los estándares internacionales de contabilidad e información financiera. En los países con tradición jurídica latina los organismos reguladores contables, como la Contaduría General de la Nación en Colombia, distinguen entre las “normas” y las guías prácticas de acción expresadas en los denominados “estándares” de contabilidad, cuya pretensión es el establecimiento de requisitos mínimos, de carácter técnico, que se deben observar en el reconocimiento y, especialmente, para la revelación de información financiera<sup>1</sup>.

Se pueden citar como elementos diferenciadores entre las normas y los estándares, entre otros, el proceso que debe surtir la emisión de unas y otros, los organismos emisores y los incentivos (sanciones) derivados de su

cumplimiento (incumplimiento). Así mismo, las normas son emitidas por una autoridad de origen estatal, mientras los estándares pueden provenir de una autoridad privada.

## EL PROCESO DE EMISIÓN DE NORMAS Y ESTÁNDARES

En los países latinos las “normas” que regulan los criterios contables presentan una jerarquía de tipo kelseniana en la cual prima la Constitución Política sobre las leyes, y éstas sobre otros actos legales piramidalmente inferiores. Esto se materializa en un estilo legislativo según el cual los criterios conceptuales y prácticos de las normas contables son emitidos considerando el entorno jurídico local representado en la superioridad de la Constitución Política y la Ley. Un ejemplo lo constituye el marco conceptual del régimen de contabilidad pública colombiano cuando expresa sujeción a las restricciones y condiciones que le imponen los entornos jurídico, económico y social, de orden local, de cuya observancia se identifican las necesidades que requieren ser cubiertas en relación con la información contable para los usuarios presentes en dicho entorno, entre quienes se mencionan los organismos de control, la ciudadanía y los organismos encargados de emitir políticas públicas.

1 En este documento se hace referencia a países con “tradición jurídica latina” o de “derecho continental” como aquellos ubicados en Europa y Latinoamérica cuyos sistemas jurídicos están basados en el derecho romano. Puede ampliarse este concepto y la taxonomía de los sistemas contables según los países donde se originan en el libro *International Accounting* de FREDERICK CHOI y otros, 2007.

De estos condicionantes del entorno, en plena sintonía con la Constitución, la ley y una concepción socio-económica del Estado, se deduce que los propósitos del Sistema Nacional de Contabilidad Pública son el control de los recursos públicos, la rendición de cuentas, la gestión eficiente y la transparencia<sup>2</sup>, contexto en el cual se establecen otros elementos regulados como las características que cualifican la información contable pública.

Desde este enfoque metodológico teológico<sup>3</sup> la regulación contable sigue una lógica deductiva, esto es, que va de lo general a lo particular para establecer elementos como los Principios de Contabilidad Pública<sup>4</sup> que, a su vez, soportan la emisión de las Normas Técnicas Contables y, finalmente, las reglas para su aplicación<sup>5</sup>.

En su lugar, el denominado marco conceptual de los estándares internacionales de contabilidad, emitido por el IASB

(International Accounting Standards Board)<sup>6</sup>, parte de una lógica por la cual se inducen los objetivos de los estados financieros y los requisitos mínimos que deben cumplirse para que los usuarios, dando principal relevancia a los proveedores de capital-riesgo, satisfagan sus necesidades específicas, en especial, la toma de decisiones económicas como las de inversión o desinversión.

El uso de esta metodología inductiva (es decir, que los estándares contables son derivados de los casos presentados en las prácticas empresariales) con una lógica deductiva (puesto que esboza principios de “general aceptación” que deben aplicarse a la representación de los hechos económicos subsecuentes), implica que tal Marco Conceptual no prime sobre ningún estándar emitido con posterioridad, es decir, que no tenga una jerarquía regulativa sobre las prácticas del mercado a las cuales se subordina, por lo que no puede ser considerado técnicamente como una norma contable,

2 Contaduría General de la Nación, 2010.

3 La doctrina de las causas finales ha sido entendida por algunos teóricos contables como JORGE TUA PEREDA (1995), como la definición de los objetivos de la información a partir de la satisfacción de las necesidades de los usuarios, perspectiva utilitarista que encaja en el programa de investigación de “Utilidad para la toma de decisiones económicas”.

4 Para el sector público (estatal) colombiano, los Principios de Contabilidad Pública son gestión continuada, Registro, devengo o causación, asociación, medición, prudencia, período contable, revelación, no compensación y hechos posteriores al cierre. En especial este último está siendo evaluado técnicamente en el proceso de armonización de la regulación contable pública con las Normas Internacionales de Contabilidad e Información Financiera emitidas por IASB.

5 Las reglas se manifiestan en los procedimientos y se complementan con la doctrina contable pública de carácter vinculante y demás actos del contador general de la Nación

6 IASB es el organismo emisor de los estándares internacionales de contabilidad e información financiera con sede en la ciudad de Londres. El Reino Unido, con excepción de Escocia, es de especial referencia al Derecho Anglosajón dado su origen en la Inglaterra medieval. DECRUZ (1995).

sino justamente como parámetro guía de carácter subsidiario en la aplicación de los estándares internacionales<sup>7</sup>.

## LOS ORGANISMOS EMISORES DE NORMAS Y ESTÁNDARES Y SU CAPACIDAD DE INDUCCIÓN CONDUCTUAL

Además de interpretar una realidad, las normas tienen la capacidad de inducir comportamientos socialmente aceptados y de presentarse como “las reglas de juego en una sociedad”, o más formalmente, como “mecanismos políticos, sociales y económicos que estructuran incentivos en el intercambio humano”<sup>8</sup>.

Según RODRÍGUEZ, las normas se entienden como “... construcciones sociales en las que se establecen limitaciones y las condiciones en que a algunos individuos se les prohíbe, faculta o permite realizar ciertas conductas”, y como tal, son instituciones formales que permiten encarar problemas propios de lo que una sociedad entiende como sus valores y necesidades<sup>9</sup>.

Las normas, como instituciones formales y de expresión política, captan múltiples y complejas relaciones entre actores públicos y privados, por lo tanto deben ser emitidas por organismos legitimados socialmente, máxime si se tiene en cuenta que las capacidades de las normas van desde la posibilidad de restringir comportamientos individuales hasta las de contribuir a la configuración de modelos de desarrollo económico y político de un país.

En contraste, el proceso de emisión de estándares por parte de organismos privados no sigue una rigurosa discusión democrática o parlamentaria como sucede en el caso de las normas, o del proceso que entrega facultades a un organismo para su emisión, sino que se trata de la elaboración de requisitos mínimos de calidad, entendida ésta como el cumplimiento de las necesidades de los clientes que, en ese contexto, son los proveedores de capital empresarial, cuyo principal objetivo es la toma de decisiones económicas<sup>10</sup> para la maximización del rendimiento económico o financiero.

7 En efecto, el párrafo 2 del marco conceptual para la preparación y presentación de estados financieros publicado por el IASC determina que “este marco conceptual no es una norma internacional de contabilidad, y por tanto no define reglas para ningún tipo particular de medida o presentación. Tampoco tiene poder derogatorio sobre ninguna norma internacional de contabilidad”.

8 DOUGLASS, 1995.

9 RODRÍGUEZ, 2000, pp. 1-2.

10 El marco conceptual IASB se refiere a distintos grupos de interés o *stakeholders* pero hace especial énfasis en los inversionistas y otros proveedores de financiación empresarial con intereses que en determinados casos pueden no coincidir con los de una comunidad en asuntos tales como la responsabilidad medioambiental, el control político o el nivel decisional de los administradores.

Aunque las normas internacionales de contabilidad hacen énfasis en que la información contable debe ser útil para la toma de decisiones económicas por parte de los proveedores de financiación de las empresas, los procesos de emisión de normas en los diferentes países no pueden considerarlo como el único elemento político o de discusión<sup>11</sup>.

En ese sentido el institucionalismo establece que el proceso de regulación tiene como objetivo no solamente reflejar las prácticas generalmente aceptadas en la sociedad, es decir, en las costumbres, de manera que las normas resultantes reflejen realidades económicas, políticas, sociales y jurídicas, sino que éstas logran mayor eficacia cuando tienen la capacidad de prevenir comportamientos y mediar en los conflictos que se presentan<sup>12</sup>.

Si aceptamos que tanto las normas como los estándares no son la sola síntesis de las prácticas generalmente aceptadas, sino que determinan comportamientos deseables socialmente, se renuncia a su concepción empírica y se acepta que en el fondo el rol del proceso regulativo pueda ser "... alcanzar decisiones racionales siguiendo un procedimiento

institucionalizado"<sup>13</sup>. Además, se avanza hacia una concepción del proceso regulatorio como una dinámica que incorpora políticas y enfoques que representan la claridad que una sociedad tiene sobre las implicaciones económicas, políticas, administrativas, ambientales y sociales de la norma que se pretende emitir.

Por ejemplo, JARNE (2002) asegura que las normas no solo consideran las necesidades de los proveedores de financiación empresarial sino que dependen de otras variables como el sistema legal en el cual son emitidas, las prácticas contables profesionales y del sistema educativo, elementos que representan intereses de múltiples actores y que, evidentemente, están relacionadas con el contexto social en el cual se pretende emitir una norma contable.

## LA INFLUENCIA DEL SISTEMA JURÍDICO

Los estándares de contabilidad internacional para el reporte de información financiera son emitidos por organismos profesionales privados compuestos por agentes de mercado que determinan las guías prácticas de acción según la

11 Para más información sobre el paradigma de la utilidad en la toma de decisiones como programa de investigación contable puede verse, TUA, 1995

12 Se denomina institucionalismo al enfoque de las ciencias sociales, particularmente de la ciencia política, que estudia la sociedad a partir de sus instituciones formales y su funcionamiento. ORTIZ 2006, p. 320.

13 Para autores como ATIENZA (1991) y MANCILLA (1999) la regulación es un proceso de interacción entre distintos elementos editores, destinatarios, sistema jurídico, fines y valores, que debe ser llevado a cabo por instituciones humanas que concentren el interés de la sociedad representada en el Estado.

observación del entorno del cual derivan los objetivos y las necesidades de los usuarios y, consecuentemente, las características cualitativas de la información.

Aunque no puede afirmarse que los estándares internacionales de contabilidad se constituyen en “normas” en su noción como precepto jurídico, entre otras razones porque su proceso de emisión no considera los contextos locales en los que se pretende su aplicación, el mismo IASB manifiesta que existe “interés público” en la emisión de los estándares contables internacionales<sup>14</sup>.

Al respecto, GÓMEZ señala que “En el derecho común (anglosajón), el interés público se entiende como la suma de intereses privados o particulares. Por su parte en el derecho latino (o continental), el interés público es una noción que parte del bien general, al que los intereses particulares deben sujetarse”<sup>15</sup>.

Así mismo, esta dicotomía entre la emisión de normas contables por parte de organismos estatales y la promulgación de estándares por parte de organismos profesionales privados, así como la aparente primacía en la aceptación generalizada de estos últimos, se ha visto menguada tanto en los países latinos como los anglosajones que, en

la práctica, han puesto de manifiesto la necesidad de una mayor regulación contable de corte estatal y de un mayor énfasis en los asuntos políticos de la regulación.

## CONCLUSIONES

Las normas se constituyen en una interpretación de la realidad y en una compilación de las prácticas o costumbres existentes en una comunidad o grupo social, pero también en un proceso para anticiparse a las situaciones de conflicto y a nuevas situaciones que pueden presentarse, característica compatible con la idea de eficiencia institucional de la norma.

El resultado de los procesos normativos es la emisión de convenciones sociales expresadas en las constituciones políticas, las leyes, decretos y otras expresiones de autoridad que condicionan las reglas de actuación en determinados contextos.

Los procesos de regulación contable están vinculados con cuestiones de carácter valorativo sobre decisiones de política en general, que expresan la búsqueda de ciertos fines, valores y la formación de incentivos para inducir a estrategias concretas de intercambio político y económico.

14 En IASB, 2010, se dice que “El IASB está comprometido a desarrollar, en el interés público, un solo conjunto de estándares globales de contabilidad, de alta calidad, comprensibles y efectivos, que precisen de información transparente y comparable de estados financieros de propósito general”.

15 JOSÉ LUIS GARCÍA CEA. *El marco conceptual del Modelo IASB, una visión crítica ante la reforma de la contabilidad española*, CEF España, 2004.

La construcción de marcos conceptuales contables determinados observando los intereses tanto de los inversionistas como los propósitos de otras partes interesadas generan una especie de “constitución política” contable que, se supone, ampliamente respetada al momento de emitir cualquier otra norma y que con-figura una jerarquía normativa.

Estos marcos conceptuales presentan la caracterización del entorno, la definición de la entidad contable pública, los usuarios de la información, los propósitos del Estado, los objetivos de la información, las características cualitativas de la información, los principios y las normas técnicas de contabilidad pública.

El marco conceptual de IASB (International Accounting Reporting Standard), en cambio, establece que no se constituye en una norma internacional y que no prevalece sobre ningún estándar, aspecto que ha sido objeto de críticas de reconocidos autores en el ámbito internacional<sup>16</sup>.

## BIBLIOGRAFÍA

- ATIENZA, MANUEL (1989). “Contribuciones para una teoría de la legislación”, en *Doxa* n.º 6, CEC, Alicante, España, pp. 385 a 403.
- ATIENZA, MANUEL (1991). “Razón práctica y legislación”, en *Revista Mexicana de Estudios Parlamentarios*, n.º 3, 1.ª época, vol. I, septiembre-diciembre, Instituto de Investigaciones Legislativas de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, México.
- AYALA, JOSÉ (1996). *Mercado, Elección Pública e Instituciones. Una revisión de las teorías modernas del Estado*, México, Porrúa.
- BRUSCA, ISABEL y otros (2004). *Introducción a la contabilidad financiera: un enfoque internacional*, Barcelona, Ariel.
- CHOI, FREDERICK y otros (2007). *International Accounting*, Chapter 3. *Comparative Accounting I*, p 50, New Jersey, Prentice Hall.
- COHEN, MANUEL. Crisis financiera y Contabilidad Internacional. Disponible en línea. Consultado el 4 de junio de 2010 [<http://www.globalcontable.com>]
- DECRUZ, PETER. *Comparative Law in a Changing World*, London, Caven-dish Publishing Limited, 1995.
- Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española. Consultado el 4 de junio de 2010. Disponible en línea. [<http://www.rae.es>]
- DOUGLASS C., NORTH (1995). *Instituciones, cambio institucional y desempeño económico*, 1.ª reimp., México, FCE, citado por RODRÍGUEZ MONDRAGÓN, REYES, en “El proceso de Producción Legislativa. Un procedimiento de diseño institucional”, *Revista Isonomia*, n.º 13, octubre de 2000, Editorial ITAM

16 JOSÉ LUIS GARCÍA CEA. *El marco conceptual del Modelo de IASB, una visión crítica ante la reforma de la contabilidad española*, CEF España, 2004.

- Instituto Tecnológico Autónomo de México–, Fontamara.
- GARCÍA, JULITA y LORCA FERNÁNDEZ, PEDRO (2002). “La aceptación de las normas internacionales de contabilidad: un proceso no exento de dificultades”, en *Revista Legis del Contador*, n.º 10. Bogotá, Legis, abril-julio, pp. 15-44.
- GÓMEZ, DENISE (2004). “CINIF: la respuesta mexicana ante los desafíos internacionales. Revista Veritas”, en revista *Verita* n.º 5, Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, A. C. (CINIF).
- GÓMEZ, MAURICIO (2007). “Comprendiendo las relaciones entre los sistemas contables, los modelos contables y los sistemas de información contables empresariales”, en *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría* n.º 32, octubre-diciembre.
- IASB (2010). *Changes for Enhanced Public Accountability and Stakeholder Engagement*, Report of the IASC Foundation Trustees on Part 2 of their Constitution Review.
- JARNE, JOSÉ IGNACIO (2002). “El proceso de armonización contable en la Unión Europea: hacia los estándares internacionales”, en *Revista Legis del Contador*, julio-septiembre.
- MANCILLA, GEMA (1999). “Sobre contribución para una teoría de la legislación de Manuel Atienza”, en *Revista Isonomía* n.º 10, abril de 1999, Editorial ITAM –Instituto Tecnológico Autónomo de México–, Fontamara.
- MANTILLA, SAMUEL ALBERTO (2010). *La Cumbre de Londres 2009 y sus consecuencias en Colombia*. Disponible en línea. Consultado el 4 de junio de 2010  
[<http://www.globalcontable.com>]
- ORTIZ, RICHARD (2006). “Institucionalismo contextualizado”, en DIETER NOHLEN (ed.), *Diccionario de Ciencia Política. Teorías, métodos, conceptos*, Porrúa, Ciudad de México, pp. 729–730.
- Régimen de Contabilidad Pública* (2010). *Contaduría General de la Nación, Colombia, 2.ª ed.*, Legis, Bogotá.
- RODRÍGUEZ, REYES (2000). “El proceso de producción legislativa, un procedimiento de diseño institucional”, citado por CARBONELL, MIGUEL/PEDROZA, SUSANA (coords.), en *Elementos de Técnica Legislativa*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México, p. 82.
- RODRÍGUEZ PÉREZ, GONZALO y otros (2006). *Contabilidad Europea 2005. Análisis y Aplicación de las NIIF*, Madrid, España, McGraw-Hill/Interamericana de España.
- STIGLITZ, JOSHEP (2003). *El malestar en la globalización*, Madrid, Santillana-Suma de Letras.
- TUA PEREDA, JORGE (1995). *Lecturas de Teoría e Investigación Contable*, Medellín, Editorial CIJUF.