

Cardona, J. (1989). Estructura básica de la contabilidad para Colombia. Contaduría Universidad de Antioquia, 14, 43-111.

ESTRUCTURA BASICA DE LA CONTABILIDAD PARA COLOMBIA

John Cardona Arteaga
Contador Público

*Ponencia presentada al IV Simposio Contaduría
Universidad de Antioquia.
Septiembre 23 de 1988*

RESUMEN

El Modelo Contable Colombiano reúne características y particularidades que lo diferencian de esquemas usados en otros países. La dependencia que ha guardado nuestro ordenamiento en relación con otras estructuras obliga a esclarecer tales evidencias.

El carácter marcadamente jurídico de la contabilidad colombiana plantea serios interrogantes en torno al futuro de esta disciplina y limita el necesario avance de la teoría contable nacional.

INTRODUCCION

Es muy común concebir el esquema de la nueva organización contable colombiana como una mezcla incoherente de normas que no obedecen a una estructura definida. La verdad es que esta conclusión no se puede anticipar sin un estudio previo.

La universidad debe acometer este trabajo en forma seria, procurando desarrollar críticamente investigaciones que tengan como base la consideración histórica de nuestra propia identidad. Este es el compromiso que hemos querido asumir en la Universidad de Antioquia, en cabeza de su Departamento de Contaduría, de la Facultad de Ciencias Económicas. Estamos convencidos de la importancia de participar cada día más activamente en el proceso de confección de normas contables, enderezando las metodologías adoptadas hasta el momento.

Profesionalmente, también corresponde a los contadores públicos promover la discusión y estudio de las normas propuestas, como un integrante más en el equipo de interesados para que la contabilidad cumpla efectivamente los objetivos que se le han formulado. En este campo, la Asociación de Contadores de la Universidad de Antioquia -ACUDA-, ha entendido el reto que se le presenta y con decidido empeño ha contribuido para que exista una normatividad con plena vigencia, de acuerdo con las condiciones del medio ambiente nacional.

Es esta una contribución que hacemos a la contaduría desde esta tribuna académica y profesional, cobijada por el manto de la Universidad de Antioquia.

Iniciamos este trabajo con los antecedentes en materia de emisión de normas, desde los enfoques más utilizados según la teoría contable, hasta la descripción de modelos contables correspondientes a otros países. Presentamos luego el modelo colombiano, en una perspectiva histórica, citando las normas más antiguas para realizar un análisis del modelo actual; se hace énfasis en sus fuentes y en la proyección que de él se espera a partir del trabajo asignado al *Consejo Permanente*. Finalmente, dejamos a la consideración de los asistentes a este *IV Simposio de Contaduría U. de A.*, algunas conclusiones que pueden ser discutidas por los participantes, si lo estiman conveniente.

A mis queridos colegas organizadores de este Simposio muchas gracias por permitirme presentar estas ideas.

I. ANTECEDENTES

Como ya hemos indicado en otros trabajos, la configuración de una estructura contable obedece a las condiciones económicas, políticas, sociales y jurídicas de un determinado país. Asimismo pueden utilizarse dos vías en la construcción del edificio contable, según las investigaciones que puedan hacerse sobre el entorno.

"Existen dos caminos, aunque no muy delimitados, para la expedición de normas y principios de contabilidad: La vía pública y la privada. La primera se da cuando es el Estado, a través del parlamento, de un organismo público o del ejecutivo directamente el encargado de emitir las normas. Son el estatuto mercantil o las resoluciones o circulares de las respectivas entidades, quienes indican a las sociedades y personas las reglas que deben tener en cuenta, para el procesamiento y publicación de la información financiera. Se trata de una alternativa coercitiva.

La segunda cuando son las instituciones profesionales, las encargadas de expedir sus propias normas y los mecanismos sancionadores en caso de incumplimiento. La norma no es jurídicamente coercitiva, pero es acatada por los profesionales, por las garantías que ofrece la normatividad y por el prestigio y solidez de la institución que la expide" (1).

La primera tendencia de carácter normativo, nació en Europa Continental y es sostenida por autores como: Fabio Besta, Gino Zappa y Giovanni Rossi de la Escuela Italiana. La segunda orientación es de origen anglosajón, de tendencia liberal y tuvo como su representante primero a Gran Bretaña, país que difundió su influencia a los Estados Unidos de América.

Por otro lado, los contadores han utilizado diversos métodos o enfoques en su esfuerzo por elaborar un cuerpo de teoría contable capaz de satisfacer las necesidades de los interesados, respetando las condiciones particulares de cada país. Los razonamientos son de carácter pragmático, inductivo, deductivo, ético, axiomático, sociológico, conductista y comunicacional.

No es posible concebir el uso de una metodología única, por lo que se argumenta que más bien debería adoptarse un enfoque ecléctico. Si lo que se

procura es una explicación completa de la teoría contable, ha de aplicarse más de un método.

Al respecto dice Hendriksen:

"Cada uno de los varios enfoques de la teoría de la contabilidad tiene algún mérito para contribuir a la implantación y evaluación de los principios y procedimientos de la contabilidad. El enfoque inductivo permite una mejor comprensión de los datos que suministran el cimiento de la contabilidad. El enfoque pragmático fija ciertas limitaciones a la aplicación de la teoría abstracta y ayuda a determinar los objetivos de la contabilidad; la razón es que la teoría de la contabilidad tiene que ser útil además de lógica. El enfoque ético puede también aplicarse de manera general como objetivo básico en la implantación de principios y procedimientos de contabilidad lógicos. Nadie ha propuesto que los estados de contabilidad deben reflejar información y relaciones que sean ciertas, justas y equitativas. Los enfoques basados en la comunicación y la conducta y el enfoque sociológico pueden aumentar las controversias del desarrollo y la aplicación de la teoría. Si bien ninguno de los diversos enfoques de la teoría de la contabilidad es adecuado por sí mismo, cualquier formulación completa de teoría tiene que ir acompañada de algún razonamiento deductivo" (2).

Antes de descubrir el modelo colombiano, queremos hacer referencia a ciertas tendencias que han surgido en el medio profesional que abogan por una politización de la normatividad contable.

Hoy en día se trata de situar esta regulación en un marco más realista incluyendo, junto al modelo teórico convencional, los resultados de investigaciones acerca del entorno en las áreas económicas, empresarial, sociológica, política, jurídica, etc.

Según el profesor Jorge Túa:

"Sin embargo, queremos atajar la postura de un cierto sector de la doctrina, para el que la solución ideal sería la adopción del modelo político, en el que la teoría contable tendría el papel de mero observador del proceso de emisión de normas contables. De este modelo, se impondría el estándar preconizado por aquel que tuviera

mayor poder de negociación, a la vez que un requisito previo para reformar la teoría sería obtener el poder necesario para instituir esas reformas...

El riesgo del modelo político estricto estriba, como ya hemos indicado, en su positivismo, que situaría a la teoría contable en el papel de simple observador de las prácticas contables o de suministrador de excusas o argumentos para apoyar las diferentes posturas concurrentes en la misma. De este modo, la aplicación de un modelo consensual entraña un buen número de riesgos e inconvenientes, entre los que pueden citarse, de acuerdo con Bromwich (1981, p. 44), los siguientes: El acuerdo puede llevar a un compromiso sobre estándares faltos de rigor; un compromiso puede significar la aceptación conjunta de varios tratamientos para un único problema, incluso a través de soluciones no deseables; el afán por alcanzar un compromiso puede estancar el proceso regulador" (3).

Para el desarrollo del modelo contable colombiano es de capital importancia destacar algunos rasgos de los esquemas utilizados en otros países, los cuales deben tomarse como marco de referencia en la conformación de nuestra estructura.

1.1. Caso norteamericano

Es innegable la influencia que han ejercido las normas contables norteamericanas en el mundo occidental. En general, puede decirse que las normas contables promulgadas en Estados Unidos de América, son de origen profesional, con apoyo de medidas gubernamentales.

La cronología de la teoría de la contabilidad norteamericana puede visualizarse en el cuadro que ilustra el profesor Jorge Túa P. en su obra Principios y Normas de Contabilidad (p. 55).

CRONOLOGIAS BASICAS DE LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD EN ESTADOS UNIDOS

1886	The American Association of Public Accountants.
1896	Act to Regulate the Profession of Public Accountant (Estado de Nueva York).
1905	The Journal of Accountancy.

- 1916 The American Institute of Accountants.
- 1917 Publicación de The Uniform Accountants.
- 1919 The American Association of University Instructors in Accounting.
- 1922 Paton: The accounting Theory.
- 1929 Gran depresión.
- 1930 Comité de Colaboración AIA y NYSE.
- 1933 Security Act.
- 1934 Securities Exchange Act. Creación de la SEC.
- 1935 American Accounting Association.
- 1936 AAA: A tentative Statement of Accounting Principles.
- 1938 Sanders, Hatfiel y Moore: A Statement of Accounting Principles. Se aprueba la creación del CAP.
- 1939 Primer ARB del CAP.
- 1940 Paton y Littleton: An Introduction to Corporate Accounting Standards.
- 1941 AAA: Accounting Principles Underlying Corporate Financial Statements.
- 1948 AAA: Accounting Concepts and standards.
- 1957 El AIA se convierte en el American Institute of Certified Public Accountants.
- 1959 Creación de la División de Investigación del AICPA
- 1961 Moonitz: The Basic Postulates of Accounting (ARS número 1).
- 1962 Sprouse y Moonitz: A tentative Statement of Accounting Principles.
- 1965 Grady: Inventory of Generally Accepted accounting Principles (ARS número 7).
- 1966 AAA: A Statement of Basic Accounting Theory.
- 1971 AICPA: The Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements. Creación del Cost Accounting Standard Board.
- 1972 Informe Wheat. Creación de la Financial Accounting Foundation y del FASB.
- 1973 Informe Trueblood.
- 1976 FASB: The Economic Consequences of Financial Accounting Standard.
- 1977 AAA: Accounting Theory and Theory Acceptance.
- 1979 FASB: Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises (Statement of Financial Accounting Concepts No. 1).

Mediante los esfuerzos de instituciones agrupadas en los sectores gremial, académico y gubernamental se ha procurado un desarrollo adecuado de la teoría contable, desde la creación de The American Association of Public Accountants, hasta la promulgación de los últimos P.C.G.A. por FASB.

Entre los trabajos realizados por diferentes autores se destacan:

W.A. Paton. Accounting Theory 1922. Uno de los más antiguos intentos de derivar las reglas de un conjunto de postulados, desarrollando una visión crítica de la práctica existente y utilizando un enfoque semideductivo.

Sanders, Hatfield, Moore. A Statement of Accounting Standards. 1938. AIA.

Generalización empírica de las prácticas contables del momento, con un enfoque descriptivo; trata de enunciar los principios y reglas de contabilidad extraídos de la práctica habitual, según lo que debe aparecer en un balance general y en un estado de pérdidas y ganancias. Sus principios son:

1. Generales
2. De resultados
3. Del balance
4. Estados consolidados
5. Comentarios y notas marginales.

W. A. Paton y A.C. Littleton. An Introduction to Corporate Accounting Standards 1940. AAA.

Se constituye en el mayor aporte de carácter deductivo, construyendo un entramado alrededor de seis conceptos. Su mérito consiste en abandonar la fórmula de la "general aceptación" como sustento de la práctica.

Adicionalmente, el estudio se destaca por el uso del método histórico y por la orientación socioeconómica.

Los conceptos son: 1. Entidad. 2. Continuidad. 3. Períodos Uniformes. 4. Integración de los costos. 5. Esfuerzo y rendimiento. 6. Evidencia objetiva verificable.

Maurice Moonitz. The Basic Postulates of Accounting. 1961. AICPA. ARS No. 1.

Robert Sprouse, Maurice Moonitz. A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises. 1963. AICPA. ARS No. 3.

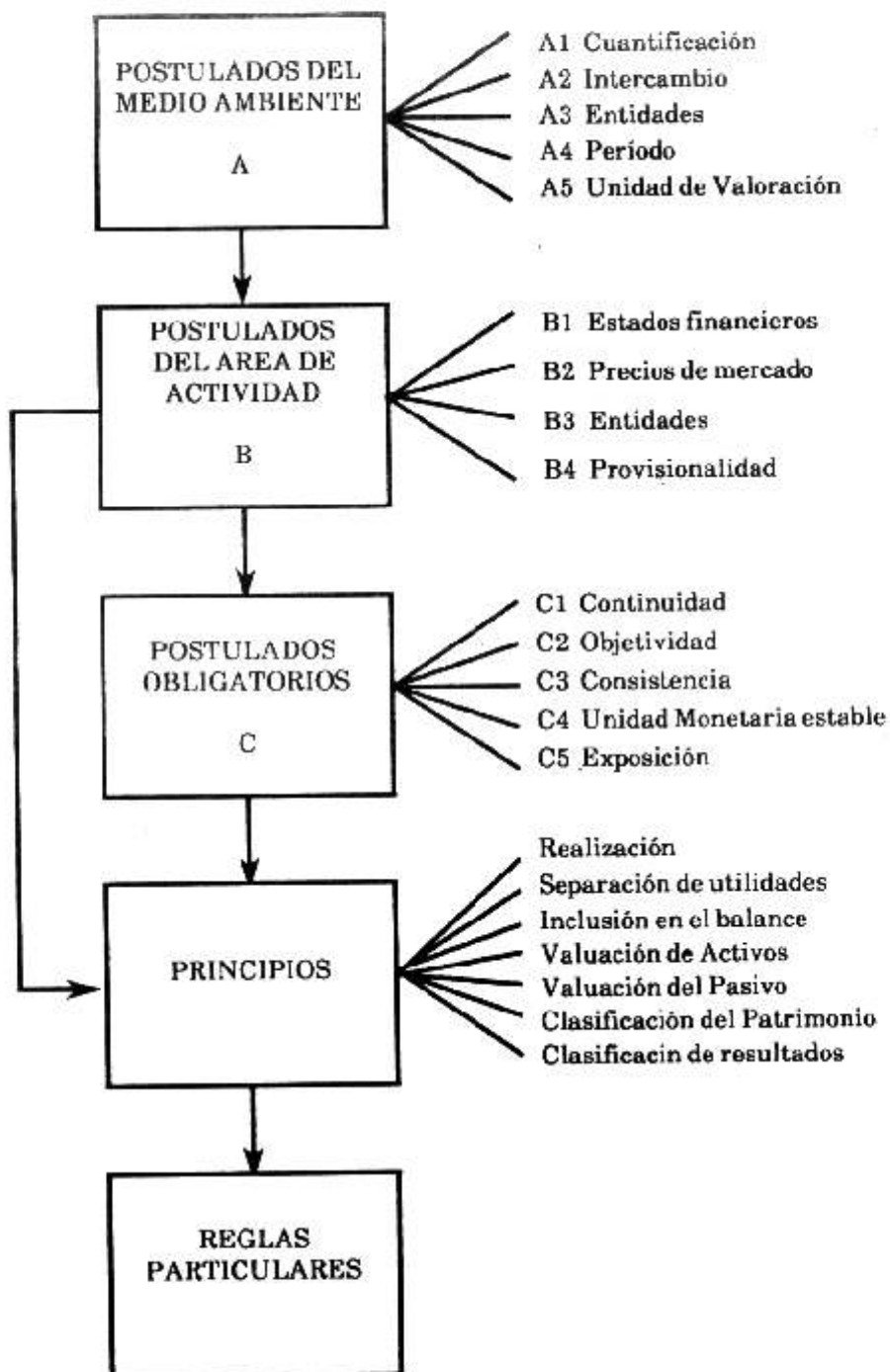
Los dos trabajos abarcan un contenido crítico que muestra las inconsistencias entre la práctica imperante y los principios que pueden deducirse. Ambos tratan de cumplir con el cambio de orientación en el AICPA a raíz de la creación de la División de Investigación en 1959, que sugería el diseño de un entramado completo del cuerpo de conocimientos contables, partiendo de un grupo reducido de postulados de los que se derivan los principios. Se hace énfasis en lo que debe ser la contabilidad más que en lo que es y se omite la consideración de "principios de contabilidad generalmente aceptados".

El resultado de los dos estudios puede sintetizarse en el siguiente esquema: (ver página siguiente)

Paul Grady. Inventory of Generally Accepted Accounting Principles for Business Enterprises 1965. AICPA - ARS No. 7. Como manifestación de carácter inductivo, este estudio parte de la realidad circundante y deriva de esta una serie de reglas de carácter general dando como resultado un conjunto de principios prácticos que resumen en forma ordenada lo que hacen los contadores en ese entonces. Su mérito descansa en la utilidad que el estudio significó para futuras investigaciones. Las críticas que se le hacen deben entenderse consultando la época para la que fue elaborado y su objetivo descrito. Los postulados no constituyen la intencionalidad pues lo que preocupa a Grady son los comentarios a la Contabilidad y no el entorno en que ésta se inscribe.

Según Grady, los objetivos de su trabajo son:

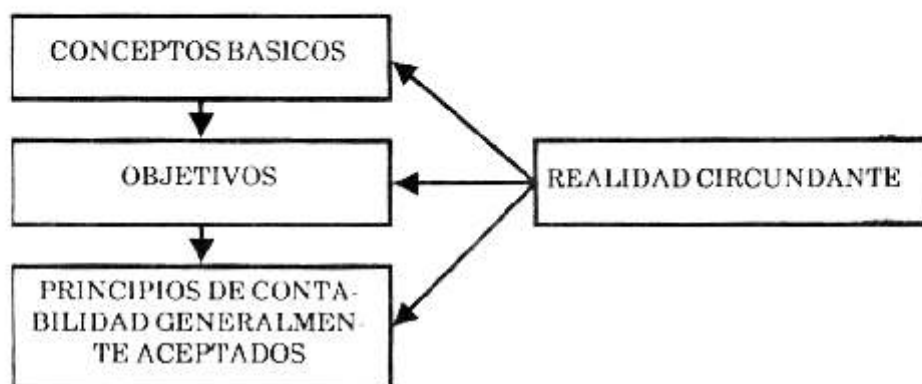
1. Discutir los conceptos básicos hacia los cuales se orientan los principios de contabilidad generalmente aceptados.
2. Agrupar los principios o prácticas contables consideradas en su momento como esenciales en el ejercicio de la contabilidad de las empresas.
3. Mostrar las opiniones oficiales de las tendencias contables más relevantes en el momento.



4. Suministrar la terminología explicativa y unificadora necesaria para crear un cuerpo de normas de práctica contable.

Para el autor conceptos básicos son: "Convenciones o normas de carácter social provenientes de la experiencia, para satisfacer necesidades y fines esenciales y útiles en el establecimiento de un control informativo en el que se pueda confiar respecto a las finanzas y actividades de las entidades mercantiles" (4).

El esquema de Grady puede presentarse así:



Para Grady los conceptos básicos son:

1. Propiedad privada
2. Entidades
3. Negocio en marcha
4. Expresión monetaria
5. Consistencia
6. Diversificación
7. Práctica conservadora
8. Confiabilidad
9. Importancia relativa
10. Oportunidad

Los objetivos y principios se resumen a continuación:

OBJETIVO A. Relativo a Ventas, Ingresos, Utilidades, Costo de Ventas, Gastos, Pérdidas y Ganancias.

- PRINCIPIO A.1 - Conservadurismo
- PRINCIPIO A.2 - Corte y apareamiento
- PRINCIPIO A.3 - Depreciación, agotamiento, diferidos
- PRINCIPIO A.4 - Distribución de Costos
- PRINCIPIO A.5 - Provisiones
- PRINCIPIO A.6 - Ganancias y pérdidas extraordinarias
- PRINCIPIO A.7 - Inclusión total de pérdidas y ganancias
- PRINCIPIO A.8 - Cargos significativos por arrendamiento
- PRINCIPIO A.9 - Consistencia de resultados.

OBJETIVO B. Relativo a Capital y Utilidades Retenidas

- PRINCIPIO B.1 - Tipología de las acciones
- PRINCIPIO B.2 - Reducción del capital
- PRINCIPIO B.3 - Reservas
- PRINCIPIO B.4 - Información sobre reservas
- PRINCIPIO B.5 - Capitalización de utilidades
- PRINCIPIO B.6 - Valorizaciones
- PRINCIPIO B.7 - Cesión de acciones a empleados.

OBJETIVO C. Relativo a Activos

- PRINCIPIO C.1 - Activos circulantes
- PRINCIPIO C.2 - Activos fijos
- PRINCIPIO C.3 - Presentación de depreciaciones, amortizaciones
- PRINCIPIO C.4 - Inversiones de largo plazo

- PRINCIPIO C.5 - Activos tangibles
PRINCIPIO C.6 - Activos dados en garantía.

OBJETIVO D. Relativo a Pasivos

- PRINCIPIO D.1 - Pasivos totales
PRINCIPIO D.2 - Pasivos circulantes
PRINCIPIO D.3 - Pasivos a largo plazo
PRINCIPIO D.4 - Pasivos con garantía
PRINCIPIO D.5 - Pasivos diferidos
PRINCIPIO D.6 - Pasivos contingentes

OBJETIVO E. Relativo a Revelación de Información

- PRINCIPIO E.1 - Normas sobre presentación de informes
PRINCIPIO E.2 - Estados consolidados
PRINCIPIO E.3 - Cambio extranjero
PRINCIPIO E.4 - Fusiones

Dada la diversidad de criterios en pro y en contra de ese trabajo, reproducimos la opinión de Leonard Spacek por considerarla de gran importancia:

"Los conceptos básicos y amplios principios de contabilidad expuestos en este estudio representan el tipo convencional de enfoques que los contadores han hecho en el pasado; y en este sentido, estos asuntos sí pertenecen a este "Inventario". Sin embargo, debe entenderse que hay una necesidad considerable para el desarrollo de conceptos y principios nuevos y cada vez mejores que sirvan en forma más acorde con las exigencias de nuestra sociedad hoy en día

Si se usa este estudio como un punto de partida para el mejoramiento y como un auxiliar para una mejor comprensión de los problemas en cuestión para alcanzar un verdadero adelanto hacia

los principios de contabilidad perfeccionados, entonces sí servirá a un propósito útil. Por otra parte, si se usa este estudio como un apoyo de autoridad suficiente para la resistencia al progreso y como una excusa para perpetuar las prácticas contables actuales, algunas de las cuales no son "firmes" aunque sean "generalmente aceptadas", entonces servirá a un propósito perjudicial. Es de importancia para la profesión contable tomar conciencia de su actual posición; pero le es aún más importante comprender qué es lo que necesita y decidir qué debe hacerse para corregir la situación" (5).

A.A.A. A Statement of Basic Accounting Theory -ASOBAT. 1966.

Es un trabajo publicado en 1966, de carácter académico por lo que no pretende intervenir en la emisión de normas de contabilidad. Su mérito radica en el planteamiento de un enfoque comunicacional de la contabilidad, dedicando una parte importante del estudio a los requisitos y objetivos de la información contable.

Sobre su contenido, destacamos los siguientes aspectos:

1. Definición de Teoría Contable.

"Conjunto cohesivo de principios hipotéticos, conceptuales y pragmáticos, que forman un cuadro general de referencia para este campo de estudio" (6).

2. Definición de contabilidad

"Proceso de identificar, medir y comunicar la información económica que permite formular juicios basados en información y la toma de decisiones, por aquellos que se sirven de la información" (7).

Nótese la influencia de la teoría de la comunicación y su aplicación en la disciplina contable.

3. Objetivos de la Contabilidad

- a. Toma de decisiones
- b. Dirección y control de recursos
- c. Conservación e información sobre los recursos
- d. Facilitar las funciones y controles sociales

4. Normas de contabilidad

- a. Pertinencia
- b. Verificabilidad
- c. Imparcialidad
- d. Cuantificabilidad

5. Información contable para usuarios externos e internos

El ASOBAT, ha influido notoriamente en las manifestaciones posteriores en Norteamérica, como en el caso del Informe Trueblood que orientó los nuevos criterios para la elaboración de normas de contabilidad, bajo el objetivo básico de suministrar información útil para la toma de decisiones. Pretendía este informe responder a cuatro preguntas básicas.

- Quiénes son los usuarios de la contabilidad?
- Qué tipo de información necesitan?
- Cuáles de esas necesidades pueden ser atendidas por la contabilidad?
- Qué estructura se necesita para esos efectos?

A raíz de las conclusiones del Informe Trueblood, consideradas como teóricas y las del Informe Wheat de índole más pragmática, se selló la eliminación de APB, como junta emisora de principios del AICPA y se reemplazó por FASB en 1972, como organismo independiente.

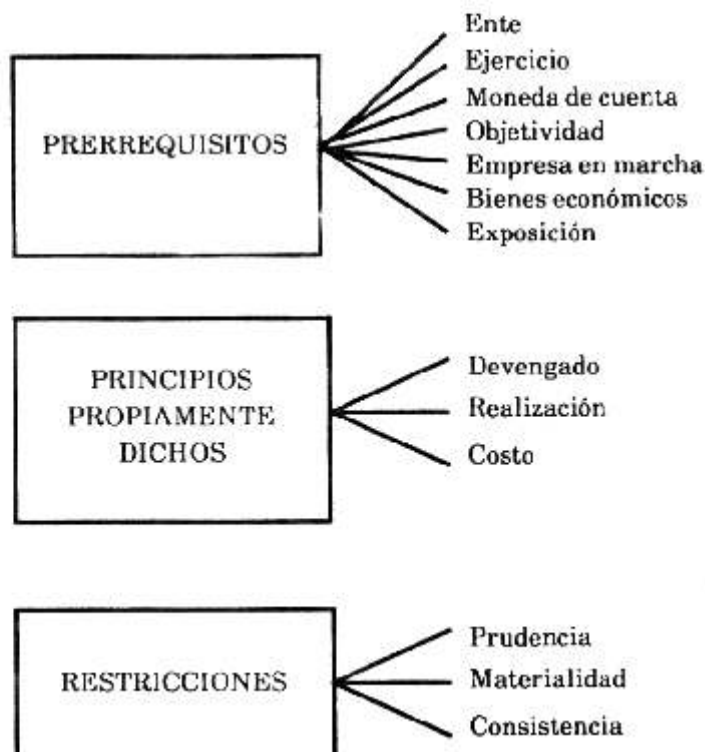
Los principios de contabilidad generalmente aceptados en Norteamérica son emitidos por FASB. La última declaración, FASB 95, Versa sobre el Estado de Flujo de Efectivo y reemplaza la opinión No. 19 del APB, Estado de Cambios en la Situación Financiera.

1.2. Caso argentino

Según el profesor Mario Biondi, en Argentina se configuró la estructura básica de la Teoría Contable según el siguiente itinerario:

1. Definición de contabilidad
2. Cualidades de la información contable
3. Principios y normas técnico-contables generalmente aceptados para la preparación de estados financieros, entendidos como pautas básicas sobre cuantificación de elementos del sistema contable.

Los principios fueron aprobados en el orden americano en la VII Conferencia Interamericana de Contabilidad en 1965 y en lo nacional, en la VII Asamblea Nacional de Graduados de Avellaneda en 1969. Partiendo del postulado básico de la *equidad* se definieron trece (13) principios que según Biondi, pueden clasificarse así:



Para resolver el efecto de la pérdida en el poder adquisitivo de la moneda, se promulgó el Dictamen 2 que introdujo cambios en los principios, modificando *Moneda de Cuenta* por *Moneda de Cuenta Homogénea*. Como consecuencia de esto el principio del Costo se convierte en Costo Ajustado. El Dictamen 2 es obligatorio para la Capital Federal mediante Resolución 183/79 del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal.

"Actualmente estos "Principios", en nuestro país, están siendo sometidos a reformulaciones, partiendo de la definición de objetivos

de los estados contables y para ello se está empleando metodología que comprende estudios e investigaciones interdisciplinarios" (8).

1.3 Caso mexicano

La emisión de normas de contabilidad en México es de carácter privado. El Instituto Mexicano de Contadores Públicos es la entidad que se ha ocupado de su formulación. La comisión de principios de Contabilidad del Instituto publicó en 1974 el Boletín titulado "Esquemas de la Teoría Básica de la Contabilidad Financiera" que se constituyó en el marco conceptual, a partir del cual se han publicado boletines que contienen los PCGA en vigencia para ese país.

Para algunos autores, entre ellos Jorge Túa P., el modelo mexicano responde a los condicionamientos del enfoque deductivo; aunque peca por la debilidad en el análisis del entorno, posee importantes reflexiones acerca de la naturaleza de la disciplina contable y de sus principios.

La estructura de la Teoría Básica del IMCP, puede sintetizarse así: (ver página 58)

1.4. Caso español

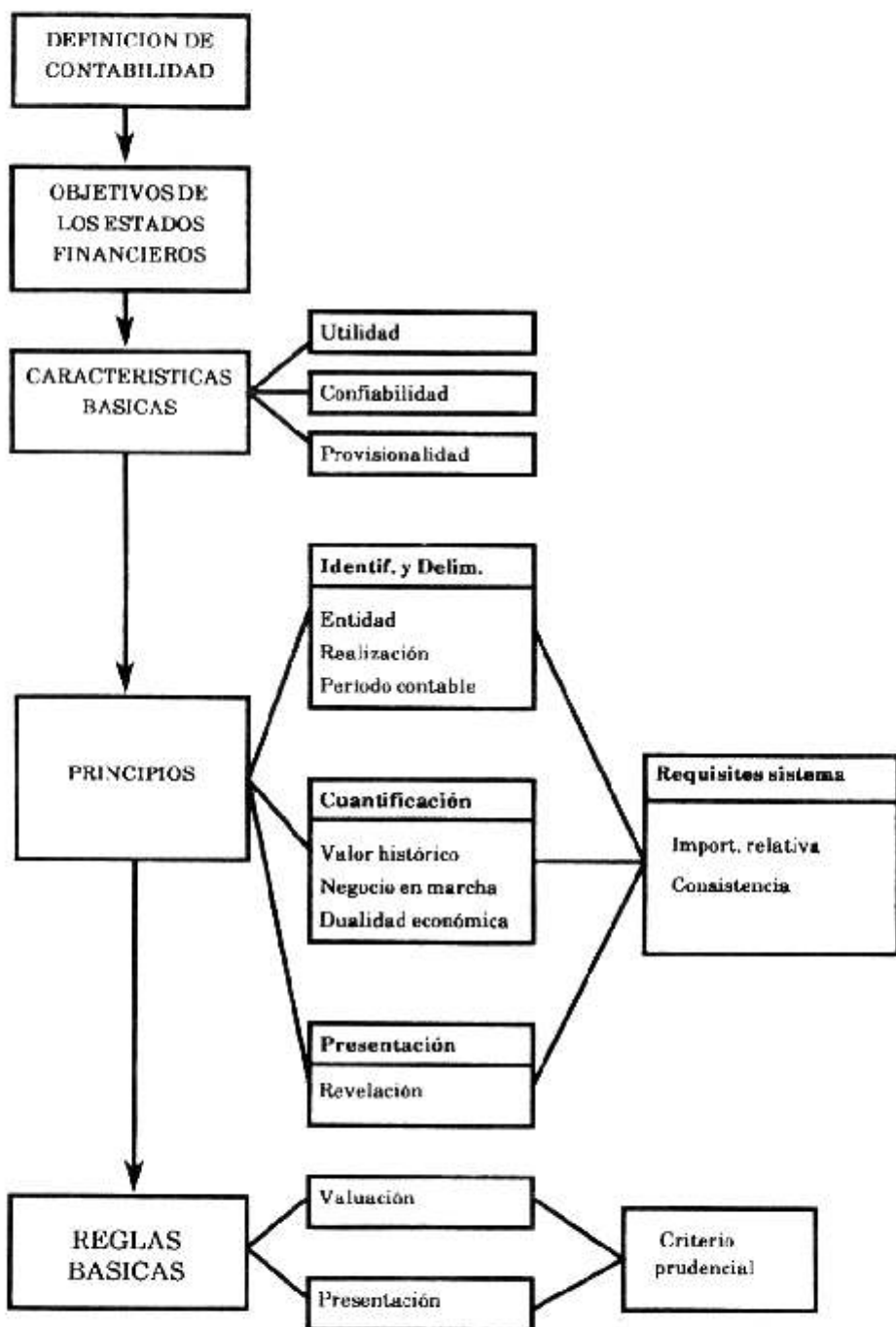
La primera manifestación en materia de Normas de Contabilidad se debe a la Comisión de Principios y Normas de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas -AECA-, organismo que en 1980 publicó su trabajo de origen deductivo, siguiendo un itinerario lógico.

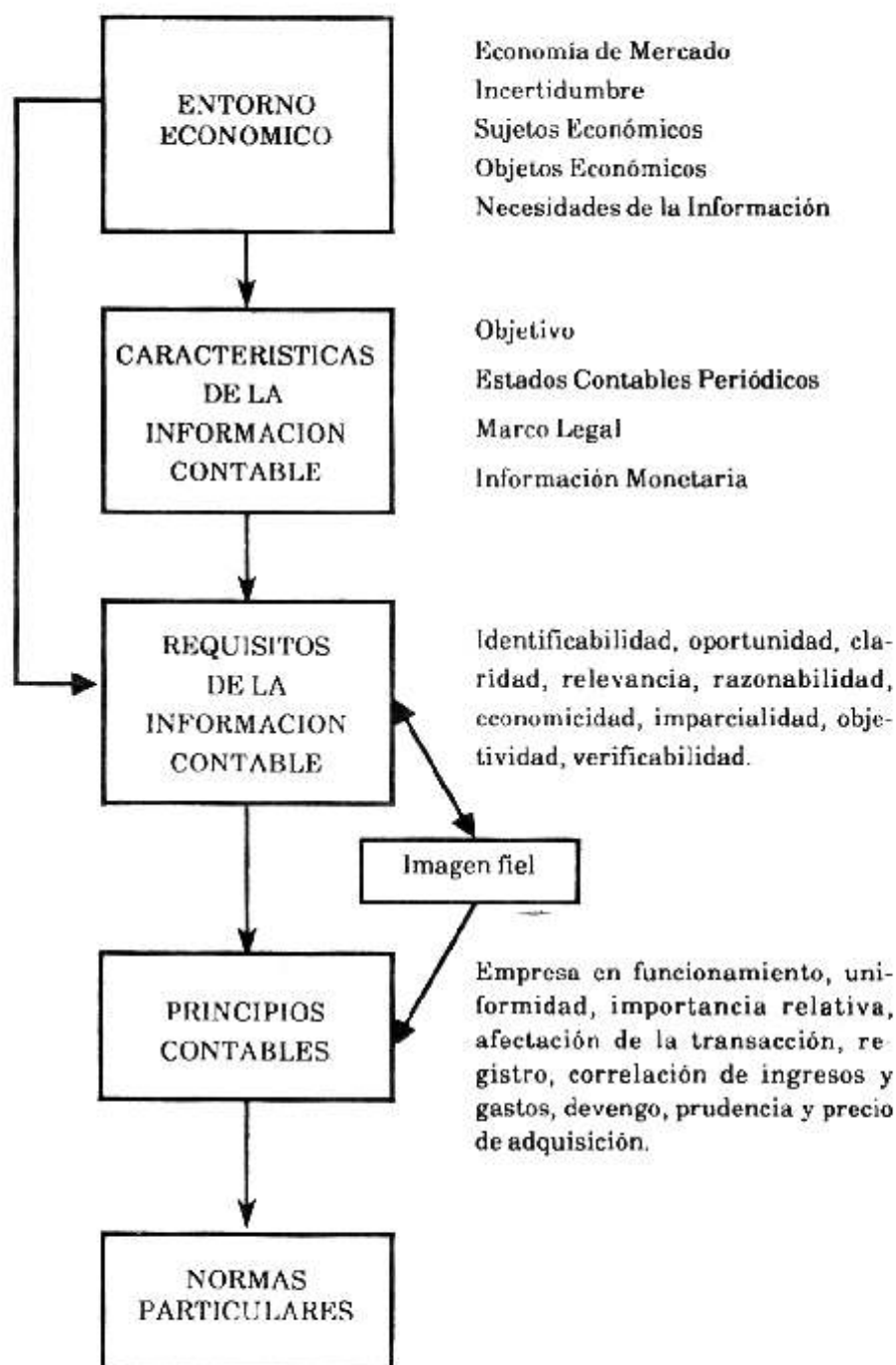
El esquema de la declaración de principios de la AECA puede presentarse así: (ver página 59)

2. EL CASO COLOMBIANO

2.1. La herencia legal

En nuestro país la Contabilidad ha estado estrechamente vinculada a la Legislación Mercantil. Desde la aplicación más remota del primer código de comercio materializado en las Ordenanzas de Bilbao, pasando por el Código de Comercio Nacional de 1853, por el Código de Comercio configurado mediante Ley 57 de 1887 y por el Código de Comercio actual (Decreto Ley





410 de 1971), la función contable ha respondido necesariamente al ordenamiento jurídico mercantil.

Puede decirse que, en ese sentido, la contabilidad ha respondido a los dictados que le impone el desarrollo comercial, industrial, administrativo y social ya que:

"... Los conceptos básicos que elabora el Derecho no son producto de un trabajo aislado e independiente sino el resultado de influencias políticas, económicas, sociales, éticas, etc. Todo ésto que puede denominarse el entorno de la contabilidad, afecta su funcionamiento en respuesta a situaciones cambiantes" (9).

No obstante, los códigos citados no se detuvieron en el aspecto de la expedición de normas atinentes a la contabilidad, como sí lo hicieron en asuntos como: Libros de carácter obligatorio, requisitos de los libros, valor probatorio de los mismos, presentación periódica del Balance General, etc.

Para resolver esta ausencia de normas se recurría a la costumbre tal como lo expresa el Superintendente de Sociedades anónimas, en concepto de fecha 9 de febrero de 1942; oficio 680:

"... En materia de normas de contabilidad, siendo éstas tan escasas en nuestra legislación, hay que atenerse a la costumbre comercial al respecto, que es la ley a falta de norma expresa, como lo dispone el artículo 2º del Código de Comercio" (10).

Sólo a mediados de este siglo, con la expedición del Decreto 2521 de 1950, por el cual se reglamenta el capítulo 2º del título 7 del Libro 2º del Código de Comercio (de 1887), la Ley 58 de 1931, y el artículo 4º de la Ley 66 de 1947, se promulgaron especiales normas técnicas contables relacionadas con aspectos tan importantes como depreciaciones, valuación de intangibles, valorizaciones de activos, activos diferidos, activos circulantes, activos fijos, etc.

Adicionalmente, se le otorgaron a la Superintendencia de Sociedades Anónimas facultades para fijar normas contables de obligatorio cumplimiento. Según el artículo 142 del citado:

"Toda sociedad deberá conformar sus métodos de contabilidad, sus libros y sus balances a lo dispuesto en las Leyes sobre la materia y a

las Normas que dicte la Superintendencia de Sociedades Anónimas..." (El resaltado no está en el texto original)

En aplicación de la anterior disposición la Superintendencia fijó su criterio en multiplicidad de casos relacionados con la técnica contable. Ante exposición de una sociedad según el siguiente texto:

"y es, señor Superintendente, que la técnica teórica en asuntos de administración y contabilidad pierde un poco de su brillo y rigidez cuando se pliega a la práctica, de suyo áspera e irregularmente rugosa; y entonces deben consultarse las modalidades y condiciones especiales de cada actividad o negocio industrial, modalidades y condiciones especiales que a su vez sufren la influencia transitoria o permanente de los fenómenos económicos de carácter general o particular que las afecta. Y si esa técnica teórica llega hasta el punto de sufrir transformaciones que la hagan perder su apariencia de tal, debe entonces juzgarse por los resultados para saber si fue o no adecuadamente aplicada".

Responde el Superintendente mediante Resolución No. 1146 de 1953:

"Este despacho no puede pasar por alto su inconformidad con la tesis contenida en el aparte transcrito o en cuanto hace relación a la contabilidad de las empresas. La contabilidad, como ciencia que fija los principios que deben regir el registro de las operaciones mercantiles, no es susceptible de plegarse a las modalidades y condiciones de los fenómenos económicos... Sus normas se aplican en todas las ocasiones, sin que sea posible alegar para desconocer su vigencia, que han ocurrido fenómenos especiales (11).

Entre los artículos 155 y 168 el Decreto 2521 de 1950, se incluyen normas de contabilidad cuya vigencia va hasta 31 de diciembre de 1971, cuando entra en vigencia el actual Código de Comercio. Por la importancia que esas normas representan en el pasado de nuestra disciplina reproducimos su texto:

Artículo 155. En los renglones correspondientes a los activos sujetos a depreciación, las sociedades deberán indicar el valor de adquisición o costo y el de las depreciaciones efectuadas, no siendo admisible la expresión de saldo neto únicamente.

Artículo 156. Toda sociedad anónima que haya obtenido la valuación de su good-will por la jefatura de rentas e impuestos *nacionales* deberá registrar en su contabilidad este hecho creando una cuenta activa que se denominará "good-will (avalúo oficial)", con su correspondiente cuenta pasiva que podrá llamarse "superávit por valuación del goodwill".

Artículo 157. Las sociedades registrarán de la misma manera en su contabilidad el mayor o menor valor de los activos sociales representados en bienes raíces y en valores mobiliarios provenientes de inversiones, tales como bonos, cédulas o acciones de otras compañías.

Artículo 158. El mayor o menor valor se registrará, para los bienes raíces, por su último avalúo catastral; y para los bonos, cédulas y acciones, por su valor en bolsa. Si las acciones no están inscritas en bolsas de valores se tomará el último valor liquidado por la Superintendencia para efectos del fondo escolar.

En este caso la diferencia se establecerá entre el precio de costo de los activos, deducidas las depreciaciones, amortizaciones y reservas con que se encuentran amparados, y los precios indicados en el inciso anterior.

El mayor o menor valor se registrará en la contabilidad, en las fechas en que se hagan los balances generales.

Artículo 159. La contabilización del mayor valor se hará creando una cuenta activa que se denominará "revaluación de...", con su correspondiente cuenta pasiva "superávit por revaluación de..." (valorización catastral o de acciones o de papeles en bolsa, etc.).

La contabilización del menor valor se registrará por medio de una cuenta activa que se denominará "déficit por desvalorización de..." (desvalorización catastral o de acciones o de papeles en bolsa, etc.) con su correspondiente cuenta pasiva "desvalorización de..."

Artículo 160. En el libro de inventarios y balances los saldos de las cuentas pasivas "desvalorización de..." se llevarán al activo en rojo, y los de las cuentas activas "déficit por desvalorización de..." se presentarán en el pasivo también en rojo.

Artículo 161. Las sumas que, por incidir en diversos periodos sociales, se llevan a las cuentas de activos diferidos, tales como gastos de constitución, gastos de exploración, etc., deberán amortizarse directamente con cargo a la cuenta de pérdidas y ganancias, a partir del momento en que se inicie la explotación del negocio y en un lapso no mayor de cinco años, plazo que podrá ampliar la Superintendencia de Sociedades Anónimas por justas causas.

Artículo 162. Las sociedades anónimas contabilizarán el deprecio o demérito de sus activos fijos cargando la cuenta de pérdidas y ganancias con abono a otra cuenta cuyo nombre será "depreciación de...".

Lo dicho en este artículo se aplicará también para la amortización de los activos intangibles y la cuota adoptada deberá llevarse a una cuenta que se denominará "amortización de...".

Artículo 163. Si los activos fijos consisten en minas, deben someterse a una depreciación por agotamiento, traducida en la contabilidad por una cuenta que se llamará "agotamiento de minas".

Artículo 164. Si amortizados los activos de una sociedad anónima hasta un 90% de su costo continuaren prestando servicios en forma regular, la amortización o depreciación no se extenderá hasta una cifra mayor, y el 10% restante representará el valor de salvamento.

Artículo 165. Las sociedades deberán amparar el importe de los activos circulantes susceptibles de desvalorización o iliquidez, por medio de reservas que se podrán contabilizar en grupos homogéneos, como deudas de difícil cobro o dudosas, contingencias de cambio, inversiones en papeles, etc.

Artículo 166. Los gastos e impuestos causados y no pagados, en especial el de la renta y sus complementarios, constituyen un pasivo real y se estimarán y contabilizarán en sendas cuentas pasivas que se denominarán "impuestos por pagar" (estimados), "fondo para impuestos y gravámenes", "gastos causados", etc.

Artículo 167. Las prestaciones sociales que la ley o la sociedad reconozcan a los empleados y obreros se llevarán a una cuenta denominada "fondo para prestaciones sociales", con cargo a la de pérdidas y ganancias.

De la misma manera, con cargo a la cuenta de pérdidas y ganancias, se consolidarán las cesantías a que tengan derecho los empleados y obreros de la sociedad y se harán figurar bajo el nombre de "cesantías consolidadas".

Artículo 168. Deberán calificarse, igualmente, como fondos para atender a contingencias por pérdidas, las sumas que las sociedades apropien para respaldar posibles pérdidas por incendios, transportes, etc., y para el seguro de vida de sus empleados y obreros cuando las sociedades se constituyan en sus propios aseguradores.

Como podemos observar, los antecedentes de la actual normatividad contable se encuentran en la propia legislación comercial.

Constituyen obras de importante significado, criterios de la Superintendencia expresados en doctrinas que se convierten en fuente de obligada consulta. Citemos algunas de ellas:

"Valorizaciones. Para establecer si un activo ha tenido o no valorización, debe tenerse en cuenta su valor real, esto es, el costo original menos la cifra correspondiente a su depreciación en relación con su valor comercial. La diferencia entre el valor del bien depreciado y el valor comercial, será su valorización. Oficio No. 8988 de 18 de diciembre de 1950" (12).

"Gastos diferidos - Gastos en período de iniciación, costo de los activos. Diferenciación de estos conceptos; a qué idea responde cada uno de ellos. Oficio No. 4/9609, 1953" (13).

"Contabilidad - Concepto de costo-reservas y fondos o provisiones. Breve historia de la teoría contable; determinación del costo. Diferencia entre "Reservas" y "Fondo" o "Provisión". Resolución No. 1146 de 1953" (14).

"Costos. El costo de los activos no debe modificarse por las vicisitudes del mercado, ya que su tradición no puede romperse por esta circunstancia. Oficio 5049 de 1953" (15).

"Diferidos. No pueden considerarse como "Cargo Diferido", ni como "Gasto de Constitución", las pérdidas, realmente sufridas. Oficio No. 4/4276 de 1953" (16).

Las normas de contabilidad contenidas en el Decreto 2521/50 y en las órdenes impartidas por el Superintendente de Sociedades Anónimas, recibieron una fuerte influencia de la literatura contable norteamericana de esos años. Es frecuente encontrar cómo el Superintendente se apoya, en forma reiterada, en conceptos de destacados autores de la gran potencia, generándose esa trasposición de normas contables, tan criticada en nuestro medio. La verdad es que las prácticas en boga en los Estados Unidos de América, mediante este proceso, simplemente se trasladaron a nuestro país, sin otra fórmula de juicio diferente a la emisión de normas de carácter obligatorio.

Concretamente, pueden observarse menciones de criterios de los siguientes autores norteamericanos:

Roy B. Kester sobre los Gastos de Constitución (Oficio No. 4/4276, 1953).

W.A. Paton sobre Valorizaciones y Desvalorizaciones. En el oficio No. 5170 de junio 25 de 1951 se lee:

"... Las disposiciones referidas del Decreto 2521 de 1950 están fundadas en la opinión de numerosos autores de obras de contabilidad, cuyos conceptos resume W.A. Paton, destacando como base de dicha contabilización los puntos relacionados con los defectos del costo en comparación con el valor, los requisitos del balance y los del estado de pérdidas y ganancias, y el costo de reemplazo respecto del costo original del bien" (17).

Los tratadistas a quienes se refiere el texto son: H.G. Baldwin: *Accounting for Value as Will as original cost.*

Canning: *Economics of Accountancy.*

Pinkerton: *Accounting for Surplus.*

Wildam: *Accounting Review*, marzo 1935.

Montgomery: Revaluación de Terrenos.
H.C. Daines: Valorizaciones.

Como podemos observar a partir de esos ejemplos, la influencia de carácter pragmático de la teoría contable norteamericana es notoria al iniciar la década de 1950 y ella es más patente en los años siguientes debido al nacimiento de las Facultades de Contaduría, las cuales jugaron un papel importante en su difusión, ya que, en ese entonces, la literatura contable era casi exclusivamente de origen anglosajón. Adicionalmente, no podemos perder de vista que el Decreto 2521/50, siguió vigente hasta finales de 1971, año en el que ya se habían creado algunas de las Facultades de Contaduría. Además, la Superintendencia siguió apoyándose para sus doctrinas, en conceptos de autores extranjeros.

2.2. Un intento de carácter privado

A falta de claras normas de contabilidad, con la derogación del Decreto 2521/50, algunas organizaciones de contadores e instituciones de carácter privado decidieron en 1977 emitir el Pronunciamiento No. 1 titulado "Principios y Normas para la Presentación de Estados Financieros", a través del Comité Nacional de Investigaciones Contables. El fracaso de este pronunciamiento se debió, entre otras, a las siguientes razones:

- El Comité Nacional de Investigaciones Contables no estaba liderado por una institución fuerte que agrupara al grueso de los Contadores Públicos del país, que fuera respetada por ellos y que acataran sus decisiones.
- El Comité no tenía ningún poder sancionador y a pesar de que la promulgación referida era obligatoria, en la práctica no se hizo efectiva tal característica.
- El carácter del pronunciamiento era de ámbito restringido ya que se dirigía únicamente a sociedades inscritas en las Bolsas de Valores.

Adicionalmente, las normas emitidas por el Comité

Se hallaban cuestionadas por un amplio sector de la profesión de la contaduría e inclusive no eran compartidas integralmente por la más reconocida doctrina contable" (18).

Por otro lado, la obligatoriedad del pronunciamiento No. 1 y de los referentes a Estados Financieros Consolidados y Normas de Auditoría, publicados en 1979 y 1982 respectivamente, fue desvirtuada por el Consejo de Estado, mediante concepto de su Sala de Consulta y Servicio Civil de mayo 21 de 1981, ya que, según su opinión no era dado a los particulares emitir normas de contabilidad con fuerza vinculante; dicha atribución debe ejercitarse por la vía legal, como lo ratifica el mismo Consejo de Estado, en sentencia de agosto 10 de 1984 de la Sección Primera de la Sala Contencioso-Administrativa.

De acuerdo con lo anterior, a inicios de la década de los ochenta no se cuenta con Normas de Contabilidad Generalmente Aceptadas en Colombia.

2.3. La crisis del sector financiero

A raíz de los sucesos de los años 1981, 1982, mediante los cuales un sinnúmero de pequeños y grandes ahorradores vieron afectados sus intereses por la audacia de quienes manipularon durante largo tiempo los destinos económicos de grandes conglomerados de empresas, se volvió a poner en el orden del día como tema de discusión la importancia de expedir normas de contabilidad que permitieran una adecuada información para todos los interesados.

El 19 de febrero de 1981, el presidente de la Comisión Nacional de Valores, Dr. Hernán Echavarría Olózaga denunció a los representantes de los Fondos Bolivariano y Grancolombiano y a varios corredores de bolsa por los cargos de estafa, abuso de confianza y delito económico.

El 9 de mayo de 1982, el presidente de la Comisión Nacional de Valores, Dr. Enrique Roldán Lemos pide intervenir a Graninversión S.A., compañía que administra a Fondo Bolivariano y Grancolombiano.

A partir de esta última fecha, el Espectador publica una serie de artículos bajo el título "El escándalo financiero", en referencia a los malos manejos descubiertos en los mencionados Fondos y en inculpación al "Grupo Grancolombiano".

Queremos reproducir algunos de sus apartes por la importancia para justificar la necesidad de normas contables.

"Como el Patrimonio de los Fondos Bolivariano y Grancolombiano estaba formado por las acciones que compraban, cada vez que subía el precio de las acciones los Fondos iban contabilizando esos nuevos precios para formar lo que se conoce como "valor neto del Fondo". Así, a medida que aumentaba el valor de las "unidades de inversión" de los ahorradores así fue como los Fondos Grancolombiano y Bolivariano empezaron a subir como espuma: contabilizando, como reales, los precios de las acciones que "El Grupo" estaba "bombeando" artificialmente... en esta forma artificial y engañosa, obtuvieron en pocos meses las siguientes utilidades".

	Fondo Grancolombiano	Fondo Bolivariano
	Utilidades	Utilidades
Industria harinera	\$176.155.100	\$129.932.800
Cine Colombia	83.469.900	69.554.100
Pronta	24.925.800	22.394.200
Granfinanciera	120.100.000	200.000.000
Totales	<u>\$404.650.800</u>	<u>\$421.881.100</u>

¿Para qué hacía esas maniobras "El Grupo"? ¿Para qué inflaba el valor de las acciones de esas cuatro compañías y sobrevaloraba el "valor neto" de los fondos? Al incrementar el "valor neto" de los fondos, subían en la misma proporción las "unidades de inversión" de los ahorradores y estos veían crecer su dinero como espuma, ignorantes de que era sólo una maniobra, de que se trataba de un espejismo inteligentemente diseñado. En esta forma nuevos ahorradores acudían como moscas al pastel y traían su dinero para entregarlo a "El Grupo" y, lo más importante, los antiguos ahorradores no retiraban sus "ganancias" sino que las reinvertían. En esta forma los fondos crecían y crecían sin cesar.

Hasta que en febrero del año pasado, se produjo el colapso de los Fondos y los ahorradores perdieron casi todo su dinero... (19).

"Y "El Grupo" procedió a dar el tercer paso en esa gigantesca operación; tomar el control de grandes empresas industriales. Así fue como varias compañías denominadas por "El Grupo" empezaron

a comprar acciones de Cementos Argos, Siderúrgica de Medellín, La Nacional de Chocolates y Productos Alimenticios Noel, entre otros.

La consecuencia fue que las acciones de estas compañías empezaron a subir desafortadamente" (20).

"La gente siempre ha deseado saber si el colapso de los Fondos Bolivariano y Grancolombiano (y la pérdida de millones de pesos que este colapso ocasionó a los ahorradores que confiaron su dinero al grupo Grancolombiano) fue un hecho fortuito e inevitable o si, por el contrario, fue una maniobra planeada en todos sus detalles por un cerebro inteligente y audaz.

Rastreando los orígenes del colapso, interrogamos a varias personas que conocen íntimamente lo ocurrido, entre ellos a un prestigioso corredor de bolsa que pidió mantener su nombre en reserva y dijo:

"Para descubrir al culpable. ¿Por qué no cuentan la historia de los tres afortunados compadres?"

Como no conocíamos esa historia, el corredor de bolsa la contó así:

A un pueblito del Oeste llegaron tres compadres: Pepe, Pablo y Juan. Llegaron por caminos diferentes y, al parecer, no se conocían. Pero tenían una cualidad en común: eran filántropos y deseaban hacer el bien, ayudando a la gente a enriquecerse. Compraron tres caballos: el rucio, el melao y el mocho, a \$10.000 cada uno, porque eran buenos y lindos animales. Con el melao, Pepe organizó un fondo al que llamó "Fondo Grancaballar" para dedicarse al negocio de compra y venta de caballos. Abrió su contabilidad y puso:

Activo: caballo melao ... \$10.000.

A continuación, emitió 1.000 unidades de inversión de \$10 cada una, y colocó 100 entre sus vecinos y conocidos. Entre tanto Pablo vendió el rucio a Juan por \$20.000. Enterado Pepe del nuevo precio de los caballos, anotó en su contabilidad:

Activo: caballo melao ... \$20.000.

En esa forma, el valor neto del Fondo Caballar subió a \$20.000, y cada unidad de inversión a \$20. Chucho fue al periódico y a la emisora del pueblo, puso gran cantidad de avisos e hizo ver a la gente cómo los tenedores de unidades habían ganado \$10 en un abrir y cerrar de ojos. Acudió mucha gente a comprar unidades de inversión, pero no ya a \$10 sino a \$20 cada una, y Chucho vendió 500.

A la semana siguiente, Juan le vendió el mocho a Pablo por \$30.000, y Pepe, informado del nuevo precio de los caballos, anotó en sus libros:

Activo: caballo melao ... \$30.000.

El valor neto del Fondo Grancaballar pasó entonces a \$30.000 y cada unidad de inversión a \$30. Ante el milagro financiero que duplicaba y triplicaba el dinero de la gente y ante la propaganda tan convincente del periódico y la emisora del pueblo, acuden muchos a comprar unidades a \$30, y Pepe vendió las 400 que le quedaban, y emitió otras 1.000.

A medida que Pablo y Juan se vendían los caballos, el valor de éstos iba subiendo, y con él iba subiendo el valor neto del Fondo Grancaballar, y, por supuesto subía la unidad de inversión. Todo el mundo feliz reinvertía sus ganancias y compraba nuevas unidades.

Cuando el rucio cambió de mano entre Pablo y Juan por un precio de \$100.000, Pepe procedió a contabilizar:

Activo neto: caballo melao ... \$100.000.

Y para fortalecer el Fondo en este excelente negocio, procedió a comprar el valiosísimo rucio por \$100.000, con lo cual contabilizó el Fondo con la siguiente partida.

Activo:	caballo melao	\$100.000
	caballo rucio ...	\$100.000
		<hr/>
Total		\$200.000

En esta forma, el Fondo Grancaballar que había empezado con \$10.000 montó a la impresionante cifra de \$200.000, y cada unidad de inversión llegó a \$200, proeza que fue celebrada por el periódico y la emisora, que seguían llenas de avisos. Los depositantes hacían cola para comprar unidades a \$200.

Entonces, Pablo, como quien no quiere la cosa, vendió el mocho a Juan por \$50.000 y Pepe contabilizó puntualmente el nuevo precio, del mercado:

Activo:	un caballo melao ...	\$ 50.000
	un caballo rucio ...	50.000
		<hr/>
Total		\$ 100.000

y con esta baja, la unidad cayó a \$100. Como Pepe quería tener aliados en el pueblo, le dejó saber al cura, al médico y al alcalde que el Fondo estaba en dificultades, y estos corrieron a sacar su plata. Pero la gente que llegaba de Oregón, con noticias atrasadas, seguía comprando unidades, aprovechando que estaban a \$ 50, seguros de que pronto volverían a subir.

El final fue rápido para no dar tiempo a nadie a sacar su plata. El mocho cambió de manos varias veces entre Pablo y Juan y los caballos bajaron a \$20.000, luego a \$10.000 y finalmente a \$5.000. Así, de un día para otro, la unidad cayó de \$200 a \$5. La noticia corrió como reguero de pólvora y todo el mundo se presentó al Fondo Grancaballar a sacar su dinero. Pepe dijo que no tenía como devolverlo porque la plata se había perdido en la baja de los caballos. Entonces, Pablo y Juan, haciendo gala de su filantropía, le compraron a Pepe los dos caballos a \$5.000 y este contabilizó:

Activo: En dinero ...	\$10.000
Menos mis comisiones:	5.000
	<hr/>
	\$ 5.000

Pepe con gran pena, liquidó el Fondo Grancaballar y repartió los \$5.000 entre los ahorradores. Luego fue al periódico y a la emisora y dijo a los dueños: "Veo que están estrenando vestido, zapatos y sombrero. Han hecho buenos negocios, ¿no? Si publican algo les quito los avisos. Por lo demás, ahora estamos organizando un rodeo

internacional, al cual vendrán caballistas de todo el mundo y turistas a montón. Ustedes tendrán gran cantidad de avisos y todos ganaremos mucho dinero”.

Los tres compadres, Pepe, Pablo y Juan montaron en sus tres caballos, el rucio, el melao y el mocho y atravesaron la plaza del pueblo aircados por la suave brisa de la tarde. Se notaban sus alforjas repletas, y no propiamente de unidades de inversión.

Después de oír el cuento que nos refirió el corridísimo corredor de bolsas, un curioso que se había colado, preguntó: bueno y al fin quién organizó el colapso de los Fondos?”. (21)

A mediados de junio de 1982, se inicia la caída del Grupo Colombia con la intervención de Financiera Furatena. Pocos días después ocurre lo mismo con el Banco Nacional y Corfiantioquia, empresas líderes del grupo.

En un artículo publicado en el Espectador titulado “Las oscuras maniobras de Furatena” se lee:

“Esta aberrante situación se hizo más patética con la realización de otras prácticas igualmente inseguras con las que los directivos de la empresa trataban de desfigurar los estados contables y que se reflejaba en la forma irregular como se pretendía dar la apariencia de un aumento de capital. Con dineros provenientes de préstamos otorgados por la propia Financiera Furatena a sociedades y personas del denominado Grupo Colombia...

De igual manera, inmuncrables rubros contables mostraban diferencias que desvirtuaban la realidad financiera, mediante activos ficticios, con la evidente intención de dar una imagen satisfactoria de la entidad ante el público en general” (22).

2.4. La acción gubernamental

Como un aporte interesante, se expide en junio de 1983 la Circular 007 de la Comisión Nacional de Valores con el propósito de obtener una mejor revelación de las políticas contables usadas por las entidades y un conocimiento mejor de la situación financiera de las entidades. Infortunadamente, esta medida sólo cobijaba a las compañías inscritas en bolsas de valores y como consecuencia de ella y de la exigencia de presentar

información contable trimestralmente, un número significativo de empresas canceló su inscripción en aquellas bolsas. De doscientas (200) sociedades inscritas en la Bolsa de Medellín a 31 de diciembre de 1984, sólo quedaban ciento veintidós (122) a 31 de diciembre de 1985.

La preocupación del gobierno se sintetiza en las palabras del Dr. Gustavo Castro Guerrero, entonces Ministro de Desarrollo Económico, con ocasión del Segundo Simposio de Sociedades, organizado por la Cámara de Comercio de Bogotá, celebrado a mediados del mes de octubre de 1984:

"Buena parte del desestímulo para invertir en el sector productivo de la economía, obedece a la carencia de un adecuado esquema de información sobre la verdadera situación económica y financiera de las empresas a los posibles inversionistas... También es del dominio general los desórdenes y desmanes acaecidos en el pasado al interior de importantes compañías de los sectores financiero e industrial, tuvieron como génesis la ausencia de una información contable, clara, uniforme y oportuna a los accionistas y a las agencias de control del Estado. De haber existido unos y otros, se hubieran podido tomar rápidamente las medidas correctivas y evitar los desafortunados sucesos que también trajeron consecuencias negativas para el desarrollo económico.

De tiempo atrás los profesionales de la Contaduría Pública se duelen de la falta de una herramienta apropiada para el efectivo ejercicio de las importantes funciones que la ley les señala en el ejercicio de su profesión, inquietud que se conjuga en la queja de los usuarios de las informaciones elaboradas por los Contadores, por su parcialidad, desigualdad y hasta falta de confianza.

Son estas circunstancias, las que han puesto en evidencia la necesidad de reglamentar la Contabilidad en Colombia, tanto en aspectos sustanciales como formales.

Es urgente señalar unas normas contables básicas que informen la preparación, elaboración y presentación de estados financieros.

Los mayores grados de desarrollo se consiguen en aquellos medios que cuentan con un sistema donde la información contable cumple sus funciones de consistencia, objetividad, oportunidad, razonabilidad y claridad; al paso que la carencia de dichas

características nos sitúa en economías estancadas o recesivas... Nos hemos dado a la tarea de preparar una reglamentación integral del Código de comercio en las anunciadas áreas de principios y normas contables básicas, revisoría fiscal, auditoría de cuentas y libros de comercio. Dicha labor, iniciada a instancias de la Comisión Nacional de Valores y que contará con el imprescindible apoyo de las Superintendencias Bancaria y de Sociedades, ha sido complementada con el valioso concurso de la Cámara de Comercio de Bogotá. Esta prestigiosa entidad se dio a la tarea de coordinar el esfuerzo de un calificado grupo de contadores públicos, quienes con su empeño y desinterés elaboraron un completo documento de trabajo, ya incluso analizado, por buena parte de la Contaduría Pública Colombiana, que será el cimiento de la reglamentación que se expedirá antes de finalizar la presente administración" (23)

La preocupación tanto de sectores gubernamentales como empresariales tenía como meta la expedición de normas con las cuales se lograra unidad de criterio en cuanto a obtener información confiable, equitativa y comprensible. Se trataba de que los usuarios de la información contable tuvieran conciencia de la urgencia de contar con mejores elementos de juicio para tomar sus decisiones.

Por considerarlos de vital importancia, reproducimos algunas ideas expuestas por el Dr. Juan Camilo Restrepo S., entonces presidente de la Comisión Nacional de Valores, en el Foro sobre Principios de Contabilidad, organizado por ACUDA y el Departamento de Contaduría de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Antioquia, el 14 de noviembre de 1985:

"De esta forma las sociedades, obtendrán los beneficios derivados de la aplicación de principios fundamentados en el medio económico en que se desarrollan, los directivos podrán conocer y controlar efectivamente su gestión administrativa y los inversionistas podrán tomar una decisión basada en estados financieros, que por su uniformidad y homogeneidad reducen su riesgo e incertidumbre.

La Comisión Nacional de Valores está dispuesta a analizar con voceros representativos de la profesión del Contador Público en Colombia y con las otras agencias gubernamentales interesadas en este asunto, los caminos más prácticos y jurídicamente idóneos para

llegar a una formulación realmente vinculante de los principios de contabilidad y de auditoría generalmente aceptados.

Nace como una responsabilidad de la profesión contable el desarrollo de normas objetivas para ser aplicadas en la contabilidad y en la preparación de estados financieros. Estableciendo primero, firme y claramente, las normas objetivas básicas por las cuales han de medirse los principios y prácticas contables y guiarse las actividades de investigación. Solamente la claridad en lo anterior puede evitar que se perpetúen desacuerdos y prácticas alternativas en la contabilidad y en la profesión.

Las normas básicas son aquellas que señalan las condiciones o requerimientos previos esenciales, a fin de formar una estructura para los principios y prácticas contables. Dichas condiciones o requisitos previos, a su vez, deben derivarse de nuestro medio económico y político y de las formas de pensamiento y costumbres de todos los sectores de la comunidad.

Cuando los principios sólidos de contabilidad sean establecidos con autoridad y se elimine la gran variedad actual de prácticas alternativas, debiendo la profesión expresar claramente su comprensión e interpretación, la uniformidad puede llegar a tener algún sentido. Las normas básicas, principios y prácticas contables deben consultar ante todo los objetivos de los estados financieros de suministrar información contable, equitativa y comprensible a todos los usuarios o sectores de la comunidad (gerencia, trabajadores, accionistas, acreedores, clientes, gobierno y el público, etc.).

Debemos comenzar, entonces, por una labor educativa, con la aceptación por parte de la profesión de la Contaduría Pública, los hombres de negocios y las agencias gubernamentales, que existe la necesidad de normas de contabilidad de aceptación general, mediante la expedición de un estatuto reglamentario sobre la materia, en orden a dotar la contabilidad de normas claras y unívocas.

Es urgente, por lo tanto, acometer el examen sistemático e integral de las disposiciones vigentes sobre la materia en un proceso de investigación, revisión y consulta que conduzca a la armonización y

actualización de los principios contables de carácter general que abarquen las convenciones, normas y procedimientos necesarios para delimitar las prácticas contables, desarrolladas sobre las bases de la experiencia, del criterio y de la costumbre.

... Esta idea de conformar un grupo de trabajo eminentemente técnico y profesional que cuente con una base amplia representativa de los diferentes sectores de la comunidad, parece ser el camino más expedito de acuerdo a experiencias en otros países, según las cuales aunque las agencias gubernamentales tienen la facultad y autoridad legal para prescribir normas y métodos contables, generalmente se confía en el desarrollo de tales principios a la comunidad de los negocios y a la profesión contable. El Estado por su parte, con su refrendación y adopción, afianzaría la unidad de criterio.

Desde ahora y aprovechando el ofrecimiento hecho por el Contador Público, John Cardona Arteaga, en el Editorial de la Revista Contaduría del mes de septiembre, deseamos contar con el concurso y colaboración de esta Universidad, a través de su Departamento de Contaduría, en la investigación y deliberaciones que sobre el tema se adelanten en el futuro y que tanto está necesitando el país" (24).

2.5. Participación académica

Presentado el documento a que aludía el Señor Ministro Castro Guerrero, se produjeron los más variados comentarios y estudios por parte de quienes se interesaron en el Proyecto de Reglamentación del Código de Comercio.

La Universidad de Antioquia no estuvo ausente acogiendo la invitación del presidente de la Comisión Nacional de Valores y, dada la importancia de esta iniciativa.

Como una tarea asignada por la Asociación Colombiana de Facultades de Contaduría, presentamos a la consideración de la Cámara de Comercio de Bogotá, el trabajo que titulamos: Las Normas y Técnicas Contables en el Proyecto de Reglamentación del Código de Comercio.

En los aspectos más relevantes del estudio opinábamos:

"Como quiera que consideramos de importancia social la definición de unas normas de Contabilidad para Colombia, vemos con gran beneplácito iniciativas como esta de la Cámara de Comercio, que ojalá culminen exitosamente.

La necesidad de una normalización contable es obvia toda vez que la información financiera, por las repercusiones sobre el aparato productivo requiere de unas normas compulsivas que se orienten a la consecución de una actuación común entre todos los implicados con ella (quienes la elaboran, quienes la verifican y quienes la usan).

La regulación en materia contable puede darse, según los organismos emisores de las normas, como una normalización privada o como una normalización pública. A juzgar por los fracasos reiterados de todas las iniciativas de una normalización vía instituciones profesionales, creemos que ya es hora de buscar una armonización pública, con origen en el derecho, en este caso, el derecho mercantil.

Nuestro planteamiento parte de la premisa que deben reglamentarse las normas de contabilidad y no las técnicas, entendidas las primeras como un marco conceptual de referencia claro, genérico y comprensivo, que permita resolver los asuntos particulares del quehacer contable, partiendo de un sano criterio del profesional y que además, permitan explicar por qué unos procedimientos se siguen y otros no.

En un mundo tan cambiante como el actual no puede garantizarse la perdurabilidad de soluciones específicas y es por ello que consideramos muy aventurada una reglamentación de las técnicas, cuya validez puede ser rápidamente desbordada por los cambios permanentes en lo económico y en lo jurídico" (25).

2.6. El Trabajo del Comité de la Cámara de Comercio de Bogotá

El proyecto que hemos venido mencionando, como documento de trabajo estaba compuesto por:

1. Objetivos de la Contabilidad y de los Estados Financieros
2. Cualidades de la información contable

3. Normas contables básicas
4. Normas técnicas, procedimientos y prácticas contables.

Consideramos importante reproducir lo que el Comité de la Cámara de Comercio de Bogotá, incluyó como declaración de objetivos y cualidades para la Contabilidad en Colombia:

Objetivos de la Contabilidad y de los Estados Financieros

Son objetivos de la contabilidad y de los estados financieros suministrar información financiera preparada de acuerdo con normas de contabilidad generalmente aceptadas, que permita principalmente:

1. Cumplir con la responsabilidad de rendir cuentas
2. Orientar la gestión administrativa en la toma de decisiones económicas
3. Facilitar el cumplimiento de las disposiciones legales y satisfacer las exigencias gubernamentales en materia de información contable.
4. Satisfacer las necesidades de todos los usuarios de la información contable para:
 - 4.1. Prever, comparar y evaluar el flujo potencial de recursos y la capacidad de generación de ganancias de un negocio en términos de valores, tiempo y riesgo.
 - 4.2. Evaluar la habilidad y efectividad de la administración en el manejo y la utilización de los recursos humanos y materiales para el logro de los objetivos principales del negocio.
 - 4.3. Conocer de los hechos y circunstancias relativos a las transacciones u otros eventos económicos y revelar las presunciones básicas relacionadas con asuntos sujetos a interpretación, evaluación, pronóstico o estimación.
 - 4.4. Suministrar información sobre aquellas actividades del negocio que tengan repercusión en la comunidad y que sean importantes en el papel que desempeña la empresa en el ámbito social.
 - 4.5. Servir de prueba documental en las controversias que se presenten entre la sociedad y sus socios o accionistas, entre éstos con la sociedad, entre la sociedad con terceros y con el Estado.

Cualidades de la información contable

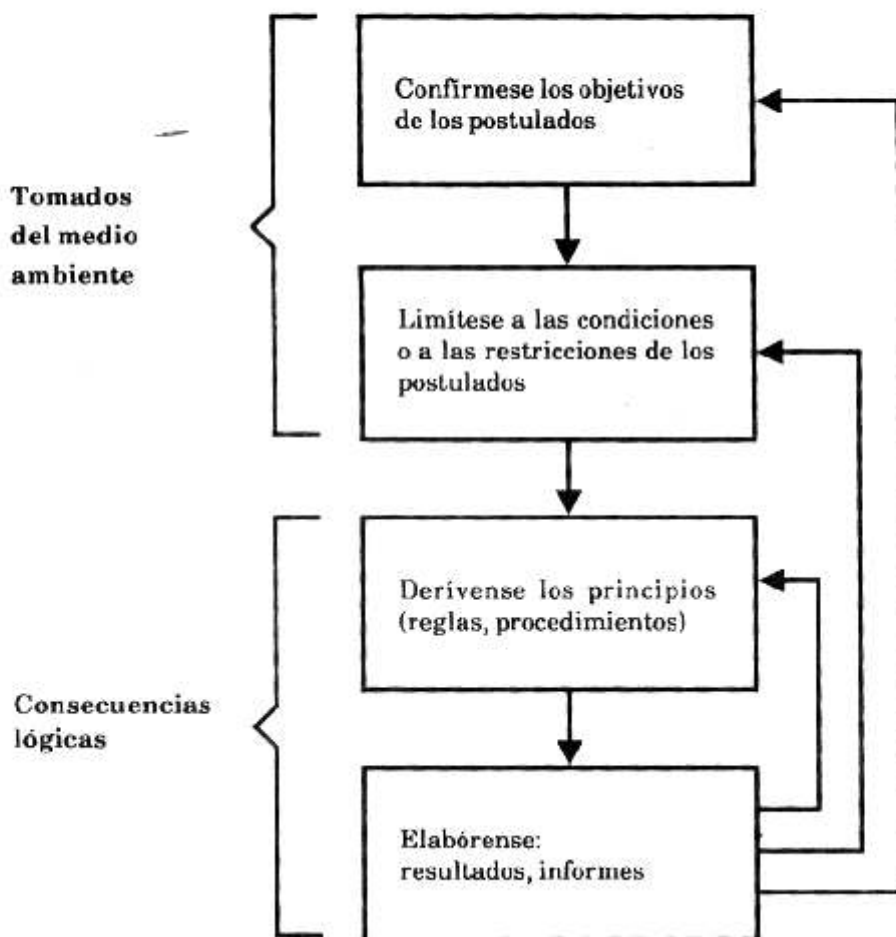
1. *Confiable*. Debe prepararse conforme a normas técnicas y prácticas contables que le otorguen credibilidad.
2. *Util*. Debe servir de base para que todos los usuarios tomen decisiones y satisfacer razonablemente las necesidades de éstos, mediante la comunicación de los hechos de mayor importancia.
3. *Comprensible*. Debe ser clara y fácil de entender.
4. *Integra*. Debe ser total, completa y suficiente para el usuario.
5. *Objetiva*. Debe presentarse de manera que exprese los actos y hechos tal cual son, sin deformaciones por subordinación a condiciones impuestas por el emisor de la información.
6. *Lógica*. Debe resultar de la aplicación de un método adecuado.
7. *Oportuna*. Debe emitirse dentro de un plazo tal que permita la oportuna toma de decisiones.
8. *Razonable*. Debe procurar el máximo acercamiento a la exactitud.
9. *Verificable*. Debe permitir su comprobación mediante demostraciones que la acrediten y confirmen.

2.7. Metodología empleada

No obstante lo anterior, debemos hacer algunas anotaciones en cuanto al procedimiento usado en nuestro caso.

La selección de los integrantes del comité de trabajo puede señalarse como irregular pues en ello primó el criterio personal sobre el profesional o académico.

El grupo de colegas que con tanto entusiasmo elaboró el proyecto, se dividió en comisiones que trabajaron en diferentes asuntos, según el plan inicial. Fundamentalmente, se recogieron las prácticas más representativas del momento, a juicio de cada uno de los participantes, presentándose criterios tan encontrados que hicieron difícil lograr un acuerdo. De otra



parte, la discusión general del documento puede decirse que no se dio en forma completa por limitaciones de tiempo. Adicionalmente, quedaron en el documento deficiencias de carácter semántico que son notorias en el Decreto 2160/86 y no se aplicó una metodología con rigor científico dada la urgencia en cuanto a la entrega del trabajo; esto hizo que no se alcanzara a debatir todo el proyecto. Como sabemos se trata de un contenido muy complejo para tan corto tiempo, ya que la comisión sólo tenía plazo hasta el 30 de abril de 1986.

Veamos a este propósito la opinión de R.F. Salmonson sobre el enfoque práctico para obtener los principios contables:

"Todo principio generalmente aceptado nace de la práctica, siguiendo un camino que es, más o menos así. Por cualquiera de entre cierta diversidad de razones (paz frente a guerra, inflación frente a depresión) se tropieza con un problema referente a proporcionar información útil. Después de un cuidadoso examen, se formula como solución, una práctica determinada. La solución quizá tenga aceptación inmediata, o quizá reclame alguna modificación, o incluso puede verse rechazada.

En cualquiera de estos casos, una práctica pasa a ser aceptable para muchos, cuando no para todos. De este modo se establece una regla general u orientación para la acción contable que, bajo el enfoque práctico, es un principio de contabilidad. Se basa en una experiencia satisfactoria, en requisitos legales, y no en procesos razonados formales e interiormente consistentes.

Se establecen definiciones y reglas de trabajo para llevar estos principios a la realidad. Estos principios, definiciones y reglas constituyen, junto con la explicación y justificación, el cuerpo de teoría englobado en el enfoque práctico" (26).

A pesar de que quienes intervienen en el diseño descrito anteriormente, son profesionales de amplia experiencia en cuanto a las aplicaciones, el enfoque práctico da como resultado una serie de proposiciones sin una estructuración lógica, debido a que no existe una clara delimitación del entorno, una eficiente declaración de objetivos y una participación adecuada de los diferentes usuarios.

Sobre el problema de la falta de una metodología que involucre el ingrediente de la investigación dice John T. Wheeler:

"Las teorías sin investigación son productos estériles de mentes académicas que fallan en la promulgación de un cuerpo útil de conocimientos para el desarrollo de la materia.

Es igualmente importante señalar que investigación sin teoría conduce a un viaje desorientado en una marisma de datos, interrogatorios y otros adornos en poca esperanza de resultados

significativos, en términos de un mejor entendimiento de la contabilidad.

Miremos entonces, un poco al pasado, más intensamente al presente y con gran perspicacia al futuro para colocar la teoría e investigación contables en perspectiva" (27).

En un artículo titulado "Normas de Contabilidad un Fenómeno de Nuestro Tiempo" Allan Cook, contador inglés, quien de 1979 a 1981 se desempeñó como secretario de IASC, en torno a este problema del proceso para establecer normas contables incluye cuatro etapas que pueden ser de carácter repetitivo.

1. Formulación del problema y estudio de sus implicaciones
2. Discusión y depuración de los temas por parte del organismo que establece normas.
3. Consulta con el público en general y grupos de interés individual
4. Rediscusión y decisión por parte del organismo que establece normas.

Como parte de su opinión agrega:

"Aunque la mecánica de consulta y el grado de amplitud de los procedimientos de decisión varían de un país a otro, hay un consenso general respecto a la necesidad de establecer normas de contabilidad mediante un proceso de discusiones públicas y abiertas que busca involucrar a todas las partes interesadas ya sean dentro o fuera de la profesión... Las opiniones sobre muchos temas de diferentes grupos que recurren a temas tanto conceptuales como prácticos a su favor, pueden variar considerablemente. Es importante que los defensores de cada punto de vista se reúnan para debatir en una etapa lo suficientemente oportuna para que se le dé el peso necesario a sus argumentos al decidir la dirección que deben tomar las propuestas" (28).

Sobre el proceso que debe seguirse para la adopción de normas de contabilidad y más concretamente pensando en la metodología seguida en el caso colombiano, resaltamos la opinión del profesor Michael Chatfield la cual contiene un alto contenido histórico de índole deductivo:

"Una razón para el fracaso en la obtención de principios de contabilidad generalmente aceptados, es precisamente que tales

principios son convenciones derivadas de la experiencia y no se les puede asignar simplemente, un significado arbitrario. Es decir ellos tienen una existencia que se basa en el uso, que por cientos de años han hecho de ellos empresarios, banqueros y administradores, cuyo dinero se invertía en operaciones riesgosas. Sin un previo examen de la operatividad de estas doctrinas, las interpretaciones puramente teóricas no parten de un punto lógico...

En vez de intentar sacar un conjunto de principios de las convenciones contables existentes mediante un proceso de codificación, sería más útil reversar el procedimiento, y presentar los principios actualmente codificados como un conjunto de convenciones derivadas de la experiencia, infiriendo su verdadero contenido y flexibilidad en su aplicación, haciendo un recorrido hasta sus orígenes; investigar en cada caso cuáles fueron las doctrinas económicas, sociales y legales que existían. De qué manera ejercieron influencia sobre los métodos contables en las diferentes épocas, y cuántas de estas influencias conservan su validez en el presente. Qué tan compatible es la doctrina con las aplicaciones actuales. Cuál es su posible adaptación y cómo podrían esas adaptaciones modificar las convenciones, tal como las entendemos ahora.

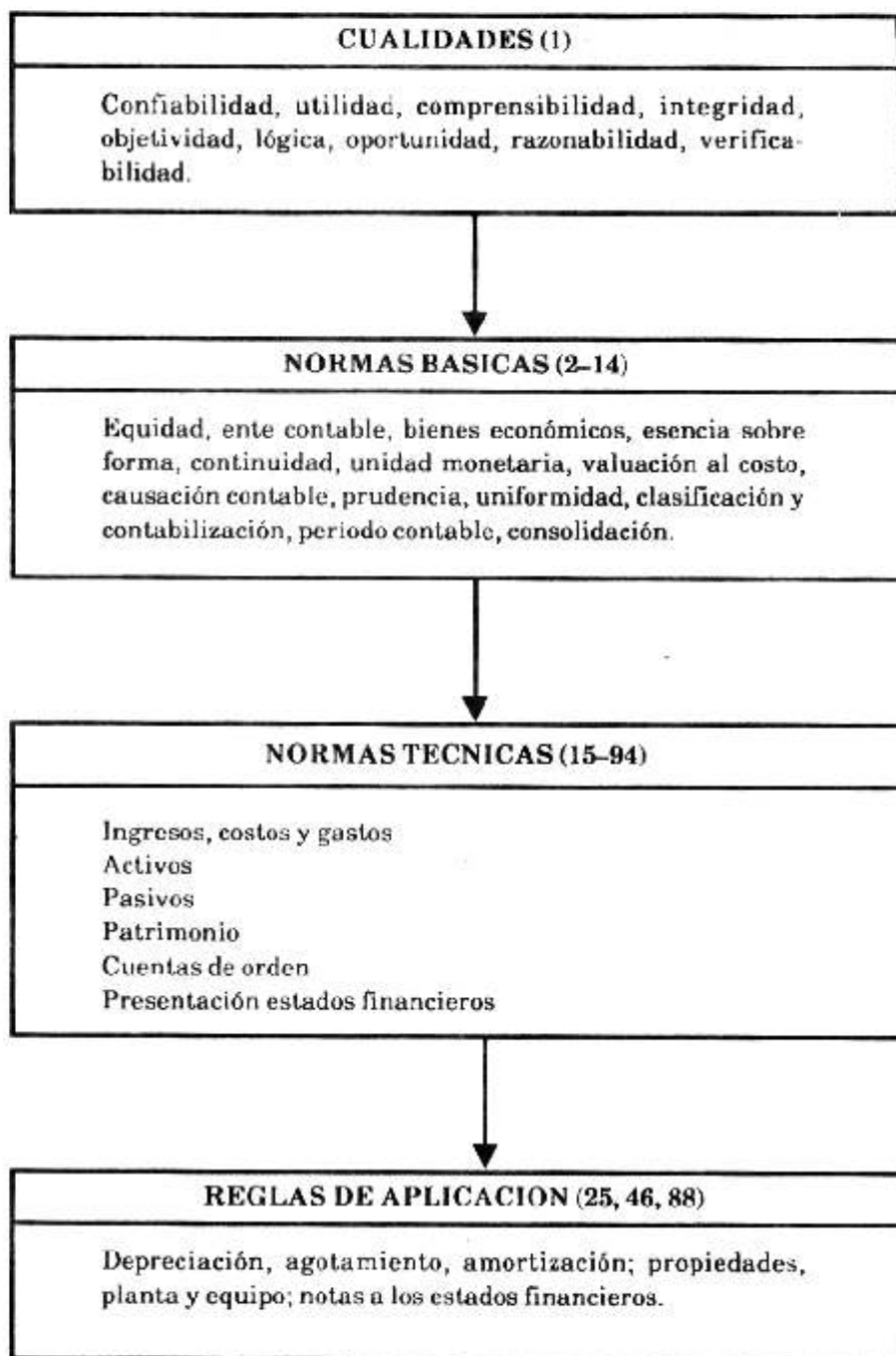
Podría argüirse que una perspectiva histórica de esta naturaleza, probablemente no añade nada a lo que conocemos sobre los principios contables. Mi respuesta es que esto nunca se ha intentado. Tal aproximación tiene el mérito de la sencillez y aún más, el encanto de la novedad. El punto de partida de rastreo histórico para cada una de las convenciones, permite una importante evidencia objetiva que se puede seguir sistemáticamente en todos los casos" (29).

2.8. Estructura del Decreto 2160 de 1986

La configuración del Decreto 2160 de 1986, se reduce al siguiente esquema: (El número entre paréntesis corresponde al artículo del Decreto)

2.8.1. Cualidades de la información

Las cualidades de la información contable se han discutido en innumerables congresos sobre la disciplina, agregándose cada vez más



atributos que debe reunir la Contabilidad. Las cualidades o características enunciadas en las X Jornadas del Cono Sur, y complementadas por la XIV Conferencia Interamericana de Contabilidad celebrada en Santiago de Chile en 1981 y por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal (Argentina) CPCECF, son las siguientes: (30).

Relevancia, **objetividad**, **oportunidad**, **precisión**, **integridad**, **claridad**, suficiencia, prudencia, normalización, sistematicidad, **verificabilidad**, certidumbre, **confiabilidad**, **racionalidad**, practicabilidad, irremplazabilidad, convertibilidad, **productividad**, **utilidad**, pertinencia, predicción, comprobación, representatividad, esencialidad.

De este listado se tomaron las nueve cualidades presentes en el Decreto (subrayadas), según las siguientes definiciones que debemos comparar con las que se incluyeron en el borrador de anteproyecto de decreto, con el ánimo de observar el origen que tuvieron nuestras normas.

Confiabilidad: La información debe prepararse conforme a normas y reglas que le otorguen el carácter de creíble.

Utilidad: La información debe servir de base para que los usuarios tomen decisiones. La utilidad de la información contable dependerá de lo que se diga de ella (contenido informativo) y de cuándo se diga (oportunidad).

Claridad: (Comprensibilidad en el Decreto): La información debe ser inteligible, fácil de comprender y accesible.

Integridad: La información debe ser exhaustiva, completa; ello significa que debe incluir al menos todas sus partes esenciales.

Objetividad: La información debe tender a presentarse, en el mayor grado posible, de manera que exprese los acontecimientos tal como son, sin deformaciones por subordinación a condiciones particulares del emisor.

Racionalidad: (Lógica en el Decreto): La información debe ser lógica y resultar de la aplicación de un método adecuado.

Oportunidad: La información debe emitirse en tiempo y lugar para el usuario.

Precisión: (Razonabilidad en el Decreto): La información debe estar comprendida entre los estrechos límites de la aproximación, buscando un acercamiento a la exactitud.

Verificabilidad: La información debe permitir su comprobación mediante demostraciones que así lo acrediten y confirmen:

Como podemos notar, las cualidades de la información contable han sido tomadas casi textualmente de pronunciamientos de la profesión en el ámbito internacional, sin profundizar en consideraciones atinentes a nuestra propia realidad.

2.8.2. Normas contables básicas

En el cuadro que incluimos a continuación se presenta una comparación entre las normas emitidas por organismos internacionales y las normas contables básicas incluidas en el Decreto 2160 de 1986. Nos referimos a los casos de la Asociación Interamericana de Contabilidad, Argentina, México y España.

De la comparación realizada podemos observar que las normas básicas fueron extraídas en su gran mayoría de los pronunciamientos de la AIC (que son las normas en la Argentina), con algunas salvedades:

1. *Equidad* es considerada por la AIC, como el postulado fundamental o básico, a partir del cual se deben orientar todas las normas contables. Por lo tanto, no es considerado por esa institución bajo la categoría de norma básica.
2. *Esencia sobre forma* está en el listado de las cualidades de la información, previamente presentada, con el nombre de *esencialidad* y bajo la siguiente redacción:

“La información sobre un fenómeno dado debe dar preeminencia a su esencia económica sobre su forma instrumental o jurídica” (31).

3. *Causación contable:* Fue tomada de la definición de *Realización* de la AIC (que coincide con la de Argentina y de México). Anotemos dicha declaración:

**LOS PRINCIPIOS CONTABLES EMITIDOS POR ORGANISMOS
INTERNACIONALES Y LAS NORMAS BASICAS
EN EL DECRETO 2160/86**

AIC (Asociación Interamericana de Contabilidad) y Argentina	I.M.C.P. (Instituto Mexicano de Contadores Públicos)	AECA (Asociación Española de Contabilidad y Administración)	Decreto 2160/86
Ente	Entidad		Ente contable
Bienes económicos			Bienes económicos
Moneda de cuenta		Unidad monetaria	Unidad monetaria
Empresa en marcha	Negocio en marcha	Empresa en funcionamiento	Continuidad del ente contable
Valuación al costo	Valor histórico original	Precio de adquisición	Valuación al costo
Ejercicio	Período contable		Periodo contable
Devengado		Devengo	Causación contable
Objetividad			
	Dualidad económica		
Realización:	Realización	Realización	
Prudencia		Prudencia valorativa	Prudencia
Uniformidad	Consistencia	Uniformidad	Uniformidad
Materialidad	Importancia relativa	Importancia relativa	
Exposición	Revelación suficiente		
			Esencia sobre forma
		Registro	Clasificación y contabilización
			Consolidación
			Equidad
		Afectación de la transacción	
		Correlación ingresos y gastos	

"La contabilidad cuantifica en términos monetarios las operaciones que realiza el ente con otros participantes en la actividad económica y ciertos eventos económicos que la contabilidad cuantifica se consideran por ellos realizados:

- a) Cuando ha realizado transacciones con otras unidades económicas
- b) Cuando han tenido lugar cambios internos de carácter económico que modifican el equilibrio de los recursos y su fuente.
- c) Cuando han ocurrido hechos económicos externos cuyos efectos pueden conmensurarse con hechos apropiados en términos monetarios" (32).

Además de confundirse *causación* con *realización*, la expresión que le correspondía, no se tomó la relativa a *devengado* dentro del listado de la AIC. Veamos su redacción:

"Los costos y gastos deben aparearse con los ingresos que los originaron y las registraciones se perfeccionarán prescindiendo totalmente del momento del cobro o pago" (33).

Para complementar citamos la referencia que hace la Asociación Española de Contabilidad y Administración AECA sobre el Principio contable del *devengo*:

"La imputación temporal de ingresos y gastos deberá hacerse en función de la corriente real que dichos gastos e ingresos representan y no en el momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera derivada de aquellos" (34).

Según estos criterios *causación* (o *devengado*) se refiere más a una *forma de registro* (norma técnica) que a una norma básica.

La confusión incluida en el Decreto 2160, es comentada por Biondi:

"Realización y devengado.

Haremos una distinción entre ambos conceptos por creer interesante su inclusión en este punto. Los criterios de devengado y realizado muchas veces han sido confundidos y no se ha definido claramente la limitación existente entre uno y otro.

El criterio de lo devengado se refiere a la forma de establecer el resultado económico de un ente y significa que las variaciones patrimoniales que deban considerarse en un ejercicio económico son la que competen a ese ejercicio económico sin entrar a considerar si las mismas han sido cobradas o pagadas...

"Devengado", está en relación con el sistema utilizado en cuanto al reconocimiento de operaciones realizado por un ente.

Y "realizado" está en relación con la operación y su conclusión en el tiempo. Según la definición dada a este principio por la VII CIC de Mar del Plata de 1965 "los resultados económicos sólo deben computarse cuando... la operación que los origina queda perfeccionada desde el punto de vista de la legislación o prácticas conocidas aplicables y se haya ponderado fundadamente todos los riesgos inherentes a tal operación" (35).

4. *Unidad monetaria*: Mientras en la mayoría de los países, ha virado la aplicación de esta norma, en cuanto al reconocimiento de la pérdida del poder adquisitivo de la moneda, en nuestro ordenamiento se ha marcado un retroceso, con la reforma introducida al artículo 7o. del D. 2160/86, mediante el D. 2553/87, en cuanto a la obligatoriedad de presentar información suplementaria para reflejar el efecto de la inflación.

En Argentina, México, Brasil y Bolivia se han aprobado las bases para introducir la homogeneidad en la información contable.

5. *Ente contable*. Debe entenderse como una unidad individual (persona natural o jurídica) o como unidad económica ampliada (caso de un grupo económico). En el segundo caso operaría la *consolidación*, no como una norma básica, sino, como una norma técnica aplicable a la presentación de información del *ente contable* ampliado.

Tanto en el caso de Argentina como en el de México se ha reconocido la aplicación sugerida. En consecuencia tenemos fundamento para opinar que se ha incluido una norma básica inexistente.

6. *Valuación al costo*. Tanto la denominación como el texto fueron tomados de la declaración de principios de la AIC; sin embargo, se agregó indebidamente la capitalización de los ajustes por diferencia de cambio

por la adquisición de activos en moneda extranjera es la inclusión de un evento particular en la norma básica.

7. *Prudencia*. Denominación tomada de la AIC; habría que preguntarse si la formulación de esta norma tiene que ver con el impedimento para subestimar el ingreso y por qué se incluye adicionalmente como norma técnica?
8. *Materialidad*. (Importancia relativa) y revelación (exposición) no fueron incluidos como normas básicas, a pesar de existir en varias declaraciones de principios.

En conclusión se detectan hechos de notoria contradicción en las normas básicas del D. 2160/86; además, es claro que la fuente principal ha sido la declaración de la AIC y que algunos principios de aquella se han tomado en forma textual, a más de que otros se han tergiversado de su contenido original.

2.8.3. Normas técnicas

Recordemos el esquema básico propuesto en la obra de Paul Grady (IPCGA): Conceptos Básicos (asimilables a normas contables básicas), Objetivos (referentes a categorías de normas técnicas) y Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (asimilables a normas técnicas específicas o reglas de acción).

De acuerdo con lo anterior existe una gran similitud entre la propuesta de Grady y el contenido esquemático del Decreto 2160/86.

Reafirmemos esta aseveración con el siguiente cuadro comparativo.

	Modelo de Grady	Decreto 2160 de 1986
Objetivo A	Relativo a ventas, ingresos, utilidades, costo de ventas, gastos, pérdidas y ganancias.	<i>Título III:</i> Normas técnicas aplicables a ingresos, costos y gastos.
	Principios A.1 - A.9	Artículos 15 - 29
Objetivo B.	Relativo a capital y utilidades retenidas.	<i>Título VI.</i> Normas técnicas aplicables al patrimonio.




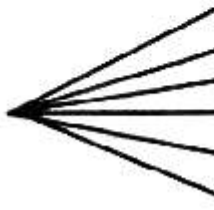
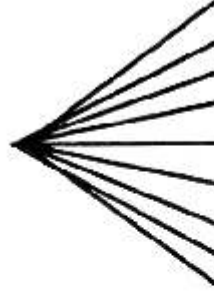
Principios B.1 - B.7	Artículos 68 - 82
Objetivo C. Relativo a activos	<i>Titulo IV. Normas técnicas aplicables a los activos</i>
Principios C.1 - C.6	Artículos 30 - 56
Objetivo D. Relativo a pasivos	<i>Titulo V. Normas técnicas aplicables a los pasivos</i>
Principios D.1 - D.6	Artículos 57-67
Objetivo E. Relativo a revelación de información	<i>Titulo VII. Presentación de estados financieros y revelaciones</i>
Principios E.1 - E.4	Artículos 83 - 91

2.8.4. *Las normas contables básicas y las normas técnicas derivadas*

Toda *norma contable básica* debe dar origen a una serie de *normas técnicas* que sirvan de base para solucionar problemas particulares. El itinerario lógico en la búsqueda de una estructura de la teoría contable, exige que se tengan unas reglas particulares específicas que siempre fundamenten su existencia en patrones de referencia que en nuestro caso denominamos *normas contables básicas*. A continuación señalamos algunos ejemplos referentes al Decreto 2160 de 1986, presentando esquemáticamente la relación entre las normas básicas y algunas normas técnicas, derivadas de ellas. El número que aparece entre paréntesis se refiere al artículo que se debe consultar en el Decreto señalado.

Incluimos dos normas básicas (*revelación suficiente y materialidad*) que no están presentes en el Decreto y recomendamos confrontar la norma básica de *causación*, con el significado de *realización*.

NORMA BASICA**NORMAS TECNICAS**

Bienes económicos (4)		Activos corrientes (31)
		Inversiones temporales (34)
		Cuentas y documentos por cobrar (35)
Esencia sobre forma (5)		Especialidad de normas fiscales (96)
		Causación (15)
		Pensiones jubilación (64)
Continuidad del ente contable (6)		Revelación pérdidas y recursos (82)
Valuación al costo (8)		Activos adquiridos a crédito (21)
		Inversiones temporales (34)
		Asignación costos y gastos (24)
		Inventarios (37)
		Activos intangibles (55)
		Propiedad planta y equipo (46)
Causación contable (Realización) (9)		Bonos (60)
		Renegociación de pasivos (29)
		Inversiones temporales (34)
		Obligaciones laborales (63)
		Valorización (71)
		Cuentas y documentos por cobrar (35)
		Participación patrimonial
		Recon. de costos y gastos (20)
		Pagos anticipados

NORMA BASICA**NORMAS TECNICAS**

Prudencia	(10)	Reconocimiento costos y gastos	(20)
		Provisiones	(23)
		Activos en moneda extranjera	(32)
		Inversiones temporales	(34)
		Pérdidas inventarios	(38)
		Cuentas y Doc. por cobrar	(35)
		Activos intangibles	(55, 56)
		Jubilaciones	(64)
		Contingencias pérdidas	(67)
		Desvalorizaciones	
Uniformidad	(11)	Depreciación, agotamiento, amortización	(25)
		Errores ejercicios anteriores	(28)
Clasificación y contabilización	(12)	Normas estados financ.	(83)
		Presentación formal estados financieros	(87)
		Cuentas y doc. por pagar	(62)
		Impuestos por pagar	(66)
		Pensiones jubilación	(64)
		Obligaciones financieras	(58)
Periodo contable	(13)	Partidas extraordinarias	(27)
		Estados financieros comparativos	(86)
		Variac. patrimoniales	(73)
		Amortizac. intangibles	(56)
		Costo activos a crédito	(21)
		Depreciación, agotamiento y amortización	(25)
		Errores ejercicios anteriores	(28)

NORMA BASICA

NORMAS TECNICAS

Consolidación estados financieros (14) Ente contable (3)		Inversiones subordinadas (52) Estados consolidados (85)
Revelación suficiente (?)		Revelación pérdidas y recursos (82) Bonos (60) Revelación dividendos (79) Inversiones temporales (34) Revelación restric. (80) Activos intangibles (55) Revelación notas (89) Costos de investigación (54) Revelación ingresos, costos y gastos (91) Cuentas y doc. por cobrar a L.P. (45)
Materialidad (?)		Pérdidas extraordinarias (27) Presentación formal estados financieros (87) Revelación ingresos, costos y gastos (91)

2.8.5. Estados financieros básicos

BALANCE GENERAL	(13, 14, 50, 57, 63, 64, 75, 83, 84, 85, 86, 87, 88, 89, 93)
ACTIVOS	(30, 57, 87, 91, 93)
Activos corrientes	(31, 33, 44, 87, 91)
Caja y Bancos	(31, 33, 90)
Cuentas por Cobrar	(17, 35, 91)
Provisión Cartera	(23, 35, 67)

Documentos por Cobrar	(35)
Anticipos e Importaciones en tránsito ..	(36)
Inventarios	(22, 24, 31, 37, 38, 40)
Provisión para Inventarios	(38, 67)
Inversiones Temporales	(34)
Provisión Inversiones	(34, 67)
Pagos Anticipados	(25, 44)
Activos en Moneda Extranjera	(32)
Activos Fijos	(90)
Propiedad, Planta y Equipos	(8, 21, 22, 25, 46, 48, 50)
Depreciación Acumulada	(25, 47, 50)
Agotamiento Acumulado	(25)
Intangible	(25, 55)
Amortización Acumulada	(25, 55, 56)
Provisión Protección	(49)
Otros Activos	(44, 90)
Cuentas y Documentos por	
Cobrar a Largo Plazo	(45)
Anticipos de Importaciones en tránsito ..	(36)
Inversiones Permanentes	(51, 52)
Provisión Protección	(23, 34, 67)
Cargos Diferidos	(25, 44, 53, 54)
Amortización Acumulada	(25, 53, 54)
Valores Moneda Extranjera	(32)
Valorización Inversiones	(34, 49, 50)
Valorización Propiedad, Planta y Equipo	(48, 49, 50)
Cuentas de Orden	(92, 93, 94)
PASIVOS	(29, 30, 57, 58, 62, 63, 64, 65, 87, 91, 93)
Pasivo Corriente	(58, 60, 63, 65, 87, 91)
Obligaciones Financieras	(57, 58)
Cuentas y Documentos por Pagar	(57, 62)
Dividendos por Pagar	(57, 62, 77)
Acreedores y Anticipos	(57, 62)

Prestaciones Sociales por Pagar	(23, 57, 63, 64)
Impuestos por Pagar	(57, 66, 91)
Obligaciones Judiciales	(67)
Bonos por Pagar (porción corriente)	(60)
Pasivo no corriente	(60, 61, 63, 90)
Cuentas y Documentos por Pagar	(62)
Obligaciones Financieras	(57, 58)
Bonos por Pagar	(60, 61)
Prestaciones Sociales por Pagar	(57, 63, 64, 65)
Impuesto Diferido	(26, 66, 91)
Cuentas de Orden	(92, 93, 94)
PATRIMONIO	(30, 32, 34, 57, 68, 71, 73, 75, 91, 93)
Capital	(61, 68, 69, 73, 78, 81)
Superávit de Capital	(68, 70, 72, 73, 76, 78)
Prima en Colocación de Acciones	(76)
Valorización Propiedad, Planta y Equipo	(68, 71, 72)
Valorización Inversiones	(34, 68, 71, 72)
Utilidad en Cambio no Realizada	(32, 68)
Superávit Ganado	(68, 73, 74, 75, 77, 78)
Reservas	(73, 74, 75)
Acciones Propias Readquiridas	(73, 75, 76)
Utilidades	(68, 74, 77, 78, 80, 81)
Dividendos Decretados en Acciones	(78)
Cuentas de Orden	(92, 93, 94)
Notas a los Estados Financieros	(45, 50, 84, 87, 88, 89)
ESTADO DE RESULTADOS	(14, 15, 16, 74, 83, 84, 86, 87, 88, 89, 91)
Ventas Brutas	(15, 16, 19, 91)
Ventas a Plazos	(17)
Devoluciones, Rebajas y Descuentos	(19, 91)
Costo de Mercancía Vendida	(15, 20, 24, 25, 91)
Ingresos por Servicios	(15, 16, 91)
Gastos de Operación	(15, 20, 23, 24, 25, 91)
Gastos Financieros	(21, 22, 29, 91)
Otros Ingresos	(15, 18, 27, 28, 91)

Otros Egresos	(15, 18, 22, 27, 28, 65, 91)
Utilidad Antes de Impuestos	(66, 91)
Impuesto de Renta	(23, 26, 91)
Utilidad Neta	(15, 91)
Notas a los Estados Financieros	(84, 87, 88, 89)

ESTADO DE GANANCIAS

ACUMULADAS	(84, 85, 86, 87, 88)
Ganancias o Pérdidas Acumuladas	(68)
Variaciones Patrimoniales	(73)
Absorción de Pérdidas	(74, 81)
Dividendos en Dinero	(77, 99)
Dividendos en Especie	(78, 79)
Restricciones Distribución de	
Ganancias	(80)
Capitalización de Utilidades	(81)
Notas a los Estados Financieros	(84, 87, 88, 89)

ESTADO DE CAMBIOS EN LA

SITUACIÓN FINANCIERA	(14, 84, 85, 86, 87, 90)
Utilidad del Período	(15)
Utilidad o Pérdida Daciones en Pago	(18)
Adquisición Activos No Corrientes	(21)
Depreciación, Agotamiento,	
Amortización	(25, 47, 53, 54, 56)
Cuentas y Documentos por Cobrar	
Largo Plazo	(45)
Inversiones Permanentes	(51)
Inversiones en Subordinadas	(52)
Bonos	(60, 61)
Cuentas y Documentos por Pagar	
Largo Plazo	(62)
Variaciones Patrimoniales	(73)
Dividendos en Dinero	(77, 79)
Notas a los Estados Financieros	(84, 87, 88, 89)

2.8.6. *El consejo permanente y las modificaciones*

Como sabemos, el artículo 95 del Decreto 2160 de 1986, crea el consejo permanente para la revisión de las normas contables, "con el propósito de que las normas a que se refiere este Decreto se sometan continuamente a una

revisión científica que asegure su vigencia frente a los nuevos fenómenos económicos...”

Este consejo, que ya funcionó provisionalmente a finales de 1986, se convierte en el mecanismo fundamental que debemos utilizar los distintos comprometidos en la emisión de normas para ventilar las inconsistencias que se han señalado en este trabajo y otras que por diversas razones no han sido comentadas.

A propósito del Consejo, su inclusión fue realizada en el Decreto sin que estuviera presente en los borradores estudiados por las comisiones de trabajo. Creemos haber acertado cuando propusimos por primera vez la creación de este organismo:

“La prospectiva de la profesión sugiere la conformación de un gran Comité Nacional, en el cual tengan representación todas las entidades interesadas en la información contable y cuyo propósito fundamental sea la unificación y emisión de criterios en materia de Contaduría Pública. Las Universidades, Cámaras de Comercio, Bolsas de Valores, Gremios de Contadores, Asociaciones de Egresados, etc., estarían en capacidad de responder más eficientemente a los movimientos económicos, si se parte de una estandarización de principios, normas y procedimientos contables que obliguen a su observancia y obediencia” (36).

“... ya lo planteábamos en el editorial de nuestro número anterior. Es necesario discutir en todos los niveles acerca de la creación de un Comité Nacional que cuente con el apoyo de la profesión en pleno” (37).

Más adelante, el Dr. Juan Camilo Restrepo, presidente de la Comisión Nacional de Valores, retoma esta idea para darle mayor impulso.

“Coincidiendo con el loable propósito de grupos técnicos que desde años atrás han presentado a consideración por iniciativa propia, importantes pronunciamientos y documentos de trabajo, que servirán de cimiento, sería conveniente la creación de un Comité Nacional o Consejo Técnico, que cuente con el apoyo de la profesión en pleno, del sector empresarial y del gobierno, que en calidad de organismo permanente esté encargado de la orientación técnico-científica de la profesión y de la investigación y promulgación de los

principios de Contabilidad y Normas de Auditoría de aceptación general en el país" (38).

Entre los días 6 de noviembre y 5 de diciembre de 1986, se reunió un Comité convocado por el Ministerio de Desarrollo con el propósito de discutir los diferentes comentarios originados después de la expedición del Decreto 2160 de 1986. El grupo de trabajo estuvo integrado por representantes de: Ministerio de Desarrollo Económico, Ministerio de Hacienda, Ministerio de Educación, Junta Central de Contadores, Superintendencia Bancaria, Superintendencia de Sociedades, Comisión Nacional de Valores y Asociación Colombiana de Facultades de Contaduría Pública –ASFACOP–

Se analizaron los más diversos conceptos emitidos por sectores académicos, profesionales y gremiales a partir de lo cual se elaboró la siguiente *propuesta de modificaciones al Decreto 2160/86*, documento que fue entregado a la consideración del señor Ministro de Desarrollo Económico. El texto acordado fue el siguiente:

1. Artículo 2o. *Equidad*. Se debe trasladar con el mismo texto y número al Título I, (Disposiciones Generales).
2. El Artículo 4o. *Bienes Económicos*. Se debe suprimir de las normas contables básicas y ubicar como el primer artículo del Título IV (Normas Técnicas Aplicables a los Activos).
3. El artículo 6o. *Continuidad del ente contable*. Sólo debe quedar hasta... a menos que se indique lo contrario.
4. El artículo 7o. debe quedar así: *Unidad Monetaria*. El peso es la unidad monetaria de medida para la contabilidad y la información financiera que se desprende de ésta. Por virtud de la inflación deberán presentarse estados financieros suplementarios que reflejen sus efectos.
5. El artículo 8o. debe quedar así: *Valuación al Costo*. Los hechos económicos que el proceso contable cuantifica se registran al costo, el cual está conformado por la cantidad de dinero convenida o su equivalente.
6. El artículo 9o. se debe titular *Realización* y su texto será: Las operaciones y hechos económicos que la contabilidad registra se consideran por ella realizados cuando:

- a) Se ha perfeccionado una transacción con terceros y en consecuencia, se han adquirido derechos y asumido obligaciones.
 - b) Han ocurrido hechos económicos de origen interno o externo que puedan influir en la estructura de los recursos del ente contable.
7. El artículo 10o. debe iniciar así: Sin perjuicio de la norma, de realización...
8. El artículo 12o. *Clasificación y Contabilización* debe suprimirse por no tratarse de una norma contable básica.
9. Con el artículo 14o. *Consolidación y Combinación de Estados Financieros* deberá procederse así:
- a) El primer inciso se omite
 - b) El segundo inciso se traslada como segundo párrafo del artículo 85o. *Estados Consolidados*.
 - c) Se elimina su tercer inciso por no existir claridad en torno a los *Estados Financieros Combinados*. En consecuencia, el artículo 14o. desaparece del texto del Decreto.
10. Se debe agregar en el Título II - *Normas Contables Básicas* dos artículos:
- Revelación contable.* Los estados financieros deben incluir en forma clara y completa la información que permita conocer los resultados de operación y la situación financiera del ente contable.
- Importancia relativa.* Los estados financieros deben hacer énfasis en los aspectos que sean significativos para los interesados, de tal forma que equilibre el detalle y multiplicidad de los datos con las cualidades asignadas a la información contable.
11. En el artículo 15o. *De la causación* debe corregirse en el literal b)... debe fundamentarse en la norma básica de esencia sobre forma...
12. Debe suprimirse el artículo 16o. *De la prudencia*.
13. Artículo 20. *Reconocimiento de Costos y Gastos*, debe corregirse... Normas de la causación y la prudencia.

14. Artículo 21. *Costo de Activos Adquiridos a Credito*. Debe decir...
Condiciones de utilización o explotación...
15. Artículo 22o. Debe titularse: *Diferencias de cambio sobre obligaciones en moneda extranjera* y quedar así: Las diferencias de cambio causadas sobre obligaciones en moneda extranjera, no identificables directamente con la adquisición de activos específicos, se deben contabilizar en los resultados del período contable.
16. Artículo 25o. *Depreciación, agotamiento y amortización de activos*, sólo debe conservarse el primer párrafo, el resto omitirse.
17. Artículo 28. *Registro y presentación de errores de ejercicios anteriores*, debe eliminarse la frase: la información establecida para reflejar...
18. En el artículo 30o. *De su relación con el pasivo y el patrimonio* se debe cambiar el término "registrarse" por "presentarse".
19. Artículo 31o. Debe quedar así: *Activos corrientes*. Los activos corrientes comprenden el efectivo y otros recursos y derechos que razonablemente se espera convertir en efectivo, consumir o vender en un período que no exceda de un año, con excepción de aquellos casos en que el ciclo normal de operaciones sea superior a un año, en cuyo evento se debe justificar y revelar en nota a los estados financieros.
20. El Artículo 32o. Debe quedar así: *Activos en moneda extranjera*. Los activos representados en moneda extranjera se deben ajustar a la tasa oficial de cambio vigente. Cuando la diferencia sea positiva debe registrarse en una cuenta que se denominará "utilidad en cambio no realizada" la cual se presentará dentro del patrimonio.
21. El artículo 34o. debe quedar: *Valores como inversiones temporales*. Las inversiones temporales deben registrarse al costo, el cual incluye las sumas incurridas directamente en su adquisición. Cuando el valor del mercado sea inferior al costo, éste se debe ajustar mediante una provisión con cargo a resultados del período en el cual ocurrió la pérdida del valor. la valorización de inversiones representada por la diferencia positiva entre el valor de mercado y su costo, se debe revelar por separado dentro del patrimonio de la empresa. Se entiende por valor de mercado el promedio de cotización representativa en bolsa de valores y, a falta de éste, su valor intrínseco.

22. Artículo 36o. *Anticipos e Importaciones en Tránsito*, debe completarse... según su naturaleza o destinación.
23. Artículo 37o. Inventarios, se debe suprimir "y gastos".
24. Los artículos 41o. *Contratos de construcción*, 42o. *Anticipos como menor valor de las obras* y 43o. *Materiales de construcción* se deben eliminar por tratarse de normas muy específicas para un determinado sector.
25. En el artículo 45o. *Cuentas y documentos por cobrar a largo plazo*, se debe agregar: ... de los activos corrientes, salvo la excepción establecida en el artículo 31o....
26. Artículo 46o. *Propiedades planta y equipo*, literal b) debe corregirse... o permuta de bienes o como daciones en pago, se determina pro el monto acordado por las partes, según documento; los bienes recibidos como donación mediante avalúo.
- Suprimir en el primer párrafo... siempre que su vida útil probable exceda de un año... Suprimir "y gastos" en el literal c).
27. El artículo 49o. *Desvalorizaciones de propiedad, planta y equipo* se le debe agregar al final... mediante la creación de una provisión.
28. El artículo 51o. debe quedar así: *Valores como inversiones permanentes*. Las inversiones de carácter permanente en títulos o valores, diferentes de acciones y aportes en sociedades, se deben registrar utilizando las mismas normas establecidas para las inversiones temporales.
29. Se debe suprimir el actual artículo 52o. *Inversiones en subordinadas*, y en su reemplazo incluir: 52o. *Inversiones en acciones o participaciones*. Las inversiones de carácter permanente representadas en acciones o participaciones se llevarán al costo siempre y cuando el porcentaje de participación en el patrimonio de la entidad en la cual se tenga la inversión, no exceda del 20%. Cuando los derechos representen una participación de más del 20%, dichas inversiones se contabilizarán por el método de participación patrimonial. El valor establecido se presentará separado del costo, en los activos y como superávit dentro del patrimonio. En caso contrario, se protegerá mediante una provisión.

30. Artículo 53o. *Costos y gastos preoperacionales*, debe incluir... las bases y el método utilizado... en lugar de: La amortización acumulada y el método utilizado.

31. Artículo 54o. *Amortización de costos de investigación*. Se debe eliminar el término "el castigo".

Modificar "las bases y el método adoptado"... "en lugar de" el método adoptado y la amortización acumulada...

32. Artículo 55o. *Activos intangibles*. Debe modificar: "Conceptos como" en lugar de "gastos inherentes"; "y demás gastos" por "y demás partidas".

Corregir... "En el evento de adquisiciones mediante la entrega de activos, el costo del intangible se determina por el monto acordado por las partes según documento...".

En el párrafo 2o. ... Conceptos y el método de amortización se cambia por conceptos, el método de amortización y el monto acumulado de la amortización. Se suprime... de los castigos.

33. Artículo 56o. *Amortización de intangibles*. Se debe suprimir "de aquellos con duración limitada" y omitir "saldos decrecientes"...

34. Artículo 60o. *Bonos*. Segundo párrafo, debe decir "la causación de intereses" en lugar de "el pago de intereses".

35. Artículo 66o. Título: *Impuesto sobre la Renta por Pagar*.

36. El artículo 67o., debe titularse *Provisiones para contingencias de pérdida* e iniciar: Se deben registrar provisiones para las contingencias de pérdida cuando la ocurrencia de la misma sea probable...

37. El artículo 68o. debe quedar: *Patrimonio*. El patrimonio de la empresa se encuentra constituido por el capital, el superávit de capital, y las ganancias apropiadas y no apropiadas. El registro de los mismos se efectuará de acuerdo con las normas técnicas indicadas en este título.

38. El artículo 71o. debe quedar: *Valorizaciones*: La valorización de inversiones y de propiedades, planta y equipo, determinada conforme a

los artículos 34 y 48 de este Decreto, deben presentarse por separado dentro del patrimonio.

39. Del artículo 72o. *Intangibilidad del superávit de capital y las valorizaciones*, se debe eliminar el término valorizaciones de su texto.
40. Artículo 74o. *Absorción de pérdidas*, se debe modificar: "presentadas" en lugar de "registradas", "estado de resultados" en lugar de "estado de pérdidas y ganancias"
41. Artículo 77o., debe quedar: *Dividendos decretados en dinero*. El monto de los dividendos decretados en efectivo se debe clasificar como un pasivo externo.
42. Artículo 78o., debe quedar: *Dividendos en especie*. El valor de los dividendos decretados pagaderos en acciones se debe presentar en la sección de patrimonio, mientras se hace la correspondiente emisión de acciones y su valor nominal se traslada a la cuenta de capital suscrito.
43. El Título III *Normas técnicas aplicables a cuentas de orden* se debe trasladar al Título VIII.
44. En el artículo 84o., *Estados financieros básicos...* debe decir literal c) Estado de ganancias acumuladas y se debe suprimir el literal e)
45. Artículo 85o., debe quedar: *Estados consolidados*. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo anterior, se deben preparar estados financieros consolidados cuando se trate de compañías que posean directamente o indirectamente el 50% o más de las acciones en circulación o del capital de compañías subordinadas. (Se agrega el segundo párrafo del artículo 14o.).
46. Se debe agregar un nuevo artículo. *Estados Financieros por Inflación*. Para efectos del artículo 7o. de este Decreto son métodos de reconocido valor técnico para reflejar la incidencia de la inflación sobre los estados financieros, entre otros el de nivel general de precios y el de valores corrientes.
47. Artículo 87o. *Presentación formal de los estados financieros*. Se debe suprimir... "en este sentido, son activos y pasivos corrientes aque:las

sumas que sean realizables o exigibles, respectivamente, en un plazo no mayor a un año". (Se debe suprimir el literal e).

48. Artículo 90, deberá quedar: *Estado de cambios en la situación financiera*. El Estado de cambios en la situación financiera debe revelar **variación en el capital de trabajo de un período, separando los orígenes y las aplicaciones de los recursos** tales como:

- a) Capital de trabajo proporcionado o usado en las operaciones del período
- b) Producto de la venta de activos no corrientes
- c) La emisión, redención o readquisición de acciones.
- d) La contratación, redención o pago de deudas a largo plazo
- e) Los dividendos declarados en efectivo
- f) Desembolsos para compras de activos no corrientes.

49. Artículo 95o. *Consejo permanente para la revisión de las normas contables*. Se debe suprimir: c) El Ministerio de Educación Nacional o su delegado y modificar g) el Presidente de la Junta Central de Contadores o su delegado.

Mediante el Decreto 2553 de 1987, el ejecutivo modificó el Decreto 2160 de 1986, tomando en cuenta las recomendaciones relativas a *Diferencias de cambio sobre obligaciones en moneda extranjera* (No. 15), *Valores como inversiones temporales* (No. 21), *Bonos* (No. 34), *Valorizaciones* (No. 38), *Consejo Permanente para la revisión de las normas contables* (No. 49), *Contratos de Construcción, Anticipos como menor valor de las obras y materiales de construcción* (No. 24).

Se atendieron parcialmente las sugerencias sobre *Consolidación de los Estados Financieros* (No. 9) y *Patrimonio* (No. 37). Adicionalmente, se modificó el Artículo 7o. en forma contraria a la propuesta indicada, marcándose un notorio retroceso en materia de presentación de estados financieros que incluyen el efecto inflacionario.

2.8.7. Reflexión final

Para finalizar, creemos conveniente hacer referencia a la costumbre inveterada de muchos contadores de tratar de aplicar en nuestro medio normas que se desprenden de estudios del entorno de otros países, de

acuerdos logrados en congresos del orden supranacional o de promulgaciones realizadas por organismos internacionales.

Corresponden al primer caso los principios emitidos por FASB (Junta de Normas de Contabilidad Financiera) que se refieren a los PCGA, *vigentes en los Estados Unidos de América*, mediante una organización especial para ese país.

La segunda categoría se refiere a eventos como la Conferencia Interamericana de Contabilidad (CIC), *patrocinada por la Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC)*, en la que participan organismos patrocinadores de cada país. En el caso colombiano, debe aclararse que la profesión en pleno no ha reconocido los pronunciamientos de la AIC, que antes del Decreto 2160 de 1986, eran acogidos por el Instituto Nacional de Contadores Públicos.

A la última clase corresponden las declaraciones de IASC (Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad) que se concretan en las NIC (Normas Internacionales de Contabilidad) emitidas a partir de 1973. Pertenecen a IASC, Asociaciones gremiales de países como: Estados Unidos de América, Australia, Francia, Japón, México, Reino Unido, Irlanda, Canadá, Países Bajos. En Colombia, sólo el Instituto Nacional de Contadores Públicos está afiliado a IASC, a través de la Federación Internacional de Contadores.

En nuestro sentir, las declaraciones de principios y normas antes mencionadas no gozan de aplicabilidad en nuestro medio, por la obvia incompatibilidad que tienen con las normas recientemente expedidas. No obstante, constituyen obligado material de consulta que debe mirarse con el debido cuidado, como ocurre con otras declaraciones que frecuentemente estudiamos, más cercanos a nuestro caso, como son las de países como México, Argentina y España.

3. CONCLUSIONES

El estado actual del modelo contable colombiano permite llegar a las siguientes conclusiones:

1. La emisión de la normatividad contable en Colombia, ha despertado un interés marcado en el estudio de la teoría contable. La Universidad debe preocuparse por profundizar en esta importante área del conocimiento y

otro tanto debe ocurrir con los profesionales, utilizando los medios más convenientes.

2. Las normas contables colombianas son una extraña mezcla de legislación latina con normas contables de origen anglosajón. Su producto final posee inconveniencias de carácter conceptual y técnico.
3. Las normas contables colombianas deben consultar la situación real del medio ambiente económico, político, cultural, social y jurídico. La copia textual o la adopción de normas que no nos corresponden, constituye una situación que a todas luces debe evitarse. También en este campo la Universidad debe jugar un papel preponderante, a través de la investigación como también debe hacerlo la profesión
4. El Consejo Permanente para la Revisión de las Normas Contables, debe ser el mecanismo que reoriente el proceso de modificación y comprensión de esta normatividad. La universidad y la profesión tienen la misión de participación activante en este organismo.
5. Este IV Simposio de Contaduría U. de A., debe ser el punto de partida en la expedición de pronunciamientos en torno al futuro trabajo del Consejo, el cual debe reunirse con urgencia para discutir asuntos que están en el orden del día de la disciplina contable colombiana.

BIBLIOGRAFIA

A.A.A. Teoría Contable Básica. Ed. Uthea. México. 1968.

Biondi, Mario. Tratado de Contabilidad Intermedia y Superior. Ed. Macchi. Buenos Aires. 1984.

Buckley, John. La Contabilidad Contemporánea y su Medio Ambiente. Ed. Ecasa. México. 1980.

Cámara de Comercio de Bogotá. Contabilidad Comercial: Presentación de Estados Financieros, Comentarios y Reglamentación. Bogotá. 1988.

Grady, Paul. Inventario de los Principios de Contabilidad. Ed. Ecasa. México. 1982.

Hendricksen, Eldon. *Teoría de la Contabilidad*. Ed. Uthea. México. 1974.

I.M.C.P. *Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados*. México. 1985.

Miller, Martín A. *Guía de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados*. Ed. Harcourt Brace Javanovich. San Diego. 1984.

Pozo Mariscal, Guillermo. *El Desarrollo de la Teoría Contable en México*. IMCP. México. 1975.

Revista Contaduría U. de A. No. 6. Marzo de 1985.

Revista Contaduría U. de A. No. 7. Septiembre de 1985.

Revista Contaduría U. de A. No. 8. Marzo de 1986.

Revista Contaduría U. de A. No. 10. Marzo de 1987.

Revista Contaduría U. de A. No. 11. Septiembre de 1987.

Revista Superintendencia de Sociedades Anónimas No. 18. Diciembre de 1949.

Revista Superintendencia de Sociedades Anónimas No. 22. Abril de 1952.

Revista Superintendencia de Sociedades Anónimas No. 24. Enero de 1955.

Revista de Investigación Contable Teuken. No. 1. Trimestre I de 1988. Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de la Patagonia.

Salmonson, R.F. *Teoría Básica de la Contabilidad Financiera*. Ed. Herrero Hermanos. México. 1971.

Túa Pereda, Jorge. *Principios y Normas de Contabilidad*. Instituto de Planificación Contable. Madrid. 1983.

NOTAS

- (1) Cardona, Jonh; Upegui, María E.; Aguiar, Horacio. Las Normas y Técnicas Contables en el Proyecto de Reglamentación del Código de Comercio. *Revista Contaduría U. de A.*, No. 8, marzo de 1986, p. 27.
- (2) Hendriksen, Eldon. *Teoría de la Contabilidad*. Ed. Uthca. México. 1974. p. 20-21.
- (3) Túa P., Jorge. Algunos obstáculos con que se enfrenta la normalización contable. *Memorias del II Simposio Contaduría U. de A.* Medellín. 1984.
- (4) Grady, Paul. *Inventario de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados*. IMCP. México. 1971. p. 29.
- (5) Grady, Paul. *Op. cit.* pp. 544-546.
- (6) A.A.A. *Teoría Contable Básica*. Ed. Uthca. México. 1968. p. 1.
- (7) *Ibid.* p. 2.
- (8) Biondi, Mario. *Tratado de Contabilidad Intermedia y Superior*. Ed. macchi. Buenos Aires. 1984. p. 20.
- (9) Cardona A., John. La Contabilidad a través del Derecho Comercial Colombiano. *Revista Contaduría U. de A.* No. 11. Septiembre de 1987. p. 19.
- (10) *Revista Superintendencia de Sociedades Anónimas*, No. 18. Diciembre 1949. p. 118.
- (11) *Revista Superintendencia de Sociedades Anónimas*, No. 24. Enero de 1955. p. 202.
- (12) *Revista Superintendencia de Sociedades Anónimas*, No. 22. Abril de 1952. p. 84.
- (13) *Op. cit.* No. 24, Enero de 1955. p. 214.
- (14) *Ibid.* p. 199.

- (15) *Ibid.* p. 203.
- (16) *Ibid.* p. 207.
- (17) *Op. cit.* No. 22. Abril de 1952. p. 86.
- (18) Martínez Neira, Néstor. Antecedentes del Estatuto Reglamentario de la Contabilidad Mercantil. Contabilidad Comercial. Biblioteca de la Cámara de Comercio de Bogotá. p. 10.
- (19) El Espectador, Bogotá, 10 de mayo de 1982. p. 1A.
- (20) *Ibid.* 11 de mayo de 1982. p. 1A.
- (21) El Espectador, Bogotá, 12 de mayo de 1982. p. 1A.
- (22) *Op. cit.* 6 de junio de 1982. p. 2D.
- (23) Restrepo, Juan Camilo. La Información en el Mercado de Valores y los Principios Contables de Aceptación General. Revista Contaduría U. de A. No. 8. Marzo de 1986. pp. 15-16.
- (24) Restrepo, Juan Camilo. *Op. cit.* pp. 23-24.
- (25) Cardona, Upegui, Aguiar. *Op. cit.* pp. 26-27.
- (26) Salmonson, R.F. Teoría Básica de la Contabilidad Financiera. Ed. Herrero Hermanos. México 1971. pp. 14-15.
- (27) Wheeler, John T. Perspectivas de la Teoría e Investigación Contable. Accounting Review. Enero 1970. Traducción Lázaro de Greiff.
- (28) Cook, Allan. Normas de Contabilidad un Fenómeno de Nuestro Tiempo. Revista de Investigación Contable Teuken. No. 1. Trimestre I 1988, Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de la Patagonia. Comodoro Rivadavia. pp. 126-127.
- (29) Chatfield, Michael. Los Principios de Contabilidad Considerados como Convenciones: La Doctrina del Conservadurismo. Revista Contaduría U. de A. No. 10. Marzo de 1987. pp. 53-54.

- (30) Biondi. *Op. cit.* pp. 6-8.
- (31) Biondi. *Op. cit.* p. 8.
- (32) Biondi. *Op. cit.* p. 18.
- (33) *Ibid.* p. 18.
- (34) Tua P., Jorge. *Principios y Normas de Contabilidad*. Instituto de Planificación Contable. Madrid. 1983. p. 541.
- (35) Biondi. *Op. cit.* pp. 798-799.
- (36) Cardona, John. Editorial: Prospectiva de la Contaduría Pública en Colombia. *Revista Contaduría U. de A.* No. 6. Medellín, marzo de 1985. p. 13.
- (37) Cardona, John. Editorial: La Revelación. Un Propósito de la Profesión. *Revista Contaduría U. de A.* No. 7. Medellín, septiembre de 1985. p. 9.
- (38) Restrepo S., Juan Camilo. *Op. cit.* p. 24.