
La contabilidad internacional: una aproximación teórica al modelo NIC-NIIF

International accounting: a theoretical approach to the IAS-IFRS model

Recibido el 15 de Marzo de 2015, aceptado el 20 de Mayo de 2015

No. de clasificación JEL: G12; M10; M41

Gloria Milena Valero Zapata

Universidad Santo Tomás,
Bogotá,
Colombia
Facultad de Contaduría Pública.
gloriavalero@usantotomas.edu.co

Resumen

El propósito de este artículo es desarrollar acercamiento teórico sobre la Contabilidad Internacional y Mundial, como principales referentes teóricos del modelo NIC-NIIF; así como una revisión sobre las características de los diferentes sistemas de contabilidad y sus implicaciones en el proceso colombiano de adopción y adaptación a NIC-NIIF; incluyendo revisión sobre la evolución del *“Marco Conceptual para la Información Financiera”*.

Esta investigación documental, toma como punto de partida la visión que define a la armonización de estándares como un proceso que se centra en incrementar la comparabilidad entre las prácticas contables y la información financiera de los diferentes países en los cuales se aplica, a partir de los evidentes cambios que ocurren en la forma de hacer negocios en el mundo, que han provocado sinnúmero de retos y presiones sobre la información contable, en gran medida porque la contabilidad financiera se direcciona hacia los agentes externos a la organización pero que garantizan el capital.

Aura Cristina Ríos Venegas

Universidad Santo Tomás,
Bogotá,
Colombia
Facultad de Contaduría Pública
aurarios@usantotomas.edu.co

Palabras clave: Contabilidad Internacional, Contabilidad Mundial, Sistemas Contables, Modelos Contables, Normas Internacionales [NIC], Normas Internacionales de Información Financiera [NIIF]

Abstract

The purpose of this paper is to present a documentary approach about International and Global Accounting, as the main theoretical references of the model IAS – IFRS. Moreover, it displays a review of the characteristics of the different accounting systems and its implications in the process of adoption and adjustment to IAS – IFRS realized in Colombia. Finally, it offers a review of the evolution of "Conceptual Framework for Financial Reporting ", in relation to the theoretical framework previously raised.

This documentary research, takes as its starting point, the vision that defines the harmonization of standards as a process that focuses on increasing the comparability of accounting practices and the financial information of the different countries in which applies, from the obvious changes that occur in the form of doing business in the world that have caused countless challenges and pressures on the accounting information, largely because the financial accounting is directs towards agents external to the organization, but that guarantee the capital.

Keywords: International Accounting, Global Accounting, Accounting Systems, Models Accounting, International Accounting Standard [IAS], International Financial Reporting Standard [IFRS].

1. Introducción

En el contexto colombiano hablar de Normas Internacionales de Contabilidad/Normas Internacionales de Información Financiera (NIC-NIIF) es sinónimo de debate, confrontación y desacuerdos para los profesionales contables, en las diferentes esferas donde se plantea; aún después de la promulgación de la Ley 1314 de 2009, en donde se regulan los Principios y Normas de Contabilidad e Información Financiera y de Aseguramiento de Información aceptados en Colombia; no obstante es un proceso que a pesar de sus detractores, busca garantizar una serie de características de la información contable, en el marco de las actuales necesidades sistémicas y del mercado frente a la regulación contable, que como lo plantea (Tua, 1995):

En su proceso de emisión de normas, no ha utilizado siempre los mismos criterios, sino que, a lo largo de su devenir histórico, ha manejado diferentes concepciones, en un continuo esfuerzo por encontrar el itinerario lógico más adecuado para la construcción de las reglas contables. (pág. 17)

Este proceso, hace parte de los devenires de la contabilidad y la profesión contable, hace menos de veinte años imaginar que Colombia iniciaría un proceso de adopción en estándares internacionales de contabilidad y auditoría, era una idea rechazada con vehemencia por algunos sectores de la profesión; sin embargo las presiones del contexto asociadas a la aplicación de conceptos como gobierno corporativo, *accountability* y *stakeholders* garantizaron el desarrollo de la Nueva Arquitectura Financiera Internacional [NAFI¹] y las principales dinámicas económicas globalizadoras de los últimos tiempos, entre las que se pueden destacar:

- a) las políticas de privatización adoptadas en diferentes países,
- b) la integración progresiva de los mercados financieros, y
- c) la tendencia mundial a las fusiones empresariales.

Aspectos que de la mano del plan de convergencia establecido entre la International Accounting Standard Board [IASB] y el Financial Accounting Standard Board [FASB] a partir del año 2002 contribuyeron a reforzar la idea de que la adopción le permitiría al país “participar en los nuevos escenarios internacionales, evitando las desventajas y los sobre-costos innecesarios derivados de aferrarse a prácticas locales” (Mantilla, 2004, p. 10).

Lo anterior representa un proceso de regulación contable encaminado a ser replicado en diferentes escenarios, principalmente por la imposibilidad de homogeneizar los sistemas contables y por las particulares características y propósitos de cada uno, determinados ya sea por el modelo legal, económico, político o por su estructura de financiación.

Los aspectos anteriormente mencionados han incidido en que por ejemplo la Comisión Europea [CE] en 1995 se planteará la necesidad de “únicas normas contables para las empresas europeas que, respetando las directivas, vayan más allá y que permitan una auténtica equivalencia y comparabilidad de las cuentas de las sociedades radicadas en los diferentes Estados miembros de la Unión Europea” (Cañibano, 2004, p. 167), optando por las NIC mediante el reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo de la Unión Europea CE No. 1606 (2002) en el cual se estableció como fecha límite el año 2005, para que las sociedades de la Comunidad que cotizaban en bolsa aplicaran las NIC en la elaboración de sus estados financieros consolidados, con los objetivos de “contribuir al funcionamiento eficiente y rentable del mercado de

¹ Entendiendo por Arquitectura Financiera Internacional [AFI] al “conjunto de mecanismos: buenas prácticas y estándares, que se aplican como base de un modelo de regulación supranacional, con el objetivo de apoyar y prevenir la presencia de crisis financieras” (Vásquez & Franco, 2013, pág. 1).

capitales. La protección de los inversores y el mantenimiento de la confianza en los mercados financieros”.

Se podría decir que el papel fundamental de la contabilidad dentro de la globalización está directamente relacionado con el suministro de información para la toma de decisiones económicas, partiendo de normas comunes que favorezcan la globalización (Tua, 2000). A este propósito surge la armonización de estándares, que como se dijo anteriormente es un proceso que se centra en incrementar la comparabilidad entre las prácticas contables y la información financiera de los diferentes países en los cuales se aplica.

No obstante, este proceso se gestó mucho antes de la creación de la International Accounting Standard Committee [IASC] en 1973, principalmente por compañías que buscaban capital fuera de su mercado local o por el interés de los inversores en diversificar sus inversiones internacionales, situaciones que evidenciaron los problemas, producto de la gran influencia que ejercían la variedad de factores en los sistemas contables, causantes de las diferencias nacionales en la medición, divulgación y auditoría de los hechos económicos reconocidos por la contabilidad.

Como consecuencia de ello, el país respondía de acuerdo a sus necesidades, de forma distinta ante problemas similares; lo que implicaba la dificultad de los usuarios para interpretar correctamente la información contenida en los estados financieros, ajenos a las características específicas de cada uno de los sistemas contables (Choi & Gary, 2002; Jarne, J. 1997).

A primera vista las normas de contabilidad y de preparación de la información financiera son diversas por:

Variables mayores del entorno que tienen un impacto sobre el desarrollo contable dentro de cualquier medio nacional; el apego a un modelo contable financiero en particular (por elección, afinidad o accidente histórico); el enfoque adoptado para el establecimiento de normas de contabilidad financiera a nivel nacional y el proceso que sigue su emisión. (Mueller, Gernon, & Meek, 1999, p. 21)

Dichas diferencias sustanciales en la presentación de los reportes financieros, como en las prácticas contables alrededor del mundo, al igual que la creciente necesidad de los usuarios de esta información por comparar los datos provenientes de diversos contextos, pueden considerarse como los principales motivos detrás del movimiento de armonización contable; que a partir de la década de los 90 del siglo pasado, se transformó en uno de los tópicos de estudio más importantes para los teóricos contables, los

reguladores de los mercados, las bolsas de valores y por supuesto para quienes preparan y utilizan los reportes financieros (Choi & Gary, 2002).

Ahora bien es frecuente encontrar múltiples trabajos, aproximaciones y acepciones sobre el modelo de contabilidad internacional NIC-NIIF; por lo cual se plantea la necesidad de realizar una breve aproximación a los antecedentes teóricos relacionados con la contabilidad Internacional y Mundial, por ser los referentes normativo/documentales más importantes para la comprensión de los estándares internacionales emitidos por el Comité Internacional de Normas de Contabilidad (IASB, por su siglas en inglés); a través de la revisión documental de las propuestas teóricas de los autores más representativos como: Choi & Gary, 2002; Gonzalo & Tua, 1988; Mueller, Gernon, & Meek, 1999; Tua, 2002; entre otros y de sus planteamientos en relación a las dos tendencias citadas. Posteriormente se presentan algunas críticas al modelo NIC-NIIF.

2. Metodología

El documento se construye a partir de la revisión bibliográfica documental de autores, teorías y conceptos más significativos relacionados con la contabilidad Internacional y Mundial, por ser los referentes teóricos más importantes del modelo NIC-NIIF emitido por el IASB, complementado con la revisión de revistas científicas como: The Accounting Review - American Accounting Association, Accounting Review, Accounting, Auditing and Accountability Journal, Accounting, Organizations and Society, Critical Perspectives on Accounting [CPA], Partida Doble, Revista Española de Financiación y Contabilidad, Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría y Cuadernos de Contabilidad.

Posterior a la identificación de los autores más significativos y de sus planteamientos en relación a las dos tendencias citadas, se procede a construir un marco conceptual sobre los siguientes términos: Reconocimiento, Medición, Valor Razonable, Adopción, entre otros y lo que dichos conceptos han implicado para la evolución del marco conceptual del modelo NIC-NIIF, planteado por IASB.

3. Referentes Teóricos del Modelo NIC-NIIF

En general los teóricos de la contabilidad internacional parten del concepto de sistema contable como principal referente de la contabilidad internacional, en palabras de Gonzalo y Tua (2002) un sistema contable puede ser percibido como el aglutinador de las prácticas contables de un país

o de un área determinada; sin embargo de igual forma plantean, la dificultad de definir el concepto, justamente por la cantidad de variables que puede vincular.

Con base en lo referenciada, vale la pena resaltar la importancia de abordar la contabilidad internacional como una disciplina autónoma e independiente en función de los hechos económicos, con el fin de que la información financiera sea relevante entre los inversionistas de diferentes países (Gonzalo & Tua, 1988); en este sentido es importante enfatizar en las posturas de Weirich, Avery y Anderson (1971 citados en Gonzalo & Tua, 1988) como se muestra a continuación en la Tabla 1.

Tabla 1: Principales posturas contables frente a los retos que impone la globalización

Postura	Definición
Contabilidad Mundial	Según la cual la disciplina se ocuparía de estudiar un sistema contable universal para ser adoptado en todos los países.
Contabilidad Internacional	A partir de la vinculación de “elementos informativos, descriptivos y analíticos; este enfoque no pretende construir prácticas uniformes de contabilidad, sino estudiar las existentes en los diferentes países, tratando de explicar los porqués de las diferencias y de ir mejorando paulatinamente las prácticas de los países en los que se necesite”.

Fuente: Elaboración propia a partir de (Gonzalo & Tua, 1988, p. 28).

En el marco de las anteriores definiciones, es evidente cómo el modelo NIC-NIIF del IASB se fundamenta en las características de la contabilidad mundial, precisamente porque pretende establecer un idioma contable común; sin embargo realmente la contabilidad como ciencia social, debería basarse en la contabilidad internacional que busca mejorar las prácticas de cada nación sin caer en la tentación de crear un sistema contable universal, considerando los problemas y dificultades que está tendencia traería.

Por lo anterior, no es adecuado hablar de homogeneidad, más aún cuando cada país se desarrolla en contextos y prácticas contables diferentes, como lo indica Álvarez (2009) “la adopción de un modelo contable no puede ni debe hacerse por transcripción de contenidos de modelos vigentes en otros entornos, salvo que las condiciones políticas económicas y sociales sean equivalentes” (p.26).

La adopción en pocas palabras implica fundamentalmente un cambio de mentalidad encaminado al “denominado ‘paradigma de utilidad’, es decir, en la visión que adopta para la Contabilidad el propósito de suministrar información útil para la toma de decisiones económicas” (Tua, 2002, p. 54).

Es por esto que la contabilidad enfrenta grandes cambios como resultado del proceso de globalización y la creciente competitividad de los mercados.

En este sentido se puede decir que la contabilidad mundial surge de la necesidad de las filiales por presentar información homogénea que permitiera las operaciones en moneda extranjera y la respectiva conversión de los estados financieros (Gonzalo & Tua, 1988).

Mientras que Choi y Mueller (1984 citados en Gonzalo & Tua, 1988) definen la contabilidad internacional como aquella:

Que se extiende en su más amplio sentido hasta, abarcar la contabilidad para propósitos generales y orientados en términos nacionales dirigidos a:

- El análisis comparativo internacional.
- Los temas de medida e información contable relativos exclusivamente a las transacciones de empresas multinacionales y a las formas de los negocios en dichas empresas.
- A las necesidades contables de los mercados financieros internacionales.
- A la armonización mundial de la diversidad en cuanto a contabilidad e información financiera, a conseguir mediante acciones políticas, organizativas, profesionales y de fijación de normas. (p. 29)

Retomando a Gonzalo & Tua, 1988; García, Lainez, & Monterrey, 1995, la contabilidad internacional abarca diferentes áreas de estudio, las cuales se resumen en la Tabla 2, misma que describe las diferentes áreas de estudio que atiende la Contabilidad Internacional, considerando a:

- a) Sistemas contables
- b) Teorías e instituciones de la normalización contable internacional en el ámbito externo
- c) Problemas contables de empresas multinacionales
- d) Auditoría y formación de los profesionales contables

Adicionalmente debe considerarse que así como estas áreas, existe una serie de factores que influyen en la internacionalización de la contabilidad entre los que Rodríguez (s.f.) resalta:

- a) el crecimiento y desarrollo de las multinacionales, y
- b) el desarrollo de los mercados de valores.

Es por ello que se puede afirmar que la contabilidad internacional está orientada hacia las operaciones de las multinacionales y la inversión a través del mercado bursátil.

Tabla No.2: Áreas de estudio de la Contabilidad Internacional

Área	Descripción
Sistemas Contables	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Aspectos históricos de clasificación, análisis, comparación y predicción. ▪ Concepto y entorno de los sistemas contables. ▪ Evolución del conjunto de prácticas contables seguidas en cada país y consideradas como sistema contable. ▪ Clasificación de los sistemas contables. ▪ Contabilidad comparada.
Teoría e instituciones de la Normalización Contable Internacional en el ámbito externo	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Historia, cometido, metodología e influencia de los organismos que elaboran normas de contabilidad financiera con validez a nivel internacional. ▪ Armonización contable. ▪ Política de Armonización IASC. ▪ Otros organismos armonizadores. ▪ Organismos internacionales de contabilidad. ▪ Estudios comparados entre otros países. ▪ Estudios comparados entre la normativa de organismos armonizadores y la de países.
Problemas contables de Empresas multinacionales	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Problemas de contabilidad financiera. ▪ Problemas de costos y presupuestos. ▪ Análisis e interpretación de las estadísticas macroeconómicas. ▪ Presentación de estados financieros consolidados. ▪ Conversión de estados financieros. ▪ Dirección estratégica. ▪ Sistemas de información y control ▪ Precios de transferencia y fiscalidad internacional.
Auditoría y formación de los profesionales contables	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Labor de las organizaciones internacionales de auditoría. ▪ Estudios comparativos de las diferentes maneras de acceso a la profesión del auditor. ▪ Aspectos formativos. ▪ Capacitación profesional. ▪ Temas relacionados con la investigación de contabilidad internacional. ▪ Armonización de las prácticas de auditoría entre países. ▪ Normas de auditoría generalmente aceptadas a nivel internacional: auditoría Interna y externa. ▪ Normas internacionales de ética.

Fuente: Elaboración propia a partir de (Gonzalo & Tua, 1988; García, Laínez, & Monterrey, 1995).

En teoría y de forma general puede afirmarse que los criterios, propósitos y objetivos establecidos por el modelo NIC-NIIF son claros; sin embargo, “la tan deseada homogenización, resultará imperfecta e incompleta mientras que no se haya producido una armonización conceptual previa” (Tua, 2002, p. 52), así como un análisis riguroso de los contextos o de los diferentes sistemas contables que se desarrollan en el mundo, basándose en la premisa de

“cuando los ambientes de las naciones en las cuales se desenvuelven los negocios son similares, sus sistemas de contabilidad financiera también lo son” (Mueller, Gernon, & Meek, 1999, p. 2).

Por ende el gran cúmulo de elementos que puede vincular un sistema contable, son los que terminan caracterizando la información contable que se genera en los diversos sistemas; entre las principales características se establecen:

Elaborada de acuerdo con principios contables aceptados y aceptables en el marco del sistema. Producida por las empresas que operan en el país o contexto geográfico determinado. Para usuarios que en cada caso no son los mismos ni presentan las mismas exigencias en cuanto al control que ejercen sobre la entidad. Elaborada y verificada en su caso por miembros de la profesión contable del país o área determinada. Encuadrada en un marco económico, jurídico, político socio-cultural e incluso religioso que actúa a modo de superestructura, determinando qué información se debe suministrar para quien y quienes están capacitados para elaborar y en su caso verificarla. (Gonzalo y Tua, 2002 citados en Mejía, Montes & Dávila, 2011)

Evans, Taylor y Holzaman (1994 Citados en Jarne, 1997) definen el sistema contable como “los conceptos subyacentes, principios generales y prácticas específicas de un país”(p.85); en este sentido el sistema contable es un conjunto de elementos que componen un todo, el cual opera bajo unas condiciones y características determinadas, es decir:

Es el conjunto de principios y prácticas que articula todo suministro de información financiera cuyas especificaciones relativas a objetivos, características que deben reunir los datos que se publican, se encuentran influenciadas por los entornos en los que habitualmente opera y actúa la contabilidad. (Rodríguez Lago, 1993, p.44 citados en Jarne, 1997)

En otras palabras un sistema contable es:

Un conjunto de factores intrínsecos (agentes internos) que, a través de la modelización de que son objeto por medio de sus propias interrelaciones y de las influencias del exterior (agentes externos), conforman un todo debidamente estructurado, capaz de satisfacer las necesidades que a la función contable le son asignadas en diferentes ámbitos. (Jarne, 1997, p.43 citado en Gómez, 2011)

En la misma línea para Gómez (2011) un sistema contable “es el conjunto de variables (o subsistemas) que estructuran e instrumentan el desarrollo e implementación de un modelo de contabilidad” (p.85). Dentro de los subsistemas externos e internos se pueden encontrar los descritos en la Tabla 3.

Tabla 3: Subsistemas Internos y Externos de un Sistema Contable

Subsistemas externos	Subsistemas internos
<ul style="list-style-type: none"> ● Subsistema Legal: Resalta las estructuras de derecho que influyen en los modelos de contabilidad, así como las diferentes formas de construir la ley. ● Subsistema Empresarial: Comprende tanto las estructuras empresariales cómo su relación con el estado y el mercado. <i>“La estructura de un mercado ampliamente concentrado, con pocos competidores y empresas de talla muy grande y transnacional, no tendrá el mismo conjunto de necesidades informativas y de control contable y financiero que otro tipo de economías”</i>. (p.86) ● Subsistema Financiero Empresarial: Plantea la forma como las organizaciones acumulan capital y consiguen financiamiento, situación que difiere ampliamente entre los países, dependiendo del desarrollo de sus mercados. ● Subsistema Cultural y Político: Establece la incidencia de (...) <i>“los fines y medios de la contabilidad diferirán entre sistemas políticos capitalistas avanzados y los de países en desarrollo e incluso frente a economías centralizadas de estado o socialistas”</i>. (p.86) 	<ul style="list-style-type: none"> ● Subsistema Regulador: <i>“Es el aparato formal, estructurado y permanente que emite las directrices o reglas contables. (...) En la medida en que el entorno cambia, (...) ella siempre estará condenada al cambio con el paso del tiempo”</i>. (p.86) ● Subsistema de Principios Contables: <i>“Los principios contables son presentados e interpretados de diversas formas en contextos diferentes”</i> (...) <i>“el conjunto de principios contables y la manera como ellos se interpretan y aplican condiciona diferencias de la contabilidad misma”</i>. (p.87) ● Subsistema profesional: Establece como la calidad así como las habilidades, aptitudes, competencias y comportamientos éticos de los profesionales, condicionan la contabilidad ● Subsistema educativo: <i>“La manera en que la educación contable se estructura condiciona los sistemas contables”</i> (p.87). En ese orden de ideas una educación con un gran énfasis interdisciplinar más que una técnica de registro, puede proveer mejores criterios para comprender la contabilidad. ● Subsistemas de prácticas contables: (prácticas de valuación y de información): <i>“(...) la práctica del contable es evaluada no solo por la profesión misma, sino por agentes gubernamentales. Esto se debe a que las normas contables generalmente dejan un espacio amplio a la actuación o juicio del contador. Este juicio es innato a la contabilidad, donde existen múltiples soluciones igualmente válidas desde el punto de vista técnico”</i>. (p.87)

Fuente: Elaboración propia a partir de (Gómez, 2011).

Después de revisar algunas de las diferentes definiciones de sistemas contables, en la Tabla 4, se presentan los principales sistemas contables y los aspectos que los caracterizan.

Tabla 4: Características de los principales grupos de sistemas contables

Grupo No.1 Suecia	Grupo No.2 Estados Unidos y Reino Unido	Grupo No.3 Holanda	Grupo No.4 Países latinos
a. Entornos donde predomina la actuación macroeconómica.	a. Entornos con un alto desarrollo económico, basado en el crecimiento de los mercados de capitales.	a. Entornos con predominio microeconómico, orientados al mercado de bienes y servicios.	a. Desarrollo económico tardío, al igual que los procesos de industrialización y de acumulación.
b. Desarrollo económico de la mano de las políticas económicas.	b. Desarrollo bursátil organizado en mercados financieros eficientes, como fuente de inversión y financiación.	b. La actividad empresarial es el núcleo central del ámbito mercantil.	b. La principal fuente de financiación de las unidades económicas es la banca y por ende los mercados bursátiles no se encuentran altamente desarrollados.
c. La contabilidad suministra información que sirva para el desarrollo de políticas económicas.	c. La contabilidad y en particular la financiera se orienta fundamentalmente a producir información para la toma de decisiones de inversión.	c. La contabilidad se dirige a la medición de los cambios en el capital real del sujeto contable.	c. La demanda de información es menor y responde a los requerimientos de control de las unidades macroeconómicas y pretende asegurar que los gobiernos nacionales recauden cantidades razonables de impuestos sobre ingresos.
	d. Tanto los desarrollos teóricos, como la regulación contable y profesional, se da de forma temprana.	d. Reglas contables sofisticadas y flexibles que permitan reflejar la auténtica situación empresarial	d. La regulación contable aparece en forma tardía y responde a criterios de protección del patrimonio (propietarios y acreedores), a través de la legalidad.
	e. La influencia de la fiscalidad es menor.		e. El peso de la fiscalidad es muy fuerte y en algunos casos sustituye la contabilidad financiera.

Fuente: Tomado de (Mueller, Gernon, & Meek, 1999; Tua, 1995, 2002).

No obstante, por la naturaleza de las clasificaciones se quedan por fuera casos particulares como el alemán que se fundamenta en lo legal y al igual que en el contexto de los países latinos la preocupación es la protección de los acreedores, mientras que en los sistemas de Francia y España, se le da mayor preponderancia a la influencia fiscal y la normatividad asociada a la repartición de utilidades (Tua, 1995).

Los evidentes cambios en la forma de hacer los negocios en el mundo, han establecido sinnúmero de retos y presiones sobre la información contable, en gran medida porque “es un recurso fundamental en las transacciones y es la base sobre la cual se apoyan los vínculos tanto internos como los que establecen una conexión con el mundo externo” (Mueller, Gernon, & Meek, 1999); puntualmente la contabilidad financiera se direcciona hacia los agentes externos a la organización pero que garantizan el capital.

Finalmente se podría decir que la legitimidad de las NIC-NIIF, teniendo en cuenta las particularidades de los diferentes contextos y los desarrollos de cada uno de los sistemas contables, debe sustentarse en intentar cumplir las siguientes premisas:

Su orientación al cumplimiento de la finalidad prevista para el sistema contable. Su congruencia tanto con el entorno que se desenvuelve dicho sistema como con sus propósitos. Su sustento en un itinerario lógico que parte de los rasgos del entorno y que incluye, además, las notas básicas del sistema contable al que pertenece, determinadas por sus objetivos y por los requisitos y características de la información contable. (Tua, 1995, p. 55)

4. Principales conceptos de análisis en el modelo NIC-NIIF

Es frecuente encontrar múltiples aproximaciones y acepciones sobre los conceptos más destacados y reiterativos en el modelo de contabilidad internacional NIC-NIIF, justamente por ser concebido como una serie de principios y no de reglas se presta para diferentes interpretaciones; por lo cual se plantea la necesidad de realizar una breve aproximación a los conceptos primordiales del modelo:

4.1 Reconocimiento

Cuando se habla de normas y registros contables, habitualmente se suele indicar que existen criterios de reconocimiento, pero no se encuentra suficiente literatura académico-contable que plantee aproximaciones conceptuales al respecto.

Diccionarios como el elaborado por la CaixaBank² indica que reconocimiento es:

El proceso de incorporación, en el balance, en la cuenta de pérdidas y ganancias o en el estado de cambios en el patrimonio neto, de una partida que cumpla la definición del elemento correspondiente y que satisfaga los siguientes criterios para su reconocimiento: que sea probable que cualquier beneficio económico asociado con la partida llegue a la entidad, o salga de ella, y que la partida tenga un coste o valor que pueda ser medido con fiabilidad. (CaixaBank, s.f. a)

El Marco Conceptual del International Accounting Standard Board [IASB] establece que el reconocimiento es el “proceso de incorporación, en el balance o en el estado de resultados, de una partida que cumpla la definición del elemento correspondiente” (IASB, 2010, p. 50), por ejemplo para que pueda reconocerse un activo debe cumplir con dos criterios: “que sea probable que cualquier beneficio económico asociado con la partida llegue, o salga de la entidad; y que el elemento tenga un costo o valor que pueda ser medido con fiabilidad” (IASB, 2010, p. 50). Existen otras definiciones como la del artículo 47 del Decreto 2649 (1993), que define reconocimiento como “el proceso de identificar y registrar o incorporar formalmente en la contabilidad los hechos económicos realizados”.

De acuerdo con las tres definiciones anteriores, se puede evidenciar que el concepto de reconocimiento está asociado a la incorporación de partidas en los estados financieros una vez cumplan los criterios señalados. La definición del Marco Conceptual para la Información Financiera (2010) del IASB aunque es más general da cabida a la revisión de criterios a cumplir en el reconocimiento de cada uno de los elementos de los Estados Financieros.

4.2. Medición

En materia de medición existen diversas teorías y definiciones, entre las cuales se destaca la de Cañibano (1995), que define a la medición como la cuantificación de los atributos de determinada naturaleza relativos a los diferentes elementos, expresados en su natural unidad de cuenta, por ejemplo criterios como horas hombre para medición del factor trabajo.

² “CaixaBank es un grupo financiero integrado, con negocio bancario, actividad aseguradora, de pensiones y fondos de inversión, así como participaciones en bancos internacionales. La entidad es líder en banca minorista en España y realiza una firme apuesta por el crecimiento, tanto en el ámbito nacional como en el internacional, gracias a su probada experiencia en inversiones en el sector bancario y la prudencia que le caracteriza” CaixaBank (s.f. b).

Mattessich (2002) presenta la teoría moderna de la medición en la cual se indica que la contabilidad tiene por objeto la medición de realidades económicas en términos matemáticos; es válido destacar, que este autor establece una categorización de la medición como: medición fundamental³, medición derivada y medición por autoridad. Esta última categoría hace referencia al precio de compra, valor descontado de sus beneficios netos esperados, del potencial de su valor de realización, o de muchas otras variaciones y combinaciones.

Lo que Mattessich (2002) establece como medición por autoridad es similar a lo que se establece en el artículo 10 del Decreto 2649 (1993) como criterios de medición aceptados: el valor histórico, el valor actual, el valor de realización y el valor presente, diferente al IASB que establece como criterios de mediciones costo histórico, costo corriente, valor realizable y valor presente.

4.3. Valor Razonable

El principal elemento valorativo del modelo NIC-NIIF que en palabras de Álvarez H. & Álvarez (2010) se centra en “la eficiencia del mercado como soporte de la valoración de los hechos económicos que dan origen a las cifras financieras que conforman los estados contables” (p. 43); termina siendo de los conceptos más debatidos y confrontados, dado el grado de dificultad para realizar su medición; de acuerdo a Quezada y Remanche (2013, pág.22) valor razonable “es el importe por el que puede ser intercambiado un activo o liquidado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, que realicen una transacción en condiciones de independencia mutua”, definición que se aproxima a la implementada por IASB en los diferentes estándares que así lo requieren; de lo anterior se puede decir que debería ser un valor de mercado perfecto en el cual no exista asimetría de información (el comprador y vendedor posean toda la información).

Otros autores como Patiño (2009) indican que:

El valor razonable representa el monto de efectivo o equivalentes que participantes en el mercado estarían dispuestos a intercambiar para la compra o venta de un activo, o para asumir o liquidar un pasivo, en una operación entre partes interesadas, dispuestas e informadas, en un mercado de libre competencia. (pág. 72)

Como se mencionó dadas las diferentes discusiones que se presentan por el concepto de valor razonable, el IASB decidió emitir una norma que trata ampliamente sobre el concepto en cuestión, en la cual se establece que:

³ Medición a través de leyes naturales.

El valor razonable es una medición basada en el mercado, no una medición específica de la entidad. Para algunos activos y pasivos, pueden estar disponibles transacciones de mercado observables o información de mercado. Para otros activos y pasivos, pueden no estar disponibles transacciones de mercado observables e información de mercado. Sin embargo, el objetivo de una medición del valor razonable en ambos casos es el mismo, estimar el precio al que tendría lugar una transacción ordenada para vender el activo o transferir el pasivo entre participantes del mercado en la fecha de la medición en condiciones de mercado presentes. (IASB, 2011, pág. 6)

Para efectos del desarrollo del proyecto se partirá de la definición de valor razonable emitido por el IASB, ya que es el principal criterio para la aplicación de las diferentes Normas Internacionales de Información Financiera en el proceso de convergencias en que se encuentra Colombia.

4.4. Adopción y Convergencia

“Adopción” es usar los estándares tal y como se emiten, directamente, y cuando se indique; “convergencia” implica gradualidad, partiendo de lo que ya se tiene, para que dos partes lleguen a un punto común; “armonización” también implica gradualidad, como la convergencia, pero solamente una de las partes se mueve hacia los estándares de la otra; finalmente, “adaptación”, refleja adecuar los estándares a las necesidades de un contexto en particular (Payne & Ranagan, 2008 citados en Castillo & Zambrano, 2011, p. 284).

Con base en estas consideraciones y aun cuando el documento de direccionamiento estratégico publicado por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública [CTCP] indique que se llevará a cabo un proceso de convergencia de las Normas de Contabilidad e Información Financiera [NIIF] y de Aseguramiento de la Información en Colombia, se ha podido observar que el proceso que se está realizando en el contexto colombiano cumple con las característica de la definición de adopción, en cuanto se aplicarán las normas en plenitud; por ende no es posible considerar una convergencia porque no se realizarán diálogos con el IASB con el fin de modificar las normas y llegar a un acuerdo mutuo; tal como lo menciono Mantilla (2002, pág. 3) “se trata de adoptar. El asunto no es adaptar”.

4.5. Marco Conceptual IASB

El marco conceptual está directamente relacionado con los sistemas contables y es el fundamento del modelo, entendiendo como “una construcción conceptual que busca identificar relaciones e interacciones entre variables y simplificar las relaciones de fenómenos o hechos para su explicación y comprensión” (Gómez, 2011, p.88).

El modelo del IASB vincula, describe y define los conceptos de reconocimiento, medición y revelación de la información; en ese orden de ideas, cumple con las tres variables “orientadas a satisfacer necesidades específicas como lo son: criterios de medición, criterios de valoración y criterios de mantenimiento de capital” (Fowler, 1993 citados en Gómez, 2011) y se podría considerar como la base de un modelo contable, que parte de una construcción conceptual que incluye las variables mencionadas.

En palabras de Tua y Gonzalo (1988 citados en Montes, Montilla, & Mejía, 2006) un marco conceptual es:

Una aplicación de la teoría general de la contabilidad en la que, mediante un itinerario lógico deductivo, se desarrollan los fundamentos conceptuales en los que se basa la información financiera, al objeto de dotar de sustento racional a las normas contables. (p.68)

El marco conceptual del modelo NIC/NIIF fue elaborado por el International Accounting Standard Committee [IASC], hoy International Accounting Standard Board [IASB] en 1989 y modificado en 2010; este marco tiene el propósito de intentar reducir las diferencias contables, ocasionadas por la gran variedad de contextos económicos, políticos y sociales característicos de cada uno de los países en los cuales se aplique el modelo, para la “preparación y presentación de los estados financieros para usuarios externos” (IASB, 2010); además de:

- (a). ayudar al Consejo en el desarrollo de futuras NIIF y en la revisión de las existentes,
- (b). ayudar al Consejo en la promoción de la armonización de regulaciones, normas contables y procedimientos asociados con la presentación de estados financieros, mediante el suministro de bases para la reducción del número de tratamientos contables alternativos permitidos por las NIIF;
- (c). ayudar a los organismos nacionales de emisión de normas en el desarrollo de las normas nacionales;
- (d). ayudar los preparadores de estados financieros, en la aplicación de las NIIF y en el tratamiento de algunos aspectos que todavía no han sido objeto de una NIIF;
- (e). ayudar a los auditores en la formación de una opinión acerca de si los estados financieros están de acuerdo con las NIIF;
- (f). ayudar a los usuarios de los estados financieros en la interpretación de la información contenida en los estados financieros preparados de acuerdo con las NIIF;
- (g). suministrar, a todos aquéllos interesados en la labor del IASB, información acerca de su enfoque para la formulación de las NIIF. (Marco Conceptual, 2010, p.3)

El marco conceptual tiene como hipótesis y conceptos fundamentales los señalados en la Tabla 5.

Tabla 5: Conceptos y definiciones del marco conceptual IASB

Concepto	Marco conceptual 2010
Bases de Acumulación o Devengo	<i>(...) los efectos de las transacciones y demás sucesos se reconocen cuando ocurren y no cuando se recibe o paga dinero u otro equivalente al efectivo, asimismo se registran en los libros contables y se informa sobre ellos en los estados financieros de los períodos con los cuales se relacionan.</i> (p.61)
Negocio en Marcha	Los estados financieros se preparan normalmente bajo el supuesto de que una entidad está en funcionamiento, y continuará su actividad dentro del futuro previsible. Por lo tanto, se supone que la entidad no tiene la intención ni la necesidad de liquidar o recortar de forma importante la escala de sus operaciones. (p.18)
Mantenimiento de Capital	<i>“Se relaciona con la manera en que una entidad define el capital que quiere mantener”</i> (p.26)
Reconocimiento	Al proceso de incorporación, en el balance o en el estado de resultados, de una partida que cumpla la definición del elemento correspondiente, satisfaciendo además los criterios para su reconocimiento establecidos: <ol style="list-style-type: none"> 1. sea probable que cualquier beneficio económico asociado con la partida llegue a la entidad o salga de ésta 2. el elemento tenga un costo o valor que pueda ser medido con fiabilidad. (p.23)
Medición	Medición es el proceso de determinación de los importes monetarios por los que se reconocen y llevan contablemente los elementos de los estados financieros, para su inclusión en el balance y en el estado de resultados. (p.25)
Valor Razonable	Es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo o liquidado un pasivo, entre un comprador y un vendedor interesados y debidamente informados, que realizan una transacción en condiciones de independencia mutua.(p.42)

Fuente: Elaboración propia a partir del Marco Conceptual para la Información Financiera (2010).

Después de revisar someramente el marco conceptual se evidencian las dificultades de homogeneidad principalmente por la inexactitud de los referentes conceptuales que permite el modelo NIC-NIIF, aspecto que podría potenciar los aprendizajes para la comunidad contable; pero que imposibilita pensar en una contabilidad mundial, cuando la apuesta real debería ser sobre la contabilidad internacional.

Anotaciones finales

La armonización de estándares surge como proceso que se centra en incrementar la comparabilidad entre las prácticas contables y la información

financiera de los diferentes países en los cuales se aplica; no obstante los estándares internacionales terminan siendo una solución medio simple, dada la complejidad de la situación.

En tanto la contabilidad como ciencia social, ha sido construida sobre la flexibilidad y la habilidad de adaptarse ampliamente a las diferentes situaciones, aspecto que termina siendo uno de los más importantes; otros autores argumentan que los estándares internacionales de contabilidad son una táctica de las grandes firmas internacionales de contabilidad para expandir su mercado. Es por ello que “las instituciones financieras y los mercados internacionales insisten en usar los estándares internacionales y sólo las grandes firmas internacionales de contabilidad pueden cubrir esta demanda” (Choi y Gary, 2002). Adicionalmente es evidente cómo las corporaciones responden cada vez más a presiones nacionales, políticas, sociales y económicas; lo cual dificulta el cumplimiento de requerimientos internacionales complejos y costosos.

Como se indicó, la contabilidad mundial intenta subsanar las dificultades implícitas en los diferentes sistemas contables con un “sistema contable universal”, aspecto que es imposible, justamente porque un sistema contable es:

Un todo complejamente compuesto. Los subsistemas o variables que se interrelacionan para el adecuado desempeño del rol informativo y de control de la contabilidad trascienden el mero ejercicio de aplicación de las normas y reclaman un alineamiento amplio de elementos muy disímiles. Esta es la verdadera complejidad de la contabilidad. Si ella fuese sólo las normas, sería muy fácil solucionar nuestros problemas, y la contabilidad podría considerarse como una simple técnica (...). (Gómez 2005 citado en Gómez, 2011, p.87)

En ese orden de ideas, afirmar que un modelo como el propuesto por el IASB para crear bases comunes contables, pueda ser la solución a la asimetría de las prácticas contables de los diferentes países, no resulta del todo idóneo, por ello Gómez (2011) plantea que:

El proceso contable, por tanto, es el mismo siempre, pero los criterios para desarrollarlo son diversos y “dependen” de la estructura contextual, del entorno que configura las necesidades y objetivos de los usuarios, de los propósitos y restricciones del sistema contable, y de las condiciones estructurales de la contabilidad. (p.88)

La imposibilidad de pensar en una contabilidad mundial, se justifica en que su aplicación en cada contexto y sistema contable implicará resultados diferentes y no la esperada y prometida homogeneidad; particularmente por la amplitud que generan sus referentes conceptuales en el denominado

“Marco Conceptual para la Información Financiera”. Es por ello que se debería apostar seriamente a desarrollar la contabilidad internacional, desde sus fundamentos, como un requerimiento de la comunidad global; de forma que la contabilidad y su ejercicio respondan a las necesidades de cada contexto, porque no es lo mismo pensar en un proceso de armonización a uno de adopción mundial, si se espera que la información contable como “recurso fundamental” cumpla con los propósitos, objetivos y necesidades de los diferentes sistemas contables.

Referencias

- Álvarez, H. (2009): *Panel Sobre la Armonización Contable: Adopción o Armonización de la Normativa Contable*. Argentina, El Cid Editor, (pp. 1-31).
- Álvarez H., & Álvarez, J. (2010): *El valor razonable, la eficiencia y la ineficiencia del mercado. El caso de Colombia en la perspectiva de la ley 1314 de 2009*. Colombia, Lumina (11), 40-97.
- CaixaBank. (s.f. a): *Diccionario de Términos Económicos y Financieros*. Retrieved 2014 5-julio from CaixaBank: Disponible en: https://portal.lacaixa.es/docs/diccionario/A_es.html
- CaixaBank. (s.f. b): *Quiénes somos*. Retrieved 2013 23-Junio from CaixaBank: http://www.caixabank.com/informacioncorporativa_es.html; 5-Julio.
- Cañibano, L. (1995): *Contabilidad Análisis Contable de la Realidad Económica*. Madrid, España, Pirámide.
- Cañibano, L. (2004): *Información Financiera y gobierno de la empresa*. Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría (19), 157-235.
- Castillo, A., & Zambrano, H. (2011): *El impacto de las normas de información en el desempeño de las compañías*. Ide@s CONCYTEG , 6 (68), 282-290.
- Choi, F., & Gary, M. (2002): *International Accounting*. United States of America, Prentice Hall.
- Congreso de la República: Ley 1314. (2009); *Por la cual se regulan los Principios y Normas de Contabilidad e Información Financiera y de Aseguramiento de Información aceptados en Colombia*; de http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley/2009/ley_1314_2009.html; 15 -Octubre de 2014.

- Decreto 2649. (1993): *Por el cual se reglamenta la contabilidad en general y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia.* actualicese.com; <http://www.actualicese.com/normatividad/2001/decretos/D2649-93/1D2649-93.html>; 24-Junio de 2014.
- García, M., Laínez, J., & Monterrey, M. (1995): La Investigación en Contabilidad Internacional Una Visión Panorámica. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXIV (83), 337- 363.
- Gómez, M. (2011): *Comprendiendo las Relaciones entre los Sistemas Contables, los Modelos Contables y los Sistemas de Información Contables Empresariales.* *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*, 32, 83-114.
- Gonzalo, J. & Tua, J. (1988): *Introducción a la Contabilidad Internacional.* Madrid, España, Instituto de Planificación Contable - Ministerio de Economía y Hacienda.
- International Accounting Standards Board [IASB]. (2010): *Marco Conceptual para la Información Financiera*, de http://www.aplicacionesmcit.gov.co/niif/includes/tng/pub/tNG_download4.php?anio_id=2012&KT_download1=7e86ca7fcb4a3abb147df44970476503; 15 –marzo de 2012.
- Jarne, J. (1997): *Clasificación y Evolución Internacional de los Sistemas de Contables.* Madrid España, Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas.
- Mantilla, S. (2002): *Guía para la inserción contable colombiana en los escenarios internacionales.* Bogotá Colombia, Fundación Konrad Adenauer.
- Mantilla, S. (2004): *Adopción de estándares internacionales: Características técnicas.* Disponible en: <http://ciberconta.unizar.es/LECCION/globacounta/adopciontecnica.pdf>;15-Marzo de 2012.
- Mattessich, R. (2002): *Contabilidad y Métodos Analíticos: Medición y proyección del ingreso y la riqueza en la microeconomía y en la macroeconomía.* Buenos Aires, Argentina, La Ley S.A.
- Mejía, E., Montes, C. A. & Dávila, G. C. (2011): *Introducción a la propuesta contable de García Casella.* *Cuadernos de Contabilidad*, (12) 30, 127-164.

- Montes, C., Montilla, O., & Mejía, E. (2006): *Análisis del Marco Conceptual para la preparación de Estados Financieros conforme al Modelo Internacional IASB*. Estudios Gerenciales, (22) 101, 61-83.
- Mueller, G., Gernon, H., & Meek, G. (1999): *Contabilidad: Una Perspectiva Internacional* (1ª edición en español ed.). (J. Gómez, Trad.) México, McGraw Hill.
- Parlamento europeo y Consejo de la Unión Europea. (2002): *Reglamento (CE) No. 1606*. EUR-Lex: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32002R1606:ES:NOT>; 18-Julio de 2013.
- Patiño, R. A. (2009): *El Valor razonable en las inversiones de grupos económicos*. Cuadernos de Contabilidad 26, 67-86.
- Quezada, C., & Remache, D. (s.f.): *Análisis del Valor Razonable como criterio de valoración de Propiedad, Planta y Equipo*; <http://dspace.ucuenca.edu.ec/bitstream/123456789/1298/1/tcon600.pdf>; 2-Julio de 2013.
- Rodríguez, P. (s.f.). *Contabilidad Internacional*; http://www.panorama.utaclca.cl/dentro/sdd/conta_inter.pdf; 19 - Junio de 2014.
- Tua, J. (1995): *Lecturas de Teoría e Investigación Contable*. Medellín Colombia, Centro Interamericano Jurídico-Financiero [CIJUF].
- Tua, J. (2000): *Hacia el Triunfo Definitivo de las Normas Internacionales de Contabilidad?*. Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría, 113-174.
- Tua, J. (2002): *El marco conceptual y la reforma contable*. Partida Doble (136), 52-59.
- Vásquez, R., & Franco, W. (2013): *El ABC de las NIIF: Guía básica de preguntas y respuestas para la implementación de las Normas Internacionales de Información Financiera [IFRS-NIIF]*. Bogotá Colombia, LEGIS