

Cardona, J., Upegui, M.E., Aguiar, H. (1986). Las normas y técnicas contables en el proyecto de reglamentación del código de comercio. Contaduría Universidad de Antioquia, 8, 25-41.

LAS NORMAS Y TÉCNICAS CONTABLES EN EL PROYECTO DE REGLAMENTACION DEL CODIGO DE COMERCIO. UN COMENTARIO ACADEMICO

JOHN CARDONA ARTEAGA
MARIA EUGENIA UPEGUI VELASQUEZ
HORACIO AGUIAR JARAMILLO
Profesores Departamento de Contaduría
Universidad de Antioquia

INTRODUCCION

No sólo por la solicitud de la Asociación Colombiana de Facultades de Contaduría (ASFACOP) y del doctor Juan Camilo Restrepo Salazar, presidente de la Comisión Nacional de Valores, sino también porque creemos que la Universidad, por su papel de formadora y transformadora, debe estar presente en este tipo de decisiones, el programa de Contaduría de la Universidad de Antioquia quiere aportar algunos elementos que ayuden a lograr un ordenamiento de asuntos tan importantes en el quehacer contable, como los que se pretenden reglamentar en el Código de Comercio.

Como quiera que consideramos de importancia social la definición de unas normas de contabilidad para Colombia, vemos con gran bene-

plácito iniciativas como ésta 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.

Como mecanismo para la elaboración de normas de contabilidad creemos que deben utilizarse procedimientos deductivos y no inductivos (definiciones a partir de las prácticas arraigadas), pues como dice el profesor Roy J. Chambers¹ "si los métodos de organización en una época y en un lugar están limitados por factores tradicionales, jurídicos o accidentales, también estará limitado por los mismos factores la regla construida".

La metodología deductiva tiene presente las características del entorno en que se inserta, el sistema contable y los objetivos informativos asignados a dicho sistema. En las notas que siguen se presenta el esquema deductivo con base en el cual, según nuestro concepto, deben formularse las normas de contabilidad para Colombia.

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

1. Citado por Leandro Cañibano y otros en Revista Española de Financiación y Contabilidad No. 47.

puede ser rápidamente desbordada por los cambios permanentes en lo económico y en lo jurídico.

En las notas siguientes se presentan en primer término algunas consideraciones sobre las alternativas para la emisión de normas, luego algunos comentarios al documento del Proyecto de Reforma del Código de Comercio en la parte referida a las normas de contabilidad y, finalmente, las conclusiones del trabajo.

1. ALTERNATIVAS PARA LA EMISION DE NORMAS Y PRINCIPIOS.

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. Esta última alternativa es típica de países anglosajones.

Dados los problemas organizativos de la profesión de la contaduría en Colombia, es decir, la carencia de una institución profesional sólida que agrupe un significativo número de profesionales y las pugnas y rencillas que se dan entre las asociaciones existentes, creemos que la primera alternativa es la que mejor se ajusta a nuestro caso. Sin embargo pensamos también, que a pesar de estar convencidos que debe ser el gobierno, a través de la legislación comercial, quien debe emitir las normas y principios de contabilidad, corresponde a las instituciones profesionales y a la universidad participar con sus opiniones y conceptos, en la elaboración de la reglamentación que regirá su quehacer profesional.

Antes de analizar los procedimientos que en nuestro caso deben adoptarse para el tema que nos ocupa, es conveniente mostrar la experiencia de otros países tales como: Estados Unidos, España, México y Argentina.

1.1. Caso Estadounidense

Desde el año 1916 cuando se creó el Instituto Americano de Contadores (AIA), los profesionales de este país se han preocupado por la elaboración de normas o prácticas contables, que regulen la actuación profesional. En los *Special Bulletins* publicados por el Instituto se fijaron prácticas contables que se difundieron poco a poco.

A partir de 1930 el interés por la homogenización de las prácticas contables se acrecentó y hacia el año 1934, se creó la Securities and Exchange Commission (SEC) que trabajó conjuntamente con el AIA, en la formulación de normas contables obligatorias para las empresas que cotizaban las acciones en Bolsa.

Los ARB (*Accounting Research Bulletin*) son fruto del trabajo de estas dos entidades. En la misma década del 30 nace la American Accounting Association (AAA), entidad que agrupaba profesores universitarios y que junto con el American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), constituyen las dos instituciones profesionales más destacadas de ese país y que constantemente se han ocupado de la formulación de normas contables y de la armonización de la práctica profesional. El resultado de sus estudios lo difunden entre sus asociados y el público en general, a través de los boletines, resoluciones y documentos que emiten y logran traspasar las fronteras del país. Del AICPA son conocidos entre nosotros los ARS (*Accounting Research Studies*), y las resoluciones del APB (*Accounting Principles Board*).

A partir del año 1971 se creó el FASB (*Financial Accounting Standards Board*), organismo independiente que se compone de siete miembros provenientes de diversas entidades. Tarea primordial del FASB ha sido la formulación de una estructura conceptual para la contabilidad. En el año 1976 publicó "Alcance e Implicaciones del Proyecto de Estructura Conceptual" que contiene entre otros, los siguientes aspectos: Objetivos y elementos de los Estados Financieros, características de la información contable, bases de medición, principales Estados Financieros. Hasta el año 1983 se habían emitido 74 normas de FASB, 37 interpretaciones y 30 boletines técnicos, estos últimos no se consideran como principios de contabilidad generalmente aceptados.

El caso estadounidense es pues, un claro ejemplo de armonización privada, aunque con el apoyo de organismos estatales, en algunos casos.

1.2. Caso Español.

La formulación de normas o principios contables en España, es un problema que se viene debatiendo no hace muchos años. El plan General de Contabilidad promulgado en 1973, le dió un gran impulso a esta tarea, y aunque no contiene un listado de normas, sí constituye el marco en el que se insertan. El primer intento por realizar una recopilación de principios contables, se debe a la Comisión de Principios y Normas de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), quien en 1980 publicó su trabajo, que contiene:

- Postulados acerca del entorno económico.
- Características de la información contable.
- Requisitos de la información contable.
- Corolario: La imagen fiel.
- Principios básicos.

Los postulados acerca del entorno económico son economía de mercado, incertidumbre, sujetos económicos, objetos económicos y necesidades de la información. Las características de la información contable son: Objetivo, estados contables periódicos, marco legal e información en términos monetarios.

Los requisitos de la información contable son identificabilidad, oportunidad, claridad, relevancia, razonabilidad, economicidad, imparcialidad, objetividad, verificabilidad. Los principios contables son empresa en funcionamiento, uniformidad, importancia relativa, afectación de la transacción, principio del registro, correlación de ingresos y gastos, principio del devengo, prudencia valorativa y precio de adquisición.

1.3. Caso Mexicano.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, es la entidad que en este país, se ha ocupado de la formulación de principios y normas de contabilidad. Es una organización profesional creada en 1923 que tiene cobertura nacional. La comisión de principios de contabilidad del Instituto publicó en enero de 1974 el boletín

A.1. "Esquema de la Teoría Básica de la Contabilidad Financiera", a partir del cual el Instituto ha venido publicando en boletines individuales, los principios promulgados para normar la preparación de información financiera.

El esquema propuesto en dicho boletín parte de la definición de la contabilidad financiera y la explicación de las características de la información contable, presenta luego los principios de contabilidad, reglas particulares y criterio prudencial de aplicación de las reglas particulares.

Vale la pena detallar un poco más el contenido de este boletín. Según el cual las características fundamentales de la información contable son la *utilidad* y la *confiabilidad*, ocupando un tercer lugar, está la *provisionalidad*. La utilidad de la información está en función de su *contenido informativo* y de su *oportunidad*, la confiabilidad está fundamentada en que el proceso de cuantificación contable es *estable, objetivo y verificable*. Los principios de contabilidad son la entidad, la realización, el período contable, el valor histórico original, el negocio en marcha, la dualidad económica, la revelación suficiente, la importancia relativa y la consistencia. En cuanto a las reglas particulares, éstas se dividen en reglas de valuación y de presentación.

1.4. Caso Argentino.

Ilustramos este caso citando al profesor Mario Biondi, quien describe el proceso, así:

"Definimos a la información contable. Establecimos una serie de cualidades a cumplir por esa información. Vimos que, ello no era suficiente y hacía falta algo más: pautas básicas sobre cuantificación de elementos del sistema contable que trata de reflejar el patrimonio de una empresa y sus variaciones traducidos a un código inteligible para todos los usuarios. Ello será posible sólo si las reglas de juego son conocidas previamente.

Esas pautas básicas constituyen lo que se llaman "Principios y normas técnico-contables generalmente aceptados para la preparación de los estados financieros", como veremos más adelante. Fueron aprobados en el orden americano en la VII CIC, celebrada en Mar

del Plata en 1965² y en el orden nacional en la VII Asamblea Nacional de Graduados de Avellaneda, 1969³. En esencia, ese cuerpo constituye la teoría básica de la contabilidad.

Desde entonces comenzaron a ser criticados y sometidos a dudas. Se ha tratado de reelaborarlos y definirlos. Pero los mismos por ser parte de una disciplina que evoluciona y sufre variaciones en su "base" como consecuencia de la realidad económica a que se ven sometidas las empresas, deben adaptarse continuamente".

Vale la pena conocer cuáles son esos principios de contabilidad, que aunque se están sometiendo a reformulaciones, actualmente rigen en Argentina y que como ya se dijo fueron aprobados por la VII Conferencia Interamericana de Contabilidad (CIC) y por la VII Asamblea Nacional de Graduados de Avellaneda. Son los siguientes: Ente, Bienes Económicos, Moneda de Cuenta, Empresa en Marcha, Valuación al Costo, Ejercicio, Devengado, Objetividad, Realización, Prudencia, Uniformidad, Materialidad, Exposición. Los trece principios se fundamentan en el postulado básico de la equidad.

1.5. La Expedición de Normas y Principios de Contabilidad en Colombia.

Hasta el año 1977 no tenemos ninguna referencia acerca de pronunciamiento u otro tipo de trabajos relacionados con la normalización de la actividad contable en nuestro país. El primer intento que sobre el particular se ha hecho, proviene del Comité Nacional de Investigaciones Contables conformado por la Bolsa de Bogotá, la ANDI, el Instituto Nacional de Contadores Públicos, la Federación de Contadores Públicos, la Unión Nacional de Contadores Públicos y la Academia Colombiana de Contadores Públicos Titulados (hoy Colegio Colombiano de Contadores Públicos).

En enero de 1977 el Comité emitió el pronunciamiento No. 1 sobre Principios Contables y Normas para la Presentación de Estados Financieros, que sometió durante un año a la consideración de distintos sectores interesados. A partir de diciembre 31 del mismo

2. Memoria VII Conferencia Interamericana de Contabilidad —Mar de Plata— 1965.

3. Memoria VII Asamblea Nacional de Graduados de Ciencias Económicas —Avellaneda— 1969.

año, el pronunciamiento se hizo obligatorio para las sociedades inscritas en las bolsas de valores.

Posteriormente, después de un cambio en los miembros del comité —se retira la academia de contadores, ingresa la asociación de contadores públicos del Valle del Cauca— se emiten dos pronunciamientos más en los años 1979 y 1982. El primero de ellos, sobre normas para la consolidación de Estados Financieros, el segundo sobre Normas de Auditoría.

A nuestro modo de ver son varias las causas que han conducido al fracaso del pronunciamiento No. 1.

- El Comité Nacional de Investigaciones Contables no está liderado por una institución fuerte que agrupe al grueso de los contadores públicos del país, que sea respetada por ellos y que se acaten sus decisiones.
- El Comité no tiene ningún poder sancionador y a pesar de que el pronunciamiento es obligatorio, en la práctica no se ha hecho efectiva tal característica.
- A pesar de que el Comité no se ha disuelto formalmente, en la práctica ha dejado de existir.
- El pronunciamiento se dirige únicamente a las sociedades inscritas en Bolsas de Valores, que no obstante ser las más destacadas del país, existen otras muy importantes también, que están fuera de su cubrimiento.

Aparte del caso anterior, es válido reconocer la labor cumplida por la Comisión Nacional de Valores, que en años recientes ha expedido circulares y resoluciones para las sociedades inscritas en Bolsa, en procura de una mejor información para los accionistas. Aunque no se trata de una recopilación de normas y principios de contabilidad, la Comisión sí persigue una cierta estandarización de la forma como debe ser suministrada la información financiera a los accionistas.

Papel muy importante también, ha jugado la Superintendencia de Sociedades que con sus circulares ha regulado prácticas contables y ha procurado obtener una mejor información de las sociedades por ella vigiladas. Sin embargo su actuación tiene que ser muy limitada, puesto que sus pronunciamientos no pueden exceder la ley, co-

mo lo confirmó el Consejo de Estado en su fallo del 27 de julio de 1984, referente al tratamiento contable de la depreciación flexible.

Actualmente la Cámara de Comercio de Bogotá ha asumido una iniciativa en torno a la normalización de la actividad contable, y está promoviendo el proyecto de reglamentación del Código de Comercio, objeto del presente estudio.

2. EL PROYECTO DE REFORMA

2.1. Comentario

Como ya lo indicamos con anterioridad, debe resaltarse el interés que existe para que se formulen, vía legislativa, las normas básicas que delimitan la actuación profesional del contador, guardando la posibilidad de que éste pueda fijar su criterio y evitando de paso el encasillamiento de su gestión.

La presentación del documento adolece de algunos inconvenientes, los cuales pueden notarse en un simple vistazo a su contenido general. Sobre este asunto procedemos a formular los siguientes interrogantes.

2.1.1 Cabe en una iniciativa de carácter legal introducir una definición sobre objetivos de la contabilidad y de los estados financieros.

2.1.2 Pueden fijarse en un estrecho marco legal las cualidades de la información contable?

Así como ocurre con los objetivos, podrían escaparse de la enunciación presentada, algunas de las cualidades que han promulgado otros estatutos profesionales; además, como lo sostienen algunos autores, las características principales de la información son su utilidad y confiabilidad. A la primera corresponden las cualidades de ser significativa, relevante, veraz, comparable y oportuna. Para que la información sea confiable debe reunir los atributos de ser estable, objetiva, verificable y certificada. Observamos cómo existe en el proyecto una confusión entre características y cualidades de la información y sobre estas últimas faltan algunas más.

Finalmente, sobre este punto opinamos que algunas de las definiciones se encuentran formuladas inadecuadamente.

- 2.1.3 Deben entenderse las “Normas de Contabilidad Generalmente Aceptadas” (Artículo 208 del Código de Comercio) en un sentido diferente a lo que los contadores hemos conocido como “Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados?”.

Si no es así, carece de sentido introducir en este reglamento, (Capítulo III) conceptos que no han sido considerados por la costumbre contable como normas de general aceptación, como las siguientes:

- 2.1.3.1 Equidad. Más que una norma básica es una cualidad de la información y corresponde a un enunciado ético, tal como se formula: “. . . significa que el registro de los hechos económicos y la información sobre los mismos deben fundarse en la igualdad y la justicia para todos los sectores, sin favorecer a ningún ente en particular”.
- 2.1.3.2 Bienes Económicos. Su formulación en el proyecto corresponde más a una definición del concepto de activo: “La contabilidad y la información financiera se fundamentan en los bienes económicos, materiales e inmateriales, que posean valor económico y por lo tanto susceptibles de ser valuados en términos monetarios”.
- 2.1.3.3 Realidad Económica. Se conoce bajo el nombre de “Substancia Económica” o “Prioridad del Fondo Sobre la Forma”. En todo caso, no aparece claro que debe privilegiarse, la norma legal o la realidad económica.
- 2.1.3.4 Causación Contable. “Las operaciones y hechos económicos que la contabilidad registra se consideran causados cuando:

— Se ha perfeccionado una transacción con terceros, y en consecuencia se han adquirido derechos y asumido obligaciones, así no se haya efectuado el pago.

— Han ocurrido hechos económicos de origen interno o externo que puedan influir en la estructura de los recursos del ente contable”.

Es notoria la confusión existente entre los conceptos básicos de Causación (numeral 1) y Realización (numeral 2) que normalmente se han entendido en forma diferente.

2.1.3.5 Clasificación y Contabilización. No conocemos ni aceptamos un principio o norma básica bajo esta denominación.

2.1.3.6 Consolidación y Combinación de Estados Financieros. Nos merece el mismo comentario anterior. Además, no se establece la diferencia entre consolidación y combinación, términos aplicables a diferentes situaciones.

Otros principios bastante conocidos no se incluyen en el reglamento, algunos de ellos son: Revelación Suficiente. Importancia Relativa, Realización y Asociación de Ingresos y Gastos.

2.1.4 Deben incluirse en un estatuto legal las normas técnicas o reglas particulares referentes a cada una de las partidas de los informes financieros?.

En primer lugar, las normas técnicas pueden perder vigencia con nuevas disposiciones adoptadas por la profesión, cosa que no ocurre con las normas contables básicas, por lo menos en buena parte de ellas.

Consideramos que las normas técnicas no deben establecerse por parte del gobierno. Su misión es más bien la de homologarlas, a medida que la profesión organizada en sus diversos estamentos, académicos y gremiales las expida. De no ser así, poco se dejaría al criterio pro-

fesional y la función de la Universidad carecería de sentido pues sólo se tendría que repetir y después aplicar los contenidos del estatuto legal. La opción investigativa y crítica estaría alejada del estudiante, futuro contador público.

En otro sentido, se corre un alto riesgo de incurrir en graves imprecisiones cuando se llega al grado de detalle de las reglas particulares. En efecto, aunque no es nuestro propósito principal destacaremos sólo unas pocas partidas, con las cuales estamos en desacuerdo, en cuanto a la formulación de la norma técnica.

2.1.4.1 No parece razonable el tratamiento propuesto para los activos fijos recibidos en cambio: "El valor de las propiedades, planta y equipo recibidas en cambio o permuta de bienes, se determina mediante avalúo, practicado por personas expertas calificadas. Tratamiento similar se debe dar a los bienes recibidos en donación o daciones de pago".

En nuestro concepto existe una grave violación a los principios básicos del costo y de realización, cabe preguntarse en este caso sobre el tratamiento de la diferencia monetaria entre activos entregados y recibidos.

2.1.4.2 Acerca de los avalúos de activos fijos el documento riñe con las disposiciones de la Comisión Nacional de Valores cuando dice: "Las propiedades, planta y equipo se deben avaluar por lo menos cada tres años por personas independientes, especializadas e idóneas . . .".

Este organismo mediante la Circular 007 de junio 28 de 1983, hizo obligatorio este avalúo anualmente, por lo menos para las sociedades inscritas en Bolsas de Valores. Por lo demás, se produce un notario retroceso con este tópico.

- 2.1.4.3 Si de acuerdo con 5.25.3, "los activos en desuso se deben valuar al valor neto de realización", qué debe hacerse con la diferencia monetaria cuando éste es mayor que el costo? En nuestro concepto están en juego nuevamente algunas normas contables básicas.
- 2.1.4.4 Los términos "castigar una inversión" y "retirar de libros el costo y la valorización", utilizados en 5.29 y en otros numerales posteriores, son antitécnicos e imprecisos y por lo tanto llevan a la confusión.
- 2.1.4.5 En el documento se expresa: "Las inversiones permanentes en sociedades filiales y subsidiarias se deben separar de las demás inversiones y registrar por métodos de reconocido valor técnico. Las rentas o castigos, se deben retirar de los libros por el monto que se tenga contabilizado de conformidad con el método adoptado para su registro". Anotamos que previamente no se han enunciado los métodos de reconocido valor técnico y no todos ellos permiten la afectación de "las rentas y castigos".
- 2.1.4.6 Conceptuamos que en 5.31, cuando se formula la norma aplicable a la "fusión o combinación de negocios", se está incurriendo en una grave traslación de prácticas de otros países, sin tener en cuenta la legislación comercial colombiana sobre ese tema. Señala el documento: "En la fusión o combinación de negocios se deben observar normas técnicas específicas y aplicar el método adecuado en las circunstancias, ya sea el de combinación de intereses o el de compra. La fusión o combinación se puede hacer mediante la adquisición de acciones o cuotas de capital o, por compra de activos netos".

Preguntamos en qué consisten los métodos de "combinación de intereses" o "de compra" y si ellos son aplicables a la figura jurídica de fu-

sión? (Artículos 172 al 180 del Código de Comercio Colombiano). A nuestro modo de entender, se está incurriendo en una grave confusión entre fusión y adquisición de empresas, fenómenos de por sí bien diferentes.

2.1.4.7 En cuanto a los costos y gastos incurridos en las etapas de organización, exploración, construcción, instalación y puesta en marcha y en los costos de investigación y desarrollo se asume una forma particular de amortizar los cargos diferidos, cuando se establece la revelación de la "amortización acumulada", desconociendo el hecho de que en general en nuestro medio los activos diferidos se amortizan por el método de reducción directa. El carácter heterogéneo de estas partidas, lo mismo que la inexistencia de derechos contra terceros y de un valor de mercadeo invalidan el tratamiento propuesto.

2.1.4.8 No consideramos de reconocido valor técnico para amortizar intangibles los métodos de saldos decrecientes y suma de los dígitos. Es preciso establecer su validez técnica antes de su inclusión en el estatuto, consultando una vez más, la realidad del entorno socioeconómico.

Suspendemos nuestras críticas, a pesar de que existen otras, apoyados en el criterio inicial de que no se deben promulgar normas técnicas (de por sí difíciles de reglamentar) sino por el contrario incluir en el proyecto las normas contables básicas que orienten los pronunciamientos profesionales.

Sobre este tópico citamos al doctor Juan Camilo Restrepo Salazar, Expresidente de la Comisión Nacional de Valores en su ponencia "La Información en el Mercado de Valores y los Principios Contables de Aceptación General" presentada en el Foro Sobre Principios de Contabilidad, organizado en Medellín por el

programa de Contaduría Pública de la Universidad de Antioquia y su Asociación de Egresados ACUDA, el 14 de noviembre de 1985:

"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".
(El subrayado es nuestro).

2.2. Nuestra Propuesta.

Por todo lo anteriormente expuesto consideramos que para el caso colombiano ha de practicarse un procedimiento lógico deductivo que conduzca a una participación real de los sectores oficiales, profesionales y universitarios de la contaduría. En el siguiente esquema presentamos la que, a nuestro juicio, debe ser la estructura básica de la contabilidad para Colombia, enfocando el proyecto de reglamentación del Código de Comercio, en cuanto sea pertinente.



Como observamos se parte de los rasgos generales del entorno, se establecen las bases del sistema contable, se formulan las normas básicas de general aceptación y a partir de éstas se establecen los procedimientos o reglas particulares de actuación. En esta última fase el profesional contable fija su criterio ante soluciones alternativas válidas.

En nuestro concepto la reglamentación legal sólo debe referirse al paso (C) del esquema, ya que (A) y (B) no necesitan ser incluidos y constituyen más bien una exposición de motivos. En lo que respecta a (D) debe ser la profesión contable organizada la que se encargue de su evaluación, clarificación y emisión posterior.

Finalmente, consideramos que las normas contables básicas, con la agrupación de los conceptos fundamentales reconocidos en Colombia, deben estar orientadas a:

- 2.2.1 Identificar y delimitar las entidades económicas. Se deben incluir en este numeral los siguientes: Entidad (ente contable), Realización, Período Contable.
- 2.2.2 Valuar las operaciones. Incluye costo histórico, (valuación al costo), negocio en marcha, (continuidad del ente contable), substancia económica, (realidad económica) conservadurismo, (prudencia), unidad monetaria, Asociación de Ingresos y Gastos.
- 2.2.3 Presentar la información financiera. Considera revelación suficiente, importancia relativa (materialidad), consistencia (uniformidad) y causación.

CONCLUSIONES:

1. La definición de normas de contabilidad es una necesidad impostergable en el país, no sólo por el hecho de que la legislación mercantil y tributaria aluden a normas de contabilidad que no han sido establecidas, sino porque se requiere de una actuación común de los implicados con la información financiera.
2. Para el caso colombiano, es absolutamente indispensable una normalización pública.

3. Deben privilegiarse los procedimientos deductivos para llegar al establecimiento de normas de contabilidad.
4. Deben mejorarse las definiciones dadas a las normas básicas e incluirse otras de aceptación y uso en el medio.
5. La reglamentación del Código de Comercio debe orientarse a las normas básicas y no a aspectos tales como los objetivos de los estados financieros y las técnicas contables. Con todo, las definiciones de estas últimas en el proyecto carecen de rigor.
6. Es conveniente la creación de un comité nacional permanente, en el cual tengan representación la profesión en pleno, el sector empresarial y el gobierno, cuyo propósito fundamental sea la unificación, investigación y promulgación de las normas contables básicas para Colombia.
7. La Universidad debe jugar un rol importante en la búsqueda de definiciones que afectan el quehacer de las profesiones, como sucede en este caso con la contaduría pública. En este sentido, el programa de Contaduría de la Universidad de Antioquia siempre estará dispuesto a prestar su concurso en estas iniciativas.

BIBLIOGRAFIA:

- TUA PEREDA, Jorge. Principios y Normas de Contabilidad. Madrid, Instituto de Planificación Contable. Ministerio de Economía y Hacienda, 1983.
- BIONDI, Mario. Tratado de Contabilidad Intermedia y Superior. Córdoba, Argentina. Ediciones Marchi, 1984.
- MILLER, Martín A. Guía de PCGA. San Diego, Estados Unidos. Harcourt Brace Jovanovich, Publishers, 1984.
- DE GREIFF, Lázaro. Proyecto de la Estructura Conceptual de la Contabilidad Financiera por la F.A.S.B. Revista Contaduría Universidad de Antioquia No. 2, Medellín, 1983. P. 9 a 29.
- TUA PEREDA, Jorge. Los Principios Contables: De la Regulación Profesional, al Ambito Internacional. Revista Española de Financiación y Contabilidad No. 46, Vol. XIV. Madrid, España, 1985. P. 25 a 56.
- CANIBANO CALVO, Leandro. Las Declaraciones de Principios Contables de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. Revista Española de Financiación y Contabilidad No. 46, Vol. XIV. Madrid, España, 1985. P. 57 a 76.

GASIBANO, Leandro; TUA, Jorge y LOPEZ, José Luis. *Naturaleza y Filosofía de los Principios Contables*. Revista Española de Financiación y Contabilidad No. 47, Vol. XIV. Madrid, España, 1985. P. 293 a 355.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos. *Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados*. México, IMCP, 1985.