

# Evolución de la normativa contable en Colombia

**Ernesto María Sierra González\***

## Resumen

Observando el contexto en el cual ha evolucionado la normativa contable en Colombia, desde las Ordenanzas de Bilbao hasta lo que hoy se denomina Período de Normalización Contable, el artículo parte de la consideración de que la contabilidad no debe ser vista como una variable aislada de la sociedad, sino por el contrario que se desarrolla en un mundo cambiante que involucra aspectos sociales, culturales, económicos y políticos.

Teniendo en cuenta que es la sociedad en donde se originan los intercambios que al evolucionar se convierten en relaciones de producción, distribución y consumo respecto de un conjunto de bienes y servicios. Recursos que constituyen el propósito controlador de la disciplina contable, la cual se ocupa de las tareas propias de representación, medición y valoración para satisfacer las diferentes necesidades de información que se van demandando. Aparecen un número de interesados en dicha información y el Estado comienza a intervenir regulando y orientando el trasegar de las prácticas contables.

Debido a la influencia del sistema continental europeo y por las características de desarrollo de la economía colombiana, la fuente fundamental para desarrollar el trabajo es la normativa relacionada con la contabilidad que se ha producido a través de la historia en Colombia, mostrando períodos diferentes a los de la historia económica.

De este modo, se propone cuatro períodos caracterizados por circunstancias históricas particulares, circunstancias que propician transformaciones en la concepción de la norma, así:

- Período Hispánico: Desde la colonia hasta 1853 (primer código de comercio)
- Período Patrimonialista: Desde 1853 hasta 1918 (Establecimiento del Impuesto de Renta)
- Período Fiscalista: Desde 1918 hasta 1986 (Primera norma autónoma en materia contable)
- Período de Normalización Contable: Desde 1986 hasta nuestros días

Se justifica emprender la construcción de una propuesta histórica de la contabilidad colombiana a partir de sus antiguas expresiones normativas, en tanto, hasta el momento no han sido estudiados, sistemáticamente, los antecedentes, situación presente y perspectivas de la norma contable, elementos sin los cuales resulta desafortunado pretender una proyección futura. Adicionalmente, se puede establecer cómo cada una de las etapas y momentos por los que ha discurrido la estructura económica, incide en la práctica contable así como sus aportes más importantes.

## Introducción

La preocupación por lograr una autonomía de la disciplina contable y su ubicación en las ciencias sociales obliga al estudioso a conocer el pasado analizando sus diferentes manifestaciones. Conociendo el norte de la investigación, las características del sistema contable colombiano deben entenderse desde

su evolución, pues al identificarlas se ubica su situación coyuntural y estructural, a partir de la cual es posible construir un devenir exitoso. El presente trabajo tiene como propósito estudiar los antecedentes, situación presente y perspectivas de la normalización contable<sup>1</sup> en sus etapas históricas de regulación y

1. Se precisa que la teoría de la normalización contable no se aplica en la época colonial y republicana por ser un concepto que aparece en la literatura contable a mediados de la década de los años ochenta, por lo cual el análisis hecho en el período de normalización inicia en el año de 1985.

\* Profesor, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de Colombia.

planificación percibida en el contexto económico colombiano; para ello se establece un conjunto de supuestos teóricos que permitan orientar el análisis. Como se puede advertir, el estudio supone una relación entre el desarrollo de la economía nacional y el papel que cumple la contabilidad en su expresión regulativa dentro del sistema económico.

Los condicionantes que se manifiestan en la construcción de la evolución de la norma contable en Colombia son, entre otros: la vinculación a un determinado nivel de desarrollo, el grado de dependencia asociado y la influencia de la fiscalidad que denota el papel de la intervención del Estado en la regulación de la actividad económica a través de la normativa contable. Así, para el caso colombiano, la contabilidad no se debe ver como una variable aislada de la sociedad sino que emerge en un contexto cambiante que involucra aspectos económicos, sociales, políticos y culturales.

Si se tiene en cuenta lo anterior, en primer término se debe rescatar la esencia económica de la contabilidad, ya que al concebirla como disciplina su evolución histórica responde al trasegar económico y a la vez permite ser visualizada a lo largo del tiempo.

No se puede hablar de evolución de la contabilidad en abstracto, es pertinente considerar en este estudio una periodización adecuada para acometer esta tarea de una manera más diáfana y consistente. Por ello se ubican las etapas por las que ha discurrido la regulación contable en nuestro país, y se señalan los hitos más importantes en una cronología que caracteriza momentos de ruptura diferentes de los de otras disciplinas conexas como la economía, el derecho o la misma historia.

En este sentido, la evolución de la regulación contable que se va a mostrar difiere de la periodización de la historia económica colombiana aun siendo conocimientos relacionados. Para entregar un contexto de las características actuales de la planificación y regulación contable en Colombia se propone un esquema de periodización desde la época colonial hasta los días actuales, como sigue:

- Período hispánico: desde la Colonia hasta 1853 (Primer Código del Comercio)
- Período patrimonialista: desde 1853 hasta 1918 (establecimiento del Impuesto de Renta)
- Período fiscalista: desde 1918 hasta 1986 (Primera Norma Autónoma de la Contabilidad)

- Período de normalización contable: desde 1986 hasta nuestros días.

La misma observación de la historia, desde las primeras regulaciones contables, pone de manifiesto la manera como se ha llegado a la situación actual de la disciplina. En palabras de Hendriksen: "En todas las disciplinas, las teorías y conceptos se desarrollan en continuidad histórica; un pensamiento conduce a otro. Donde estamos hoy, depende de una buena parte de donde estábamos ayer"<sup>2</sup>.

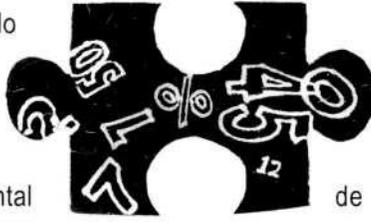
El seguimiento de las diferentes propuestas regulativas a través de normas y decretos por instituciones de carácter público sustentan la incidencia fiscal en cabeza del Estado interventor, frente a la actividad económico-mercantil que se extiende a la práctica de la contabilidad. Así, retomamos a Tua Pereda, quien con gran clarividencia sobre la epistemología contable indica: " ... Los postulados y principios sobre los que descansa la contabilidad, necesariamente derivan del entorno económico y político y de las formas de pensamiento y hábitos de los diferentes segmentos de la comunidad de negocios..."<sup>3</sup>.

Emprender la construcción de la evolución de la contabilidad colombiana a partir de sus antiguas expresiones normativas, no es otra cosa que autococer lo esencial de la disciplina en su pasado, para entender su situación presente, su evolución o estancamiento, elementos sin los cuales resulta infortunado pretender una proyección futura. Siguiendo este rastro metodológico, se podría establecer cómo cada una de las etapas y momentos por los que ha discurrido la estructura económica incide en la práctica contable y cuáles son sus aportes más importantes.

De este modo: "Cada uno de los momentos históricos por los que ha atravesado el desarrollo de la economía y la contabilidad en nuestro país, aporta algo importante. En efecto, cada uno pone un eslabón en la cadena que llega hasta nuestros días. Y cada uno, en un momento de su trayectoria, con sus insuficiencias, da paso a una formulación más completa..."<sup>4</sup>.

2. E. Hendriksen, *Teoría de la contabilidad*, México, Ed. Uteha, 1981. Citado por P. Tua en *Revista Técnica contable*, No. 557, España, 1995, p. 324.
3. J.Tua Pereda, *Lecturas de teoría e investigación contable*, Bogotá, Ed. Cijuf, 1995, p. 183.
4. *Ibid.*, p. 324.

La fuente principal para el desarrollo de este trabajo es la normativa más relevante relacionada con la contabilidad que se ha producido a través de la historia en Colombia, esto debido a la fuerte influencia del sistema continental europeo y por las características de desarrollo de la economía colombiana.



En consecuencia, se hace el análisis desde las ordenanzas de Bilbao hasta lo que hoy se denomina normalización contable. Es preciso señalar que el trabajo está pensado empíricamente. La visión panorámica cobra fuerza frente al detalle, a la demostración de metodologías y a fenómenos particulares. En este sentido el trabajo se estructura en cuatro apartados, siguiendo los periodos antes señalados, cada uno de ellos con circunstancias históricas singulares que desembocan en acontecimientos que propician transformación en la norma contable. Las leyes, decretos, resoluciones en sus aspectos formales y sustanciales informan sobre tradiciones, relaciones sociales y mercantiles. A continuación se describirán las principales características que rodean la aparición de las primeras normas en la Colonia.

### Período hispánico: las primeras regulaciones contables en la Colonia

Este período estudia la regulación<sup>5</sup> hispánica que abarca desde el descubrimiento de América y las primeras normas adoptadas en tierras colonizadas (Pragmáticas de Cigales y Ordenanzas de Bilbao), hasta la expedición del primer Código de Comercio a mediados del siglo XIX.

Algunos autores señalan al siglo XVI como el inicio de la formación del mundo moderno, del Estado y de los actuales métodos científicos. La modernidad es un proceso histórico muy complejo y de un largo tiempo de transición que comprende profundas conmociones económicas, sociales y políticas. La evolución de las ideas es parte importante en este proceso; está marcada por la transformación de la representación del mundo, el cambio de la naturaleza

del conocimiento científico y la modificación de la relación con el tiempo y la acción<sup>6</sup>. Otros cambios representativos son catalogar la riqueza y el poder como condición de posibilidad de la autonomía, los cuales terminarían por adquirir el método científico, el capital

y la democracia representativa. En otras palabras, según Le Goff: "La modernidad creó la ciudad, la nación, la universidad, el molino y la máquina, la hora y el reloj, el libro, el tenedor, la ropa, la persona, la conciencia y finalmente la revolución. Es el momento del gran impulso creador..."<sup>7</sup>.

Una peculiaridad del estilo económico europeo gestado en esta época es la interiorización del trabajo que desarrolló una gran energía y disciplina en el trabajador, tanto más cuanto logra romper las actitudes ascético-contemplativas que imponía la Iglesia universal. En un comienzo, sólo los pueblos europeos encontraron en la acentuación religiosa y en la fe, la energía para el trabajo. Desde esta concepción Calvino identifica en el éxito el signo por medio del cual es posible reconocer a quienes han sido predestinados por Dios desde la eternidad para la salvación, destacando la prosperidad económica como una de las más legítimas aspiraciones humanas. La ética calvinista no concibe la riqueza material por fuera del trabajo, desterrando la práctica de la usura del horizonte de la salvación<sup>8</sup>.

Ahora bien, ya en el siglo XIV en el norte de Italia habían surgido grandes fábricas de textiles que se asemejaban a las empresas capitalistas. En este tipo de organizaciones se crea por primera vez un moderno tipo de cálculo: la aritmética comercial<sup>9</sup>, invención

5. Para efectos del presente trabajo, la categoría "regulación", característica de la teoría contable moderna, se entenderá como el conjunto de normas, leyes, circulares, decretos, etc., en sentido genérico, expedidos por entes con autoridad para hacerlo.

6. Gilbert Hotois, *Historia de la filosofía del renacimiento a la posmodernidad*, Madrid, Ediciones Cátedra, S.A., 1999, p. 47.

7. J. Le Goff, *Tiempo, trabajo y cultura en el occidente medieval*, Madrid, Taurus, 1983, p. 10.

8. J. Serna Arango, *Heidegger y la crisis de la modernidad*, Colección de escritores pereiranos, 1a. edición, Vol. 9, 1992, p. 4.

9. Según el profesor Tua Pereda, las primeras manifestaciones de la disciplina contable se adscribieron con mayor proximidad a la matemática, en especial a la aritmética comercial (ambas disciplinas servían al comerciante en su actividad aún primitiva, obligado a calcular frecuentemente sobre sus negocios utilizando las cuatro operaciones y procediendo al registro adecuado y ordenado de sus resultados). La separación entre cálculo comercial y contabilidad es muy difusa, al considerarse ambos como disciplinas instrumentales al servicio de una todavía tosca actividad mercantil, que sin duda no necesitaba de herramientas más complejas.

italiana del siglo XV. En este sentido, en lo referente al orden, el racionalismo de la escolástica es superior a las teorías de la Reforma, y no puede ser mera coincidencia que un monje de formación escolástica, Fray Lucca Paciolo, recopilara las leyes de la contabilidad de partida doble<sup>10</sup>.

La nueva previsión de bases sobre el cálculo es un medio para controlar la empresa en su progreso. La concepción matemática de los fenómenos naturales es un medio para lograr el dominio sobre la naturaleza. La creación de un derecho mercantil formal y la eliminación de restricción al libre intercambio comercial tienen su sentido central en la idea de que tal orden brinda al progreso imprevisible la mejor posibilidad de integrarse a lo existente. El progreso en cuanto tal no caracteriza lo moderno. También la Edad Media ha conocido un desarrollo económico progresivo, lo decisivo es la admisión de esta idea, en el espíritu económico y su inclusión en el orden económico mismo. Aquí, la Edad Media no pudo nunca rebasar los límites que le imponía la rigidez de las instituciones en el Estado estamental<sup>11</sup>.

A pesar de que las fuerzas de la historia impulsaban en otra dirección (la de la reforma protestante) y de su expansión por tierras americanas, España y Portugal siguen perteneciendo a una forma medieval de cultura y economía. La persistencia de España en el fundamento de la antigua cultura determinó su estilo colonial y su destino económico futuro. El sistema feudal español, adaptado a nuevas condiciones, se trasladó a las tierras recién colonizadas debido a la inexistencia de colonos de clases sociales liberadas de la institucionalidad como existieron en Holanda o en Inglaterra. De esta manera el desarrollo quedó sujeto a la metrópoli, y se excluyó todo desarrollo por fuera de las instituciones, principalmente de la Iglesia universal.

Las funciones propias de los estamentos superiores de la Colonia, como la burocracia superior, los altos cargos militares y el alto clero, proporcionaban el control político, administrativo, social y económico, situación que era sostenida por el amparo en la tradición y el derecho. Es así como es propio del régimen la recopilación de leyes de acuerdo con los intereses de cada estamento. Los intentos de codificación son numerosos durante esta época. En Francia se sucede una serie de publicaciones de usos y costumbres, se

multiplican las grandes ordenanzas con respecto a los siglos anteriores. Castilla, que ya contaba con el Ordenamiento de Montalvo desde 1484, verá aumentada su codificación en la etapa de Felipe II, el cual mandó imprimir en 1567 la "nueva recopilación", con cerca de 4.000 leyes. En 1680 aparece una vasta obra llamada la *Recopilación de las Leyes de los Reinos de Indias*. En Inglaterra no es posible señalar ningún intento codificador, ya que todo el país vivía bajo el régimen de un derecho común (*common law*), que dio origen a las tendencias continental y anglosajona del derecho<sup>12</sup>.

En un principio actuaron en América las leyes e instituciones de España, pero bien pronto comenzaron a surgir muchas más impuestas por la necesidad. La mencionada *Recopilación de Leyes de los Reinos de Indias* es otro legajo de normatividad que contenía todas las leyes ordenadas por asuntos en nueve libros. Formaban una amplia y completa Constitución Política y Jurídica que se ocupaba también de asuntos mercantiles.

En 1805 se expidió la *Novísima Recopilación*<sup>13</sup> que produjo algunas regulaciones de carácter mercantil. Constaba de doce libros, de los cuales el noveno y el décimo se referían al comercio, la moneda, los tribunales de comercio, los cambios y bancos, comerciantes, corredores, ferias y mercados, comercio marítimo, pesas y medidas y otros temas.

Cada estamento tiene su reglamento jurídico, que para los comerciantes del siglo XVI y XVII, en España y por ende con su influencia en América correspondió a las primeras reglamentaciones contables, entre las cuales sobresalen las "Pragmáticas de Cigales" que, de manera sintética, establecen llevar los libros de caja y manual, en lengua castellana y por partida doble, para los bancos, cambios públicos y mercaderes. La norma también dispone quién debe guardar los libros; es decir, su custodia, el valor probatorio de éstos y las sanciones a las que serían sometidos los comerciantes que no cumplieren lo previsto en las Ordenanzas<sup>14</sup>.

10. Alfred Müller-Armack, *Genealogía de los estilos económicos*, México, Ediciones Fondo de Cultura Económica, p. 94.

11. *Ibid.*, p. 112.

12. J. Tussel, *Introducción a la historia del mundo contemporáneo*, Madrid, UNED, 1986, p.

13. En la que se reforma la recopilación publicada por el Señor Doñ Felipe II, en el año de 167, reimpressa últimamente en el de 1775 y se incorporan las pragmáticas, cédulas, decretos, órdenes y resoluciones reales, y otras providencias no recopiladas y expedidas hasta el de 1804. Mandada a formar por el Señor Don Carlos IV. Tomado de *La Novísima Recopilación de las Leyes de España*, impresa en Madrid en 1805.

14. Tomado de *Novísima Recopilación de las Leyes de España*, impresa en Madrid en 1805, Ley XII, Folio, p. 249.



libro de cargazones y del copiador de cartas. Para los comerciantes al por menor también dicta normas sobre la manera como se deben llevar los libros de contabilidad. En las ordenanzas también se presume que el comerciante que lleve sus libros correctamente tiene la razón en caso de existir litigio, al igual que de falsedad el que arranque hojas de sus libros. Señala también castigo para los comerciantes fraudulentos. De igual manera, las ordenanzas fijan un plazo máximo de tres años para realizar balances, y la firma del comerciante da constancia de éstos; por último también señala cómo se debe proceder en caso de quiebra<sup>16</sup>.

Es indudable que tal reglamentación puede ser considerada como la precursora de los códigos de comercio; por sus aportes al derecho mercantil y su amplia difusión constituyen las primeras leyes que para América se refieren a los libros de contabilidad de los mercaderes y a la forma en que deben llevarse, además de afirmar su valor probatorio en contiendas entre comerciantes.

De otra parte, como lo señala Tovar Pinzón H.<sup>17</sup>:

"El desarrollo económico de Colombia después de 1810 osciló entre dos modelos: el que luchaba por reconstruir los fundamentos coloniales de la economía nacional y el que aspiraba a una ruptura con múltiples trabas que se oponían al desarrollo moderno. El segundo, que habría de triunfar hacia 1850, oponía al proteccionismo el libre cambio, a la intervención del Estado en el ordenamiento de la economía, la defensa de la empresa privada y a los esfuerzos de industrialización y protección de los productos nacionales, la teoría de que la agricultura y la minería para la exportación, deberían ser los ejes del desarrollo nacional.

En efecto, la concepción colonialista feudal heredada de España, en asuntos de tipo económico y social, logra imponerse luego de grandes tensiones con el modelo liberal en los años posteriores a 1828. Sólo es en la mitad del siglo, con el advenimiento de radicalismo liberal, cuando se comienza a reorientar la economía sobre fundamentos liberales.

El establecimiento de la República no significó cambios fundamentales de tipo socioeconómico, y como reflejo de esto el derecho hispano continuó rigiendo por mandato constitucional, en casi todas las actividades del naciente estado. Para nuestro caso en materia mercantil, se ratificó la vigencia de las Ordenanzas

del Consulado de Bilbao cuya vida se extendería hasta 1853, pues con el triunfo de las ideas liberales de mitad del siglo XIX se trató de dar una nueva dirección a la economía y de adaptar la legislación mercantil a las nuevas circunstancias históricas, con la expedición del primer código de comercio colombiano como se observará en el próximo apartado

## Período patrimonialista

El período patrimonialista se inicia con la expedición del primer Código de Comercio en 1853 y concluye en 1918 con la implantación del impuesto de renta. Su denominación radica en la importancia que se da a la medición del patrimonio del comerciante y marca una primera etapa en la evolución del derecho contable colombiano. La aparición del primer Código de Comercio determina una ruptura con el pasado colonial.

La segunda mitad del siglo XIX representa para la historia económica colombiana el despertar de un letargo decimonónico, y la puesta en marcha, lenta y paulatina, de un proyecto de modernidad; tal proyecto pretende afectar, ante todo, el contexto de lo económico mas no las dinámicas sociales y políticas hasta ahora dominantes. Por ende, se puede indicar que los diferentes actores dirigentes involucrados asumen un nuevo pensamiento en donde se declara la victoria rampante y provisional del liberalismo económico clásico. Con la llegada de los radicales al poder se pretende transformar el Estado colonial que se había prolongado hasta mediados del siglo XIX; este cambio significaba expresar los intereses de una incipiente burguesía en el plano económico de la vida nacional.

La Constitución de 1853, al amparo de principios liberales, se expide con el propósito fundamental de mermar los poderes del ejecutivo central. Desde este marco se expide la Ley del 1o. de junio de 1853 mediante la cual el Congreso de la República promulga el primer Código de Comercio de Colombia<sup>18</sup>. Este Código es casi copia textual del Código de Comercio español de 1829, del cual se suprimió el libro V sobre jurisdicción comercial y procedimientos. El nuevo Código en el libro I, título II, Secciones II y III se refiere a la contabilidad mercantil y a la correspondencia de quienes profesan el comercio. En su último artículo, el 1110, deroga las Ordenanzas de Bilbao de 1737.

16. Ordenanzas de la Universidad, Casa de Contratación y Consulado de la ciudad de San Sebastián de Bilbao, Capítulo VII, No. 1, reimpresso por Manuel María Guerrero, Cartagena-Colombia, 1828, p. 33.

17. José Antonio Ocampo, *Historia económica de Colombia*, Bogotá, Tercer Mundo Editores, 1994, p. 87.

18. Código de Comercio, 1o. de junio de 1853. *Leyes y Decretos expedidos por el Congreso Constitucional de la Nueva Granada del año 1853*, Bogotá, Imprenta de Neogranadino, 1853.

Refiriéndose a la finalidad de las normas del derecho mercantil con anterioridad a la promulgación del Código, el profesor Uría R. menciona que "...era el derecho creado por los propios comerciantes, para regular las diferencias surgidas entre ellos en razón del trato o comercio que profesionalmente realizaban. Sin embargo, esta dualidad se rompería a principios del siglo XIX en el que se iniciaba la codificación mercantil bajo los principios de la Revolución Francesa que proclamó la libertad del ejercicio y terminó con el monopolio de los gremios y corporaciones. A la ideología revolucionaria que preconizaba la igualdad ante la ley, le repugnaba el mantenimiento de un derecho de clase (derecho de los comerciantes)..."<sup>19</sup>. Es marcada la influencia de estos principios en el liberalismo radical colombiano de mediados del siglo XIX, que pregonaban el libre cambio y, en consecuencia, se aprueba una legislación que se adapta a la libertad de comercio.

El primer Código del Comercio colombiano en lo relativo a la contabilidad y los libros que debe llevar el comerciante obliga a llevar "cuenta y razón" de sus operaciones al menos en tres libros: el diario; el libro mayor o de cuentas corrientes y el libro de inventarios. Partiendo de este inventario cada año, el comerciante formará el balance general, el cual queda consignado en el mismo libro. No se agota en esta enumeración la obligación del comerciante, ya que de acuerdo con la importancia y la naturaleza de sus negocios deberá completar sus registros con todos los libros auxiliares que estime conducentes para el mejor orden y claridad de sus operaciones (Art. 38).

En comparación, el sistema francés indica los libros que debe llevar el comerciante; el inglés no señala ninguno, mientras que el suizo y el alemán son mixtos. En nuestro caso, se trata de ampliar el espectro de los registros descritos en las Ordenanzas de Bilbao, intentando un equilibrio sin llegar a la solución suiza, alemana o inglesa. Se indican los libros esenciales, pero allí no se agota la obligación de llevar contabilidad; en tanto, el comerciante deberá agregar los libros que considere necesarios para proveerse de una información clara, completa y veraz. De todas maneras, será el juez quien determine si la contabilidad es suficiente.

El sistema de contabilidad adoptado por el primer Código de Comercio es el de partida doble, en tanto, "...las cuentas se abrirán por debe y Ha de Haber... (Art. 23)". También se insinúa el sistema de causación (Art. 22) ya que se ordena registrar todos los asientos día por día (en el libro diario) y el resultado que produzca su cargo o descargo debe manifestar quién es el deudor y el acreedor. El nuevo Código establece la forma y el modo de llevar los libros de contabilidad. También señala sanciones mercantiles y pecuniarias para quienes infrinjan lo contemplado en la norma. Así mismo, los libros de contabilidad llevados conforme a la Ley serán admitidos como medio de prueba en juicios de actos mercantiles (Art. 43).

Es así como la legislación mercantil en Colombia continúa atada a la española, que a su vez recibe fuerte influencia de los códigos napoleónicos, códigos reconocidos en el mundo occidental como la nueva regulación que, basada en los principios de libertad, igualdad y fraternidad, debía regir las relaciones entre los hombres.

A partir de la promulgación de la Constitución Política de 1858, Colombia se constituye como una nación federalista. La Constitución de 1863 reafirma el carácter federalista de la nación y otorga facultades a los Estados soberanos para dictar su propia legislación comercial; así aparecen los Códigos de Comercio de los Estados de Panamá, el Cauca Grande y Cundinamarca.

Contrario al ideario de la anterior Constitución, la de 1886 adopta en Colombia un Estado unitario y centralista. Sobre la base de esta nueva organización política y administrativa, se acoge en 1887 el Código de Comercio del Estado de Panamá como único que regirá en toda la nación.

En términos generales, en lo relativo a la contabilidad que deben llevar los comerciantes, el nuevo Código de Comercio conserva las mismas directrices del anterior presentando algunos avances que en forma resumida se enumeran:

1. Se otorga mayor amplitud y claridad con los procedimientos de prueba de los libros de contabilidad en caso de litigios mercantiles.
2. El libro diario conserva el mismo rigor para sentar en detalle las operaciones mercantiles, pero agrega que no sólo las de tráfico sino también todas aquellas que puedan influir de algún modo en el patrimonio del comerciante. Igualmente, simplifica las operaciones de registro en este libro.

19. Citado por M. Bernal Llorens, "En torno a la regulación contable en el Código del Comercio de 1829", *Revista Española de financiación y contabilidad*, No. 97, AECA, 1998, p. 889.

3. Se determina un procedimiento de registro para el libro mayor.
4. Se crea la figura del libro de inventarios y balances, que sustituyó al libro de inventarios del código anterior.
5. Para los comerciantes al por menor se cambia su tratamiento, obligándolos a llevar un libro de cuentas corrientes y otro de inventarios y balances.

El Código del Comercio, en lo relativo a los libros y papeles del comerciante retoma casi al pie de la letra el Código de Comercio español de 1885, persistiendo en la tendencia del sistema francés que indica los libros que deben llevarse. Para el caso colombiano, así como el español, tal como lo señala Tua Pereda, éste “adolecía de tres defectos fundamentales y posiblemente imperdonables: el olvido de la importancia de los estados financieros en orden a la satisfacción de intereses de terceros, la correlativa ausencia de principios contables y la inoperancia de unas normas concebidas para registro manuales, en un momento que la técnica ofrecía otras soluciones más operativas”<sup>20</sup>.

La contabilidad continúa ligada a la concepción patrimonialista en el sentido en que sólo al dueño o accionista de la empresa le interesa la información contable. Este Código de Comercio, como los anteriores, parten de la consideración del secreto de la contabilidad para observar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los empresarios.

Es cierto que se observa el intento de ajustar la institucionalidad a una forma liberal de pensamiento en cuanto a la modernización de la regulación, no sólo mercantil, sino en otros múltiples aspectos, pero en este intento no se tienen en cuenta las condiciones concretas del país ni se llega a ningún tipo de consenso con otras fuerzas representativas en lo económico, político y social, y para los legisladores el hecho de copiar las legislaciones de otros países era tal vez una excusa para no emprender ningún tipo de reforma que

verdaderamente propiciara un avance en las relaciones de producción así como en las fuerzas productivas del país.

Como se ha podido observar, la evolución de la normativa contable en Colombia durante el siglo XIX se halla sujeta a los vaivenes políticos del país: se produjeron cuatro Códigos de Comercio durante 34 años y diez reformas a la Hacienda Pública en cincuenta años, lo que denota una gran inestabilidad política durante este período de la historia nacional.

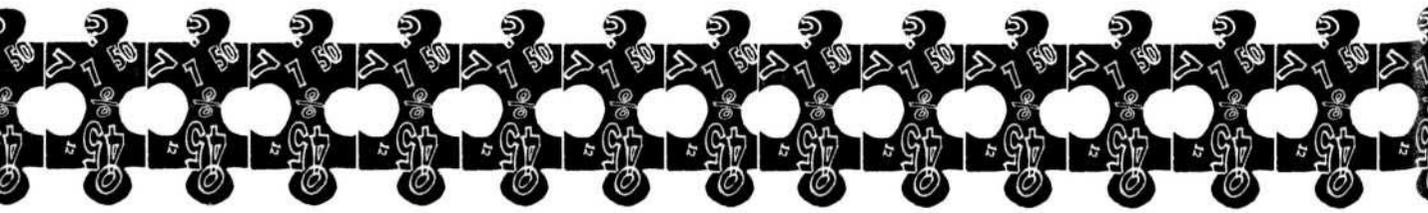
Con la aparición del impuesto de renta en el año de 1918, siguiente hito regulativo que da lugar a la caracterización del período fiscalista, la presencia estatal se hace manifiesta en todos los planos de la economía colombiana. La regulación de normas contables se realiza a través de la normativa fiscal con el fin de obtener la medición de las rentas y el patrimonio de los contribuyentes, para el cabal cumplimiento de sus obligaciones tributarias, base fundamental para el modelo de desarrollo adoptado en aquella época. Dicho período se analizará en el próximo apartado presentando la evolución por la que ha discurrido la norma fiscal y su vínculo con el desarrollo de la contabilidad.

## Período fiscalista de la contabilidad en Colombia

Este período aborda el estudio de la evolución contable en Colombia a través de la fiscalidad, la cual emite el ordenamiento contable para el control de las rentas y el patrimonio de los contribuyentes, con el objeto de dar cumplimiento a las obligaciones tributarias de éstos. “El período fiscalista” comprende desde la aparición del impuesto de renta en 1918 hasta el nacimiento de las primeras normas contables colombianas con autonomía propia en 1986.

A diferencia del siglo anterior, la contabilidad en Colombia durante las primeras décadas del siglo XX se encuentra ante un contexto económico cambiante, dinámico y que crea nuevas exigencias de aplicación. Un aspecto de importancia observado en este período consiste en la consolidación del intervencionismo del Estado en los diferentes asuntos de la sociedad nacional, en particular, en lo que hace referencia a los temas económicos. Este nuevo papel de Estado exige un fortalecimiento de la tributación directa, por medio

20. J. Tua Pereda, *Técnica contable*, “La evolución del derecho contable en España”: La contabilidad en España en la segunda mitad del siglo XX, volumen extraordinario editado con motivo de cumplirse el XI aniversario de la revista, Madrid, 1989, p. 29.



de la cual se consigue una mayor eficiencia administrativa en el recaudo de los impuestos por un mayor control a través de la fiscalización de la contabilidad de los contribuyentes; es así como el desarrollo de las normas tributarias ordenan los primeros principios y reglas contables en Colombia. Aquí se encuentra una relación directa entre el modelo económico aplicado en el momento y el desarrollo de la contabilidad.

Terminada la Primera Guerra Mundial, y con la formación de un mercado interior originado por la bonanza de las exportaciones cafeteras de comienzo de siglo, Colombia cuenta con las condiciones necesarias para la implantación de un impuesto directo de renta. En 1918, a través de la Ley 56, se establece, por primera vez en Colombia, el impuesto directo de renta, agotando así el sistema fiscal que imperó desde la segunda mitad del siglo XIX. Si bien es cierto que esta ley se diseñó en lo fundamental como solución a los desequilibrios fiscales de la época, ocasionado por la sensible reducción del comercio internacional ante la Primera Guerra Mundial, también lo es que esta ley amplía enormemente el espectro de la información contable de los contribuyentes hacia el Estado.

En este mismo período también se observa cómo los años veinte fueron prósperos para Colombia, a causa del abundante crédito externo y la indemnización que el gobierno estadounidense otorgó a Colombia por la anexión del Canal de Panamá. El gobierno norteamericano presiona al gobierno colombiano para que solicite una misión de expertos en materia fiscal, administrativa y bancaria a cuya cabeza estuvo el profesor estadounidense Edwin Walter Kemmerer<sup>21</sup>. El objetivo fundamental de la misión era garantizar el equilibrio financiero para la recuperación del crédito otorgado a Colombia. La misión Kemmerer presentó al gobierno nacional diez proyectos de ley, algunos de los cuales se relacionan con el desarrollo contable y responden al nuevo dinamismo económico producto de la inversión extranjera en Colombia. De estos proyectos el Congreso aprobó ocho, de los cuales (relacionados con la contabilidad) se encuentra la Ley 45 de 1923 sobre establecimientos bancarios y la Ley 42 del mismo año sobre la organización de la

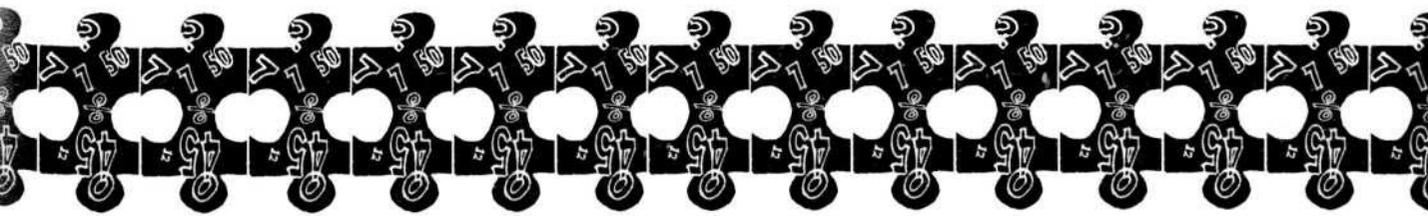
contabilidad nacional y la creación de los departamentos de contabilidad y contraloría.

Estas leyes asumen la contabilidad como un instrumento fundamental en el desarrollo institucional tanto del sector público como privado. De esta manera, la Ley 45 propone una reforma completa y a fondo del sistema bancario, y en su artículo 47 manifiesta que el superintendente dictará las reglas generales que deben seguir los bancos en su contabilidad.

En pleno ciclo depresivo a nivel mundial y con una crisis económica generalizada, a partir de 1931 el gobierno asume una política de reactivación a través de una notable ampliación del crédito del Banco de la República hacia el gobierno, unido también a una reactivación del crédito privado en los diferentes sectores, agrícola, industrial y de servicios. Esta política favorece el crecimiento de las sociedades anónimas y conexas y en este mismo año, por medio de la Ley 58, se crea la Superintendencia de Sociedades como un mecanismo de control al nivel de sus actividades y, en general, de su desarrollo. Ante las circunstancias anteriormente citadas, y como clara influencia de la Reforma Constitucional de 1936, en 1937 entra en vigor la mencionada Ley, la cual en su artículo 13 señala que toda sociedad anónima conformará sus métodos de contabilidad, sus libros y sus balances, a lo dispuesto en las leyes sobre la materia. En el artículo 14 manifiesta la obligatoriedad de presentar por lo menos una vez al año el balance general de sus negocios. En su articulado se faculta, de igual manera, al superintendente para practicar por sí o por medio de alguno de sus delegados, visita a las sociedades anónimas que funcionen en el país, para establecer si la sociedad cumple con su objeto social, si lleva la contabilidad conforme a la ley, o si ha perdido 50% del capital suscrito. El artículo 46 de la mencionada ley autoriza a la Superintendencia de Sociedades para establecer la institución de los contadores juramentados y le asigna sus funciones.

Hacia 1935 comienza a manifestarse una serie de cambios estructurales en la economía colombiana. Estos cambios se expresan en la adopción de un nuevo modelo de desarrollo, caracterizado básicamente por un desarrollo hacia adentro en lugar de hacia fuera, exige un nuevo concepto en la tributación, y fortalece los impuestos directos especialmente el de renta que, aunque establecido en 1918,

21. A. Tirado Mejía, *Introducción a la historia de la economía de Colombia*, Bogotá, Editorial La Carreta, 5a. edición, 1976, p. 206.



sólo vino a consolidarse con la reforma tributaria de 1935, la cual buscaba fortificar la industria nacional y obligaba a los comerciantes a llevar libros de contabilidad conforme a la ley. Es con la reforma constitucional de 1936 que se cristaliza la intervención del Estado al permitir la inspección de documentos privados con fines tributarios. Para 1946 se afianza el modelo económico con la creación de las sobretasas con destinación específica<sup>22</sup>, y el Estado se torna garante del desarrollo de la industria, la agricultura, la minería y todos los servicios sociales requeridos en el fortalecimiento del mercado interior.

Durante la década de los cincuenta se producen reformas tributarias a partir de un modelo rígidamente proteccionista; estas reformas condujeron a que Colombia adoptara el impuesto sobre la renta más progresivo y productivo en América Latina, a pesar de una fuerte oposición de los grupos de más altos ingresos y de los gremios económicos más representativos<sup>23</sup>. Es el Decreto 2521 de 1950 sobre sociedades anónimas el que incorpora importantes aspectos para la práctica contable de la época<sup>24</sup>.

Así, la función de la contabilidad se torna de fundamental relevancia para la protección de los intereses del Estado. La intervención de este tercer agente obedece a la consolidación del modelo económico intervencionista, en el cual el Estado ofrece el apoyo necesario en materia de infraestructura, crédito subsidiado, redistribución del ingreso, entre otras funciones, garantizando así su participación en el desarrollo económico del país.

Desde esta misma concepción económica en la década de los sesenta se promulga el Decreto 1651 de 1961<sup>25</sup> en donde se confiere plena probatoria a los papeles y libros de contabilidad en las controversias con el Estado. Con los particulares estas atribuciones ya las había concedido el Código del Comercio.

El Decreto 377 de 1965 que reglamenta el Decreto-Ley 3288 de 1963 mantiene su carácter fiscalista y hace referencia al impuesto sobre las ventas; se permite a las personas obligadas al pago del impuesto llevar en su contabilidad cuentas o subcuentas especiales para cada uno de los grupos gravados y se exige la conservación, por parte de los vendedores, de los registros de contabilidad y las copias de las facturas.

La Ley 63 de 1967<sup>26</sup> dicta normas contra la evasión y el fraude a los impuestos sobre la renta, complementarios y sucesorales, lo mismo que introduce en forma definitiva el sistema de retención en la fuente para los asalariados y anticipos para los contribuyentes no sujetos a retención, transacciones éstas que deben estar registradas en la contabilidad para la aceptación, en un futuro, de posibles devoluciones por mayores pagos en los impuestos.

La función del Estado de otorgar mecanismos que aseguren la labor de recaudo y posterior distribución de los ingresos no cesa. Para 1974 se promulga una nueva reforma tributaria dando un vuelco a la tendencia liberal: se elimina un gran número de deducciones y exenciones y se elevan las tasas impositivas. Con el Decreto Legislativo 2053 del 30 de septiembre de 1974, por el cual se reorganiza el impuesto sobre la renta y complementarios, se proporciona el marco conceptual más completo que hasta el momento ha podido darse, en tanto reglamenta casi la totalidad de los aspectos relacionados con la técnica contable.

El Decreto 2053 brinda un nuevo marco en la reglamentación de la técnica contable para las empresas colombianas, y los principios de contabilidad generalmente aceptados –tan en boga en esos momentos– se constituyen en el mayor aporte a la fiscalidad, norma que muestra por primera vez el aspecto sustantivo de la contabilidad, en tanto busca la correspondencia entre los valores registrados y el modo como se obtienen los resultados económicos de la empresa<sup>27</sup>.

22. E. Lora y J. C. Restrepo, *Hacienda pública*, Bogotá, Editorial Externado de Colombia, 1992, p. 91.

23. G. Perry y M. Cárdenas, *Diez años de reformas tributarias en Colombia*, Bogotá, Fedesarrollo, Universidad Nacional de Colombia, 1986.

24. Decreto 2521 de julio 27 de 1950, por el cual se reglamenta el capítulo 2 del título 770 del libro segundo del Código del Comercio, la ley 58 de 1931, el artículo 40 de la ley 66 de 1947 y las demás disposiciones legales sobre sociedades anónimas. *Diario Oficial*, julio 27 de 1950.

25. Decreto extraordinario 1651 de 1961, promulgado por el *Diario Oficial* 30583, de agosto 10 de 1961.

26. Ley 63 de 1967 promulgada en el *Diario Oficial* 32397, de diciembre 28 de 1967.

27. El deber público de la contabilidad está conformado por aspectos formales y sustantivos: los primeros se refieren al registro en libros de contabilidad; los segundos, tratan de la forma en como deben ser llevados los registros contables. Véase: J. Tua Pereda, "Como decíamos ayer... Algunas reflexiones en torno al derecho contable, diez años después", en *Revista Técnica Contable*, La contabilidad en el siglo XXI, Madrid, 1998, volumen extraordinario.

Otra legislación fiscal producida en esta época genera los decretos siguientes: el Decreto 1649 de 1976, el cual reglamenta parcialmente el decreto anterior, con relación a los bienes depreciables; el Decreto Legislativo 3803 de 1982 sobre el valor probatorio de la contabilidad y sanciones por diferencia en los registros contables; el Decreto Reglamentario 2579 de 1983 sobre movimientos contables de utilidades con la casa matriz u oficinas principales del exterior, y el Decreto Extraordinario 3410 de 1983 sobre efectos de la firma del contador público o revisor fiscal.

Es importante resaltar que desde 1986 hasta los actuales momentos se siguen emitiendo normas tributarias de carácter contable, pero que con la aparición de la primera norma autónoma en el ámbito contable (Decreto 2160 de 1986), se comienzan a manifestar ciertas ambivalencias e incompatibilidades entre la norma fiscal y la norma contable, lo que ha dado origen a dos corrientes fundamentales que aún permanecen y que dividen la opinión de los profesionales de la contabilidad: la primera, que el sistema contable tiene que adecuarse a las condiciones impuestas por la legislación tributaria, y la segunda, que establece la separación entre la base contable y tributaria y asume que existen objetivos claramente diferenciados.

La evidencia indica que la existencia de estas ambivalencias e incompatibilidades no es otra cosa que la validación plena de que se debe llegar a un acuerdo en lo fundamental, lo cual ubicaría una tercera tendencia y es la de que la norma contable debe complementar la norma fiscal o viceversa no permitiendo ninguna ambigüedad para que la información sea en mayor grado objetiva y veraz.

En conclusión, a diferencia del modelo patrimonialista según el cual la regulación contable se limita a la actuación de dos agentes —el propietario y los acreedores— con el objetivo de medir su patrimonio, en el modelo fiscalista interviene un tercer agente, el Estado. Éste, en defensa de sus intereses, busca garantizar la recaudación efectiva de los impuestos para lo cual expide normas fiscales: primero, con ayuda de la legislación mercantil, señala la forma de llevar la contabilidad y los libros que a ésta atañen y segundo, aprehende los principios de contabilidad generalmente aceptados, que contienen el aspecto sustantivo de la contabilidad de modo que se llegue a expresar de forma transparente la realidad de los hechos económicos.

La intervención de este tercer agente obedece a la consolidación del modelo económico intervencionista, en el cual el Estado ofrece el apoyo necesario en materia de infraestructura, crédito subsidiado, redistribución de ingresos, entre otros, garantizando así su participación en el desarrollo económico del país. Es en este contexto en el que la contabilidad se consolida, a través de la norma fiscal, en sus aspectos tanto formales como en su contenido sustantivo.

La autonomía lograda en la conformación de las primeras normativas de carácter eminentemente contable no se podrán percibir sino a partir de la mitad de la década de los ochenta, con el Decreto 2160 de 1986, como se analizará en el próximo apartado.

## **La globalización de la economía y la normalización contable en Colombia**

Se ha venido analizando la evolución de la regulación contable en Colombia en los períodos hispánico, patrimonialista y fiscalista de los que se han observado sus principales características a la luz de la norma contable. Con la expedición del Decreto 2160 de 1986 se da comienzo a la etapa de normalización contable en Colombia. Se puede afirmar que este decreto marca el inicio de la autonomía de la contabilidad frente a la fiscalidad y a su ordenamiento contable, y es punto de partida de la evolución de los procesos de normalización y planificación contable en nuestro país.

Para el estudio de este período es necesario observar de cerca las características de la globalización de la economía en tanto se viene consolidando en el actual entorno colombiano.

La globalización es un proceso que comienza a aflorar en los años sesenta en el seno de la OCDE dentro de los países más ricos, haciendo que las economías nacionales se orienten hacia el ámbito internacional, para la generación de riqueza. En los años ochenta el impulso es hacia la desaparición de las fronteras económicas a través de las empresas multinacionales; la moneda nacional pierde su categoría de soberanía local y se convierte en el principal activo financiero internacional. Una década más tarde, se acelera la unificación del espacio económico mundial, sustentada por la volatilidad de los movimientos de capitales y la formidable revolución informática, que facilita el acceso y la transmisión de la información; así poco importa el movimiento físico del dinero. La evolución de este tipo de economía dependerá cada vez

más de los mercados internacionales y menos de las políticas económicas de los gobiernos<sup>28</sup>.

Es una nueva economía informacional y global, como lo manifiesta M. Castells: "Informacional porque la productividad y competitividad de las unidades o agentes de esta economía depende de su capacidad para generar, procesar y aplicar con eficacia información basada en el conocimiento. Global porque la producción, el consumo y la circulación están organizados a escala global, bien de forma directa, bien mediante una red de vínculos entre los agentes económicos"<sup>29</sup>.

La globalización se manifiesta entonces en la aceleración de los ritmos de apertura económica y de los intercambios de mercancías y servicios; la liberalización del mercado de capitales que ha integrado las plazas financieras y las bolsas de valores de todo el mundo; y la revolución de las comunicaciones y de la informática que ha conectado el tiempo real con el espacio<sup>30</sup>.

Siguiendo al profesor G. Giraldo, el concepto de globalización debe ir acompañado de una referencia expresa a la hegemonía del capital financiero en el control de las empresas, el acondicionamiento de la política económica y la pérdida del control sobre los agregados macroeconómicos por cuanto el debilitamiento en el control de las autoridades nacionales ha hecho más vulnerable las economías a las arremetidas especulativas del mercado de capitales internacional. La hegemonía del capital financiero ha sido la característica de los países latinoamericanos desde comienzos de la década de los ochenta<sup>31</sup>.



En el sentido económico, como lo manifiesta la profesora A. Martínez, el significado de la globalización implica que "los bancos tienen sus activos y pasivos cada vez más comprometidos en operaciones internacionales, que los ahorradores netos de un país están cada vez más relacionados con los deudores netos de otro país y que los problemas de solvencia de los bancos extranjeros pueden tener cada vez más un mayor impacto en los mercados domésticos"<sup>32</sup>.

Es así como la esfera financiera tiene el potencial de convertirse en un subsistema autónomo, separado de la base real, con una enorme capacidad de autoexpansión. La burbuja financiera se expande meramente como operaciones de cartera; incluso la compraventa

de empresas se realiza para obtener beneficios de la transacción, no de la actuación de las empresas. Una parte muy importante del capital dinero no se transforma en capital productivo, sino que se utiliza para comprar instrumentos que proporcionan interés o beneficios tomando este capital vida propia<sup>33</sup>. En la actualidad, la circulación de capital es casi totalmente libre en la economía mundial, y las propuestas para facilitar la circulación de capitales se limitan a proveer a los usuarios de una información financiera transparente; a la publicidad de los sistemas de contabilidad de empresas y de mercados financieros, y a la apli-

cabilidad de las leyes de quiebra de las empresas. Es decir, entre mayor sea la desregulación de los mercados y el libre flujo de capitales, mayor debe ser el sistema de información que proteja de riesgos a los inversores, y la Ley de quiebra tiene como objetivo recuperar el dinero de los propietarios en caso de crisis<sup>34</sup>.

28. J. Estefanía, *La nueva economía: la globalización*, Madrid, Ed. Debate, 1997, p. 9.

29. M. Castells, *La era de la información*, Madrid, Alianza editorial, 1999, tomo I, p. 93.

30. J. Estefanía, *La nueva economía: la globalización*, Madrid, Ed. Debate, 1996, p. 14.

31. C. Giraldo, P. Salama y otros, *Crisis fiscal y financiera en América Latina*, Bogotá, Tercer Mundo Editores-ESAP, 1a. ed, 1998, pp. 1-57.

32. A. Martínez, "La inversión extranjera directa y otras formas de financiamiento externo", Universidad Nacional de Colombia, Facultad de Ciencias Económicas, 1996, p. 90.

33. M. Etxezarreta, "Globalización e intervención pública. Universidad de Barcelona", *Propuestas desde la izquierda*, Madrid, FIM, 1997, p. 171.

34. M. Castells, *Entrevista Revista Ajo Blanco*, No. 122, Madrid, octubre de 1999, p. 38.

La globalización va paralela a la regionalización del sistema mundial. Éste es un efecto espontáneo del capital que conforma espacios geoeconómicos delimitados por el mercado, así como el resultado de acuerdos interestatales. La regionalización determina una instancia intermedia y un espacio de convergencia de actores, que según sus intereses, se constituyen en una mediación hacia la globalización o una resistencia frente a tendencias globalizadoras<sup>35</sup>. La regionalización en América Latina se ha dado de manera espontánea dado que no obedece a una política de desarrollo económico a largo plazo; esto se manifiesta en los variados y múltiples intentos de acuerdos económicos regionales que han producido pocos resultados.

Los acuerdos regionales de libre comercio en el continente americano –como Nafta, Mercosur, G3, Pacto Andino, Mercado Común Centroamericano, G4, Caricom– en la práctica han impulsado el proceso de homogeneización contable, haciendo mayor énfasis en asimilar las normas internacionales de contabilidad propuestas por el International Accounting Standard Committee, IASC.

## La globalización en Colombia

Actualmente, naciones en vías de desarrollo como es el caso de las latinoamericanas, atraviesan por una etapa de globalización, la cual involucra una reestructuración del modelo de desarrollo hasta ahora seguido, que implica el paso del modelo sustitutivo de importaciones a uno de libertad de mercados.

Para el logro de este propósito se hace necesaria la flexibilización de los mercados de bienes y servicios, el laboral y el de capitales. El proceso se lleva a cabo en Colombia a partir de 1986, pero es en 1990, mediante los decretos 503 y 526, en donde se rebajan drásticamente casi todas las categorías arancelarias y se comienza a eliminar cualquier tipo de protección a la producción nacional; para 1995 se completa el proceso de liberación de los mercados colombianos.

En Colombia la implantación de la flexibilización laboral se produce con las reformas al Código Sustantivo del Trabajo mediante la Ley 50 de 1990 y al Sistema de seguridad social con la expedición de la Ley 100 de 1993.

35. J. Valdés Paz, *Globalización y regionalización en América Latina y el Caribe*, Papeles de la FIM, Madrid, 1997, p. 63.

En lo referente a la flexibilización del mercado de capitales, las reformas se orientan a modificar el sector financiero aboliendo, en lo posible, todo tipo de regulación; el régimen de inversión extranjera también se transforma, con la apertura a los flujos de capital internacional; el mercado de divisas se traslada al sistema financiero eliminando el monopolio de divisas que tenía el Banco de la República. Las tres reformas están estrechamente relacionadas, y todas tienen que ver con la función que realiza el sector financiero en la economía. Se supone que de esta forma aumenta la competitividad del sector financiero, lo que permite una asignación más eficiente de los recursos, y se abre la posibilidad de atraer los recursos provenientes del ahorro externo para el apoyo de la inversión productiva. Para hacer realidad esta orientación se expide la Ley 45 de 1990, modificada por la Ley 35 de 1993.

Estas medidas de ajuste para adaptar la economía colombiana al modelo de globalización mundial, hasta el momento no han producido los efectos esperados de crecimiento económico a largo plazo, el cual se consigue con desarrollo de actividades altamente competitivas en el mercado mundial.

## Aspectos generales conceptuales sobre la normalización contable

En este contexto es prioritaria una aproximación al conocimiento de la teoría de la normalización contable por la importancia que ha adquirido este fenómeno, el cual aparece como consecuencia del incremento de las relaciones entre empresas y la creciente información demandada por los usuarios, tanto en el nivel nacional como supranacional.

Con la normalización se pretende la uniformidad entre los sistemas contables y buscar un consenso entre la profesión sobre normas más o menos refrendadas por el uso posterior. Siguiendo a Tua Pereda y Gonzalo Angulo<sup>36</sup>, la normalización se define como la actividad reglada y organizada que, mediante la elaboración y emisión de normas contables, tiende a la consecución de comportamientos homogéneos en la confección de la información financiera, suministrando al

36. J. Tua y G. Angulo, "Introducción a la contabilidad internacional", Instituto de Planificación Contable, Madrid, 1988. Monografía No. 14, p. 68. También Tua y Larriba, *Contabilidad de Entidades de Depósito*, Madrid, Instituto Superior de Técnicas y Prácticas Bancarias, 1993.

mismo tiempo a sus usuarios un marco de referencia de los criterios a partir de los que ha sido elaborada, y a los expertos que han de auditarla un catálogo de las más recomendables prácticas en cada situación posible.

Por otra parte, Lainez Gadea<sup>37</sup> argumenta que la normalización trata de imponer la uniformidad en los métodos y prácticas contables entre países. Su método consiste en el debate y posterior pronunciamiento de una corporación por una de las alternativas que para cada caso ofrece la contabilidad; también admite revisiones posteriores del emisor de la norma y supone para quienes lo adopten como normativa una ruptura con los criterios aceptados comúnmente.

La normalización es el todo; la regulación, una parte. La primera busca armonizar el campo de actuación mientras la segunda se reduce a la emisión de normas y reglas para la práctica de la contabilidad financiera. Lo general contiene lo específico, que no es único ni exclusivo.

Los términos unificación, uniformación, y estandarización presentan mayores inconvenientes, en tanto que los dos primeros representan "hacer un todo de varias cosas" mientras el último resulta inaplicable para empresas de diversa contextura. Según Brunet<sup>38</sup>, el concepto más adecuado es el de normalización definido como: "El ensamblaje de reglas más o menos complejas, aplicadas –bien voluntariamente o en virtud de disposiciones legales o contractuales– para conjuntar empresas relacionadas por una misma actividad o administración, sobre bases uniformes, de su contabilidad, del cálculo de sus precios de venta o la presentación de sus resultados financieros o técnicos, en orden de permitir la comparación o facilitar el estudio de su control, en beneficio de la empresa, la profesión o de la nación".

La normalización en contabilidad se hace no sólo mediante de un plan específico sino también mediante la formulación de principios y normas de actuación<sup>39</sup>

profesional en el ámbito público o privado<sup>40</sup>, con el objeto de unificar los criterios de recolección y registro de la información relevante que garantice la oportunidad en las decisiones y no únicamente pensando facilitar el cálculo de los costos y las decisiones derivadas<sup>41</sup>; además, para satisfacer las necesidades de terceros con legítimos intereses en la organización.

Rivero Torre<sup>42</sup> plantea, refiriéndose al carácter multiuso de la contabilidad respecto de los agentes interesados en su información que, siendo más complejo el modelo contable, por ende emerge la necesidad de unas normas para que dicha información se ajuste a los requerimientos informativos de la comunidad.

La normalización aparece condicionando el modelo contable y su planificación. En el primer caso, se alude al conjunto de normas y principios a los que debe ajustarse el modelo contable para conseguir una homogeneidad que permita las comparaciones tanto en el tiempo como en el espacio; la planificación contable se refiere a la forma como se debe elaborar un plan de cuentas que además detalle y defina una síntesis que permita alcanzar unos objetivos que desde el punto de vista económico se propone el proceso normalizador.

Otros autores prefieren hablar de una teoría de la normalización contable como un proceso de tres etapas: planificación, regulación y armonización internacional, no excluyentes, precisando el contenido y actividades principales que abarca cada proceso. Etapas secuenciales y determinantes en la emisión de normas homogéneas para la generación de información contable y la adopción de decisiones de cara al desarrollo organizacional, económico y social de las naciones,

40. La experiencia a nivel público, privado o profesional académico de la regulación contable puede ampliarse siguiendo a L. González, "Una aproximación sociológica a la contabilidad", en Vicente M. J., 1978, "Armonización contable internacional", *Revista Alta Dirección*, 1994 p. 161; J. A. Lainez Gadea, *Comparabilidad internacional de la información financiera. Análisis de la posición de la normativa española*, Madrid, España, Instituto de contabilidad y auditoría de cuentas, 1993, y M. Bromwich, *Financial Reporting Information and Capital Markets*, Londres, Pitman, 1992.

41. La normalización es un instrumento básico para la adopción de decisiones en toda la actividad económica, la cual requiere información homogénea, veraz, objetiva, relevante y además de comprensible, comparable.

42. R. Torre, "Contabilidad y normalización", en *La contabilidad en España en la segunda mitad del Siglo XX*, volumen editado en el XI Aniversario de la *Revista Técnica Contable* en Madrid, 1989, p. 267.

37. J. A. Lainez Gadea, *Comparabilidad internacional de la información financiera. Análisis y posición de la normativa española*, Madrid, Instituto de contabilidad y auditoría de cuentas, 1993, p. 88.

38. Brunet, *op cit.*, p. 9.

39. J. Sánchez Fernández de Valderrama, *Normalización y planificación contable*, Madrid, España, Instituto de contabilidad y auditoría de cuentas, Ministerio de Economía y Hacienda, 1989, p. 23.

constituyendo el producto de análisis que conectan de manera interdependiente los procesos y consecuentes relaciones entre ellos<sup>43</sup>.

Siguiendo a Sánchez Fernández de Valderrama, "la teoría de la normalización contable abarca el examen de las diferentes escuelas de pensamiento: la anglosajona, la latina, la norteamericana, la continental, cuyo objeto sería armonizar internacionalmente el campo de la contabilidad y de la actuación contable" distinguiendo dos variantes fundamentales de estas tendencias: una, centrada en una concepción totalizante e integradora del proceso contable, definido por la administración pública y de carácter obligatorio, a través de un texto fundamental que contiene los principios y normas contables básicos, tendencia desarrollada en los países inscritos dentro del modelo continental europeo. La segunda, aplicada en los países del área anglosajona, supone una secuencia continua de elaboración de principios y normas adoptados siguiendo el prestigio de las instituciones que los elaboran<sup>44</sup>.

En el primer caso, el proceso normalizador abarca todos los sectores del sistema económico o el conjunto de unidades económicas de un segmento o grupo de países como la Unión Europea. Por su parte, los esfuerzos anglosajón y norteamericano se aplican a nivel microeconómico a través de la regulación de aplicaciones financieras de la contabilidad, cuya característica principal radica en el hecho de ser una regulación de carácter colegiado y parcial de aspectos excesivamente puntuales o formales de la representación contable, obviando el espacio teórico conceptual y el objeto de estudio del saber contable<sup>45</sup>.

Desde otra perspectiva, siguiendo la concepción de los diferentes sistemas contables que se desprenden del proceso normalizador, Müller<sup>46</sup> distingue los siguientes: sistemas de carácter macroeconómico<sup>47</sup>, de carácter pragmático<sup>48</sup>, de carácter microeconómico<sup>49</sup> y normalizados a través de planes generales de contabilidad<sup>50</sup>.

Es así como la normalización contable constituye un instrumento apropiado para facilitar la fluidez y transparencia de la información financiera, con el propósito de facilitar el funcionamiento del actual sistema económico y, a nivel empresarial, la consecución de los objetivos de la empresa en un mundo altamente competitivo.

### *La normalización contable en Colombia*

Los procesos de internacionalización de la economía y de globalización del sistema de mercado viene incidiendo en la normativa contable latinoamericana y colombiana, a partir del último tercio del siglo XX. Existe en Colombia una fuerte influencia de las normas internacionales sobre las locales, influencia que se comienza a percibir con la aparición de las primeras facultades de Contaduría Pública en el país, en la década de los cincuenta, debido a la difusión de literatura contable proveniente de las doctrinas norteamericanas.

La primera norma autónoma de contabilidad que se promulga bajo este criterio es el Decreto 2160 de 1986, el cual se constituye como fiel reflejo de la obra del profesor norteamericano Paul Grady, pues comparte su filosofía y, en lo fundamental, transcribe los presupuestos básicos que conforman las cualidades de la información financiera y las normas de contabilidad que constituyen el marco conceptual de la contabilidad en los que se hace evidente y se percibe con

43. En este trabajo se adoptará esta concepción por considerarla de mayor alcance teórico.

44. Desde el punto de vista de las instituciones reguladoras, y atendiendo el criterio de búsqueda de un camino lógico para la construcción de reglas contables, la evolución de cualquier modelo contable y su implantación en algún país o área geográfica resulta un trabajo precedente, a la vez que delimita una ideología asociada a la norma en la cual se detecta una heurística positiva y un núcleo de conocimientos aplicables acerca de la terminología y conceptos contables defendidos por el organismo en cuestión, análisis que puede elaborarse conjuntamente con el enfoque de los programas y subprogramas de investigación.

45. Con relación al objeto de estudio del saber contable se pueden distinguir tres tendencias. La concepción mono-objeto, es decir, un único objeto como la utilidad o el patrimonio. La concepción multi-objeto, que considera que la contabilidad tiene varios objetos de estudio y, por último, una consideración que

plantea que la contabilidad no tiene objeto. Se sugiere consultar la extensa bibliografía al respecto.

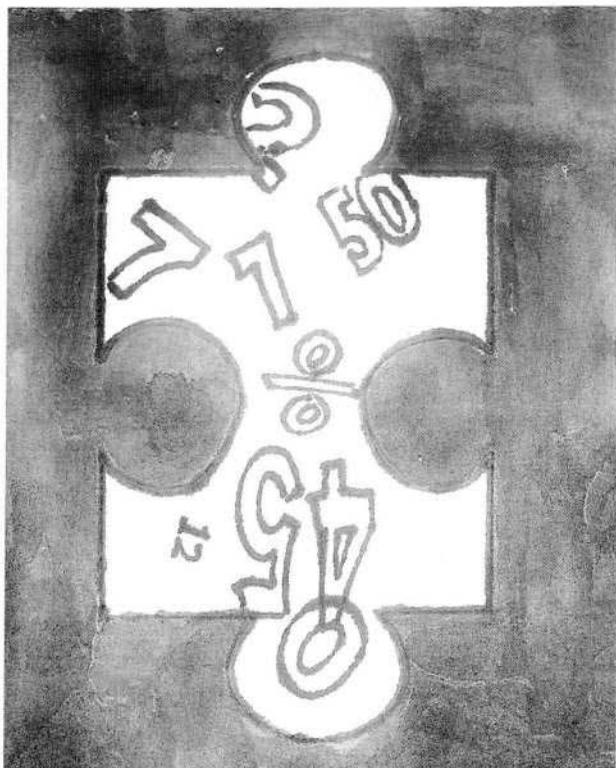
46. G. G. Müller, *International Accounting*, New York, McMillan, 1967.

47. Facilitan la política económica y objetivos de carácter nacional, en los cuales lo fiscal constituye la prioridad, como en Suecia y los países nórdicos.

48. Corresponden a intereses informativos de ciertos usuarios como en el caso de Gran Bretaña y Estados Unidos.

49. Estos sistemas informan a la empresa, privilegiando los objetivos de la gerencia sobre intereses de terceros, en el caso holandés.

50. El diseño de planes contables de carácter público es propio de Francia, España y Alemania.



mayor claridad la incidencia de la corriente anglosajona de la contabilidad en Colombia.

Es indudable que el decreto consultaba en muy escasa medida las necesidades socioeconómicas del país, y cuya principal crítica resulta del escaso nivel de aplicabilidad para este medio en particular, que posee connotadas características específicas en los planos social, económico y político.

Otra norma que resalta en importancia es el Decreto 2649 de 1994 (actualmente en vigencia) por medio del cual se reglamenta la contabilidad en general y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia. Dicho decreto constituye una aproximación a un estatuto contable, que a modo de texto fundamental contiene la totalidad de las normas expedidas en materia de contabilidad e información financiera en Colombia y debe ser entendido como un paso más en el proceso de su regulación contable. Si bien es cierto que representa un avance en la legislación contable, también lo es que no representa una legislación acabada, y en la medida en que se producen desarrollos en la actividad económica, se verán reflejados en la normativa contable colombiana.

El sistema contable colombiano expuesto en su normativa reúne características propias que lo diferencian de esquemas utilizados en otros países. Es el

reflejo de la influencia de los modelos continental europeo y anglosajón que, con algunas características propias para algunos, ha resultado "una mezcla incoherente de normas, sin estructura definida"<sup>51</sup>, criterio que no carece de fundamento, pero que al ser observada (la normativa) como una construcción en proceso, es susceptible de mejorar hasta alcanzar un diseño normativo apto a las condiciones propias por las que atraviesa Colombia en los actuales momentos.

Otras normas importantes expedidas en este período son la Ley 222 de 1995 por medio de la cual se reformó parcialmente el Código del Comercio y otorga al Gobierno Nacional facultades para expedir reglamentación sobre los principios de contabilidad generalmente aceptados. El Decreto 2337 de 1995, entra a llenar algunos vacíos y corrige algunas imprecisiones del Decreto 2649.

Aunque dichas prácticas y conceptos se inscriben dentro de las nuevas tendencias doctrinales de la investigación contable en el mundo, la regulación debe trascender el ámbito estrictamente contable para insertarse en el marco de la política social y económica. Esto significa que el avance debe ir más allá de las mismas fronteras nacionales, pues el modelo de desarrollo se ve afectado además por el proceso de globalización liderado por el capital financiero internacional, con marcada incidencia en la armonización internacional de la contabilidad.

Dicha armonización es necesario observarla en el contexto en el cual se desarrolla la economía colombiana, es decir, en el de América Latina, señalando a su vez que la descripción de la regulación experimentada por algunos países del área aun con sus características de preliminar e insuficiente, nos es útil como antecedente para comprender que:

- América Latina en los actuales momentos se configura como un mosaico regional de naciones, en tanto sus niveles de desarrollo son desiguales; sin embargo trata de encontrar su ubicación en el contexto internacional aceptando en general el intercambio con las experiencias normativas internacionales.
- La incidencia de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) es progresiva y han ejercido una fuerte influencia en la formación de la normativa contable en el contexto latinoamericano.

51. J. Cardona, "Estructura básica de la contabilidad para Colombia", Ponencia presentada al IV Congreso de Contaduría de la Universidad de Antioquia, publicada en la *Revista de Contaduría*, Universidad de Antioquia, No. 14, pp. 40-111.

- A pesar de la necesidad de armonizar el campo contable, y de las diferentes posiciones adoptadas, los intentos en esta vía son esencialmente académicos<sup>52</sup>.

Conclusiones lógicas, en tanto la construcción de un bloque regional económico no ha pasado de las buenas intenciones, y en mi concepto tardará más tiempo de lo esperado, sin dejar de mencionar que la conformación de un mercado interamericano sigue siendo un propósito futuro de la mayoría de los gobiernos de América Latina; demostración de ello es la Declaración de las Américas en 1994 y ratificada en 2001, en donde se expresa el compromiso de completar las negociaciones en aras de crear una zona de libre comercio antes del año 2005.

Es importante desde todo punto de vista acceder a los procesos de integración que se están llevando a cabo entre los países del Nafta y del Mercosur; es fundamental llegar a acuerdos sobre las normas contables que regirán en dichos contextos. Punto común en el análisis son las normas internacionales promulgadas por el International Accounting Standards Committee (IASC), las cuales, al menos entre los miembros del Mercosur, no encuentran resistencia<sup>53</sup>. Para el caso colombiano, el profesor J. Carvalo ha presentado los primeros estudios comparativos entre las NIC y la normativa nacional vigente<sup>54</sup>.

La labor del IASC genera aspectos positivos para el proceso de armonización contable internacional y colombiano en cuanto a la consecución de procesos regulativos, participativos, de flexibilidad normativa, la diversidad de oportunidades en los temas regulados, la dirección de la estructura y presentación de sus normas, buscando entre otros objetivos conseguir una claridad expositiva y la implantación de ágiles mecanismos de revisión y actualización. De hecho existe y ha existido gran influencia histórica de las normas internacionales de contabilidad en la normativa colombiana

y en especial en el Decreto 2649 de 1993. A pesar de que el sistema contable colombiano reúne características propias que lo diferencian de otros sistemas, es evidente la influencia de las normas emitidas por el IASC.

El enfoque excesivamente descriptivo, que le da un tinte pragmático a la disciplina contable, la poca atención a los problemas reales de los países en desarrollo y el predominio de la doctrina y práctica anglosajona así como la gran flexibilidad normativa que puede proporcionar diversas interpretaciones y diferentes modalidades de utilización de las normas internacionales en los diferentes países, pueden señalarse como algunas de sus limitantes.

### *La armonización contable en el contexto colombiano*

El nivel de internacionalización de la economía y la complejidad en el intercambio exige el máximo de uniformidad en el trato de la información para conseguir la mayor comprensión de la práctica contable en los distintos países<sup>55</sup>. Pero existe una gran dificultad para acceder a la uniformidad: nos referimos a la tendencia de los elementos históricos y culturales que condicionan la aceptación de las ideas normalizadoras en los diferentes países; la renuncia a ciertas tradiciones y pensamientos tienen fuerte resistencia, mientras los elementos científicos y técnicos continúan en estudio e investigación permanente a fin de que la contabilidad presente la información económica del mundo actual. Pero, puede afirmarse ya para el primer caso, en los actuales momentos, que el camino se encuentra allanado y la normalización contable a nivel internacional en un futuro no muy lejano será una realidad.

Así, la contabilidad como núcleo de la información financiera global debe reunir algunos requisitos esenciales como la comparabilidad, en la cual se han centrado los desarrollos investigativos más recientes. En esta medida la ausencia de dicho requisito ha venido señalando el avance o estancamiento del proceso de internacionalización o integración contable cuyos efectos negativos son fácilmente comprendidos. De ahí la preocupación de las organizaciones gubernamentales o profesionales por la regulación de la información financiera en el nivel internacional a través de normas y pronunciamientos cuya utilidad es fundamental en la

52. J. Gil Fabra, "Apuntes para comprender el derecho contable del Mercosur", IV Encuentro de investigación de la ciencia contable, FIDESC, 1995.

53. En las XIX Jornadas de ciencias económicas del Cono Sur, las profesoras M. Garcá y B. Silva presentan el trabajo *Comparación entre la normativa contable local entre los países del Mercosur y las normas internacionales*, agosto, 1988.

54. Se refiere al trabajo del profesor J. Carvalho, "Diferencias fundamentales entre las normas contables colombianas y las normas internacionales de contabilidad promulgadas por el IASC", *Revista de Contaduría Universidad de Antioquia*, No. 34, Departamento de Contaduría, Medellín, 1999, pp. 47-100.

55. Sánchez Fernández de V., *Planificación y normalización contable*, ICAV, 1989.

empresa, la profesión contable y la academia, donde también progresa de manera significativa.

Ahora bien, mientras para una parte de la doctrina la armonización propone un proceso de conciliación de diferentes puntos de vista respecto de las diferentes prácticas existentes (G. Lainez), para otras se trata de encontrar una posición de compromiso, que fácilmente permita la comparación internacional (S. A. Zeff)<sup>56</sup>.

Lo complejo del problema se deriva de las diferencias conceptuales, los usos, las prácticas contables, la tradición legislativa y la regulación existente en los distintos países, por una parte; por la otra, el carácter marcadamente general y a veces flexible de las normas de carácter internacional que dejan a libre interpretación del profesional la aplicación de las normas.

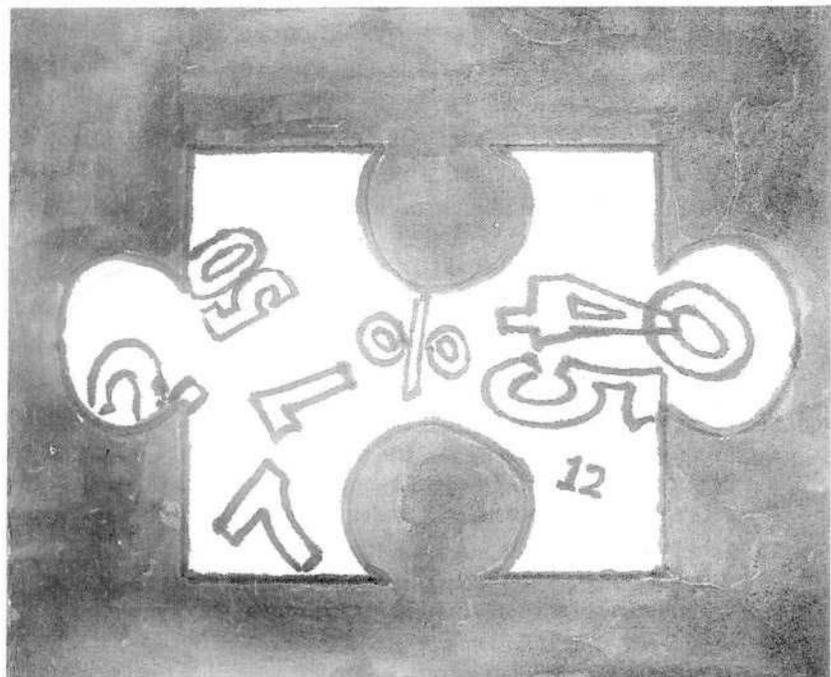
El esfuerzo armonizador para lograr sus beneficios debe adoptarse con precaución, y las diversas situaciones que pueden presentarse han de ser adecuadamente reflejadas. Ni una excesiva simplificación o incurrir en rigideces normativas conseguiría reducir los costos para los usuarios y el logro del objetivo propuesto. Por ello resulta prioritario centrarse en la fluidez, en la transparencia de la información y en la publicidad de los sistemas de información de las empresas y mercados financieros.

Se trata, entonces, de evitar a toda costa la vigencia de modelos contables diferentes que hace que se presente una doble contabilidad en los mercados bursátiles, algunas veces en situaciones paradójicas como en los casos de empresas que han presentado cuentas de resultado totalmente distintas, causando el natural desconcierto entre los inversores.

La Organización Internacional de Comisiones de Valores (IOSCO), y el International Accounting Standards Committee (IASC), han alcanzado un principio de acuerdo para unificar los criterios contables que se exigen a las empresas que cotizan en bolsa o que quieren empezar a cotizar. Se trata de evitar

la duplicidad en la información financiera que se produce en el momento, especialmente por las diferencias de criterios entre las empresas de la Unión Europea y las que utilizan las normas internacionales de contabilidad. El acuerdo conlleva la elaboración de un nuevo modelo de contabilidad que será aplicable en todo el mundo. La intención de esta medida es dotar de mayor agilidad posible a los mercados, evitar obstáculos extras a las empresas que quieran acudir a las bolsa. Este esquema, aprobado tras nueve años de intensas negociaciones, aun tratando de mantener el equilibrio entre las grandes normas europeas y las estadounidenses, está más próximo a estas últimas.

La etapa de planificación, como parte del proceso de armonización contable, ha evolucionado en Colombia desde la aparición del Decreto 2195 de 1992, con el cual el Gobierno Nacional define la primera versión de un Plan Único de Cuentas conforme a los principios contables de general aceptación. El mencionado plan obedece a una concepción flexible que se adecua a los requerimientos de cada actividad económica. Se integró inicialmente por un catálogo de cuentas, con la descripción dinámica y usos de las cuentas cuya identificación se basó en el sistema de codificación decimal. El plan se estructuró por niveles: clase, grupo, subgrupo, cuenta y subcuenta. Abarca desde los dígitos de uno a seis. Las cuentas del balance general se originaron para las clases siguientes: 1 para activos, 2 para pasivos, 3 para patrimonio; para el estado de resultados está compuesto por las clases 4 para



56. S. A. Zeff, "The International Harmonization of Accounting Standards", 4o. Congreso de la European Accounting Association, Barcelona, 1981.

ingresos, 5 para gastos, 6 para costo de ventas y la clase 7 y 8 detallan las cuentas de orden.

En 1993, con el Decreto 2650 se produce la primera modificación al Plan Único de Cuentas. Las modificaciones se apoyan en la versión anterior y corrigen la improvisación del primer intento en lo que respecta a aclarar cuentas en grupos confusos, cuentas no incluidas, codificaciones erróneas, etc. El Plan Único de Cuentas (PUC) quedó estructurado de la siguiente manera: clase 1: activo; clase 2: pasivo; clase 3: patrimonio; clase 4: ingresos; clase 5: gastos; clase 6: costo de ventas; clase 7: costo de producción o de operación; clase 8: cuentas de orden deudoras; clase 9: cuentas de orden acreedoras.

Los Decretos 2894 de 1994, 2116 de 1996 y 95 de 1997 involucran algunas cuentas que de acuerdo con el desarrollo de la actividad económica van surgiendo. Con estos decretos se rige actualmente la labor contable en Colombia.

Finalmente, se observa cómo la situación actual de la normalización, planificación y armonización contable es el resultado de un proceso por el cual Colombia ha transitado y que seguramente, al igual que otros países, en un corto lapso de tiempo estará adoptando y adaptando su legislación contable a los acuerdos a que lleguen las asociaciones profesionales de contabilidad de las cuales el país también forma parte.

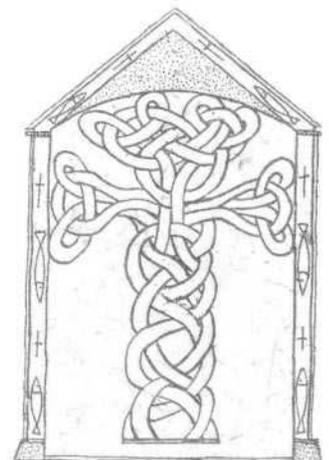
## Conclusiones

La evolución de la contabilidad en Colombia, como en cada país o entorno particularizado, obedece a causas de tipo social, económico, político y cultural. En esta

medida el conocimiento de la historia desde las primeras regulaciones contables pone de manifiesto la manera en que se ha llegado a la situación actual de la disciplina, como sucesión de avances, puntos críticos y retrocesos; no lineal pero con una dinámica permanente de las condiciones concretas de cada país en la emisión de su normativa contable. Este conocimiento ayuda a comprender el momento actual de desarrollo de la contabilidad en nuestro país, y con ello, a visualizar su futuro.

La manera de descubrir los cambios que ha tenido la norma es su observación a través de largos períodos históricos, en tanto en cada uno de ellos se hace manifiesta una concepción particular de mundo con sus circunstancias específicas. Es así como cada momento histórico por el que ha trasegado la contabilidad en Colombia realiza un aporte valioso en la cadena del conocimiento contable.

Es de advertir cómo en los actuales momentos se hace de vital importancia la ubicación conceptual sobre el significado del nuevo orden económico mundial que con el nombre de globalización se extiende por todo el orbe y en todas las actividades de tipo económico y social, haciendo que la contabilidad adquiera una nueva dimensión desde la teoría de la normalización a través de sus fases de regulación, planificación y armonización internacional. Tal teoría en los actuales momentos proporciona los elementos esenciales para diseñar un sistema de contabilidad en Colombia adaptado a sus condiciones históricas concretas, que resuelva los problemas de información financiera en un mundo altamente interrelacionado en la producción, el consumo y la circulación de los bienes. Éste es el reto.





27

21 6 4 2570 3

5 15 989 30

0 2017 5% 0