



Representación de la realidad: Limitaciones impuestas desde la normatividad técnica contable aplicable a las empresas privadas colombianas.

Tatiana María Betancur Echavarría
Nataly Restrepo Arcila
Carlos Andrés Serna Ospina

Trabajo de grado presentado para optar al título de Contador Público

ASESOR METODOLÓGICO
Carlos Mario Ospina Zapata

ASESOR TEMÁTICO
Marco Antonio Machado Rivera

Universidad de Antioquia
Facultad de Ciencias Económicas
Contador Público
Medellín
2009

RESUMEN

Uno de los objetivos de la contabilidad a la luz de la teoría es la representación de la realidad de manera razonable. En Colombia este *deber ser* se está viendo erosionado entre otras cosas, por la normatividad técnica circunscrita en el Decreto Reglamentario 2649 de 1993¹ debido a que se está limitando el objeto de representación de la contabilidad a elementos de tipo financiero que se puedan medir en términos monetarios, adicionalmente, estos elementos no siempre son medidos correctamente en función de la representación de la realidad y en ocasiones presentan vacíos a la hora de representar hechos complejos, finalmente, en variadas ocasiones se subyuga la norma contable a otro tipo de normas (la tributaria, por ejemplo).

PALABRAS CLAVE

Teoría Contable.

Normatividad Técnica Contable.

Realidad social y económica.

Representación contable.

Decreto Reglamentario 2649 de 1993.

¹ Por el cual se reglamenta la contabilidad en general y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia.

INTRODUCCIÓN

En la actualidad las empresas generan y se enfrentan a fenómenos de toda índole (financieros, administrativos, económicos y sociales) que hacen imperativa la necesidad de medición de diferentes variables sociales y económicas para determinar cómo administrar y adaptarse al nuevo entorno competitivo, globalizado y cada vez más complejo, así como para controlar el manejo de los recursos. Es así como la contabilidad, se constituye en la disciplina que deber ser de la información que sus usuarios solicitan, teniendo en cuenta que su deber ser desde la teoría es la representación razonable de la realidad. Sin embargo, se observa en el ambiente académico y empresarial cierta sensación de descontento, debido a que los usuarios de la información contable sienten que la contabilidad no está cumpliendo su deber ser en pro de su beneficio, entre otras cosas, y especialmente, como consecuencia de una mala estructuración de la normatividad técnica que la circunda.

Es necesario entonces, considerar si las normas técnicas de carácter general y específicas contenidas en el Decreto Reglamentario 2649 de 1993² son efectivas para lograr representar la realidad social y económica de los entes que las aplican, o si por el contrario, se convierten en un instrumento represivo y obstaculizador que no logra indicar el tratamiento de variables que en la actualidad son fundamentales para estructurar la información social y económica que se requiere en el momento de analizar y visualizar hechos de gran importancia para la empresa. Esta situación también se deriva de la orientación exclusivamente financiera que se le da a los elementos que conforman el modelo contable imperante en Colombia.

Con este artículo³, se busca que el lector identifique de qué forma las normas técnicas contenidas en el Decreto Reglamentario 2649 de 1993 permiten representar la realidad de una manera razonable y en qué puntos poseen vacíos al momento de indicar los tratamientos que debe tener la información contable en su camino hacia la representación de la realidad social y económica de las empresas colombianas. Lo anterior es importante en la medida en que responde a una necesidad de representación razonable de la realidad que la contabilidad no ha logrado alcanzar, aún enfrentándose a los continuos cambios y desarrollos que desde la teoría y la práctica se han venido dando con el transcurrir del tiempo. Finalmente, se buscará sustentar por qué el marco conceptual no debe regular sólo lo financiero, sino que debe propagarse a lo económico y lo social.

² Por el cual se reglamenta la contabilidad en general y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia.

³ Éste artículo se constituye en el producto de una investigación realizada en el proyecto de aula Trabajo de Grado II del programa Contaduría Pública de la Universidad de Antioquia y se inscribe en la línea de investigación “Procesos de contabilidad, auditoría y control” del eje problémico “Control organizacional”.

Específicamente, la pregunta a resolver en este artículo es: ¿Cuáles son las limitaciones que impone la normatividad técnica contable a la representación de la realidad de las empresas privadas en Colombia?

No obstante la suposición que se planteó previo al desarrollo de la investigación, de que tanto la situación problemática como el mismo problema a desarrollar habrían sido demasiado discutidos en la actualidad, el equipo de trabajo considera que es original pues se daría un paso adelante en la identificación de las limitaciones técnicas, no quedándose sólo en la mera discusión sobre el todavía no logrado carácter representativo de la contabilidad y, a partir de esto, identificadas y eliminadas muchas de las limitaciones que produce la normatividad técnica colombiana al buen desarrollo de la contabilidad, se propiciará un avance en el campo práctico y por supuesto, en el camino hacia la consecución de uno de los objetivos de la contabilidad: la representación de la realidad de las empresas de una manera razonable.

Con el fin de dar solución a la pregunta planteada como problema, se definió una metodología de trabajo, cuyo producto está asociado a cada uno de las partes en los cuales se estructura el presente artículo, a saber:

- En primer lugar, se realizó una categorización conceptual en torno al desarrollo del tema y sus relaciones (realidad social y económica, teoría, normatividad y representación contable).
- En segundo lugar, a partir de la lectura, síntesis y análisis crítico de la normatividad técnica establecida en el Decreto Reglamentario 2649 de 1993⁴, se definieron los aspectos que, a consideración de los autores, limitan la representación de la realidad por parte de la contabilidad y, por lo tanto, lo que es susceptible de mejorar en relación con el tema.
- El aspecto teórico de la investigación se complementó con el trabajo de campo desarrollado vía realización de entrevistas a una muestra intencionada de contadores públicos que, por su experiencia, conocimiento, trayectoria y reconocimiento en el área contable, podrían hacer grandes aportes a la investigación. Se realizó el análisis de la información obtenida (utilizando la técnica de triangulación de personas) con el fin de evaluar las variables, y luego, se contrastaron los resultados con todo el desarrollo teórico que se generó con la investigación (basado en la información documental) y con la realidad contextual que se presenta actualmente en Colombia referente al tema objeto de estudio.
- Se concluyó sobre el tema dando respuesta a la pregunta de investigación, validando la hipótesis principal y, realizando las consideraciones pertinentes. Se propusieron, además, formas factibles de carácter correctivo y/o complementario, para que la contabilidad cumpla con su función de

⁴ Por el cual se reglamenta la contabilidad en general y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia.

representación de la realidad desde la normatividad técnica (esto último se observa en todo el cuerpo de este artículo).

En general, este trabajo de investigación, va a beneficiar a todos los usuarios de la información contable, específicamente a las empresas y a los contadores que son los que aplican las normas técnicas de contabilidad y a quienes se les demanda que el producto de su trabajo se constituya en un modelo que represente la realidad social y económica de las organizaciones a las que sirven, de una manera razonable.

LA REPRESENTACIÓN CONTABLE: UNA VISIÓN DESDE LA TEORÍA Y LA NORMATIVIDAD

En el desarrollo de este apartado se van a establecer relaciones entre los conceptos más relevantes del tema de estudio, a saber: teoría contable, normatividad contable, realidad y representación contable; con el objetivo de llegara una conclusión sobre lo que implica “la representación contable de la realidad delas empresas privadas colombianas a la luz de la teoría y la normatividad técnica contable”.

Relación entre teoría y normatividad contable.

La Contabilidad es la disciplina que se ocupa del estudio del sistema contable y de la ejecución del proceso contable. Dentro de ésta se enmarcan conceptos como Teoría Contable, que es el conjunto compuesto de observaciones, principios y postulados en los cuales se basa la contabilidad para desarrollar su objeto y, Normatividad Contable, que debe entenderse como el conjunto de reglas que supeditan a la contabilidad en el desarrollo de su objeto. En cierto sentido, se puede decir que la teoría da pautas y la normatividad limita. Ahora bien, si la teoría está sesgada y no ha sido bien desarrollada, también puede convertirse en sí misma en una limitante.

En términos generales, tanto la teoría y la normatividad se enmarcan dentro del mundo del deber ser. La primera de estas, es la que le permite a la contabilidad evolucionar o desarrollarse, pero a diferencia de la segunda no puede imponerse, porque la teoría no es regulable jurídicamente, sin embargo, la técnica contable, esto es el mundo del hacer, sí puede ser objeto de regulación, configurándose en el deber ser impuesto desde la norma.

Ahora bien, la técnica debería ser un producto de la teoría contable, siguiendo un itinerario lógico deductivo, sin embargo, esta se ha construido con base en la experiencia, esto es de manera inductiva, lo que ha dado como resultado un conjunto de “Principios de contabilidad generalmente aceptados”, los cuales tienen aplicabilidad en un entorno determinado, y a partir de estos se ha desarrollado un marco conceptual, que al final terminó siendo impuesto por el legislador.

En el caso de Colombia, el pensamiento contable ha presentado un enfoque económico pues aborda la perspectiva de la observación de los hechos económicos y se ha constituido en el pilar sobre el cual se basa la práctica de la contabilidad de hoy en día, unido a uno representacional pues se sugiere que la contabilidad debe brindar una adecuada -razonable y eficiente- representación de la realidad que estudia. Por otra parte, como se dijo anteriormente, la práctica contable se ha basado en enfoque económico pero enmarcado dentro de uno legalista porque se subyuga su aplicación y desarrollo a normas de carácter legal,

en gran parte, porque está dirigido a satisfacer los requerimientos generales de información que tiene el Estado-. Cañibano (1975, p. 11) afirma que, según este último enfoque,

Toda representación y valoración contable ha de estar sustentada sobre hechos o sucesos que, a efectos legales, pueden ser considerados como prueba, ya que lo que prima, la expresión del patrimonio entérminos cuantitativos, no puede apartarse del concepto jurídico del mismo, en tanto la finalidad atribuida a la información contable consista en la presentación de unos datos que sirvan de garantías a terceras personas.

Sin embargo, han surgido pensadores que han tenido la visión de la contabilidad como una disciplina pura, quitándole al fin el apellido económico, y su dependencia de tal ciencia, concibiéndola como un campo del conocimiento con su propio objeto material. Ésta visión actual del pensamiento contable, se encuentra representada principalmente en autores como Túa (2004, p. 103), quien sugiere que “el campo objetivo u objeto material atribuido a la contabilidad es (...) ciertos aspectos estructurales genéricos de la realidad objetiva, por ejemplo aspectos circulatorios de cualquier tipo de realidad”, es así como continúa su exposición, argumentando que pese a que la contabilidad debe su desarrollo histórico al desarrollo mismo de la actividad económica, es posible pensarla independiente de esta.

Lo anterior indica que el conocimiento contable ha estado en constante evolución, lo que según Ackine (s.f., p. 1),

(...) motiva a los pensadores de la teoría contable a reformular el patrón base conocido como el paradigma de la utilidad, es por ello que algunos críticos, entre ellos Rafael Franco Ruiz propone un nuevo modelo llamado "Contabilidad Integral" que no es más que una concepción social fundamentada en el interés público, éste propone que se desarrolle un enfoque que aborde el problema desde lo social, partiendo de algunas premisas de la teoría general de la contabilidad y redefiniendo su marco conceptual (...).

Se tiene entonces que, en teoría contable se están dando grandes avances con respecto a desligar a la contabilidad de los aspectos exclusivamente económico-financieros y del paradigma de la utilidad.

Relación entre representación contable y, realidad social y económica.

El concepto de *Realidad*, en general se refiere a todo lo efectivamente existente⁵. No obstante, y tomando como base lo estudiado en Gershenson Carlos (s.f.) todo

⁵ Esta definición podría tornarse muy simple, pero a la vez, es muy concreta.

lo que piensa y todo aquello que le rodea (material y mental), es asimilado por el ser humano con un variado grado de detalle dependiendo de la óptica empleada para la abstracción de los elementos y las relaciones entre éstos; necesarias para su reconocimiento y representación. Se deduce entonces, que la realidad es un todo para todos, pero su concepción y representación varía según el modelo intelectual con el cual se quiere representar una porción de esta; soportada en un sistema que la reproduzca, pero sólo en aquellos factores que desea involucrar aquel individuo que tiene un criterio subjetivo, el cual, a su vez, depende del objetivo, intención, conocimiento, paradigmas y experiencia con que éste cuente.

Ahora bien, el individuo se encuentra en continuo contacto con sus semejantes y con su entorno en general, desarrollando relaciones interpersonales con la finalidad de construir ciertos tipos de colectividades a lo que se les denomina sociedades. En éstas, los individuos gestan correlaciones de tipo social y económico para obtener un beneficio ya sea a nivel individual o común. De esta manera se tiene que, dentro de un todo se presentan diferentes realidades que dependen de la óptica, conocimiento y de la experiencia de cada individuo y, que entre estas realidades se manifiesta una que busca a través de un conjunto de relaciones, la obtención de beneficios económicos y sociales para los individuos y la comunidad: la *Realidad Social y Económica*.

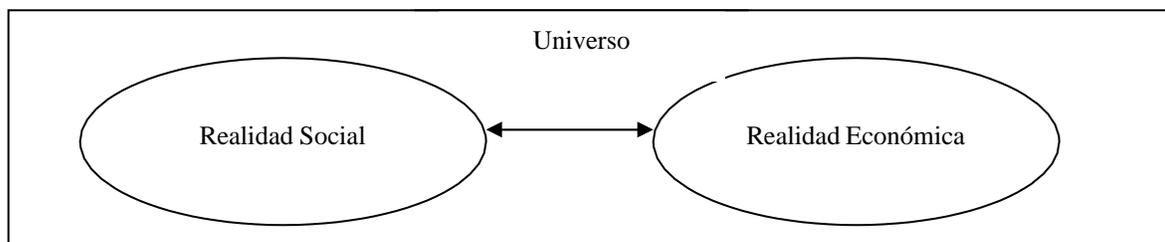
Como se ha venido mencionando, se tiene que la realidad a veces se torna tan compleja para el(los) individuo(s) que la observa(n), que se hace necesario realizar un proceso que la simplifique pero que a su vez no omita ninguna de sus dimensiones. Este proceso es llamado *Representación* e implica “crear de nuevo lo ente, en el ámbito del concepto, en pos de transformarlo en una realidad analizable, predecible en sus cambios y sus transformaciones, disponible, en fin, para la razón y la acción humana”⁶ (Granes, Caicedo y Morales, 1999; citados en Gaviria, y Arboleda, 2007, p. 151).

Al concebir el anterior punto de vista hay que preguntarse cuál es la disciplina que de acuerdo con sus bases teóricas y experiencia, tiene la capacidad de realizar la abstracción de elementos necesarios para representar la realidad social y económica, para lograr reproducirla en un sistema simplificado pero equivalente a todas las variables que se involucran en dicha realidad (ya sean de tipo físico o mental) identificando el modo en que estas se entrelazan e interactúan y, que por otro lado, tenga orientaciones económicas, sociales, financieras y administrativas,

Con la *Contabilidad*, el hombre abstrae elementos de las realidades económica y social, con el fin de representar aquellos nexos que hacen que las interacciones desarrolladas entre y dentro de ella tengan sentido. Dichas realidades hacen parte de un universo que las contiene y, deben ser observadas bajo el enfoque sistémico para explicar que lo que hace la contabilidad es representar unas

⁶ Para el autor, lo ente se refiere al objeto, a la realidad que va a ser representada.

realidades social y económica por medio de las relaciones o transacciones que se dan entre y dentro de ellas.



Machado Marco (comunicación personal, junio, 2008).

Si bien, tal como dice Mattessich, en la disciplina contable “casi todo gira alrededor de la propiedad, la deuda y otros derechos, sus derivados y valoraciones” (s.f., p. 11), dichos conceptos adquieren sentido cuando se presentan relaciones entre personas que interactúan en un medio donde éstos tienen significado y representan derechos u obligaciones lógicas.

Es así como según Barbei y Fernández (2006, p. 6 y 7), la realidad que estudia la contabilidad (la realidad contable),

(...) está conformada por un conjunto de objetos y personas, y de hechos y actos que surgen de la relación entre los dos primeros, que interesan a la disciplina y que por ende debieran estar incluidos dentro del discurso contable (...).

(...)

En función a lo antes dicho, podemos decir que la “realidad contable” a la que hacemos referencia, está compuesta por una realidad física (cosas materiales y personas) y por una realidad social (derechos de propiedad, deudas, conceptos, etc.). En la realidad contable se perciben relaciones entre personas, entre ellas y los objetos, etc. que son susceptibles de clasificación y valoración, etapas estas que forman parte del denominado proceso contable. Esto permite, entre otras cosas, obtener cifras o datos pasibles de ser acumulados. Lo importante de los mismos es que deben ser una representación adecuada de la realidad subyacente.

El proceso de representación en contabilidad entonces, implica la existencia de una realidad, de un objeto a estudiar, sin embargo, éste actualmente se ha limitado al conjunto de transacciones financieras que se dan entre los agentes que actúan bajo un contexto de circulación económica. La contabilidad debe reconocer todas las relaciones e interrelaciones que se presentan en las realidades económica y social, debe representarlas por medio de un proceso de abstracción y simplificación y debe revelarlas utilizando como herramienta la información contable.

Para representar su objeto, la contabilidad se ha valido del diseño de un método o procedimiento que implica el desarrollo de cinco fases, que según Gaviria y Arboleda (2007, p. 152), se resumen en: “captación, medición, valoración, representación y coordinación contable y, agregación”. Teniendo como referencia la definición y posterior análisis que hace el autor anteriormente citado (en Gaviria y Arboleda, 2007, p. 152-156), se pasará a analizar de qué forma este método puede estar encasillando el desarrollo de la disciplina contable, a saber:

Captación es simplemente la identificación del objeto a observar, el cual de entrada ya está sesgado, pues se centra en transacciones financieras.

La medición implica comparar dichas transacciones y enmarcarlas (con su respectiva magnitud) en una escala (la contabilidad se vale de dos tipos, las cuentas contables y los indicadores). Con respecto a esto, se puede decir que si bien la contabilidad hace uso de estas escalas, existen otros tipos que pueden ayudar al mejoramiento de la información contable, las cuales deben ser tomadas en cuenta.

Siguiendo con el proceso de representación contable, después de la fase de medición se da la de valoración, que implica simplemente homogeneizar las transacciones y sus magnitudes bajo un criterio integrador, que en el caso de la contabilidad es comúnmente aceptado que sea la expresión monetaria (en el caso de Colombia por ejemplo, es el peso colombiano), a sabiendas de que al representar la realidad contable, se deberían elegir las unidades de las variables que mejor la identifiquen teniendo en cuenta un propósito determinado (que podría estar basado en el nuevo paradigma del “interés público”). Se limita entonces a valorar la realidad en este tipo de expresiones, dejando a un lado, los aspectos que sean de difícil o imposible valoración en términos de unidades monetarias.

Por su parte, la representación y coordinación contable se ve reflejada en la utilización de las cuentas contables, que se constituyen en una imagen aproximada y simplificada de las transacciones que acontecen en la realidad social y económica. Con respecto a lo anterior, vale la pena citar:

El proceso de representación contable de la circulación económica en Moisés García adopta en este sentido un carácter formal en tanto se mediatiza a partir del establecimiento de un mapa circulatorio analítico orientado a cada hecho contable y mediante unas fórmulas analíticas y estructurales para el mismo, con el fin de producir un modelo de representación contable específico según el proceso de circulación determinado. La contabilidad convencional adolece en gran medida de esta clase de análisis, en tanto que su funcionalidad se inscribe de manera exclusiva en la representación de la estructura de acumulación económica sintetizada en las operaciones y los hechos económicos, situación que se establece a través de las cuentas contables (Gaviria y Arboleda, 2007, p. 156) y de la partida doble.

En último lugar, se tiene la fase de agregación, que consiste en la consolidación, síntesis y organización de las magnitudes contables una vez hayan sido valoradas.

Se tiene entonces que la subyugación exclusiva al método anteriormente descrito, no le ha permitido a la contabilidad el uso de otros modelos alternativos más dinámicos por medio de los cuales pueda representar la realidad de manera integral, no circunscribiéndose solamente al aspecto económico (que a su vez es minimizado en reiteradas ocasiones al financiero). Aunado a lo anterior, el problema de la limitación a la representación de hechos financieros, se ubica en la forma como se estructuran los elementos del modelo contable, estos es: Criterios de medición, criterios de valoración y criterios de mantenimiento del capital.

Representación contable de la realidad social y económica de las empresas privadas colombianas, a la luz de la teoría y la normatividad.

A partir de las relaciones anteriormente expuestas, se tiene que el deber ser de la contabilidad es la representación de su objeto de estudio de manera razonable⁷, éste último, a consideración de los autores, radica en las relaciones de circulación de recursos que se presentan en la realidad social y económica (con miras a responder al nuevo paradigma del “interés público”). Ésta es la base sobre la cual se debe cimentar el camino hacia el desarrollo de la disciplina contable, en sus ámbitos teórico, normativo y práctico, con el fin de que cumpla con su misión de reflejar la realidad económica y social, que “es un servicio del cual se surten los individuos representantes de diversas profesiones (administradores, economistas, ingenieros, contadores, etc.), así como agentes sociales (Machado, 2003, p. 113).

Ahora bien, se habla de representación razonable, cuando se aprehende de una realidad, y dicha aprehensión se torna en una imagen que puede sustituirla, pero que nunca será igual a esta, específicamente en contabilidad, lo razonable hace referencia a aquello que está representado a través de un modelo contable, de tal forma que el usuario de la información contable, pueda tomar decisiones basadas en la imagen que se muestra a través de esta. En este sentido no se debe confundir el término de razonabilidad con fidedignidad o fidelidad, pues este último supone que la representación sea una fiel copia de la realidad. También se entenderá como razonable aquella realidad que sea representada de una manera oportuna, clara, objetiva, útil y relevante. Ante lo anterior vale la pena mencionar que el mismo Decreto Reglamentario 2649 de 1993, menciona en su artículo 4^o, ciertas cualidades de la información contable, entre las que se puede mencionar, comprensibilidad, utilidad y comparabilidad.

⁷ La palabra “razonable” implica una muy buena representación tanto en calidad como en cantidad, de modo que una persona racional considere muy similar el trabajar sobre la realidad y el hacerlo sobre su representación.

Sin embargo, como se mencionó con anterioridad, la normatividad contable, que es el pilar de obligatorio cumplimiento sobre el que se construye la práctica contable, muchas veces puede limitar el deber ser de la contabilidad transformándose en un elemento que coarta el fin esencial de ésta y aún más, si no está circunscrita en bases teóricas sólidas, situación que actualmente se presenta en Colombia.

Si bien, según la normatividad contable colombiana “la contabilidad permite identificar, medir, clasificar, registrar, interpretar, analizar, evaluar e informar, las operaciones de un ente económico, en forma clara, **completa y fidedigna**” (artículo 1 del Decreto Reglamentario 2649 de 1990⁸) y entre los objetivos de la información contable están:

1. Conocer y demostrar los recursos controlados por un ente económico, las obligaciones que tenga de transferir recursos a otros entes, los cambios que hubieren 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 (...)
9. Contribuir a la evaluación del beneficio o impacto social que la actividad económica de un ente represente para la comunidad” (artículo 3 del Decreto Reglamentario 2649 de 1993)

Se observa que algunos de ellos no se cumplen, entre otras cosas, porque no hay un desarrollo de la normatividad técnica (sobre todo con respecto al numeral 9) o porque hay deficiencias en ésta en torno a la representación. Por otra parte, desde la misma normatividad, se exige que la información contable debe ser entre otras cosas, “(...) pertinente y confiable” (artículo 4 del Decreto Reglamentario mencionado anteriormente), sin embargo, en el contexto actual no se observa su cumplimiento.

Se tiene entonces, que desde el campo teórico y empírico se plantean ideales de contabilidad que pueden ser limitados por la normatividad.

⁸ Por el cual se reglamenta la contabilidad en general y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia.

NORMATIVIDAD TÉCNICA CONTABLE COLOMBIANA: UN ANÁLISIS DESDE LA REPRESENTACIÓN CONTABLE

Antecedentes y consideraciones generales.

Las normas técnicas contables para las empresas privadas en Colombia están consignadas en el título II del Decreto Reglamentario 2649 de 1993⁹; éstas regulan el ciclo contable (en términos de operatividad de los procesos de identificación, clasificación, registro, valoración e información) el cual se justifica con la generación de la información contable. En dicho Decreto Reglamentario las normas técnicas se clasifican en generales, específicas (aplicables a los elementos de los estados financieros) y sobre revelaciones.

El precedente del Decreto Reglamentario 2649 de 1993 (el cual se aplica a todas las personas o entes del sector privado que por ley están obligadas a llevar contabilidad) es el Decreto 2160 de 1986 cuya principal diferencia con el actual es el no reconocimiento del efecto que la inflación trae sobre el poder adquisitivo de la moneda (el cual se tomó en cuenta en el Decreto Reglamentario 2649 por medio de un sistema integral de ajustes por inflación). No obstante, hace poco tiempo se expidió un nuevo decreto (el 1536 de mayo de 2007) por el cual se modifican los Decretos 2649 y 2650 de 1993 y que principalmente gira en torno a la eliminación de los ajustes por inflación. Este es un punto importante a resaltar y que será objeto de análisis más adelante.

La normatividad que se consigna en el Decreto Reglamentario 2649 de 1993 se desarrolló con el fin de dar solución a la necesidad de orden y puntualización que demandaba la contabilidad y, de unificación, comparabilidad, transparencia, independencia y confiabilidad, que requería la información contable. Con este Decreto Reglamentario se estableció entonces, un ordenamiento jurídico que permitiría de alguna forma estandarizar la manera en que se reflejan los hechos económicos (aunque solamente los de carácter financiero)

Sin embargo, el Decreto Reglamentario 2649 de 1993 no ha sido modificado en su trasfondo y actualmente requiere cambios, situación determinada por las nuevas exigencias de la sociedad posmoderna, la cual reclama información completa, fidedigna e integral (que abarque la mayor cantidad aspectos incluidos en la realidad en la que se desenvuelve). Se requiere de un modelo contable en el cual se empiece a implementar de manera eficiente no sólo la contabilidad financiera sino también la administrativa, la contabilidad del recurso humano, balance social y contabilidad ambiental (entre otros) y en donde además, se revalúen los principios de contabilidad generalmente aceptados (pues el desarrollo técnico de la

⁹ Por el cual se reglamenta la contabilidad en general y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia.

contabilidad se hace con base en éstos y es posible que se presenten deficiencias de fondo). Todo esto permitirá que la información contable sea útil para la toma de decisiones y el control y que además, pueda llegar a todos los usuarios satisfaciendo las necesidades de información que éstos requieran.

Consideraciones específicas sobre la normatividad técnica contable colombiana.

Para el desarrollo de este acápite y a partir de la lectura de la normatividad técnica establecida en el Decreto Reglamentario 2649 de 1993¹⁰, se hizo un análisis crítico de la repercusión que tiene cada uno de los artículos en la representación de la realidad social y económica de las organizaciones y a partir de esto, se definieron los aspectos que a consideración de los autores, limitan la representación de la realidad por parte de la normatividad técnica contable, teniendo en cuenta que esto se da cuando:

- ✘ Se presentan vacíos en la normatividad.
- ✘ Falta de regulación para representación de hechos diferentes a los económicos-financieros.
- ✘ Deficiencias en la representación de hechos financieros.
- ✘ Subyugación de ésta a otras normas legales.

A continuación, se presentan los artículos del Decreto Reglamentario 2649 de 1993, que a consideración de los autores impiden o limitan la representación de la realidad de una manera razonable (el resaltado es intencional de los autores con el fin de señalar el punto clave en la materia de estudio), acompañado cada uno de su síntesis en torno a la representación contable (Ver tablas No. 1 a No. 16). Seguido de esto se presenta un análisis crítico a cada uno de los artículos, teniendo en cuenta lo que se presentó en la síntesis.

Artículo 46	Síntesis
<p>PROPOSITO. En desarrollo de las normas básicas, las normas técnicas generales regulan el ciclo contable. El ciclo contable es el proceso que debe seguirse para garantizar que todos los hechos económicos se reconocen y se transmiten correctamente a los usuarios de la información.</p>	<p>El ciclo contable es el proceso que debe seguirse para representar los hechos económicos en la contabilidad.</p>

Tabla No. 1. Tomado Del Decreto Reglamentario 2649 de 1993.

Se restringe el ciclo contable al reconocimiento de hechos sólo de tipo económico. Con respecto a este punto, se puede decir que a la contabilidad le corresponde reconocer todo tipo de hechos económicos y sociales, e ir más allá, debería

¹⁰ Por el cual se reglamenta la contabilidad en general y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia.

involucrar todos aquellos factores en los que se refleje lo que la sociedad aporta a la empresa y lo que la empresa le aporta a la sociedad.

Artículo 47	Síntesis
<p>RECONOCIMIENTO DE LOS HECHOS ECONOMICOS. El reconocimiento es el proceso de identificar y registrar o incorporar formalmente en la contabilidad los hechos económicos realizados.</p> <p>Para que un hecho económico realizado pueda ser reconocido se requiere que corresponda con la definición de un elemento de los estados financieros, que pueda ser medido, que sea pertinente y que pueda representarse de manera confiable. (...).</p>	<p>Para representar los hechos económicos, primero estos deben ser realizados.</p> <p>A su vez para que el reconocimiento se de, el hecho debe corresponder a un elemento de los estados financieros, ser medible y su representación debe ser confiable.</p>

Tabla No. 2. Tomado del Decreto Reglamentario 2649 de 1993.

Se encasilla el reconocimiento de hechos económicos, sólo a los que puedan ubicarse dentro de los modelos de los estados financieros (que son sólo una parte de la realidad económica). Es así como puede pensarse en el establecimiento de otros Estados Contables, que permitan, a través de su propio criterio de medición y valoración la representación de hechos con naturaleza diferente a lo económico-financiero.

No se dan las suficientes pautas con respecto a lo que implica la representación de un hecho de manera "confiable", al igual que requiere de la medición de los mismos, dándole un aspecto netamente cuantitativo a la información contable, y por tanto dejando por fuera hechos que ocurren en la realidad que son de importancia para la entidad.

Artículo 50	Síntesis
<p>MONEDA FUNCIONAL:</p> <p>La moneda funcional en Colombia es el peso. Las transacciones realizadas en otras unidades de medida deben ser reconocidas en la moneda funcional, utilizando la tasa de conversión aplicable en la fecha de su ocurrencia.</p> <p>Sin embargo, normas especiales pueden autorizar o exigir el registro o la presentación de información contable en otras unidades de medida, siempre que estas puedan convertirse en cualquier momento a la moneda funcional.</p>	<p>La representación de las transacciones debe hacerse en una unidad de medida que será el peso como moneda funcional</p>

Tabla No. 3. Tomado del Decreto Reglamentario 2649 de 1993.

Se limita la representación sólo a los hechos que puedan ser representados en pesos colombianos, desconociendo otras alternativas de representación, como son las revelaciones que puedan efectuarse en las notas a los Estados financieros, las cuales pueden ser de carácter cualitativo.

Artículo 52	Síntesis
<p>PROVISIONES Y CONTINGENCIAS. Se deben contabilizar provisiones para cubrir pasivos estimados, contingencias de pérdidas probables, así como para disminuir el valor, re-expresado si fuere el caso, de los activos, cuando sea necesario de acuerdo con las normas técnicas. Las provisiones deben ser justificadas, cuantificables y confiables (...).</p>	<p>Para que puedan ser representadas por medio de la contabilidad, las contingencias deben ser probables, tener una justificación, ser medibles y confiables.</p>

Tabla No. 4. Tomado Del Decreto Reglamentario 2649 de 1993.

En torno a la representación, es este artículo permite a la contabilidad reconocer hechos que, aunque no son plenamente ciertos, pueden suceder en un futuro y afectar la situación o el desempeño financiero de la entidad. Sin embargo, deja por fuera aquellas situaciones que implican riesgo para la entidad y hacen parte de su realidad probable, pero que por su naturaleza no pueden ser medidos, ni se tiene la posibilidad de determinar su fecha probable de ocurrencia. Por tanto, para hacer una buena representación de las contingencias, esta debería hacerse en función del riesgo y no de las dos cualidades que se mencionaron en la síntesis, buscando alternativas de revelación cualitativa de la información contable.

Artículo 56	Síntesis
<p>ASIENTOS. Con fundamento en comprobantes... Las operaciones deben registrarse cronológicamente. Sin perjuicio de lo dispuesto en normas especiales, los asientos respectivos deben hacerse en los libros a más tardar en el mes siguiente a aquel en el cual las operaciones se hubieren realizado. Dentro del término previsto en el inciso anterior, se deben resumir los movimientos débito y crédito de cada cuenta y establecer su ...</p>	<p>Los hechos económicos deber ser representados en la contabilidad a más tardar al mes siguiente de su ocurrencia.</p>

Tabla No. 5. Tomado Del Decreto Reglamentario 2649 de 1993.

Para lograr una representación razonable de los hechos en la contabilidad, es importante que la información contable sea oportuna. Sin embargo, este artículo es permisivo en torno al tiempo en que debe asentarse la información, al consentir que esta no se registre en el período correcto dando como tiempo máximo el mes siguiente a la ocurrencia del hecho. Lo anterior se agrava teniendo en cuenta, que

la oportunidad es una de las cualidades de la información contable, tal y como se plantea en el artículo 4 del Decreto Reglamentario 2649 de 1993¹¹, aunado a las facilidades actuales que otorgan las tecnologías de la información, que permiten un procesamiento *ipso facto* de la misma.

Artículo 57	Síntesis
<p>VERIFICACION DE LAS AFIRMACIONES. Antes de emitir estados financieros, la administración del ente económico debe cerciorarse que se cumplen satisfactoriamente las afirmaciones, explícitas e implícitas, en cada uno de sus elementos. Las afirmaciones, que se derivan de las normas básicas y de las normas técnicas, son las siguientes:</p> <p>Existencia - los activos y pasivos del ente económico existen en la fecha de corte y las transacciones registradas se han realizado durante el período.</p> <p>Integridad - todos los hechos económicos realizados han sido reconocidos.</p> <p>Derechos y obligaciones - los activos representan probables beneficios económicos futuros (derechos) y los pasivos representan probables sacrificios económicos futuros (obligaciones), obtenidos o a cargo del ente económico en la fecha de corte.</p> <p>Valuación - todos los elementos han sido reconocidos por los importes apropiados.</p> <p>Presentación y revelación - los hechos económicos han sido correctamente clasificados, descritos y revelados.</p>	<p>Lo que se representa debe ser verificado para que haya una certeza de la razonabilidad de la información.</p> <p>Por lo anterior todos los hechos debe verificarse de acuerdo con lo siguientes criterios:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Existencia: Si no se ha realizado no se puede representar - Integridad: Si se ha realizado un hecho económico se debe representar. - Derechos y obligaciones: Los hechos se debe reconocer según su naturaleza, activos como beneficios y pasivos como obligaciones. - Valuación: El monto por el cual se reconoció el hecho debe ser el adecuado. - Presentación y revelación: Los hechos se encuentran debidamente clasificados y revelados.

Tabla No. 6. Tomado Del Decreto Reglamentario 2649 de 1993.

Se rescata que se exija un proceso de verificación para garantizar que la información sea razonable, pese a esto las afirmaciones que sirven como base para tal verificación se restringen, como se menciona a continuación:

- La verificación de la afirmación de integridad conduce a garantizar que se han reconocido sólo los hechos económicos. No reconoce la existencia de hechos con carácter diferente al económico.
- Reconoce como activos aquellos que le reporte al ente beneficios económicos, no se trata el tema de beneficios sociales, entre otros.
- Reconoce los pasivos como sacrificios económicos únicamente, no concibe por ejemplo obligaciones del ente para con el mejoramiento de su medio-ambiente

¹¹ Por el cual se reglamenta la contabilidad en general y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia.

- Únicamente hace referencia a la presentación y revelación de hechos económicos

Para que la representación sea razonable deberían incluirse otras afirmaciones en la información contable que den cuenta de la verificación efectuada sobre hechos diferentes a los económicos, por lo cual falta un desarrollo en este sentido.

Artículo 61	Síntesis
<p>INVERSIONES. Las inversiones están representadas en títulos valores y demás documentos a cargo de otros entes económicos, conservados con el fin de obtener rentas fijas o variables, de controlar otros entes o de asegurar el mantenimiento de relaciones con éstos. (...).</p>	<p>Como inversiones se representan los documentos, de los cuales se deriva un rendimiento fijo o variable, y que permiten tener el control sobre otra entidad a través de participaciones en la misma. Además, determina la forma de medir el valor de las inversiones, a través del método del costo o el método de participación patrimonial.</p>

Tabla No. 7. Tomado Del Decreto Reglamentario 2649 de 1993.

De acuerdo con este artículo las inversiones son concebidas únicamente como títulos valores y demás documentos, desconociendo en su redacción la existencia de inversiones desmaterializadas y demás operaciones de tesorería, como son los derivados, esto sólo en el ámbito financiero. En general, es tremendamente pobre al no estar a la vanguardia con las operaciones cada vez más complejas de inversión efectuadas por las entidades, aunado a la crisis financiera que atraviesa el mundo por estos días.

No permite representar de una manera razonable la realidad social y económica pues desconoce también, la inversión social que realice un ente sobre su entorno.

Así, para que se pueda dar una buena representación en materia de inversiones, debe contextualizarse la norma con el entorno y la realidad que afrontan las empresas, dando pautas que permitan al usuario tener confianza en la información contable, permitiendo la toma de decisiones y los posibles descalabros financieros por información limitada o poco razonable.

Artículo 63	Síntesis
<p>INVENTARIOS. Los inventarios representan bienes corporales destinados a la venta en el curso normal de los negocios, así como aquellos que se hallen en proceso de producción o que se utilizarán o consumirán en la producción de otros que van a ser vendidos. (...).</p>	<p>Los bienes corporales destinados a la venta deben ser presentados como inventarios, así mismo los insumos necesarios para producirlos y los que se encuentren en proceso de producción.</p>

Tabla No. 8. Tomado Del Decreto Reglamentario 2649 de 1993.

Restricción de los inventarios solamente a bienes corporales (en empresas de prestación de servicios, por ejemplo, las horas de trabajo pueden ser consideradas como inventario, debido a que se constituyen en la disponibilidad del recurso que finalmente puede ser comercializado y controlado por el ente económico sin embargo no tiene cabida dentro de la clasificación de este tipo de bienes que se efectúa en el Decreto Reglamentario 2649 de 1993¹²).

Así, para que se garantice una correcta representación de los inventarios, el hecho representado debe corresponder a su conceptualización como elemento de los estados financieros, esto es, si es un recurso del cual dispone la entidad, y está destinado a la venta, es un insumo que sirve en el proceso de producción o bien se encuentra en una etapa del proceso de producción, debe reconocerse como inventario independientemente de su naturaleza.

Artículo 64	Síntesis
<p>PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. (...) Las depreciaciones de los inmuebles deben calcularse excluyendo el costo del terreno respectivo.</p> <p>La depreciación se debe determinar sistemáticamente mediante métodos de reconocido valor técnico, tales como línea recta, suma de los dígitos de los años, unidades de producción u horas de trabajo. Debe utilizarse aquel método que mejor cumpla la norma básica de asociación.</p> <p>Al cierre del período, el valor neto de estos activos, deben ajustarse a su valor de realización o a su valor actual o a su valor presente, el más apropiado en las circunstancias, registrando las provisiones o valorizaciones que sean del caso. Pueden exceptuarse de esta disposición aquellos activos cuyo valor ajustado sea inferior a veinte (20) salarios mínimos mensuales.</p> <p>El valor de realización, actual o presente de estos activos debe determinarse al cierre del período en el cual se hubieren adquirido o formado y al menos cada tres años, mediante avalúos practicados por personas naturales, vinculadas o no laboralmente al ente económico, o por personas jurídicas, de comprobada idoneidad profesional, solvencia moral, experiencia e independencia. (...).</p>	<p>Para representar de la depreciación de las propiedades, plantas y equipos, se debe tomar como base su valor histórico ajustado, excluyendo el costo del terreno respectivo.</p> <p>Por otra parte, la diferencias entre el valor neto de este tipo de activos y su valor actual o valor presente, deben ser representadas como una valorización o un gasto (según corresponda), al menos cada tres años, a excepción de los que tienen un valor ajustado menor a 20 salarios mínimos mensuales.</p>

Tabla No. 9. Tomado del Decreto Reglamentario 2649 de 1993.

¹² Por el cual se reglamenta la contabilidad en general y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia.

En torno a la representación valdría la pena hacerse la siguiente pregunta: ¿Acaso los terrenos no se agotan?, esta es una discusión que están planteando actualmente las empresas agropecuarias y las explotadoras de recursos naturales, es una lástima que dicha discusión se da sólo para obtener beneficios tributarios - vía deducción de costos y gastos por agotamiento y no en la búsqueda de una representación razonable de la realidad.

Por otra parte, para que la representación sea adecuada, la norma reconoce que el valor de dichos activos se debe ajustar a su valor de realización, actual o presente. En este punto es importante el desarrollo que ha tenido este tema bajo normas internacionales de información financiera, donde se ha adoptado el concepto de un “valor razonable” que está basado en la realidad económica, sin embargo, sus detractores argumentan que falta un criterio confiable para representar activos que no tienen un valor razonable fácil de estimar, situación que se agrava con los problemas creados por la crisis hipotecaria. Teniendo en cuenta lo planteado, en Colombia deberían plantearse otros escenarios diferentes para valorar los activos y estimar sus deterioros. Se observa además que la norma no es clara con respecto a la exclusión de esta disposición de los activos con valor ajustado menor a 20 SMMLV, debido a que no se entiende si es con respecto al activo considerado individualmente o a un grupo de estos. En el primer caso, el valor de un computador de 10 SMMLV, no debe ser ajustado, pero si se trata de una empresa que cuenta con 500 computadores, con ese mismo valor individual, en el segundo caso, se deberían ajustar.

En este orden de ideas, se da una holgura muy alta para determinar el valor de realización actual o presente de estos activos (cada 3 años), esto teniendo en cuenta que, por ejemplo, los activos de alto contenido tecnológico cambian rápida y constantemente de valor comercial, lo que no se podría observar contablemente en ciertos períodos (en los que no se determina su valor de realización actual). Es importante hacer la anotación de que so pena de incrementar la relación costo/beneficio de la información contable, este comentario sería aplicable sólo a ciertos tipos de empresas en las que la representación contable de la realidad podría verse distorsionada si no se tiene en cuenta dicha observación.

Artículo 75	Síntesis
CUENTAS Y DOCUMENTOS POR PAGAR. Las cuentas y documentos por pagar representan las obligaciones a cargo del ente económico originadas en bienes o en servicios recibidos.	Las cuentas y documentos por pagar representan obligaciones originadas en bienes o servicios recibidos.

Tabla No. 10. Tomado Del Decreto Reglamentario 2649 de 1993.

Se excluye de la representación como cuentas y documentos por pagar, las obligaciones que no están relacionados con bienes o servicios recibidos, por ejemplo, las obligaciones contraídas como producto de litigios, promesas de

donaciones, dividendos decretados, pasivo social que denote su impacto en el entorno en el cual se mueve, etc.

Artículo 80	Síntesis
<p>BONOS. (...) Las primas o descuentos en la colocación de bonos por un valor superior o inferior al valor nominal de los títulos, se deben contabilizar en cuentas separadas en el balance. La amortización del descuento de la prima se debe hacer en forma sistemática en las fechas estipuladas para la causación de intereses, con cargo o crédito a las cuentas de intereses. Se debe registrar en cuenta separada el monto de los intereses causados por pagar.</p>	<p>La prima o descuento generados en la venta de bonos, se representa en los resultados como un aumento o disminución de los intereses causados, amortizándolos en a medida que éstos últimos se vayan reconociendo.</p>

Tabla No. 11. Tomado Del Decreto Reglamentario 2649 de 1993.

¿Es correcto amortizar una prima o descuento por la venta de bonos contra intereses? ¿No se debería tomar en el período en que se vendieron como un ingreso por prima o un gasto por descuento? La contabilidad debe indicar la realidad de que se vendieron los bonos en cierto período ya sea con un ingreso por prima o con un gasto por descuento y no que durante el período de su amortización se está incurriendo en mayores o menores intereses, lo cual no es totalmente cierto. Aunque lo que se propone implicaría un gran efecto tributario en el periodo que se venden, esto debe ser resuelto desde la misma normatividad tributaria (por ejemplo, con una distribución en las declaraciones del gasto o ingreso por descuento o prima durante el tiempo que transcurra mientras seredimen los bonos) y no desde lo contable.

Artículo 81	Síntesis
<p>CONTINGENCIAS DE PÉRDIDAS. Con sujeción a la norma básica de la prudencia, se deben reconocer las contingencias de pérdidas en la fecha en la cual se conozca información conforme a la cual su ocurrencia sea probable y puedan estimarse razonablemente. Tratándose de procesos judiciales o administrativos deben reconocerse las contingencias probables en la fecha de notificación del primer acto del proceso.</p>	<p>Las contingencias de pérdidas deben reconocerse siempre y cuando tengan alta probabilidad de ocurrencia y se tenga una estimación razonable de su valor.</p>

Tabla No. 12. Tomado Del Decreto Reglamentario 2649 de 1993.

Se deduce entonces que las contingencias, de las cuales no se pueda estimar su valor razonable, no pueden ser representadas por medio de la información contable. La contabilidad debe corregir esto brindando pautas de representación no cuantitativa.

Se presentan vacíos en cuanto a la asociación del período en que se origina la contingencia, al respecto se propone que la provisión se debería registrar como contrapartida de un gasto de ejercicios anteriores, si los hechos que originaron la contingencia no corresponden al período en que se contabilizará.

Igualmente se presentan vacíos en cuanto al valor de la provisión, puesto que se debería especificar que éste debe guardar correspondencia con su probabilidad de ocurrencia.

Artículo 83	Síntesis
CAPITAL. El capital representa los aportes efectuados al ente económico, en dinero, en industria o en especie , con el ánimo de proveer recursos para la actividad empresarial que, además, sirvan de garantía para los acreedores. (...)	Los aportes efectuados por los socios en dinero, industria o en especie, se presentan como el capital del ente.

Tabla No. 13. Tomado Del Decreto Reglamentario 2649 de 1993.

Como limitación a la representación, se tiene que se excluye de la definición de capital, los aportes que en activos intangibles efectuó un socio.

Sería interesante, que se tomen en cuenta otros tipos de aportes dentro del capital contable, como lo son el conocimiento, la experiencia e idear formas de reconocimiento de los mismos.

Artículo 88	Síntesis
APORTES PROPIOS READQUIRIDOS O AMORTIZADOS. (...) La readquisición se debe registrar por su costo y su presentación se debe hacer en el balance, dentro del patrimonio, como factor de resta de la reserva o fondo respectivo. La diferencia entre el precio de recolocación de los aportes readquiridos y su costo, cuando el primero sea mayor, se debe registrar como prima en la colocación de aportes. Cuando el precio de venta sea inferior al costo, debe afectarse la reserva correspondiente por la diferencia.	La readquisición de aportes, se debe representar por su costo y, cuando sean recolocadas, si su precio de recolocación es mayor a su costo, la diferencia entre ambos, debe ser tomada como una prima en colocación de aportes, en caso contrario se debe afectar la reserva.

Tabla No. 14. Tomado Del Decreto Reglamentario 2649 de 1993.

Se propone, en pro de una representación razonable y detallada de la realidad, que no se registren las acciones o aportes propios readquiridos al valor del costo sino a su valor nominal, llevándose la diferencia con respecto al valor al cual se compró, como una prima o descuento por readquisición de acciones u aportes (que también afectaría la reserva), cuentas que se cancelarían al momento de vender las acciones nuevamente. Teniendo en cuenta lo anterior, se pasaría a calcular la prima o descuento en colocación de acciones si se da lugar a ello.

Artículo 98	Síntesis
<p>RECONOCIMIENTO DE INGRESOS POR LA VENTA DE BIENES. Para que pueda reconocerse en las cuentas de resultados un ingreso generado por la venta de bienes se requiere que: (...)</p> <p>6. Si el recaudo del valor de la venta es incierto y no es posible estimar razonablemente las pérdidas en cobro, la utilidad bruta correspondiente se difiera para reconocerla como ingreso en la medida en que se recauden los instalamentos respectivos.</p>	<p>En el caso en que es difícil establecer si realmente se podrán recaudar los ingresos correspondientes a una venta, la utilidad generada en ésta, debe diferirse y reconocerse a medida que se vaya efectuando el recaudo.</p>

Tabla No. 15. Tomado Del Decreto Reglamentario 2649 de 1993.

En este caso, no se debería diferir la utilidad; las pérdidas en recaudo se dan por ineficiencia en las políticas de cartera (entre otros) y se tienen que diferenciar de las pérdidas generadas en la venta. La utilidad por venta no puede ser influenciada por el gasto (o pérdida por flujo de caja) en que se incurra para recuperar un pago o por no recibirlo, debido a que se estaría violando la norma básica de la asociación.

Artículo 113	Síntesis
<p>ÁMBITO DE APLICACIÓN. Las reglas contenidas en este capítulo son aplicables respecto de los estados financieros de propósito general. Deben observarse para preparar y presentar otros estados siempre que fueren apropiadas.</p> <p>Los estados financieros y demás información contable que deben ser presentados a las Autoridades o publicados con su autorización, se rigen por normas especiales que estas dicten, las cuales deben sujetarse al marco conceptual de la contabilidad y a las normas técnicas generales.</p> <p>Las normas contenidas en este capítulo son aplicables a elementos o partidas materiales, es decir, a las que tienen importancia significativa para la evaluación de la situación financiera de la empresa y sus resultados.</p>	<p>Este artículo expresa que las normas del capítulo que preside, son aplicables a los estados financieros y específicamente a las partidas que representan gran importancia en lo referente a la situación financiera.</p> <p>Por otra parte, permite que la información contable que deba presentarse ante las "autoridades", se rija por las normas especiales que éstas dicten, siempre y cuando no sean contrarias al marco conceptual de la contabilidad y la normatividad técnica general.</p>

Tabla No. 16. Tomado Del Decreto Reglamentario 2649 de 1993.

La regulación sobre revelaciones va dirigida principalmente para estados financieros de propósito general y se someten otros tipos de informes a esta normatividad.

Por otra parte, se presenta una subyugación de la información contable a normas

especiales que dicten diferentes tipos de autoridades, no obstante la salvedad de que éstas deben sujetarse al marco conceptual de la contabilidad y a las normas técnicas generales. En muchas ocasiones, esto último no se cumple debido a que otras autoridades que regulan en torno a la contabilidad, lo hacen de forma subjetiva y respondiendo a sus intereses.

Finalmente, se da aplicabilidad de las normas sobre revelaciones a partidas que tienen importancia significativa sólo en relación con la situación financiera de la empresa.

Un punto que vale la pena resaltar separadamente del análisis anterior es la eliminación de los ajustes integrales por inflación (por medio del Decreto 1536 de mayo de 2007), hecho con el que los autores del presente trabajo no están de acuerdo, al considerar que este suceso afecta la realidad de las organizaciones y obedece a la orientación del modelo contable actual hacia el mantenimiento de capital financiero. Es una lástima que un concepto que fue implantado con el Decreto Reglamentario 2649 de 1993¹³ (pues no se encontraba contenido en la normatividad precedente), sea abolido de una manera casi irracional, sin consideración de los grandes efectos que esto puede tener sobre la representación contable, lo que se evidenciará más que todo, en el largo plazo¹⁴.

Según Gómez (2007, p. 242):

La inflación es un hecho económico, no fruto de una sola transacción, sino como consecuencia de las transacciones globales de una economía. Los argumentos recientemente expuestos en nuestro país para eliminar los ajustes parciales que se desarrollaban, según los cuales la inflación de un dígito es muy baja e irrelevante, no son técnicos y desconocen una realidad económica muy evidente. La inflación de un dígito no reconocida, acumula una descapitalización de los activos con el tiempo. Los porcentajes siempre deben evaluarse a la luz de la materialidad y la relatividad (...).

Por otro lado, si bien, es importante replantear la eliminación de los ajustes por inflación, es necesario que se tenga en cuenta que el aplicar los ajustes por inflación con base en un mismo porcentaje indistintamente a todos los grupos de cuentas, puede tornarse como una limitación a la representación contable, esto debido a que a todas las cuentas contables no las afecta de la misma forma la pérdida del valor adquisitivo de la unidad de medida.

¹³ Por el cual se reglamenta la contabilidad en general y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia.

¹⁴ Se puede resaltar la consideración que tienen los autores del presente documento con respecto a este tema, pues se cree que entre las motivaciones del legislador para abolir los ajustes por inflación, está el hecho de que se pueda lograr el objetivo inflacionario que se propuso el gobierno nacional y el banco de la república. Esto debido a que indirectamente es una forma de presión para que los empresarios no suban los precios de sus productos, y para que de este modo no se aumente más la inflación; pues éstos últimos querrán menguar los posibles efectos que pueda tener el no reconocimiento en la contabilidad de la pérdida del poder adquisitivo de la moneda.

Otro aspecto importante a estudiar es el correspondiente al tratamiento de las donaciones. Actualmente en Colombia, se clasifican como un gasto no operacional (nótese el enfoque económico al tomarlas como una minusvalía). Si se observa este mismo concepto desde un enfoque social, se podría entender más que como un simple gasto (que contribuiría como deducción en la disminución de impuestos), como una inversión social, como un activo diferido (plusvalía) que puede afectar la visión que el cliente tiene de la empresa y, por lo tanto, le podría generar mayores ingresos.¹⁵ Igual situación acontece, con aquellas obras de carácter social efectuadas por la compañías en el área de influencia de sus operaciones con el fin de mitigar las consecuencias negativas de su operación en el medio ambiente o en una comunidad o, de mejorar las condiciones de vida de las personas que de una u otra forma se ven afectadas por su operación. También ocurre respecto a la inversión social realizada por las empresas que desarrollan sus actividades en zonas de conflicto y que requieren esfuerzos económicos para el normal curso de sus operaciones. Pues bien, todo lo anterior no deja de ser un simple gasto bajo la normatividad contable actual, a partir de ésta no hay manera de reflejar esa inversión social de manera diferente.

Por todo lo mencionado en este capítulo, se puede concluir que la normatividad técnica contable colombiana, la cual brinda las pautas para la representación de la realidad en la información contable, presenta en algunos de sus artículos, limitaciones que impiden que el *deber ser* de la contabilidad se desarrolle de manera efectiva. Este problema tiene un trasfondo y es que el modelo sobre el cual se circunscribe la normatividad técnica colombiana está cimentado y orientado hacia el “mantenimiento del capital financiero”, lo cual según Gómez (2007, p. 243), implica que siempre se querrá “buscar que el valor de la firma, como si fuese un proyecto de inversión, se maximice y se mantenga”. Éste enfoque hace que los agentes (principalmente los empresarios y el Estado), excluyan de sus intereses y requerimientos la representación de otros hechos distintos a los meramente económico-financieros.

¹⁵ La idea de la donación vista desde un enfoque económico o social, surgió de los valiosos aportes recibidos de Machado, Marco en comunicación personal en junio de 2008.

LA NORMATIVIDAD TÉCNICA CONTABLE: UNA LIMITANTE VISTA DESDE LA PRÁCTICA

La contabilidad se configura como la disciplina con la responsabilidad social de suministrar información útil para los diferentes tipos de usuarios que se sirven de ella a la hora de guiar sus actuaciones. Sin embargo, hoy por hoy en Colombia, éstos manifiestan una inconformidad respecto a que la contabilidad no refleja la realidad de las compañías, afirman que “en la actualidad se evidencia que generalmente tiende a crecer la diferencia entre lo informado por el área contable de los entes económicos y la realidad (...)” (Marta Lucía Londoño, comunicación personal, septiembre, 2008).

Dichas inconformidades se profundizan con el surgimiento de formas más complejas de hacer negocios y además, con las nuevas circunstancias que se presentan en el mundo actual como la creciente preocupación por el medio ambiente, por el reflejo de la contraprestación que hacen las organizaciones a la sociedad, por la valoración de dichos aspectos, entre otros. Con el fin de dar respuesta a esta situación, se ha evidenciado el desarrollo que desde la teoría se está generando en la contabilidad (el planteamiento de Franco respecto al interés público, por ejemplo, es prueba de ello). No obstante, lo anterior, el desarrollo del marco conceptual para la contabilidad en Colombia es todavía incipiente y está caracterizado por variadas limitaciones, derivadas de su origen normativo y de la falta de unión y conciencia profesional de los contadores del país. Se tiene entonces, que la existencia de una normatividad rígida, estática y desactualizada, sumada al poco interés demostrado por el profesional contable para la aplicación de los nuevos desarrollos del pensamiento contable en su trabajo, obstaculizan la inmersión de dichos avances conceptuales en la práctica.

Actualmente la disciplina contable se está moviendo dentro del campo y la interpretación de las normas conforme a la hermenéutica jurídica, y no dentro del campo epistemológico. Teniendo en cuenta además que la normatividad contable ha sido construida con base en la práctica (de lo procedimental a lo conceptual) y no fundamentada en la teoría (de lo conceptual a lo procedimental), como debería ser.

Bajo las condiciones que presenta la normatividad contable colombiana mencionadas anteriormente, se torna difícil la representación razonable de la realidad, es por esto que en el desarrollo del presente capítulo, se identificarán qué aspectos de la norma consagrada a través del Decreto Reglamentario 2649 de 1993¹⁶, específicamente la referente a la técnica contable, imponen algún tipo

¹⁶ Por el cual se reglamenta la contabilidad en general y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia.

de limitación para que en la práctica, la realidad sea representada de una manera íntegra y razonable por parte de la contabilidad

Una limitación es un impedimento, una restricción, que reduce las posibilidades que se tienen para lograr un objetivo. En relación con la contabilidad, éstas limitaciones surgen entre otras cosas por las deficiencias presentes en la normatividad contable colombiana, ya que ésta responde a los requerimientos de la época en la que fue elaborada, y no se ha tenido en cuenta que con el transcurrir del tiempo y en consecuencia de la evolución del pensamiento contable y en general, de la sociedad en todos sus ámbitos, dicha normatividad requiere ser actualizada y replanteada para que involucre dentro de su objeto, aquellas variables que han tomado fuerza e importancia en la actualidad, aportando de esta manera a la y representación, comprensión y análisis de la realidad.

Por otra parte, es importante resaltar que desde la misma definición de la normatividad que se plantea en el Decreto Reglamentario 2649 de 1993¹⁷, éste se autoproclama como una limitación. Es así como el artículo 5 define las normas básicas de contabilidad como: "el conjunto de postulados, conceptos y limitaciones, que fundamentan y circunscriben la información contable (...)" y, en este mismo sentido, el artículo 46 de la norma en referencia señala que "en desarrollo de las normas básicas, las normas técnicas generales regulan el ciclo contable"; es decir, la normatividad técnica da las pautas sobre el manejo del ciclo contable, en desarrollo de esas limitantes llamadas "normas básicas". Si bien es muy discutible el planteamiento anterior, se propone en pro de una mejor conceptualización, la utilización de la palabra "orientación" en lugar de "limitación", pues en este sentido, en términos de E. Goldratt¹⁸, la normatividad técnica contable se estaría presentando como un "cuello de botella" que restringe la posibilidad de que la realidad pueda ser representada en los Estados Contables.

Como consecuencia de lo anterior, "en el estado actual de la profesión contable en el país, es muy probable que la práctica contable esté aún basada en la reproducción y referenciación del cumplimiento de criterios esencialmente legales" (Gómez, 2007, p. 236). Se dilucida entonces que el deber ser de la contabilidad se encuentra limitado por la normatividad (entre otras cosas), lo que ocasiona que esta disciplina se encuentre circunscrita en una compleja situación, en donde la técnica es impuesta por la voluntad y los intereses de quien genera la norma. A lo anterior se suma, la dispersión normativa, esto es, existen diversos organismos regulando de acuerdo con sus necesidades. El mayor problema de esto radica en el hecho de que el profesional contable está certificando que la situación financiera de la empresa es razonable sujeto a las normas contables aplicables, esto es, en definitiva, no se le da relevancia al hecho de que se represente o no la realidad, se

¹⁷ Por el cual se reglamenta la contabilidad en general y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia.

¹⁸ Creador de la "teoría de las limitaciones" llamada también "teoría de las restricciones".

le da mayor importancia a que la información esté preparada de acuerdo con la norma.

Se tiene entonces que la contabilidad está dejando a un lado su fin esencial de representación de la realidad, para subyugarse a simplemente el cumplimiento de una normatividad que está totalmente desactualizada en el contexto económico social que ahora se está viviendo. Las normas técnicas contables que están vigentes actualmente en Colombia fueron decretadas en el año 1993 (Decreto Reglamentario 2649¹⁹) y no han sido substancialmente reformadas en todo este tiempo (sin tener en consideración la única reforma realizada en el año 2007). Es por lo anterior que:

Sería necesario crear el conocimiento, replantear el objeto y el método de la contabilidad, un cambio en la determinación de la naturaleza de la contabilidad determina un cambio en la identificación del objeto del conocimiento que permita crear nuevos conceptos para darle solución a los problemas sociales del entorno económico (...). El 2649 se enfrenta a problemas como las pymes, estandarización, globalización, normas intencionales de contabilidad, entre otros (Ackine, s.f., p. 2).

Sin embargo, las limitaciones que impone la normatividad técnica a la representación contable no se deben exclusivamente a lo anterior, pueden tener en su trasfondo problemas generados por el legislador -quien crea la norma-, el aplicador -que puede tener deficiencias en la interpretación de la norma-, la administración -quien decide cómo se aplica la norma-, la situación social y económica del país -que influye en el legislador, generando vicios a la hora de motivar y crear la norma-, entre otros.

Después de haber realizado el anterior análisis general de la situación problemática trabajada en el presente artículo, se pasará a definir cada una de las limitantes que impone la normatividad técnica a la contabilidad para la representación de la realidad de las empresas privadas colombianas, tomando como base los aportes realizados por importantes profesionales en la disciplina contable al respecto.

Vacíos en la normatividad técnica contable.

La primera limitante hace referencia a los “vacíos” que presenta la normatividad técnica contable. La existencia de éstos genera cierto grado de informalidad en la disciplina y la posibilidad de dejar a libre albedrío del responsable de la ejecución del proceso contable, la definición de los tratamientos a seguir para representar algunos hechos económicos. Se podría afectar la representación idónea de la

¹⁹ Por el cual se reglamenta la contabilidad en general y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia.

realidad, si se aprovechan estos vacíos para tomar posiciones en materia contable que respondan sólo a intereses particulares.

Se evidencia la existencia de esta limitación en las quejas que presenta el profesional de la disciplina contable, a saber:

“La normatividad técnica permite que diferentes hechos sean representados y cuantificados a criterio del interpretador de la norma, toda vez que deja vacíos al no especificar en detalle los tratamientos para las diferentes transacciones a las que haya lugar”. (Marta Lucía Londoño, comunicación personal, septiembre, 2008). Lo anterior permite que en muchas empresas se le de tratamiento a la información de acuerdo con los intereses de la administración, los paradigmas de quien la prepara y/o el usuario que la recibe

Por otra parte, se afirma que “actualmente nos regimos por una normatividad contable que generaliza en muchos casos los diversos tipos de negocios encasillando el análisis y procedimiento contable, al no permitir seguir las alternativas propias a las necesidades del negocio” (Gladys Adriana Castrillón, comunicación personal, septiembre, 2008).

Adicional a la falta de legislación sobre ciertos temas, en la norma se presentan contradicciones y ambigüedades sobre algunos asuntos. En este sentido se plantea que:

En la universidad cuando se empiezan a adquirir conocimientos contables, estos se fundamentan bajo un marco legal que obviamente parte de un marco conceptual, el problema radica en el hecho de cuestionar dicho marco bajo la realidad colombiana (...).El Decreto Reglamentario 2649 como marco legal posee ciertas ambigüedades que le quitan el dinamismo que debe poseer la ciencia contable como ciencia social (...) (Ackine, s.f., p. 2).

La normatividad técnica contable no puede desconocer por ejemplo, el gran desarrollo que han tenido los mercados financieros, materializados en el concepto de futuros, derivados y demás operaciones de tesorería (entre otros), sobre los cuales no existen reglas claras desde la óptica contable, por lo cual las compañías se ven en la necesidad bien de seguir estándares de contabilidad internacionales, ignorar el suceso o aplicar el juicio profesional para tratar de representar de la mejor forma el hecho financiero. Lo anterior demuestra un gran atraso en la normatividad contable, y conduce a pensar que definitivamente, un gran limitante lo constituye el hecho de que la práctica contable se base en la aplicación de normas (interpretadas desde la óptica de la hermenéutica jurídica) y no en principios.

Con el fin de subsanar esta gran limitante, a consideración de muchos profesionales contables, “sería bueno que se observaran los tratamientos que brindan las NIC para los casos en los cuales no se ha desarrollado tratamientos en

la regulación contable colombiana” (Marta Lucía Londoño, comunicación personal, septiembre, 2008), siempre y cuando no sean contrarios a las disposiciones planteadas en ésta última.

Inexistencia de regulación para hechos diferentes a los económico-financieros.

La segunda limitante recae en que no existe regulación para el tratamiento de hechos diferentes a los financieros, de esta manera al no tenerse en cuenta los hechos de tipo social y otros de tipo económico en la información contable, no se puede decir que la contabilidad representa la realidad de una manera integral y razonable

Surge entonces la necesidad que tienen los usuarios de la información y los profesionales de la disciplina contable, de reclamar por una contabilidad que se adapte a las necesidades del contexto actual, que integre todos sus ámbitos (social, cultural, político, económico, ambiental, etc.) y que se constituya realmente en un modelo de representación de la realidad en su conjunto. Para esto es importante, entre otras cosas, que la sociedad colombiana requiera y vele por una normatividad que tenga una mayor sincronía con la realidad y el contexto social y económico que actualmente se vive en el país.

Según Gómez (2007, p. 238), “En la medida en que la contabilidad debe reconocer la realidad económica y social, diversas realidades legales, económicas, culturales y políticas, impactan y condicionan los sistemas contables”, es necesario entonces que se estructure un sistema contable en el que se tenga en cuenta la realidad contextual de Colombia y sus condicionantes.

Como se ha mencionado en reiteradas ocasiones, teóricamente, el fin esencial de la contabilidad, su *deber ser*, es la representación de la realidad de una manera razonable. Es por esto que, como lo afirma Machado (2004, p. 17) “no se puede reducir la contabilidad a modelos relacionados con el proceso de medición (captura de datos e información) ni hacia estructuras de tipo patrimonialista o financiero, pues la contabilidad como ciencia que estudia los fenómenos de circulación de valor, recurre a procesos de observación, descripción, medición, representación, valoración, información, comunicación, análisis y control de los atributos característicos de tan compleja realidad”, “ofreciendo alternativas de solución a problemas diversos [a nivel macro y micro] representados en variables de tipo financiero (contabilidad financiera, patrimonial y ajustada), económico-administrativo (contabilidad de gestión, de costos, de dirección y administrativa) y social, así como de aspectos predeterminados orientados a la planeación (...)”. (Machado, 2003, p. 115).

Se observa que en Colombia, como continúa afirmando Machado (2004, p.17),

Se está relacionando la contabilidad a estructuras de tipo patrimonialista (acumulación de riqueza) y financieras (en torno a la rentabilidad, flujos financieros, ecuaciones contables, utilidad, valor agregado, etc.). Es importante entonces que la contabilidad se acerque más a otras dimensiones de la realidad y se haga un bosquejo de regulación técnica sobre este tema. La contabilidad debe reconocer entonces “hechos de tipo administrativo (referente a la competitividad, posicionamiento, sostenibilidad, estructura de costos, efectividad, eficiencia y eficacia), económicos (en términos de eficiencia, flujos económicos, valor económico agregado, rentabilidad económica, etc.), sociales (asociados a la responsabilidad social, la equidad -asignación y justicia-, impacto social, etc.), ambiental (sustentabilidad, eficiencia, inversión, impacto y valoración ambiental, etc.) y hasta humanos (capital intelectual, entre otros) y culturales (patrimonio cultural, por ejemplo)”.

Este proceso puede ser complejo, pero se hace un poco más fácil si se tiene en cuenta que con los mismos datos que actualmente la contabilidad identifica y mide, se puede generar diferentes tipos de información, lo que responderá a la necesidad que tienen los usuarios de obtener una representación de la realidad por medio del sistema contable.

En este mismo sentido se puede decir que, así como a la luz de la normatividad, la contabilidad se vale de herramientas de representación como la provisión, la valorización, la vida útil, etc., que se pueden considerar como conceptos basados en ficciones objetivas, se debe buscar la manera de hacer lo mismo con las variables sociales. Lo anterior podría iniciar el camino de la representación de aquella realidad que en la actualidad no se involucra en el proceso contable.

Se observa en la actualidad que los profesionales contables en general, se quejan de que “la normatividad colombiana está dirigida totalmente hacia el aspecto financiero, no se puede hablar de integralidad” (Leonardo Niño, contador de la ANDI-Asociación Nacional de Empresarios de Colombia-, comunicación personal, septiembre, 2008). A partir de esto se tiene que la contabilidad no sólo no representa la realidad social, sino que tampoco lo hace con respecto a la económica (que supuestamente es su fuerte) pues no se puede reducir ésta última a sólo uno de sus componentes, el aspecto financiero. Al respecto, se evidencia cierta inconformidad por parte de la comunidad contable al expresar casi a una sola voz que,

La contabilidad no debe tener una visión sesgada de proporcionar información sólo de las actividades que la empresa desarrolla para indicar unos ingresos, egresos, una posición financiera y una serie de obligaciones contraídas, sino que debe indicar cuál es su posición en el eslabón de la cadena de generación de valor dentro de la sociedad. (Marta Lucía Londoño, comunicación personal, septiembre, 2008)

La contabilidad entonces, está dirigida solamente al aspecto financiero, dejando de reconocer “el impacto social que la empresa logra en el desarrollo de su objeto y, el reconocimiento de la pérdida del valor de las actividades desarrolladas en pos de la generación del valor” (Marta Lucía Londoño, comunicación personal, septiembre, 2008). Esta situación se presenta debido a que “no hay suficientes herramientas para su determinación, ni cultura para su presentación y análisis” (Marisol Molina, comunicación personal, septiembre, 2008).

No obstante, como afirma Machado (2003, p. 113), si bien “la contabilidad a sido reducida (...) a la dimensión financiera, (...) esta reducción no es propia del avance científico del conocimiento contable, sino más bien del uso empírico por parte de practicantes y usuarios y del desconocimiento de los avances disciplinares”. De este modo, se debe generar en Colombia una cultura contable (partiendo del establecimiento de buenas bases teóricas y normativas, y de la disposición del profesional contable para crear y aplicar nuevos conocimientos) que le permita lograr a la contabilidad su tarea encaminada a identificar, medir y controlar los hechos tanto económicos como sociales y, traducirlos en un lenguaje comprensible para todos sus usuarios, en correspondencia con el nuevo paradigma de interés público planteado por Franco²⁰.

Deficiencias en los patrones para la representación de hechos financieros.

Además de reprocharle a la normatividad técnica contable el hecho de que no brinda las pautas para representar hechos diferentes a los económico-financieros, el profesional contable afirma que también presenta deficiencias a la hora de plantear la forma de representación de éstos.

Como se observó en el capítulo anterior, son muchos los aspectos que generan cierta desazón respecto al tratamiento que, según la norma, se le debe dar a determinados hechos financieros. Lo anterior se da como consecuencia de “la ausencia de revisión periódica de los principios contables vigentes frente a los nuevos escenarios que presenta el mercado” (Olga Cabrales, comunicación personal, septiembre, 2008) y a los nuevos paradigmas y necesidades que se presentan en la comunidad contable y de forma general, en la sociedad.

En este mismo sentido, el profesional contable afirma que

Se evidencia que la contabilidad no refleja un valor realizable de los activos y pasivos gracias a que la normatividad técnica no ha sido actualizada y preparada para enfrentar los nuevos fenómenos sociales

²⁰ En su discurso, Rafael Franco realiza gran énfasis en la naturaleza social de la contabilidad, desarrollando un nuevo modelo contable bajo una concepción social de la perspectiva del interés público. Un libro recomendado para ampliar en detalle lo propuesto por el autor mencionado es: FRANCO, Rafael. Contabilidad Integral: Teoría y normalización. 3° edición, Caps. 7 y sgtes.

y económicos que se derivan del proceso de globalización y de la expansión social que ha sufrido Colombia durante los últimos 10 años. En el mismo orden de ideas, se puede indicar que la contabilidad necesita mejorar los modelos de medición y los métodos de cuantificación de los bienes y de las contingencias toda vez que la realidad del mercado está mostrando que el capital operativo de los entes económicos es muy lejano al informado por la contabilidad basada en las normas legales (Marta Lucía Londoño, comunicación personal, septiembre, 2008).

Se le demanda entonces a la normatividad técnica contable “la posibilidad de ajustarse a la realidad y necesidad de cada negocio en particular, en el tiempo real en que ocurre el hecho económico (...) de forma oportuna, amplia, clara y transparente”. (Gladys Adriana Castellón, comunicación personal, septiembre, 2008).

Subyugación a otras normas legales.

Como cuarta limitación se tiene la subyugación de la normatividad técnica contable a otras normas legales, lo que implica que la representación de la realidad está siendo viciada por otros tipos de intereses circunscritos a dichas normatividades.

Según Machado (2007, p. 25), “El diseño e implementación de sistemas contables ha estado supeditado en países hacendalistas como Colombia, a los procesos de regulación con fines tributaristas”. Artículos como el 127-1 (párrafo 1) y el 141 del Estatuto tributario²¹, subyugan de una manera explícita (casi descarada) a la contabilidad, ni qué decir del hecho de que desde la educación contable se estén enseñando prácticas que no son reguladas por la normatividad contable sino por la tributaria (por ejemplo, los límites porcentuales para provisiones en cuentas por cobrar, los métodos de depreciación, etc.).

Actualmente en Colombia, se ha evidenciado que la principal limitante para la representación de la realidad reconocida por los profesionales en contabilidad, es que la normatividad técnica obedece a los intereses fiscales del Estado y que estos se sobreponen a lo estrictamente contable. Igualmente se quejan de que en Colombia la normatividad contable se encuentra disgregada, puesto que está compuesta por un conjunto de regulaciones independientes una de la otra, como son las disposiciones de las superintendencias, autoridades tributarias y demás organismos, todos ellos con una supuesta autoridad (desde el punto de vista legal) para regular sobre la materia. Se afirma entonces que “la contabilidad en Colombia es un híbrido entre normas contables, legales y tributarias, sin contar con que cada superintendencia tiene su propio plan único de cuentas y un modelo

²¹ Ver Estatuto tributario colombiano. Año 2008.

de contabilidad diferente según sus necesidades de control” (Jessica Bedoya Builes, comunicación personal, septiembre, 2008). Es así como a opinión de los profesionales contables,

“la poca flexibilidad de las normas contables, inclusive del mismo sistema contable impuesto por el gobierno, pone límites o barreras a la información, hasta el punto de trabajar sólo para generar informes de propósito fiscal que resultan oportunos para el Estado pero inoportunos para el empresario (...)”(Marisol Molina, comunicación personal, septiembre, 2008).

Es por lo anterior que “en la mayoría de las empresas en Colombia no se le ha dado la verdadera importancia y trascendencia que la contabilidad tiene como herramienta para el desarrollo en todos los ámbitos en que se vea involucrado un ente económico.” (Marta Lucía Londoño, comunicación personal, septiembre, 2008), llevan la contabilidad acorde con lo fiscal para evitar en lo posible las tortuosas conciliaciones contable-fiscales, porque en ocasiones es más importante el menor impuesto a cargo que la realidad económica que se presenta.

No obstante lo anterior, es de rescatar que la comunidad contable reconoce la imperiosa necesidad de que la emisión de normas sea llevada a cabo por un organismo independiente, capaz no solo de emitir normas basadas en principios y no en intereses ajenos a la disciplina, sino también de revisar de manera periódica la pertinencia de dichos estándares contenidos en la norma, con el fin de garantizar una información contable adecuada, debe existir además, “un organismo de control, en este caso el Estado, quién vigile el cumplimiento de la norma” (...)”(Marisol Molina, comunicación personal, septiembre, 2008).

Es necesario entonces, para que la contabilidad en Colombia logre su objetivo, que se desarticule de la normatividad tributaria y otras normatividades y que su regulación recaiga en manos del Consejo Técnico de la Contaduría Pública como organismo competente para ello (actualmente, además del Decreto Reglamentario 2649 de 1993²², la contabilidad es regulada por normatividad emitida por la Contaduría General de la Nación, las Superintendencias de servicios públicos, economía solidaria, vigilancia y financiera, sin contar con la normatividad aplicable a las entidades sin ánimo de lucro y hasta la emitida por la DIAN, entre otros). Por otra parte, este organismo debe tener en cuenta que la normatividad técnica contable se debe desarrollar de tal manera que genere un enlace con todos los subsistemas que se relacionan directa e indirectamente con la contabilidad (tales como la regulación, los principios contables, la profesión y la educación contable, las prácticas contables, el entorno económico y social, etc.).

²² Por el cual se reglamenta la contabilidad en general y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia.

CONCLUSIONES.

La normatividad contable, que es el pilar de obligatorio cumplimiento sobre el que se construye la práctica contable, muchas veces puede limitar el deber ser de la contabilidad transformándose en un elemento que coarta el fin esencial de ésta (la representación razonable de la realidad) y aún más, si no está circunscrita en bases teóricas sólidas.

En síntesis, las limitaciones que impone la normatividad técnica contable a la representación de la realidad en las empresas privadas colombianas son:

- ⌘ Presenta vacíos que pueden implicar interpretaciones y decisiones erróneas por parte del aplicador de la norma, lo que conllevaría a una mala representación de la realidad, teniendo en cuenta que además, se pueden aprovechar estos vacíos para tomar posiciones en materia contable que respondan sólo a intereses particulares.
- ⌘ Carece de regulación para representación de hechos diferentes a los económicos-financieros, simplificando la compleja realidad contable a sólo uno de sus aspectos.
- ⌘ Presenta deficiencias en las pautas que propone para la representación de hechos financieros, lo que indica que la contabilidad no se representa de forma correcta ni siquiera la realidad financiera.
- ⌘ Está subyugada a otras normas legales, lo que permite su permeabilidad frente a otro tipo de intereses diferentes al propósito de la contabilidad y pueden viciar la representación de su objeto de estudio.

Con el fin de eliminar dichas limitaciones, el profesional contable propone a modo de recomendación, la creación y/o consolidación de un organismo independiente encargado de la emisión, homologación y revisión de los estándares contables, los cuales deben estar basados en principios teóricos y necesidades actuales, no en intereses ajenos al deber ser de la contabilidad.

Por otra parte, se ha observado, que la comunidad contable colombiana está mostrando síntomas de reconocimiento de que la mejor opción es la implementación íntegra de la normas internacionales de contabilidad dado que éstas “muestran una representación de la realidad económica más uniforme y con menos vacíos que la colombiana [además] también benefician a las empresas colombianas con la uniformidad internacional de la información” (...)(Yecenia Valderrama, comunicación personal, septiembre, 2008). Este planteamiento no compromete la opinión de los autores, quienes consideran que se debe pensar en un sistema contable adaptado a las particularidades del entorno colombiano.

Surge entonces, la necesidad de superar las limitaciones marcadas para la representación de la realidad social desde la óptica contable pues al contar con un asentimiento de la comunidad contable, se logrará ampliar el debate que conlleve

a una posterior implementación habitual de las variables sociales y algunas económicas no tenidas en cuenta por la disciplina con el fin de impulsar su desarrollo práctico y teórico. Más aún, después del análisis efectuado al Decreto Reglamentario 2649 de 1993 es necesario que, en aras del avance investigativo y la evolución de la disciplina, tanto la comunidad contable como los organismos emisores de normas generen una conciencia que permita a la contabilidad representar de una manera integral su objeto de estudio: la realidad contable.

REFERENCIAS DOCUMENTALES Y PERSONALES

Bibliografía.

AGUIAR, H., CADAVID, L., CARDONA, J., CARVALHO, J., JIMENEZ, J., y UPEGUI, M. (1998). Diccionario de términos contables para Colombia (2ª ed.). Medellín: Universidad de Antioquia.

ARAUJO ENSUNCHO, Jack Alberto (1995). La contabilidad social: la contabilidad del recurso humano, la contabilidad del balance social, la contabilidad ambiental. Medellín: Centro de Investigaciones Contables.

BARBEI, Alejandro y FERNÁNDEZ, Liliana (2006). La descripción de la realidad contable en el universo del discurso. En: 12ª Encuentro nacional de investigadores universitarios del área contable. Tema: Investigación en las universidades y en los organismos profesionales. Subtema: Teoría general del conocimiento contable. La Plata. Universidad Nacional de La Plata, Facultad de Ciencias Económicas.

CAÑIBANO, L. (1996). Teoría actual de la contabilidad. Programas de investigación en el desarrollo de la contabilidad. Madrid: Ed. ICE.

CARRASCO Fenech, Francisco y LARRINGA González, Carlos. El poder constitutivo de la contabilidad: consideraciones sobre la cuestión medioambiental. En: Ensayos sobre contabilidad y economía, tomo II: contabilidad de gestión y economía financiera. Madrid. Instituto de contabilidad y auditoría de cuentas.

CLARKE, Alfred C (1967). Historia de la contabilidad en Colombia 1923 1966 y experiencias de un contador público (5ª. ed). Barranquilla. Dovel.

CUSGÜEN Olarte, Eduardo (2008). Estatuto Tributario Anotado. Bogotá D.C. Editorial Leyer.

GAVIRIA, Roberto y ARBOLEDA, Edgar. El ámbito económico público y su problemática de representación contable. En: Memorias XVII Congreso Colombiano de Contadores Públicos y Encuentro Contable Latinoamericano. Medellín: CCPA-FCCCP. 2007.

DECRETO 2160 de 1986, julio 9, por el cual se reglamenta la contabilidad mercantil y se expiden las normas de contabilidad generalmente aceptadas. Bogotá. Ministerio de Salud.

GERTZ Manero, Federico (2003). Origen y evolución de la contabilidad: ensayo histórico (5ª. ed). México. Trillas.

Goldratt (1993). La Meta. Madrid. Díaz de Santos.

GÓMEZ Villegas, Mauricio (2007). Comprendiendo las relaciones entre los sistemas contables, los modelos contables y los sistemas de información contables empresariales. En: XVII Congreso colombiano de contadores públicos y encuentro contable latinoamericano: Compromiso transgeneracional de la contaduría pública con la sociedad y el futuro de la profesión. Medellín. Colegio de contadores públicos de Antioquia.

HERNÁNDEZ Sampieri, C. Roberto (1991). Metodología de la investigación. México: McGraw-Hill Interamericana.

LEMONS DE LA CRUZ, Jorge Eduardo (2006). Filosofía de la ciencia y contabilidad: relación necesaria. En: Contaduría No. 49. Medellín.

MACHADO RIVERA, Marco Antonio (2003). Contabilidad y realidad social. En: Revista ASFACOP. Vol. 6 No. 7. Bogotá D.C.

MACHADO RIVERA, Marco Antonio (2004). Nueva contabilidad: de la medición de la utilidad al conocimiento de la realidad. En: XV Congreso colombiano de contadores públicos. Bogotá. Federación Colombiana de Colegios de Contadores Públicos.

MANCUSO, Hugo R (1999). Metodología de la investigación en ciencias sociales: lineamientos teóricos y prácticos de semioepistemología (1ª ed.). Argentina. Paidós.

MIRANDA, Luís Darío (1994). Normas contables y plan único de cuentas: Decretos 2649 y 2650 (29 de Diciembre de 1993). Colombia. McGraw-Hill Interamericana.

PERDOMO MORENO, Abraham (2002). Contabilidad de sociedades mercantiles. (14ª. ed). México. Thomson.

PERILLA AMORTEGUI, Edgar (1995). Realidad económica contable en Colombia. En: Cuadernos de Contabilidad. No. 02. Bogotá.

SABA LÓPEZ, Stella (2006). La abolición del Plan Único de Cuentas para Comerciantes: alternativas para la reforma de la contabilidad colombiana, de cara al reto de la globalización. En: Semestre Económico Vol. 9 No. 17. Medellín.

SIERRA MOLINA, Guillermo J (2000). Fundamentos de contabilidad financiera. España. Pearson Educación.

SINISTERRA VALENCIA, Gonzalo (1990). Contabilidad: sistema de información para las organizaciones. Bogotá. McGraw-Hill Interamericana.

TÚA, J. (2004). Evolución y situación actual del pensamiento contable. En: Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría. Número 20, octubre - diciembre. Bogotá.

VILLAMIZAR FIGUEROA, Antonio José (2006), Normatividad contable y legal de los grupos empresariales en Colombia, En: Apuntes contables No. 10. Bogotá.

Páginas WEB.

ACKINE LEGUIZAMO, Jackson (s.f.). Paradigmas de la contabilidad. Extraído el 10 de octubre de 2008 de <http://www.monografias.com/trabajos40/paradigmas-contabilidad/paradigmas-contabilidad.shtml>

DECRETO 1536, del 07 mayo de 2007, por el cual se modifican los Decretos 2649 y 2650 de 1993. Extraído el 14 de noviembre 2007 de www.actualicese.com/normatividad/2007/05/07/decreto-1536-de-07052007/

Gershenson, Carlos. La realidad. Extraído en noviembre de 2007 de http://spanish.scientologyhandbook.org/sh3_2.htm

MATTESSICH, Richard (s.f.). La representación contable y la realidad (versión reducida del publicado en Accounting, Organizations and Society 28, julio, 2003, p. 443-470). Extraído en noviembre de 2007 de <http://www.mgeu.uma.es/CONFERENCIAS/Reality-Malaga-LV.pdf>.

Personales.

BEDOYA BUILES, Jessica. Contadora. Revisora Fiscal de Comfama. Entrevista realizada el 25 de agosto de 2008.

CABRALES PINTO, Olga Liliana. Contadora. Revisora Fiscal del Grupo Argos. Entrevista realizada el 12 de septiembre de 2008.

CASTRILLÓN, Gladys Adriana. Contadora de la Lavandería Wash. Entrevista realizada el 20 de septiembre de 2008.

LONDOÑO, Marta Lucía. Contadora. Supervisora outsourcing contable de AGN Jiménez & Asociados Ltda. Entrevista realizada el 22 de septiembre de 2008.

MACHADO, Marco. Contador Público, Especialista en Gerencia de Costos, Especialista en Ciencias Fiscales, Diplomado en Contabilidad Pública, Diplomado

en Control Interno, Profesor universitario, Investigador en ciencias contables, entre otros. Profesor y asesor de los autores del presente artículo.

MOLINA, Marisol. Analista contable de la ANDI. Entrevista realizada en septiembre de 2008.

NIÑO, Leonardo. Contador de la ANDI. Entrevista realizada el 8 de septiembre de 2008.

VALDERRAMA, Yecenia. Analista contable. Entrevista realizada el 23 de septiembre de 2008.