

ANALISIS HISTORICO DE LA NORMATIVIDAD CONTABLE EN COLOMBIA

*Por: ARTURO RODRIGUEZ GUTIERREZ**

I. ANTECEDENTES

Para hablar sobre este tema, necesariamente se hace indispensable retomar la historia para mirar y estudiar en ella lo acontecido en el transcurso del tiempo.

Durante la dominación española, en nuestro país, se utilizó la práctica contable a la usanza de la metrópolis, en concordancia con los métodos y técnicas que se fueron desarrollando en los diferentes países europeos. Es de anotar que en España a finales del siglo XVIII se hablaba del "Arte de llevar cuenta y razón". Una vez nuestro país se independiza de España, continúan en uso las prácticas contables dejadas por los españoles.

En 1853 se expide por parte del Congreso de la Nueva Granada el primer Código de Comercio, derogando disposiciones que venían rigiendo desde la dominación española.

En 1887 se adoptó un nuevo Código de Comercio, el cual ya había sido puesto en práctica en Panamá en 1869, tomado a su vez de Chile el cual lo implantó en 1855. En este Código, se legisló en materia de libros de contabilidad, a saber: libro diario, libro mayor, libro de inventarios y balances y el libro copiador de cartas.

En la primera mitad del siglo XX encontramos una serie de aspectos relacionados con la contabilidad, tales como:

* El autor es Director del Programa de Contaduría Pública de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Cartagena

- Desarrollo gradual del comercio y la economía.
- Crecimiento de los sectores comerciales, industriales, bancarios y de servicios.
- Apertura de la enseñanza de la contabilidad, en colegios, normales, escuelas e institutos entre otros, los cuales de una u otra forma capacitaron a personas para dedicarse al ejercicio libre de la Teneduría de Libros.
- Creación de la Escuela Técnica de Comercio, transformada posteriormente en la primera Facultad nacional de Contaduría, incorporándola a la Universidad Nacional de Colombia.
- Creación de la figura de la Revisoría Fiscal, como ente de control societario para las sociedades anónimas (1935).
- En esta época se dieron reglamentaciones sobre libros de comercio, su uso, e inscripción en las Cámaras de Comercio.

Se resalta la promulgación de decretos en los años 1904, 1905, 1922 y 1931, los cuales introducen reformas al Código de Comercio y dentro de ellos aspectos relacionados con libros de contabilidad, inscripción en la Cámara de Comercio, correspondencia comercial, así como aspectos a tener en cuenta en la práctica contable y manejo de los libros de contabilidad.

Se destaca en esta etapa histórica, en especial a partir de la década de los veinte y posteriormente en la de los treinta, pronunciamientos emitidos por parte de industriales y comerciantes norteamericanos, así como de las organizaciones de contadores de la época, los cuales a manera de doctrinas y criterios, comenzaron a tomar auge, de tal manera que en ese país tomaron fuerza legal para su uso y aplicación uniforme.

Estos pronunciamientos, divulgados y aplicados en Estados Unidos de Norteamérica, comenzaron a ser utilizados bajo el nombre de "Principios de Contabilidad", los cuales traspasaron sus fronteras para ser utilizados en otros países.

Es así como en Estados Unidos, se publicó un libro por Paul Grady denominado "Inventario de Principios de Contabilidad generalmente

aceptados”, el cual fue traducido al español en 1971 por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Es de anotar que este texto contempló la emisión de 51 pronunciamientos. En nuestro país, al igual que en otros, comenzaron a utilizarse estos principios en las prácticas contables y preparación de estados financieros.

Desde el punto de vista legal o normativo, el estado colombiano, en varias oportunidades legisló sobre procedimientos contables, generalmente desde el punto de vista fiscal, por ejemplo legisló sobre métodos de inventario y determinación de costos, provisión de cartera, ajustes por deudas en moneda extranjera, pensiones de jubilación etc.

En 1950 se expide el Decreto 2521, el cual precisó y mejoró aspectos del Código de Comercio, en especial lo referente a la contabilidad en las sociedades anónimas.

II REGLAMENTACION DE LA CONTABILIDAD

Con la expedición del decreto 410 en 1971 se puso en funcionamiento un nuevo Código de Comercio el cual en su artículo 50 dispuso: La contabilidad solamente podrá llevarse en idioma castellano y por el sistema de partida doble en libros registrados, de manera que suministre una historia clara, completa y fidedigna de los negocios del comerciante, sujeta a las reglamentaciones que expida el gobierno (en concordancia con el artículo 2035).

Sin embargo fue después de quince años cuando el Estado, haciendo uso de lo dispuesto en el Código de Comercio, legisló en materia de normas de contabilidad para Colombia, expidiendo el decreto 2160 en julio 9 de 1986.

Este Decreto contenía los siguientes temas:

1. DISPOSICIONES GENERALES

- Cualidades de la función contable.

2. NORMAS CONTABLES BASICAS

- Equidad
- Ente contable
- Bienes económicos
- Esencia sobre forma
- Continuidad del ente contable
- Unidad monetaria
- Valuación al costo
- Causación contable
- Prudencia
- Uniformidad
- Clasificación y contabilización
- Período contable
- Consolidación y combinación de estados financieros

3. NORMAS TÉCNICAS APLICABLES A INGRESOS, COSTOS Y GASTOS

- Reconocimiento de ingresos, costos, gastos
- Partidas no usuales y/o de períodos anteriores
- Cambios en políticas contables

4. NORMAS TÉCNICAS APLICABLES A LOS ACTIVOS

- Corriente
- Propiedad planta y equipo
- Contratos de construcción
- Arrendamientos
- Costos de investigación y desarrollo

5. NORMAS TÉCNICAS APLICABLES A LOS PASIVOS

- Obligaciones laborales
- Obligaciones financieras
- Pensiones de jubilación
- Deudas comerciales
- Impuestos
- Provisiones

6. NORMAS TÉCNICAS APLICABLES AL PATRIMONIO

- Capital
- Superávit

- Dividendos
- Ganancias y/o pérdidas acumuladas

7. PRESENTACION DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

- Estados financieros
- Presentación
- Revelaciones
- Notas a los estados financieros

8. NORMAS TECNICAS APLICABLES A CUENTAS DE ORDEN

9. DISPOSICIONES FINALES

El Decreto 2160 de 1986 fue modificado con el D- 2557 de 1987, derogando la obligatoriedad de presentar estados financieros ajustados por efectos inflacionarios. Además, el Decreto fue Aplazado en su vigencia, recobrándola a partir del 1° de enero de 1988.

Con la expedición y puesta en marcha de este Decreto se generó en el ámbito de la profesión contable discusiones sobre si el término apropiado era el de normas, como lo dice el Código de Comercio, o el de principios que ya venía siendo utilizado universalmente bajo el título "Generalmente aceptados".

Debido a que la norma emitida no reglamentaba el uso y aplicación de libros de comercio, se expidió el decreto 1798 de agosto 6 de 1990,

reglamentando aspectos sobre libros de contabilidad, registros, formas de llevar la contabilidad, exhibición de libros, archivo y conservación de libros y papeles del comerciante.

Para esta época, se expidió en concordancia, el plan único de Cuentas para comerciantes y empresarios en general, mediante el Decreto 2195 de diciembre 30 de 1992.

Desde 1987 con la derogatoria del artículo 7° del D- 2160, que trataba sobre la presentación de informes contables que mostraran los efectos inflacionarios, comienzan a prepararse proyectos de reglamentación al respecto, y ,en el año de 1991, se aprobaron decretos por separados que contemplaron aspectos desde el punto de vista tributario y el contable. Este último se hizo a través de los Decretos 2912 de 1991 y 2077 de 1992.

A partir de la vigencia de estas normas, en materia contable de libros, documentos y de ajuste a la información contable por efectos de la inflación, se generó una serie de discusiones entre comerciantes, industriales y en general del sector empresarial así como de los diferentes gremios profesionales de la contaduría, referentes a la aplicación de las mismas; inquietudes que fueron expuestas en diversos foros tanto al público en general como al estado colombiano.

III NUEVO REGLAMENTO GENERAL DE LA CONTABILIDAD

Con fundamento en la experiencia y funcionamiento del D- 2160 de 1986, el gobierno se da a la tarea de preparar una nueva reglamentación de la contabilidad y un plan único de cuentas. El resultado fue la expedición de los Decretos 2649 y 2650 de diciembre 29 de 1993, mediante los cuales se reglamentó la contabilidad en general, se expidieron los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia y se modificó el plan único de cuentas para los comerciantes.

IV EFECTOS DE LA NUEVA NORMATIVIDAD

El análisis comparativo del D-2649 y D- 2160, nos presenta los siguientes resultados:

A MARCO CONCEPTUAL

1. El artículo que trata acerca de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (P.C.G.A.) se extracta del artículo 6 de la ley 43 de 1990 reglamentaria del ejercicio de la Contaduría Pública. Con la inclusión de este artículo en la normatividad contable, por parte del gobierno, se ha tratado de acabar la discusión al interior de la profesión contable sobre el término "principios o normas", ya que este define específicamente lo que se entiende por principios o normas de Contabilidad generalmente aceptadas.
2. El artículo 2° referido al ámbito de aplicación, fue aporte nuevo en la norma.
3. Objetivos y cualidades de la información contable.

El artículo 3 que trata sobre los objetivos básicos es un elemento nuevo en la norma.

El artículo 4 que se refiere a las cualidades de la información contable, aunque fue incluido al inicio del D- 2160 en la nueva normatividad, aparece mejorado y ampliado.

B. NORMAS BÁSICAS.

Los artículos sobre ente económico, continuidad, período, valuación, esencia sobre forma, realización, asociación, prudencia, características y prácticas de cada actividad, fueron contemplados en la norma anterior, pero mejorados notablemente en la actual. Los artículos sobre unidad de medida, mantenimiento del patrimonio, revelación plena, importancia relativa, son aspectos conceptuales nuevos, los cuales amplían el conocimiento normativo y mejoran sustancialmente el desarrollo de la contabilidad y sus estados financieros.

C. ESTADOS FINANCIEROS

Sobre este tema, los artículos que se refieren a los estados financieros básicos consolidados, comparativos, así como su importancia, presentan diferencias importantes en cuanto a la norma anterior, clarificando y mejorando su contenido. Los artículos referentes a clases principales de estados financieros, estados financieros de propósito general y especial, balance inicial, de períodos intermedios, estados de costos, de inventarios, estados financieros extraordinarios, de liquidación, certificados dictaminados, estados financieros preparados sobre bases distintas de los P.C.G.A, contemplan conceptos nuevos en la norma, los cuales permiten un mejor desarrollo de la contabilidad.

D. ELEMENTOS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS.

Los artículos que aluden a la enumeración de los elementos de los Estados financieros, patrimonio, corrección monetaria y cuentas de orden contingentes están presentados con mayor claridad, con respecto a la disposición anterior.

Los artículos sobre activos, pasivos, ingresos, costos, gastos, cuentas de orden fiscal y de control, son presentados por primera vez en la norma, conceptualizando y posicionando criterios claros y específicos para el desarrollo de la contabilidad.

E. DE LAS NORMAS TÉCNICAS.

1. Normas Técnicas generales.

En este tema, aspectos sobre reconocimiento de los hechos económicos, causación, moneda funcional, ajuste unidad de medida, provisiones y contingencias, clasificación y asignación de costos, presentan una mejor conceptualización, facilitando su uso y aplicación.

Conceptos como propósito de las normas técnicas generales, medición al valor histórico, diferidos, verificación de las afirmaciones, ajustes, tratamiento de información después de cierre y cierre contable, son incorporados, permitiendo una amplitud y enriqueciendo la norma como tal en sus objetivos.

2. Normas Técnicas Específicas.

Estas normas concernientes a activos, pasivos, patrimonio, cuentas de resultados, cuentas de orden, operaciones descontinuadas y empresas en liquidación, presentan, por una parte, una mejor redacción y aclaración de conceptos y, por otra, la inclusión de algunos nuevos, entre ellos, el reconocimiento de ingresos, operaciones discontinuas y empresas en liquidación.

3. Normas Técnicas sobre Revelaciones

Se mejoran y amplían conceptos como notas a los estados financieros, sobre revelaciones en general y sobre estados financieros.

Se incorporan conceptos como ámbitos de operaciones y Estado de Flujos de Efectivo.

Estos temas fueron tratados en general en el decreto 1798 de 1990, los cuales en gran parte fueron incorporados en la nueva norma, mejorados, aclarados y especificados algunos de ellos.

F. DISPOSICIONES FINALES

Los artículos sobre criterios para resolver conflictos de normas y el consejo permanente para la evaluación de las normas sobre contabilidad, presentan una ligera variación, clarificándolas y especificándolas.

Presenta un tema nuevo y es el referente al ejercicio de las facultades reguladoras en materia de contabilidad.

G. AJUSTES POR INFLACION

La norma del nuevo decreto, recoge en gran parte lo establecido en los Decretos 2912 de 1991 y 2077 de 1992 sobre la materia.

En general la expedición del D- 2649, presenta un avance y una trascendencia histórica, en la regulación y manejo contable en nuestro país.

V. REFORMAS AL REGLAMENTO GENERAL DE LA CONTABILIDAD

Entre los años 1994 y 1996, se emitieron algunas disposiciones que han modificado y/o adicionado el reglamento general de la contabilidad contenido en el Decreto 2649 de 1993, las cuales son:

A) Ley 174 de 1994 D- 1333 de 1996, Resolución 3830 de 1996 (DIAN)

Estas disposiciones se refieren a métodos para la valoración de inventarios y a la determinación del sistema de inventarios.

B) D- 1446 de 1994

Adicionó aspectos referentes a los ajustes por inflación al patrimonio.

C) D- 2852 de 1994.

Adicionó aspectos referentes a pasivos por pensión de jubilación

D) D- 2337-95

Adicionó e implementó las normas básicas en cuanto a continuidad, valuación o medición, realización y prudencia.

Además, incorporó lo referido a las facultades reguladoras en materia de contabilidad.

E) Ley 223 1995- D 1165- 1094 de 1996 Resoluciones 3878 y 5709 de 1996 (DIAN).

Estas normas especificaron y reglamentaron lo concerniente a la facturación en todos sus aspectos.

F) Ley 222 de diciembre 20 de 1995

Con la expedición de esta ley se hicieron modificaciones al actual Código de Comercio.

En lo referente a la reglamentación general de la contabilidad encontramos:

1. Libros:

Artículo 21: Elaboración de actas y su registro en el libro respectivo.

Artículo 48: Derecho de Inspección

Artículo 166: Contabilidad de la liquidación

Artículo 175: Actas en el proceso liquidatorio

2. Estados Financieros

Artículo 34: Obligación, preparación y difusión de estados financieros.

Artículo 35: Estados financieros consolidados.

Artículo 36: Notas a los estados financieros

Artículo 37: Estados financieros certificados

Artículo 38: Estados financieros dictaminados

Artículo 39: Autenticidad de estados financieros

Artículo 40: Rectificación de estados financieros

Artículo 41: Publicidad de estados financieros

Artículo 42: Ausencia de estados financieros

Artículo 43: Responsabilidad penal

Artículo 4: Proyecto de Escisión

Artículo 8: Perfeccionamiento de la Escisión

3. Empresa Unipersonal

Artículo 71: Concepto de empresa unipersonal.

4. Informes de los Administradores

Artículo 45: Rendición de Cuentas

Artículo 46: Rendimiento de cuentas al fin del ejercicio

Artículo 47: Informe de gestión

5. Liquidación Obligatoria

Artículo 168: Rendición de cuentas

6. Facultades al Gobierno Nacional para reglamentar la Contabilidad

Artículo 44: Expedición de reglamentos sobre:

- a) Principios de contabilidad generalmente aceptados
- b) Normas de Auditoría generalmente aceptadas
- c) Libros , comprobantes y soportes
- d) Libros que deben registrarse y requisitos
- e) Conservación, consulta, reproducción, destrucción de libros, comprobantes, soportes.
- f) Casos en que deben presentarse estados financieros, comparativos, forma de hacerlo y períodos que deben incluirse.

VI CONCLUSIONES

Hemos visto cómo a través del tiempo y, por efecto de la dinámica del conocimiento y de las necesidades de la comunidad, la contabilidad ha ido evolucionando. En el caso de nuestro país, los diferentes gobiernos han considerado la oportunidad de legislar en materia contable con el propósito que la información contable sea cada vez más clara, fácil de entender, accequible al público en general y oportuna para la toma de decisiones. Igualmente le sirva al Estado y a las empresas para lo referente a la determinación y pago de los tributos correspondientes.

En estos lineamientos se ha venido analizando y discutiendo aspectos normativos contables sobre ajustes por inflación. Considero que es oportuno que los profesionales de la Contaduría pública colombiana y el Estado se sienten a trabajar conjuntamente, de tal forma que se determinen procedimientos y técnicas específicas para que la información contable en materia de ajustes por inflación refleje en sus cifras la situación financiera real de las empresas y, por otro lado, sirva para determinar las bases a utilizar en la definición de cargas impositivas.

De esta manera sí se daría cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 3º. Del Decreto 2649, referente a los objetivos básicos de la información contable.

Encontramos también en la normatividad vigente la forma cómo se ha ido estructurando, asimilándola en muchos aspectos a normas internacionales, de tal manera que permite su utilización por parte de usuarios o inversionistas internacionales.

En igual forma el Decreto 222/95, reformativo del Código de Comercio, contempla la oportunidad y facultades gubernamentales para legislar en la materia, de tal forma que, a través de una próxima normatividad, se implementen y modifiquen con miras a la estructuración de una contabilidad perfilada con las necesidades empresariales colombianas, pero también orientada y armonizada con sanos principios y pronunciamientos internacionales.

Para efectos de facilitar la comprensión y análisis del Decreto de la referencia, se muestra a continuación su estructura.

ESTRUCTURA DEL D-2649

- | | | |
|----|---|--|
| 1. | MARCO CONCEPTUAL DE LA CONTABILIDAD ART. 1 AL 45 | <ul style="list-style-type: none"> 1) De los principios de contabilidad, generalmente aceptados (P.C.G.A.). Art. 1 y 2. 2) Objetivos y cualidades de la información contable. Art. 3/4. 3) Normas básicas, Art. 5/18. 4) Estados financieros y sus elementos. Art. 19/45. <ul style="list-style-type: none"> • Estados financieros. Art. 19/33. • Elementos. Art. 34/45 |
| 2. | DE LAS NORMAS TÉCNICAS ART. 46/122 | <ul style="list-style-type: none"> 1) Normas técnicas generales 2) Normas Técnicas Específicas <ul style="list-style-type: none"> 1. Activos 61/73 2. Pasivos 74/82 3. Patrimonio 83/95 4. C. De resultados 96/109 5. C de orden 110 6. Operaciones des. y empleadas en liquidaciones 111/112 3) Normas técnicas sobre revelaciones 113/122 |
| 3. | DE LAS NORMAS SOBRE REGISTROS Y LIBROS ART. 123/135 | <ul style="list-style-type: none"> • Soportes Artículo 123 • Comprobantes Artículo 124 • Libros Artículo 125/135 |
| 4. | DISPOSICIONES FINALES | <ul style="list-style-type: none"> Artículo 136 -40 |

BIBLIOGRAFIA:

Contabilidad Comercial – Presentación de Estados Financieros. Cámara de Comercio. Bogotá 1988.

Reglamento General de la Contabilidad y Plan Único de Cuentas Editorial Legis 1998.

Origen de los Principios de Contabilidad: C.P Juan Ramón Santillana Gonzalez. Ediciones Contables y Admiunistrativas México de 1994.

Reforma al Código de Consumo – Ley 222 de 1995. Imprenta Nacional de Colombia 1.995. Legis Editores 6° Edición 1998.

Ajustes Desiguales por Inflación para 1992 Yovel Blanco. Editorial Roesga Santa Fé de Bogotá. 1993 3° Edición.

Inventario de los Principios de Contabilidad. Paul Grady. Instituto Mexicano de Contadores P'publicos 1997.

Las normas de Contabilidad Generalmente aceptados en Colombia D- 2160 1986 Yame Blanco Luna. Ediciones Tercer Mundo Santa Fé de Bogotá 1988.

Guía para el Ejercicio de la Contaduría Pública Yame Blanco Luna. Editorial Blanco Lemos. Editorial Roesga. Santa Fé de Bogotá 1992.