

# Evolución y retos de la regulación contable internacional. Una reflexión<sup>1</sup>

Jorge Xavier Córdoba Martínez<sup>a</sup>

## Información del artículo

Recibido: 18/01/2022

Aceptado: 30/05/2022

## Clasificación JEL:

G10 - G18

Este es un artículo Open Access bajo la licencia CC BY NC [<https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0>]

## Enlace DOI

<https://doi.org/10.24142/rvc.n25a2>

## Sugerencia de citación

• Córdoba, J. X. (2022) Evolución y retos de la regulación contable internacional. Una reflexión. Revista Visión Contable, 25, pp. 11-40 <https://doi.org/10.24142/rvc.n25a2>

## Evolution and challenges of international accounting regulation. A reflection

### Resumen

Se describe la evolución y retos de la regulación contable internacional, desde una reflexión personal. Mediante estrategia metodológica de carácter cualitativo, con enfoque descriptivo y reflexivo (Galeano, 2018), se realizó una revisión documental de la regulación contable internacional, con base en la técnica de análisis de contenido. Los principales retos incluyen la emisión de estándares de alta calidad para la revelación de la sostenibilidad en las organizaciones, el establecimiento de un único conjunto de normas de contabilidad globales, formación de los contadores públicos en un entorno de cuarta revolución industrial. Tales retos requieren voluntad política de los actores involucrados (emisores, reguladores regionales, gobiernos y academia) para asumir desarrollos normativos pertinentes a las exigencias de organizaciones, países y sociedad en general.

### Palabras clave

Regulación contable, contabilidad financiera, información financiera, estados financieros, emisores de normas contables.

### Abstract

This paper describes the evolution and challenges of international accounting regulation from a personal reflection. A documentary review of the international accounting regulation was carried out based on the content analysis technique through a qualitative methodological strategy with a descriptive and reflective approach (Galeano, 2018). The main challenges include the issuance of high-quality standards for the disclosure of sustainability in organizations, the establishment of a single set of global accounting standards, and the accounting education in a fourth industrial revolution background. Such challenges require the political will of the actors involved (regulators, governments and academia) to assume relevant regulatory developments to meet the demands of organizations, countries and society.

### Keywords

Accounting regulation, financial accounting, financial information, financial statements, accounting standards issuers.

<sup>1</sup> Artículo de reflexión derivado de investigación en curso para la tesis del Doctorado en Ciencias Contables, en la Universidad de los Andes, Venezuela.

<sup>a</sup> Especialista en Pedagogía e Investigación en la Educación Superior, y contador público (Universidad Mariana, Pasto). Estudiante del Doctorado en Ciencias Contables (Universidad de los Andes, Venezuela). Docente-investigador de la Universidad Cesmag, Colombia. [xaviercordoba@yahoo.es](mailto:xaviercordoba@yahoo.es) <https://orcid.org/0000-0001-9049-6860>

## Introducción

El fenómeno de la globalización generó, principalmente, el desarrollo de una globalización económica y financiera; por esta razón, la contabilidad también debió tomar un enfoque internacional, el cual se ha materializado por medio de la evolución de organismos emisores de normas o regulaciones contables con amplio reconocimiento a nivel mundial.

Cabe recordar que la regulación contable internacional empezó a gestarse a finales del siglo XIX e inicios del XX, en Estados Unidos. La desconfianza en la información financiera, suscitada por los descabros en los mercados bursátiles y la liquidación de grandes empresas a finales del siglo XIX, impulsó la idea de buscar un conjunto único de normas de contabilidad y auditoría que permitieran estandarizar el ejercicio profesional y así lograr una mayor confiabilidad de la información financiera (Sarmiento, 2006).

Ahora bien, el mundo vivió en los años setenta y principios de los ochenta la crisis mundial de estanflación; como respuesta, se permitió la desregulación de los bancos, lo que generó una reformulación de la dinámica de la economía que, desde ese momento, pasó a ser dominada por las finanzas (Guttman, 2009; Stiglitz, 2019). El fenómeno descrito anteriormente es denominado por la escuela de la regulación francesa como capitalismo conducido por las finanzas, el cual ha expandido por todo el mundo su lógica dominante de la regulación del libre mercado y la maximización del valor para los accionistas (Guttman, 2009; Aglietta y Rebérioux, 2009; Archel y Gómez, 2014).

Por esta y otras razones, en los años setenta, la contabilidad financiera se reorientó a nivel mundial, y emergieron nuevos organismos emisores de normas de contabilidad, como fue el caso del Consejo de Normas de Contabilidad Financiera (FASB), en 1973, en Estados Unidos, que es el actual emisor de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (USGAAP); y el Comité de Estándares Internacionales de Contabilidad (IASC), en el mismo año, predecesor de la Junta de Estándares Internacionales de Contabilidad (IASB), creada en 2001, en Europa, y que es la actual emisora de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF o IFRS).

Nuevamente, la crisis económica de 2008 resultó una sorpresa para mucha gente; en cambio, para algunos analistas no lo fue. Esta podía ser predecible y prevista, además, su gestación ocurrió como consecuencia de un conjunto de fenómenos interrelacionados que permitieron su desarrollo, como lo describe Stiglitz (2010):

Un mercado desregulado, inundado de liquidez y con unos tipos de interés bajos, una burbuja inmobiliaria mundial, y unos créditos de alto riesgo en vertiginoso aumento eran una combinación peligrosa. Añádase el déficit público y comercial de los Estados Unidos, y la correspondiente acumulación en China de ingentes reservas de dólares –una economía global desequilibrada– y resultaba claro que las cosas estaban terriblemente torcidas (p. 31).

Lo relevante de esta crisis es que surgió al interior del capitalismo, que siempre había sobresalido por su crecimiento económico mundial y políticas económicas sensatas. En esta ocasión la crisis llevaba la etiqueta de *Made in USA*. Las anteriores crisis se habían contenido; en cambio, esta se expandió por todo el mundo, al igual que en los años treinta del siglo pasado, con la Gran Depresión.

Desde el punto de vista contable, factores como la subjetividad y la flexibilidad en el proceso de reconocimiento, medición y revelación de algunos hechos económicos generaron la subestimación de riesgos financieros por efecto de la sobrevaloración de activos; esto ocasionó inestabilidad en el sistema financiero internacional. Este hecho afectó la confianza de los inversionistas y los mercados financieros mundiales, lo que llevó al G-20, en el año 2008, a solicitar el fortalecimiento de la arquitectura financiera internacional, de la cual hacen parte las normas de contabilidad y presentación de informes contables (Ryan, 2008a, 2008b).

Por otra parte, la Fundación IFRS actualmente se encuentra trabajando en un proyecto para la estructuración de la Junta de Estándares Internacionales de Sostenibilidad (ISSB), que busca desarrollar un conjunto de estándares de calidad para la revelación de la sostenibilidad de las organizaciones, y así satisfacer las necesidades de información a los inversionistas y otros usuarios interesados, para una mejor toma de decisiones; esto se traduce en un nuevo desafío a futuro para la regulación y la profesión contable. A esto se añaden los efectos que está generando la cuarta revolución industrial (4RI) en los procesos contables, de aseguramiento, control y análisis de la información, y en el tratamiento de los impuestos; lo descrito demanda asumir un nuevo rol a los contadores que sean capaces de responder a estas exigencias modernas con profesionalismo, ética y responsabilidad social.

Por lo descrito anteriormente, la regulación contable internacional debe ser estudiada e investigada a profundidad por la comunidad contable nacional e internacional, para desentramar los intereses económicos,

políticos, ideológicos, entre otros, que se encuentran encriptados (ocultos) al interior de su estructura formal (institucional) y su desarrollo normativo (modelos contables). Así se podrá interpretar y comprender el sentido contextual presente y la prospectiva que orienta este campo del conocimiento contable en los próximos años, el cual propone revisar las competencias profesionales que los contadores deberán desarrollar en su ejercicio profesional para responder a las nuevas demandas de las organizaciones sobre información y aseguramiento (financiero y no financiero).

De acuerdo con lo explicado, resulta relevante preguntarse sobre los principales acontecimientos históricos y los retos actuales de la regulación contable internacional. Para abordar este cuestionamiento, se plantea como propósito principal describir la evolución y retos actuales de la regulación contable internacional, desde una reflexión personal. En consecuencia, se busca que los lectores, a través de este artículo, comprendan el sentido contextual de la evolución normativa (modelos contables: USGAAP, IFRS) y los retos que presenta la regulación contable internacional.

Para desarrollar el propósito principal, se utilizó una estrategia metodológica de carácter cualitativo, con un enfoque descriptivo y reflexivo (Galeano-Marín, 2018). En consecuencia, se realizó una revisión documental de la evolución de la regulación contable internacional, en diferentes textos normativos, de organismos emisores de estándares internacionales de información financiera, como IASB y FASB, junto con textos académicos (artículos) de pensadores contables con amplio reconocimiento internacional. Para la sistematización de la información compilada, se aplicó la técnica de análisis de contenido; esto permitió identificar avances en torno a dicho principio, las principales líneas de discusión y los retos que se avizoran en el futuro.

En el primer apartado se describe el origen y evolución de la normativa contable en Estados Unidos; en seguida, en el segundo apartado, se presenta el origen y evolución de la normativa contable en Europa; posteriormente, en el tercer apartado, se presentan algunos retos que enfrenta la regulación contable internacional y, finalmente, cierra con unas conclusiones iniciales que recogen los hallazgos más importantes e invita a continuar el estudio y reflexión del tema.

## Origen y evolución de la normativa contable en Estados Unidos

De acuerdo con Sarmiento (2006), “la estandarización contable es un proceso que empezó formalmente a comienzos del siglo XX” (p. 71), en Estados Unidos. Desde finales del siglo XIX y principios del XX, organismos como el Instituto Americano de Contadores Profesionales Certificados (AICPA) y la Asociación Americana de Contabilidad (AAA) empiezan una búsqueda incesante de reglas, principios o normas contables que sirvan a las grandes empresas como criterios válidos y únicos para la elaboración y presentación de la información financiera que sea confiable en la toma de decisiones. La búsqueda de un conjunto de normas de contabilidad y auditoría ha pretendido estandarizar el ejercicio profesional y así lograr una mayor confiabilidad de la información financiera (Sarmiento, 2006).

En consecuencia, el organismo emisor de pronunciamientos sobre principios contables más importante en Estados Unidos era el AICPA. En 1887, esta institución fue fundada como Asociación Americana de Contadores Públicos (AAPA); luego fue reorganizada, en 1916, y se denominó Instituto de Contadores en los Estados Unidos de América (IAUSA); en 1917 tomó el nombre de Instituto Americano de Contadores (AIA), y, finalmente, en 1957, asumió el nombre actual (Tua, 1985; Cuadrado-Ebrero y Valmayor, 1999; Suárez, 2017).

Los miembros de la AAPA, en corto tiempo, comenzaron su labor, y en 1984 adoptaron “un acuerdo que recomendaba que el orden de presentación en el balance general debía ser de la realización más rápida a la menos rápida, indicando claramente el interés en proporcionar información a los acreedores” (Hendriksen, 1981, p. 69). De la misma manera, la asociación construyó un instrumento de difusión técnica que se denominó *Journal of Accountancy*, el cual empezó su publicación en 1905; el contenido de sus textos es de naturaleza científico-práctica, con fuerte influencia en los procedimientos contables del momento y la formación de los nuevos contadores.

Posteriormente, por el auge de la profesión contable presentada antes de 1916 y la divergencia en la regulación suscitada en los distintos estados que conforman Estados Unidos, observaron la necesidad de alcanzar una mayor homogeneidad en la estructura de la profesión. Como respuesta, en 1916, nació el IAUSA, con el propósito de fijar prácticas contables, mediante los *Special Bulletins* que comenzaron a difundirse en 1918, y cuyo

contenido estaba compuesto por las cuestiones planteadas en la oficina de información por parte de los miembros del instituto. “Desde enero de 1920 a diciembre de 1929 se difundieron treinta y tres boletines, que constituyen una importante fuente sobre las prácticas de la época” (Tua, 1983, p. 12), su extensión no alcanza las 185 páginas.

Otro acontecimiento importante sobre emisión de principios contables se presentó en 1917, por la necesidad de normalizar la preparación de estados financieros para presentarlos a los bancos con fines crediticios, una preocupación que nació, específicamente, en la Junta de Reserva Federal y la Comisión Federal de Comercio, que posteriormente trasladaron al AIA para que elaborara un memorando sobre procedimientos normalizados. Este memorando se elaboró previamente y fue aprobado por la Junta de Reserva Federal, luego se publicó como folleto bajo el título de *Uniform Accounting* (Contabilidad Uniforme) y, un año más tarde (1918), se denominó *Approved Methods for the Preparation of Balance Sheet Statements* (Métodos Aprobados para la Preparación de Estados de Balance General) (Suárez, 2017).

En 1920, el AIA creó el Comité de Terminología (Committee of Terminology), que se encargaría de emitir declaraciones contables en los *Accounting Terminology Bulletins* (ATBs), con el propósito de compilar y clarificar los diversos conceptos contables aplicados hasta ese período. Los primeros ocho boletines fueron reimpresos en 1953, como ATBs n.º 1; posteriormente, se publicaron tres más (Cuadrado-Ebrero y Valmayor, 1999) y después, en 1959, el comité se terminó.

En 1929, se publicó una edición revisada como *Verification of Financial Statements* (Verificación de Estados Financieros), por mandato de la Junta de Reserva Federal. Las dos ediciones impartieron sugerencias para verificar y preparar estados financieros con fines estrictamente crediticios. Estas sugerencias estaban más relacionadas con procedimientos de auditoría, de los cuales, según Moonitz (1961), pueden deducirse algunos principios contables del memorando, por ejemplo, existencias, gastos generales de fabricación, descuentos, costo de los equipos fabricados por la empresa, ventas netas, aumentos y reducciones del remanente, materialidad, entre otros.

La discusión sobre la emisión de principios contables se profundiza en 1929 con la Gran Depresión (también conocida como el Crack Bursátil de Nueva York), una crisis económica mundial que se prolongó durante toda la década de 1930. Ha sido considerada como la depresión más larga en el

tiempo, de mayor profundidad y la que afectó a más países en el siglo XX. Está claro que Estados Unidos exportó su crisis a todos los países del mundo, cuando la actividad económica fue acompañada por una reducción del préstamo hacia el extranjero y una fuerte contracción de la demanda de importaciones, ocasionando el hundimiento del comercio internacional. A partir de este acontecimiento, Estados Unidos y los demás países prestaron mayor importancia a la problemática contable, así como a la preparación y presentación de información financiera que deben proporcionar a los distintos usuarios para su evaluación, análisis y toma de decisiones.

Siete años más tarde, en 1936, nuevamente se revisó el boletín que fue preparado y publicado por el AIA bajo el título *Examination of Financial Statements by Independent Public Accounting* (Examen de Estados Financieros por Contadores Públicos Independientes). En el prólogo a este boletín se lee “que tiene como propósito su aplicación a los exámenes realizados por contadores públicos independientes de los estados financieros preparados con fines crediticios o para los informes anuales a los accionistas” (AIA, 1936, como se citó en Hendriksen, 1981, p. 72). Una de las características más relevantes de este boletín fue “la eliminación de todas las referencias a la auditoría del balance general, sustituyéndose con la expresión ‘examen de los estados financieros’” (Hendriksen, 1981, p. 72), que tenía una extensa popularidad en 1917 por parte de los clientes para ahorrar gastos de auditoría y lograr su aceptación en los bancos.

En el mismo año 1936, nació el Comité de Procedimientos Contables (CAP), con el objetivo de deliberar sobre temas contables específicos y emitir declaraciones que se denominarían Boletines de Investigación Contable (ARBs), bajo ese cometido, desde 1936 hasta 1953, se emitieron 42 ARBs, que después fueron revisados, reafirmados o retirados, se resumieron en el ARB n.º 43 y, además, se emitieron ocho boletines más, siendo el último el ARB n.º 51.

En consecuencia, el proceso de emisión de normas (boletines), hacia la década de los cincuenta, generó que se produjeran “numerosas y duras críticas acerca del sistema de elaboración de normas contables, así como la falta de uniformidad” (Cuadrado-Ebrero y Valmayor, 1999, p. 75) en el mismo.

Como respuesta a lo anterior, se realizó una reestructuración materializada en el cambio del nombre de AIA por el de AICPA, y, adicionalmente, se planteó la creación de un comité especial, denominado Comité Especial del Programa de Investigación, que se encargara del estudio de una metodología adecuada para la elaboración de normas o principios contables.

El resultado de este estudio fue la fundación, en 1959, del Consejo de Principios Contables (APB), cuyo objetivo principal era parecido al de su antecesor, el CAP. Con el surgimiento de este comité se comenzó la elaboración de un extenso marco de principios contables coordinados y fundamentados con base en postulados, “es decir las reglas de aplicación práctica se deben desarrollar en relación a postulados y principios previamente expresados” (Cuadrado-Ebrero y Valmayor, 1999, p. 76). Las declaraciones del APB, en adelante, se llamaron *APB Opinions*, y se alcanzaron a publicar 31 en total. Además, el APB publicó 4 *APB Statements*, que trataban conceptos de teoría contable y explicaban las opiniones confusas; igualmente, elaboraría interpretaciones oficiales llamadas *APB Interpretations*.

También en 1959, el AICPA creó la División de Investigación Contable (ARD), que servía de apoyo al APB en esta materia, así como para la caracterización y discusión técnica de los problemas contables. Los documentos más destacados de este proceso fueron el ARS número 1, de Moonitz (1961), el número 3 de Sprouse y Moonitz (1962), y más tarde el estudio de Grady (1965). Se resalta que estos documentos no representaban la postura oficial del AICPA, sino solamente la de sus autores. Del mismo modo, los fundamentos propuestos por sus autores, en muchos aspectos, son diferentes a las prácticas contables actuales; por ejemplo, promueven la aplicación del costo de reposición en lugar del costo histórico, lo que generó problemas y discusiones al interior del AICPA. Adicionalmente:

el APB durante los años sesenta fue duramente criticado, tanto por el sector empresarial como por el sector gubernamental. El tema de central de dicha crítica era si un organismo privado tenía el derecho y la capacidad para emitir principios contables y luego imponérselos a la comunidad empresarial, extendiéndose esta controversia hasta la actualidad (Cuadrado-Ebrero y Valmayor, 1999, p. 76).

En una reunión especial llevada a cabo en 1970, y presidida por el presidente del AICPA, Marshall Armstrong, se conformaron dos grupos de estudio sobre la discusión presentada por las *APB Opinions*, que presentaron dificultad en la resolución de problemas contables y la falta de aceptación por algunos sectores. El primer grupo de estudio se denominó *Study Group on the Establishment of Accounting Principles* (Grupo de estudio sobre el establecimiento de principios contables), mejor conocido como el Informe Wheat, en agradecimiento a la orientación realizada por Francis Wheat.

Entre varias conclusiones propuestas al término de su estudio, en 1972, su principal idea fue la creación del *Financial Accounting Standards Board* (FASB), llevada a cabo en 1973.

El segundo grupo de estudio fue coordinado por Robert M. Trueblood y se denominó *Accounting Objectives Study Group* (Grupo de estudio sobre los objetivos de la contabilidad), que enfatizó en los fundamentos teóricos, en concordancia con su función de redactar los objetivos de la información financiera. El informe concluyó en 1973, con la formulación de varios objetivos de los estados financieros, una metateoría, desde donde pudieran fundamentarse los “standards” que emitiría el FASB en un futuro. El principal objetivo se resumía en suministrar información útil a los usuarios para la toma de decisiones económicas. Entonces, se enfatizó en el llamado paradigma de la utilidad, que prescribe que el desarrollo de los objetivos debe “de orientarse hacia las necesidades de los usuarios de la información y no solamente en las necesidades operativas de los directivos de las empresas” (Cuadrado-Ebrero y Valmayor, 1999, p. 78).

Los anteriores organismos emisores de normas (principios) contables en Estados Unidos promovían la búsqueda de la comparabilidad, calidad, confiabilidad, oportunidad, entre otras cualidades de la información financiera, y la generalización de los supuestos mejores criterios técnicos. En el fondo, su afán se ha centrado en generar confianza y credibilidad en la información financiera por medio de estas normas denominadas principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA).

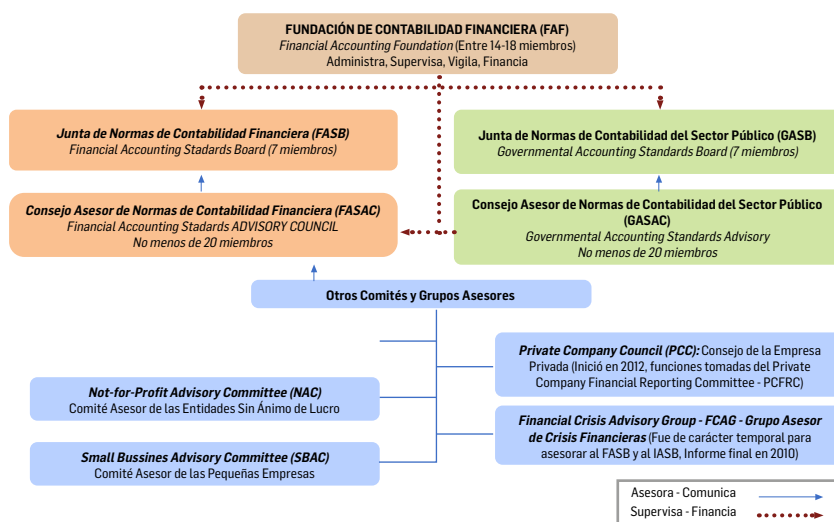
Después del recorrido histórico por la regulación contable, es importante mencionar que la Fundación de Contabilidad Financiera (Fundación FAF) es una organización de carácter independiente que pertenece al sector privado, y es la principal responsable de establecer y, a su vez, mejorar los estándares de contabilidad financiera, así como de contribuir en la formación de sus constituyentes sobre estos estándares. Además, esta institución es responsable de la administración, supervisión y finanzas de las dos juntas contables, con sus respectivos consejos asesores que son la Junta de Normas de Contabilidad Financiera (FASB), la Junta de Normas de Contabilidad del Gobierno (GASB<sup>1</sup>), el Consejo asesor de normas de contabilidad financiera

<sup>1</sup> El *Governmental Accounting Standards Board*. Es una organización privada no gubernamental que desarrolla estándares contables o PCGA, para los gobiernos estatales y locales de Estados Unidos.

(FASAC<sup>2</sup>) y el Consejo asesor de normas de contabilidad gubernamental (GASAC<sup>3</sup>).

También hacen parte de la estructura organizativa de la FASB, otros comités y grupos asesores como el Comité de Asesoría Inversionista (IAC), el Comité Asesor de las Entidades Sin Ánimo de Lucro (NAC), el Comité Asesor de las Pequeñas Empresas (SBAC), el Consejo de la Empresa Privada (PCC) y el Grupo Asesor de Crisis Financieras (FCAG). A continuación, se presenta la estructura organizativa de la FASB (ver Figura 1), en cual se señalan todos los organismos que la integran y que fueron descritos en los párrafos anteriores; esto permite una mejor comprensión del arduo trabajo que realiza cada una de ella.

**FIGURA 1.** Estructura organizativa de la FASB



Fuente: Becerra-Jurado (2014, p. 114).

<sup>2</sup> El *Financial Accounting Standards Advisory Council* es responsable de asesorar técnicamente a la FASB sobre los asuntos contables y financieros actuales o futuros que deben ser objeto de análisis.

<sup>3</sup> *Governmental Accounting Standards Advisory*. Responsable de asesorar al GASB en asuntos técnicos, en materia contable y financiera, y en la selección y organización de grupos de trabajo, ayudar en el desarrollo del presupuesto anual del GASB y colaborar en la recaudación de fondos económicos para la FAF.

Del trabajo realizado anteriormente por otros organismos, se infiere que estos emiten un conjunto amplio e importante de normas contables que se tipifican de diferente forma, como son: “declaraciones, opiniones, interpretaciones, boletines de investigación de contabilidad, boletines técnicos y de práctica, declaraciones de conceptos de contabilidad financiera, guías de implementación, consensos y posturas de los grupos de trabajo, entre otros” (Becerra-Jurado, 2014, p. 119). En la Tabla 1, se observan las normas contables que emite la FASB, como resultado de su trabajo como organismo emisor en Estados Unidos.

| TABLA 1. Normas contables de la FASB                                  |               |                                                     |                                                                    |
|-----------------------------------------------------------------------|---------------|-----------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------|
| Lista de normas/pronunciamientos relacionados a los U.S GAAP del FASB |               |                                                     |                                                                    |
| Emisor regulador                                                      |               | Norma<br>Pronunciamiento                            | Español                                                            |
| FASB                                                                  | CFRR          | <i>Codification of Financial Reporting Releases</i> | Comunicados de la Codificación de Información Financiera           |
|                                                                       | ASU(s)        | <i>Accounting Standard(s) Update</i>                | Actualizaciones de los Estándares de Contabilidad                  |
|                                                                       | FAS           | <i>FASB Statemnts of Financial Accounting</i>       | Declaraciones del FASB                                             |
|                                                                       | FIN           | <i>FASB Staff Positions</i>                         | Interpretaciones del FASB                                          |
|                                                                       | SFP/FSP       | <i>Statement 138 Examples</i>                       | Pronunciamientos de Postura del FASB                               |
|                                                                       | Statement 138 | <i>FASB Implementation Guides</i>                   | Temas Derivados y actividades de Cobertura                         |
|                                                                       | FTB           | <i>FASB Technical Bulletins (FTEB)</i>              | Boletines Técnicos del FASB                                        |
|                                                                       | FIG           | <i>FASB Implementation Guides</i>                   | Guías de implementación del FASB                                   |
|                                                                       | SFAC          | <i>Statements of Financial Accounting Concepts</i>  | Declaraciones de los Conceptos de Contabilidad Financiera del FASB |
|                                                                       | DIG           | <i>FASB Derivative Implementation Group</i>         | FAS 133 - Temas de implementación                                  |
|                                                                       | Q&A           | <i>Staff Implementation Guides</i>                  | Guías de Implementación                                            |

Fuente: Becerra-Jurado (2014, p. 120).

Al revisar el entramado normativo expedido por la FASB (Tabla 1), se deduce que es un conjunto bastante extenso y complejo, esto se presenta por la cantidad de normatividad expedida por los organismos reguladores, que pueden inducir a confusión en su aplicación; además, su enfoque metodológico es de reglas detalladas y no mediante principios generales, los cuales

orientan la preparación y presentación de la información contable, y esto lleva a realizar múltiples actividades en desarrollo del proceso contable que pueden afectar inicialmente la comprensión de la información, así como la relevancia y la representación fiel. A lo anterior, se agrega que la estructura de las normas contables en Estados Unidos es mediante enfoques de jerarquías, el primero de acuerdo con el *standard-based model* (modelo basado en normas individuales) y el segundo, con el *topically based model* (modelo basado en áreas). En síntesis, podría mencionarse, con Zeff (2021) que:

A medida que la sociedad estadounidense ha evolucionado durante ese largo período de tiempo, ha habido un cambio fundamental en las instituciones reguladoras, las profesiones y los organismos profesionales, la sofisticación de las empresas corporativas y las instituciones financieras, la tecnología de la información y los mercados” (p. 346) [traducción libre].

## Origen y evolución de la normativa contable en Europa

A partir de la segunda Guerra Mundial, cada país tenía su práctica contable propia, es decir, contaba con sus propios principios de contabilidad generalmente aceptados, podría decirse que “la práctica contable mundial era altamente diversa (ver, p. ej., Nobes, 1983) y comparar estados financieros de un país a otro era muy difícil” (Zeff, 2012, p. 123).

En los años cincuenta, empezó un período de crecimiento acelerado del comercio y la inversión extranjera directa, donde las grandes compañías comenzaron a expandirse más allá de sus fronteras, con el fin de conquistar nuevos mercados; esto llamó la atención de la profesión contable (específicamente del AICPA), la cual asumió lo internacional como un nuevo desafío en su ejercicio profesional, en materia de contabilidad y auditoría para la economía mundial.

Hacia los años sesenta, se presentó una serie de adquisiciones y fusiones de grandes corporaciones americanas sobre compañías europeas; por su parte, las empresas nacionales empezaron a reorientar sus actividades hacia el escenario internacional. El interés por la dinámica internacional de las empresas multinacionales ocasionó su deseo de buscar la comparabilidad de los estados financieros de los diferentes países.

Luego, por iniciativa de Henry Benson, en 1973, y gracias a un acuerdo de instituciones de contadores<sup>4</sup>, se fundó el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC), con el propósito de emitir estas normas para la elaboración y presentación de estados financieros de las empresas que cotizan en el mercado de valores. “Su motivación era promover la armonización internacional de las normas de contabilidad, para disminuir las diferencias en las prácticas contables entre países” (Zeff, 2012, p. 124). La primera norma que emitió el IASC, en 1975, fue sobre revelación de políticas contables. Luego, entre 1975 y 1987, publicó 25 normas internacionales de contabilidad más, y, hasta el 2000, se publicaron 41 NIC en total.

Un hecho importante que impulsó al reconocimiento del IASC y la aplicación de sus normas fue el apoyo recibido de la Organización Internacional de Comisiones de Valores (IOSCO), la confederación de reguladores del mercado de valores. Cabe resaltar que el IASC, hasta 1987, no había impactado a las economías desarrolladas con su marco regulatorio y esto afectaba sus proyectos futuros. En 1988, la IOSCO le ofreció ayuda al IASC, pero la condicionó hasta que realizara mejoras significativas en sus normas contables, para lo cual firmó un primer acuerdo de intenciones. En 1995, se firmó un segundo acuerdo entre organizaciones, para “lograr que las bolsas de valores admitan la información financiera proveniente de empresas cuyas sedes o matrices estuvieran radicadas en el extranjero, siempre que cumplan la normativa del IASC” (Tua, 2000, p. 125).

Otro impulso importante que recibió el IASC con su modelo contable fue por parte de la Unión Europea, en 1996, que “aprobó la adherencia a las NIC, disponiendo como fecha de adopción el 1.º de enero de 2005 para compañías que cotizaran en bolsa. El reglamento 1606 de 2002 definió el procedimiento de adopción” (Sarmiento, 2006, p. 76); esto se logró después de estudiar varias alternativas en la Unión Europea que permitieran alcanzar una normatividad contable aceptada en los mercados mundiales.

Posteriormente, entre 1997 y 2000, el IASC empezó un estudio para su reestructuración; esto por exigencias de la IOSCO, al no aprobar sus normas hasta tanto no se realizara el cambio de estructura para que la Comisión de Bolsa y Valores de Estados Unidos (SEC), como organismo regulador, pudiera confiar en que la junta sería un emisor de normas de alta calidad.

<sup>4</sup> Participaron países como: Alemania, Australia, Canadá, Estados Unidos, Francia, Países Bajos, Japón, México, Reino Unido e Irlanda.

Luego de varias reuniones donde debatieron diferentes propuestas durante más de un año, la junta aprobó unánimemente, en marzo del año 2000, la nueva Constitución, y posteriormente, en mayo del mismo año, todos los miembros del IASC (143 organismos profesionales de la contabilidad en 104 países) aprobaron la restructuración definitiva (Zeff, 2012).

Entonces, a partir de abril de 2001, el Comité de Estándares Internacionales de Contabilidad cambió de denominación, pasando a llamarse Junta de Estándares Internacionales de Contabilidad, y siendo la encargada de emitir estándares internacionales de contabilidad, con sede en Londres (Reino Unido). Adicionalmente, en marzo de 2001, en el estado de Delaware, Estados Unidos, ya se había creado la Fundación de Estándares Internacionales de Contabilidad<sup>5</sup> (IASCF, por sus siglas en inglés), constituida como una entidad matriz del IASB y sin ánimo de lucro.

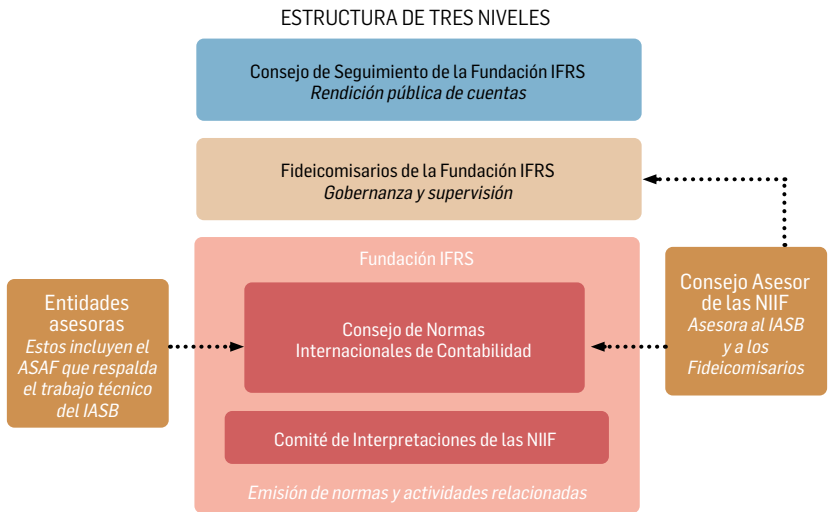
Como resultado de la restructuración descrita, la cual se basó en las recomendaciones del informe *Recommendations on Shaping IASC for the future* (Recomendaciones para dar forma al IASC para el futuro), la nueva estructura organizativa estableció que la Fundación IFRS es una organización independiente y está conformada por tres organismos primordiales: los fideicomisarios (*trustees*), el IASB (International Accounting Standards Board) y el comité de interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS Interpretations Committee). También se apoya en un consejo asesor (IFRS Advisory Council) y un Foro Asesor de Normas de Contabilidad (ASAF).

En la Figura 2 se observa gráficamente la estructura institucional de la Fundación IFRS, que está conformada por varios organismos que cumplen roles específicos, como se indica a continuación y, posteriormente, se describen de forma resumida.

---

<sup>5</sup> Ahora se denomina Fundación de Estándares Internacionales de Información Financiera (Fundación IFRS o IFRSF, por sus siglas en inglés).

FIGURA 2. Estructura institucional de la Fundación IFRS



Fuente: Hoogervorst y Prada (2015).

Como se indica en la Figura 2, los organismos mencionados son responsables de funciones específicas y de carácter técnico; además, se interrelacionan entre sí para lograr un mismo fin: emitir normas contables globales. En seguida, se describe cada uno de estos organismos para lograr una mejor comprensión de su rol.

Los fideicomisarios son responsables del gobierno y supervisión del IASB, promueven la aplicación de las NIIF y garantizan la financiación de la organización. El Comité de Interpretaciones de las NIIF (IFRIC) tiene como función interpretar claramente la aplicación de los estándares internacionales de presentación de reportes financieros (IFRS), y facilitar guías de aplicación para la resolución de problemas específicos no tratados directamente por una NIIF. El Consejo Asesor de las NIIF (IFRS Advisory Council) tiene como objetivo principal dar consejo al IASB sobre decisiones de su agenda y prioridades de su plan de trabajo. Igualmente, el Foro Asesor de Normas de Contabilidad (ASAF) tiene como función proporcionar apoyo técnico y asesoría al IASB, para contribuir al desarrollo de las NIIF.

Por su parte, el IASB tiene como función el desarrollo y emisión de los estándares internacionales para la presentación de reportes financieros

(IFRS o NIIF), borradores para exposición pública (Exposure Draft) y el marco conceptual para la información financiera. Además de lo anterior, se declara como propósito principal del IASB:

Desarrollar en el interés público, un conjunto único de normas de información financiera legalmente exigibles y globalmente aceptadas, comprensibles y de alta calidad basado en principios claramente articulados. Las Normas NIIF se emiten por el Consejo para proporcionar a los inversores, otros participantes de los mercados de capitales mundiales y otros usuarios de la información financiera, información transparente y comparable en los estados financieros y en otra información financiera (IASB, 2021, p. 5).

En síntesis, las NIIF comprenden todas las normas e interpretaciones adoptadas por el IASB, e incluyen:

- Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF-IFRS).
- Las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC-IAS).
- Las interpretaciones: nuevas emitidas por el Comité Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF-IFRIC) o las antiguas emitidas por el Comité Permanente de Interpretaciones (SIC).
- Las Normas Internacionales de Información Financiera para PYMES (NIIF para PYMES – IFRS for SME).
- El Marco Conceptual para la Información Financiera.

Se reconoce que estas normas son dinámicas, pues permanentemente son revisadas, actualizadas o, si es necesario, se reemplazan por unas nuevas para responder a las múltiples exigencias de las empresas, el mercado, los gobiernos y la sociedad en general, que demandan una información contable útil y válida para la toma de decisiones principalmente en los mercados de capitales.

De acuerdo con lo publicado en su página web<sup>6</sup> y el texto en español *Las Normas NIIF Ilustradas. Parte A* (IASB, 2021), hasta el momento, el IASB ha expedido 17 NIIF y se mantienen vigentes 28 NIC sobre diferentes temas contables que son de interés general de todos los países del mundo.

Respecto a la publicación de las NIIF, el IASB las realiza mediante el “libro rojo”, en dos partes. La parte A, de obligatoria observancia, contiene

<sup>6</sup> El portal web oficial de las NIIF es [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

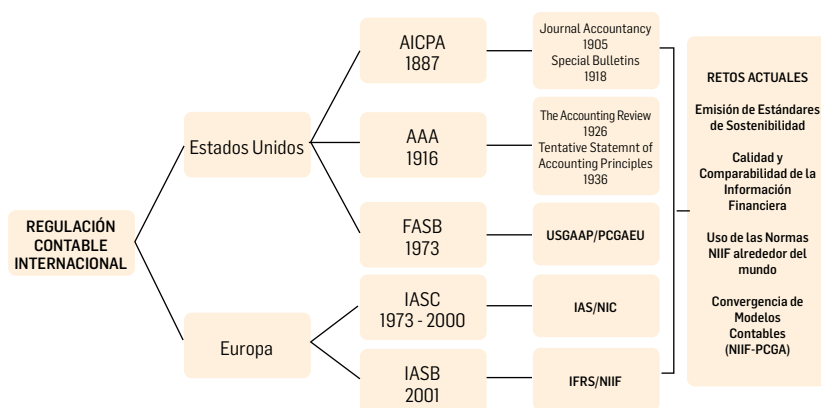
el prólogo a las NIIF, el marco conceptual para la información financiera y el texto consolidado con las NIIF, que incluye las NIC y las interpretaciones a las normas. La parte B no es de obligatoria observancia, e incluye un texto consolidado con fundamentos de las conclusiones, ejemplos ilustrativos y guías de implementación.

Por otra parte, las NIIF para PYMES fueron resultado de un proyecto que empezó el IASB en el año 2001. En 2004, el IASB publicó el primer documento para discusión pública, titulado *Opiniones preliminares sobre normas de contabilidad para pequeñas y medianas entidades*, donde esperaba recibir comentarios del público. Luego, en 2007, publicó un borrador completo del proyecto de norma denominado *Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades* que, además, incluía una guía de implementación y unos fundamentos para conclusiones, todo lo anterior como resultado de los comentarios recibidos al documento inicial y las conclusiones derivadas de las reuniones realizadas al interior del IASB.

Finalmente, después de todo el proceso de construcción descrito previamente, el IASB emitió la NIIF para PYMES en julio de 2009. A partir de este momento, estas entidades contaron con un modelo común de estándares contables de alta calidad y con amplio reconocimiento internacional. La NIIF para Pymes está compuesta por 35 secciones, organizadas por temas, donde cada una de ellas trata un asunto contable específico. Además, contiene notas explicativas, ejemplos, casos de estudio, entre otros, que ayudan a comprender y aplicar mejor el estándar internacional (IASB, 2015).

En ese sentido, el IASB establece que la NIIF para Pymes se aplicará a empresas que no cotizan en un mercado público de valores ni que se encuentren reguladas (bancos, aseguradoras, fondos mutuos, entre otros); es decir, esta norma aplica a entidades sin la obligación pública de rendir cuentas o que sean de interés público (entidades que captan, administran o manejan recursos del público) (IASB, 2015).

En la Figura 3 se resume la evolución de la regulación contable internacional desarrollada en Estados Unidos y Europa, donde se indican las principales instituciones que han intervenido en el proceso de emisión de principios y normas contables desde finales del siglo XIX hasta la actualidad. Además, se señalan los retos actuales que presenta este campo del conocimiento contable, los cuales serán explicados en el próximo capítulo.

**FIGURA 3.** Evolución y retos de la regulación contable internacional

Fuente: elaboración propia.

## Algunos retos que enfrenta la regulación contable internacional

Luego de realizar un recorrido por los hechos más importantes en la evolución de la regulación contable internacional, se pueden identificar algunos retos que enfrenta actualmente este campo del conocimiento contable, como se explica a continuación.

Primero, en el año 2016, se firmó el Acuerdo de París, que previamente fue acordado en la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático, hacia 2015, donde se establecieron medidas para **limitar el calentamiento mundial** por debajo de 2 °C, y preferiblemente a 1,5 °C, en comparación con los niveles preindustriales. Como se puede inferir, el desafío para toda la sociedad es ambicioso, y es necesario tomar acciones urgentes para cumplir con este acuerdo y mitigar el cambio climático. En ese sentido, la profesión contable no es indiferente a este compromiso; así lo reconoce Hoogvorst (2020) cuando afirma que

está claro que el tema de la sostenibilidad seguirá siendo un tema destacado en los próximos años y muchos se preguntan qué papel pueden desempeñar

los informes corporativos para abordar estos problemas. [...] La posible interacción de los requisitos de las NIIF con los problemas de sostenibilidad tiene un gran alcance. Cuanto más urgentes se vuelvan los problemas de sostenibilidad y más estrictas sean las políticas públicas hacia un futuro de cero emisiones, más los estados financieros se verán afectados por estos desarrollos (p. 2).

Actualmente, la Fundación IFRS creó la Junta de Estándares Internacionales de Sostenibilidad (ISSB) para desarrollar, en atención al interés público, un conjunto de estándares de alta calidad para la revelación de la sostenibilidad, con el fin de satisfacer las necesidades de información de los inversionistas y otros usuarios interesados. No obstante, el presidente del IASB, Andreas Barckow (2022), afirma que “las dos juntas [IASB y ISSB] pueden ayudar a los inversionistas a conectar estos dos conjuntos de información complementaria en un solo paquete holístico para fomentar la transparencia, la responsabilidad y la eficiencia en los mercados de capitales globales” (p. 4).

Lo expuesto es un claro desafío para la regulación contable en los próximos años, y pondrá a prueba el liderazgo de la Fundación IFRS, más cuando ya existen en el mercado otros reportes de sostenibilidad, como las memorias de sostenibilidad (GRI) y reportes integrados (IR), que tienen bastantes años de puesta en práctica.

En segundo lugar, cabe recordar que después de la crisis financiera global de 2008, el G20, en 2008, 2009 y 2010, hizo varios llamados a los reguladores internacionales de contabilidad para trabajar fuertemente, con el fin de lograr un sistema contable de alta calidad bajo estándares de contabilidad globales, que fueran resultado de un proceso independiente de emisión de normas. En consecuencia, fijó como desafío “la importancia de establecer un único conjunto de normas de contabilidad globales, mejoradas y de alta calidad” (Legis, 2017, p. 1) y, así, alcanzar la anhelada convergencia en un lenguaje contable global para fortalecer la arquitectura financiera internacional y disminuir el riesgo sistémico de enfrentar una nueva crisis financiera mundial.

No obstante, este desafío sigue vigente porque aún no se ha logrado consolidar, puesto que existen divergencias del modelo contable europeo (NIIF) y del establecido por Estados Unidos (PCGA). Además, no ha sido completamente aceptado en todos los países del mundo, con excepciones como Albania, Belice, Bermudas, Islas Caimán, Egipto, Macao, Paraguay, Surinam, Suiza y Vietnam, que aún no han asumido el compromiso.

En la misma línea, Cea-García (2009, 2013) expresa que persisten los cuestionamientos en torno a la calidad y comparabilidad de la información financiera, y los considera como mitos; aspectos que los emisores de normas deberán trabajar arduamente en los próximos años.

Otro aspecto para mencionar es el uso de las normas NIIF alrededor del mundo, lo cual imprime reconocimiento al trabajo desarrollado por el IASB y legitimidad institucional como emisor de normas contables mundial. En el último informe publicado por la Fundación IFRS (2018, pp. 2-3) se manifiesta que:

- En 144 jurisdicciones exigen las normas NIIF para todas o la mayoría de las empresas, lo cual representa que el 87 % de las jurisdicciones exige el uso de estas normas para la mayoría de las empresas que tienen que rendir cuentas a nivel local.
- En 15 de 20 economías del G20 exigen el uso de las normas NIIF.
- En 86 de 166 jurisdicciones descritas exigen o permiten el uso de la norma NIIF para las PYMES.
- En 156 de las 166 jurisdicciones se han comprometido públicamente a respaldar un conjunto único de estándares de contabilidad global de alta calidad.

Como se puede observar, las NIIF plenas han sido aceptadas en la mayoría de los países del mundo, con un 87 %, pero aún quedan pendientes algunos países que representan el 13 %, esto impide la legitimidad total que desean los emisores (Fundación IFRS, 2018). No obstante, la NIIF para Pymes solo goza del 52 % de legitimidad de su modelo contable; aquí hace falta mucho camino por recorrer y pedagogía por realizar para lograr una aplicación del 100 %. Estos son desafíos relevantes que ameritan la atención de la Fundación IFRS y, por supuesto, bastante trabajo técnico y político para lograr el reconocimiento o uso total de las NIIF.

En cuarto lugar, hacia los años 2001-2002, era una prioridad del IASB realizar una convergencia con el FASB para que sus conjuntos de normas fueran compatibles entre sí. Este proceso fue apoyado por la Comisión de Bolsa y Valores de Estados Unidos (SEC - Securities and Exchange Commission), al pedirles a estos organismos que disminuyeran las diferencias entre sus normas. En 2002, luego de una reunión entre el FASB y el IASB, publicaron un memorando de entendimiento, conocido como el

acuerdo de Norwalk, donde establecían el compromiso de hacer que sus normas de información financiera existentes fueran totalmente compatibles en un tiempo prudencial. Gómez Soto (2004) afirma que estos organismos

establecen dos compromisos básicos: desarrollar normas de alta calidad, que sean compatibles entre sí; y eliminar una variedad de diferencias sustantivas entre los IFRS y los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en los Estados Unidos (USGAAP, por sus siglas en inglés), a través de la identificación de soluciones comunes (p. 54).

En los años 2006 y 2008, ambos organismos ratificaron este compromiso con nuevos proyectos para realizar un proceso de convergencia de normas importantes y acelerar el ritmo de trabajo; asimismo, señalaron el año 2011 como la meta para la terminación de estos proyectos conjuntos. Los resultados del proceso de convergencia son incipientes, aunque se lograron acuerdos en temas como el marco conceptual para la información financiera (2010), lo referente a los objetivos y las cualidades de la información, e ingresos, arrendamientos, instrumentos financieros, entre otros. Sin embargo, se esperaba que la SEC se pronunciará de forma definitiva sobre el uso de las NIIF en Estados Unidos, y lo hizo solicitando más tiempo para tomar esta decisión y ratificando su compromiso de continuar con el proceso de convergencia hacia NIIF. Al respecto, Hoogervorst (2021) manifestó que

en el transcurso de 2011 y 2012, el sueño de un conjunto único de estándares de contabilidad globales se desvaneció gradualmente a medida que la Comisión de Bolsa y Valores de EE. UU. (SEC) se mostró cada vez más reacia a la adopción de las NIIF. Después de la Gran Crisis Financiera, las empresas estuvieron bajo mucha presión en todas partes y la SEC sintió que no podía impulsar una reforma que generaría costos considerables en el corto plazo (p. 4).

En síntesis, este reto sigue vigente; por lo tanto, el IASB y el FASB deben continuar el estudio y análisis de sus normas para converger en un único modelo contable entre NIIF y PCGA. Esto beneficiaría a los inversores, las empresas y los mercados de capitales de Estados Unidos y otros países interesados; así lo señaló la expresidenta de la SEC, Mary Jo White (2017): “los estándares globales facilitan la toma de decisiones sobre inversiones transfronterizas, transacciones y oportunidades de adquisición” (p.

1). Asimismo, lo ratificó el presidente del IASB, Andreas Barckow (2021), al mencionar que es un desafío permanente preservar los logros alcanzados hasta el momento, “ahora depende de mí como presidente de IASB y de Rich Jones como presidente de FASB trabajar juntos para que las ganancias del trabajo de convergencia de años anteriores se conserven en beneficio de los inversores de todo el mundo” (p. 5).

Quinto, la cuarta revolución industrial (4RI) o Industria 4.0 fue un término acuñado por Klaus Schwab, en el contexto de la edición del Foro Económico Mundial de 2016, siendo su fundador. Schwab (2016) afirma que “estamos al borde de una revolución tecnológica que modificará fundamentalmente la forma en que vivimos, trabajamos y nos relacionamos. En su escala, alcance y complejidad, la transformación será distinta a cualquier cosa que el género humano haya experimentado antes” (p. 5); es decir, esto permite la automatización de una serie de procesos y operaciones técnicas, las cuales generan múltiples impactos de diferente nivel en todas las organizaciones, profesiones y oficios. Cabe resaltar que

uno de los fenómenos más contundentes es la transformación de los procesos productivos y de gestión organizacional, fruto de la digitalización y la integración de múltiples tecnologías duras y blandas (sistemas y computación en la nube, blockchain, big data, fintech, analítica de datos, ciencia de datos, economía de algoritmos, inteligencia artificial, internet de las cosas, entre otras) (Gómez-Villegas, 2019, p. 1).

Lo anterior implica cambios en el ejercicio profesional contable y en la formación de los futuros contadores públicos. “Se pasará cada vez más de la manipulación, captura y soporte de datos, al diseño de sistemas y al análisis e integración de datos para convertirlos en información con valor” (Gómez-Villegas, 2019, p. 1).

Lo señalado anteriormente indica que el rol del contador público deberá ajustarse a estos nuevos retos para ser competitivo en el mercado laboral, lo cual implica el desarrollo de la competencia profesional entendida como

la capacidad de desempeñar una función según un estándar definido. La competencia profesional va más allá del conocimiento de principios, normas, conceptos, hechos, y procedimientos; es la integración y aplicación de (a) competencia técnica, (b) habilidades profesionales y (c) valores, ética y actitudes profesionales (International Accounting Education Standards Board, 2015, p. 11).

Por lo tanto, la regulación contable internacional, liderada principalmente por el IASB y, en menor medida, por el FASB, tendrá que armonizar sus normas contables con los efectos de la 4RI, para dar respuesta a las nuevas exigencias de las organizaciones, los mercados, la profesión contable y la dinámica económico-financiera y social.

## Conclusiones

La construcción del presente artículo implicó una revisión documental de la regulación contable internacional de los últimos veinte años y de autores reconocidos en la comunidad contable, pero fue limitada, en parte, por el acceso a los artículos publicados en revistas contables –la mayoría en inglés– que no permiten acceso libre o presentan un costo oneroso para su consulta. No obstante, se abordó el tema con los artículos o textos a los cuales se obtuvo acceso libre, la mayoría en español o traducciones, y algunos en inglés, de lo que se concluye lo que se expone a continuación.

Es un hecho que el desarrollo de la contabilidad financiera depende, parcialmente, de la regulación contable emitida por los organismos reconocidos a nivel mundial, como es el caso del FASB y el IASB. También se soporta en los aportes de la investigación formal que fundamentan su entramado normativo, al dar cuenta de las necesidades de la realidad económica y financiera que reclaman las grandes y pequeñas empresas, específicamente en los mercados de capitales de los países desarrollados.

La regulación contable internacional está instalada, teóricamente, en el paradigma de la utilidad, por ello, la elaboración de información financiera busca satisfacer las necesidades de información de los usuarios principales, como los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales. Bajo este enfoque, aspectos como la toma de decisiones de inversión y la rendición de cuentas de los directivos son los usos principales que derivan de la información financiera con propósito general (Bautista, Molina y Zamora, 2015).

Las fuertes crisis económicas y financieras (1929 y 2008), generadas especialmente en los países desarrollados como Estados Unidos y algunos de Europa, han puesto en tela de juicio la calidad de la información contable, y la regulación contable en particular, lo que ocasionó presiones de diferentes actores de la sociedad (G20, FSB, gobiernos, academia y reguladores

regionales) para que los organismos emisores de normas contables revisaran su pertinencia y consistencia, mediante algunas modificaciones, eliminaciones o nuevas emisiones, con el fin de representar mejor la realidad económica, e incrementar la credibilidad y la confianza en los usuarios de la información.

En síntesis, al describir la evolución de la regulación contable internacional se evidencia que la formulación y la actualización constante de los modelos contables (IFRS-USGAAP) son necesarias en la preparación de la información financiera, pero no son suficientes para cumplir con el objetivo de ser útiles a los usuarios interesados para la toma de sus decisiones; estos últimos requieren información adicional que sea más útil, más relevante, de tal forma que genere mayor transparencia y confianza pública (IASB, 2021).

Por consiguiente, los retos que presenta la regulación contable internacional, como la emisión de estándares de alta calidad para la revelación de la sostenibilidad en las organizaciones; la importancia de establecer un único conjunto de normas de contabilidad globales, mejoradas y de alta calidad; la aceptación y uso de las normas NIIF alrededor del mundo; la convergencia en un único modelo contable entre las NIIF y los PCGA; y los cambios en el ejercicio profesional y en la formación de los futuros contadores públicos por efecto de la 4RI son desafíos profundos y complejos que requieren suficiente voluntad política (convergencia política) de todos los actores involucrados (emisores, reguladores regionales, gobiernos y academia), para asumir los desarrollos técnicos pertinentes que respondan a las demandas de las organizaciones y los países; igualmente, a los cambios que implican para el ejercicio de la profesión contable.

Entonces, como resultado de los cambios realizados por la regulación contable a nivel mundial en los últimos 200 años, la profesión contable debió evolucionar en el mismo sentido, para responder a las dinámicas y retos impuestos a las organizaciones por la globalización económica y financiera, el cambio climático, la 4RI y la agenda 2030 (ODS); esto implicó el desarrollo de nuevas competencias profesionales en los contadores, que incluyen la integración de técnicas, habilidades, actitudes y valores éticos (IFAC, 2015).

Finalmente, para profundizar en el tema de la evolución de la regulación contable, se recomienda ampliar el período de análisis, pudiéndose tomar, como punto de partida, la década de 1970, cuando fueron creados organismos emisores de normas como el IASC y el FASB, o antes, con la

fundación del AICPA y la AAA. Además, se puede incluir literatura en inglés de autores reconocidos y revistas contables con enfoques ortodoxos y heterodoxos; de esta forma, se podrían desarrollar miradas interpretativas y críticas de los retos presentes y futuros que deberá enfrentar este campo de conocimiento contable.

## Referencias

- Aglietta, M., y Rebérioux, A. (2009). *El capitalismo financiero a la deriva. El debate sobre el gobierno de empresa*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Archel, P. y Gómez, M. (2014). Crisis de la valoración contable en el capitalismo cognitivo. *Innovar*, 52, 103-116. <https://revistas.unal.edu.co/index.php/innovar/article/view/42526/44078>
- Barckow, A. (2021). *Connectivity, core work and convergence—what next for IFRS Accounting Standards?* <https://www.ifrs.org/news-and-events/news/2021/12/connectivity-core-work-and-convergence/>
- Barckow, A. (2022). *Delivered the keynote speech at the International Corporate Governance Network's (ICGN) Global Sustainability Standards*. <https://www.ifrs.org/news-and-events/news/2022/03/andreas-barckow-delivers-keynote-speech-icgn-2022-conference/>
- Bautista, R., Molina, H., y Zamora, C. (2015). *Documento de orientación pedagógica 012. Orientación pedagógica sobre aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera y la Norma Internacional de Información Financiera para las Pymes*. Bogotá: CTCP/AECA/INCP/ Banco Mundial. <https://www.ctcp.gov.co/publicaciones-ctcp/orientaciones-pedagogicas/1472852216-7244>
- Becerra-Jurado, J. A. (2014). Descripción de los principales organismos emisores de normas internacionales de contabilidad e información financiera y su aseguramiento (Monografía). Universidad del Valle, Facultad de Ciencias de la Administración, Contaduría Pública, Cali. <https://biblioteca-digital.univalle.edu.co/bitstream/handle/10893/17429/CB-0516851.pdf?sequence=1>
- Cea-García, J. (2009). *Mitos y utopía respecto a la introducción del modelo contable internacional sobre comparabilidad y calidad de la información*. *Revista AECA*, 87, 53-59. <http://www.aeca1.org/revistaeca/revista87/87.pdf>
- Cea-García, J. (2013). La utopía contable al desnudo: ni información de alta calidad, ni intrínsecamente comparable, ni suficiente ni adecuada para la toma de decisiones de inversión financiera. *Revista Visión Contable*, 11, 50-78. <https://publicaciones.unaula.edu.co/index.php/VisionContable/article/view/44/14>
- Cuadrado-Ebrero, A., y Valmayor López, L. (1999). *Metodología de*

- la investigación contable. Madrid: McGrawHill.
- Fundación IFRS (2018). *Uso de las Normas NIIF alrededor del mundo*. <https://incp.org.co/Site/publicaciones/info/archivos/Use-of-IFRS-2018.pdf>
- Galeano-Marín, M. E. (2018). *Estrategias de investigación social cualitativa. El giro en la mirada*. (2.<sup>a</sup> ed.). Medellín: Fondo editorial de la Facultad de Ciencias Sociales y Humanas /Universidad de Antioquia.
- Gómez Soto, D. (2004). Rumbo a la convergencia de normas contables. Colección CINIF. Revista Ejecutivos de Finanzas, mayo, pp.54-56.
- Gómez-Villegas, M. (2019). *Pensando en el futuro: competencias profesionales del contador público frente a la cuarta revolución industrial*. <https://actualicese.com/pensando-en-el-futuro-competencias-profesionales-del-contador-publico-frente-a-la-cuarta-revolucion-industrial/>
- Grady, P. (1965). Inventory of generally accepted accounting principles for business enterprises, Accounting Research. Study, n°7, AICPA, New York.
- Guttmann, R. (2009). Introducción al capitalismo conducido por las finanzas. *Ola Financiera*, 2, 20-56. [http://www.olafinanciera.unam.mx/new\\_web/02/pdfs/Guttmann-OlaFin-2.pdf](http://www.olafinanciera.unam.mx/new_web/02/pdfs/Guttmann-OlaFin-2.pdf)
- Hendriksen, E. (1981). *Teoría de la contabilidad*. México: Editorial UTEHA.
- Hoogervorst, H. (2020). *Discurso de apertura en la Conferencia Virtual de la Fundación IFRS*. <https://es.linkedin.com/pulse/presidente-del-consejo-de-normas-internacionales-hans-privat->
- Hoogervorst, H. (2021). *Observaciones finales de un contable accidental*. <https://www.observatorioifrs.cl/wp-content/uploads/2021/07/NIIF-Observaciones-finales-de-un-contable-accidental.pdf>
- Hoogervorst, H., y Prada, M. (2015). *Trabajando en el interés público: La Fundación IFRS y el IASB*. Londres: Fundación IFRS. [https://document.site/download/trabajando-en-el-interes-publico-la-fundacion-ifrs-y-el-iasb\\_pdf](https://document.site/download/trabajando-en-el-interes-publico-la-fundacion-ifrs-y-el-iasb_pdf)
- International Accounting Education Standards Board. (2015). *Manual de pronunciamientos internacionales de formación - IES*. <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Manual-de-Pronunciamientos-Internacionales-de-Formacion-Edicion-2015.pdf>

- International Accounting Standards Board. (2015). *Norma NIIF para las PYMES*. <https://www.nic-niif.org/home/normas/niif-para-las-pymes.html>
- International Accounting Standards Board. (2021). *Prólogo a la traducción española de las Normas NIIF*. Londres: Fundación IFRS. <https://www.nicniif.org/files/u1/Prologo.pdf>
- International Federation of Accountants IFAC (2015). *Manual de pronunciamientos internacionales de formación*. New York: IFAC. 224 p. URL: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Manual-de-Pronunciamientos-Internacionales-de-Formacion-Edicion-2015.pdf>
- Legis. (2017). *Normas de Información Financiera. Grupos 2 y 3*. Bogotá: Legis Editores.
- Moonitz, M. (1961). *The basic postulates of accounting*. New York: American Institute of Certified Public Accountants.
- Ryan, S. (2008a). Contabilidad a valor razonable: entendiendo los problemas originados por la crisis del crédito. En: S. Mantilla, *Contabilidad a valor razonable. En el contexto de la crisis actual de los mercados* (pp. 1-30). Bogotá: Ecoe Ediciones.
- Ryan, S. (2008b). Contabilidad en y para la crisis sub-prime. En: S. Mantilla, *Contabilidad a valor razonable. En el contexto de la crisis actual de los mercados* (pp. 31-88). Bogotá: Ecoe Ediciones.
- Sarmiento Pavas, D. (2006). Normas internacionales de información financiera (NIIF) y normas de contabilidad financiera (FAS): convergencia y divergencia. *Apuntes Contables*, 11, 71-86. <https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/contad/article/view/1345/1278>
- Schwab, K. (2016). *La cuarta revolución industrial*. *Foro Económico Mundial*. Madrid: Penguin Random House. [http://40.70.207.114/documentosV2/La%20cuarta%20revolucion%20industrial-Klaus%20Schwab%20\(1\).pdf](http://40.70.207.114/documentosV2/La%20cuarta%20revolucion%20industrial-Klaus%20Schwab%20(1).pdf)
- Sprouse, Robert y Moonitz, Maurice (1962). A tentative set of broad accounting principles for business enterprises, Accounting Research. Study, n°3, AICPA, New York.
- Stiglitz, J. (2010). *Caída libre: El libre mercado y el hundimiento de la economía mundial*. Bogotá: Taurus.
- Stiglitz, S. (2019). *El malestar en la globalización* (12.ª ed.). Bogotá: Taurus.
- Suárez, Y. M. (2017). Evolución de la profesión contable en Estados Unidos: una revisión de mitad del

- siglo XIX y siglo XX. *Lúmina*, 18, 60-89.
- Tua, J. (1983). *Principios y normas de contabilidad. Historia, metodología y entorno de la regulación contable*. Madrid: Instituto de Planificación Contable/Ministerio de Economía y Hacienda.
- Tua, J. (1985). Los principios contables: de la regulación profesional al ámbito internacional. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 15(46), 25-56.
- Tua, J. (2000). ¿Hacia el triunfo definitivo de las normas internacionales de contabilidad? *Revista Legis del Contador*, 1, 113-173.
- White, M. J. (2017). Imperativo de los Estados Unidos: Normas de contabilidad de alta calidad, aceptadas mundialmente. <https://www.sec.gov/news/statement/white-2016-01-05.html>
- Zeff, S. (2012). La evolución del IASC al IASB, y los retos que enfrenta. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 60, 119-164. <https://revistas.udea.edu.co/index.php/cont/article/view/14687/12840>
- Zeff, S. (2021). Evolution of U.S. Regulation and the Standard-Setting Process for Financial Reporting: 1930s to the Present. *Foundations and Trends® in Accounting*, 15 (3), 263-372. <http://dx.doi.org/10.1561/14000000067>

## Listado de abreviaturas

AAA: American Accounting Association  
AAPA: American Association of Public Accountants  
AIA: American Institute of Accountants  
AICPA: American Institute Certified Public Accountants  
APB: Accounting Principles Board  
ARB: Accounting Research Bulletins  
ARD: Accounting Research Division  
ASAF: Accounting Standards Advisory Forum  
ATB: Accounting Terminology Bulletins  
CAP: Committee on Accounting Procedure  
FAF: Financial Accounting Foundation  
FASAC: Financial Accounting Standards Advisory Council  
FASB: Financial Accounting Standards Board  
FCAG: Financial Crisis Advisory Group  
GASAC: Governmental Accounting Standards Advisory  
GASB: Governmental Accounting Standards Board  
GRI: Global Reporting Initiative  
IAC: Investor Advisory Committee  
IASB: International Accounting Standards Board  
IASC: International Accounting Standards Committee  
IAUSA: Institute Accountants in the United States of American  
IFRIC: IFRS Interpretations Committee  
IFRS: International Financial Reporting Standards  
IFRS: International Financial Reporting Standards  
IOSCO: International Organization of Securities Commissions  
IR: Integrated Reporting  
ISSB: International Sustainability Standards Board  
ISSB: International Sustainability Standards Board  
NAC: Not-for-Profit Advisory Committee  
PCC: Private Company Council  
SBAC: Small Bussines Advisory Committee  
SEC: Securities and Exchange Commission  
USGAAP: Generally Accepted Accounting Principles