

Presentación

La inteligencia artificial y la sostenibilidad no van a hacer que desaparezcan las profesiones de contables y auditores, pero sí están reemplazando las tareas y los procedimientos tradicionales, principalmente los asociados con implementación de normas, cumplimiento y procesos repetitivos.

Las cosas han cambiado. Ahora se habla de **actuar** global y localmente (*act globally and locally*), Ya no se trata de pensar, sino de actuar. Por eso, la expresión ahora es **glolocalización**. Constituye un paso adelante frente a la **globalización**, donde se enfatizaba el “**Piensa** globalmente y actúa localmente” (“*Think globally, act locally*”).

Estos cambios tienen profundas implicaciones para los estándares y prácticas de contabilidad, presentación de reportes financieros, control interno, auditoría y garantía, entre otros. Para todo el ejercicio profesional de contables y auditores.

Los “estándares/normas” ahora ya no son referentes obligatorios donde prima la calidad técnica, sino referentes no-obligatorios que enfatizan el cumplimiento normativo. Por eso, en el presente, la insistencia está en la **adopción jurisdiccional** como la nueva condición para que avancen los procesos asociados a ellos, en un contexto donde los entornos y las nuevas tecnologías están generando nuevos escenarios y retos radicalmente diferentes a los que estamos acostumbrados.

En función de ello, aquí el lector encuentra análisis no siempre sencillos ni complacientes de cómo están dándose estos cambios y, muy importante, cómo están afectando el ejercicio profesional de contables y auditores. Se resaltan las oportunidades tanto de mejoramiento como de aprovechamiento. Y se insiste en que, para enfrentar con éxito los nuevos desarrollos, se necesita abandonar muchas prácticas profundamente arraigadas. Desaprender como requisito básico para los nuevos aprendizajes.

La presente publicación está organizada en siete secciones: (1) Contable, (2) Inteligencia artificial, (3) Garantía de la sostenibilidad, (4) Estándares IFRS/NIIF de Contabilidad y de Sostenibilidad, (5) Doble materialidad, (6) Auditoría y (7) Estándares recientes.

A excepción de la séptima, cada sección está conformada por artículos relativamente cortos que abordan las distintas temáticas que en el presente están jalando los nuevos desarrollos y obligando a **respuestas** nuevas que sean eficaces y eficientes ante las nuevas necesidades de los clientes y de la profesión de contables y auditores.

La séptima sección contiene resúmenes en profundidad de los principales estándares internacionales que en el presente están incorporando los **desarrollos centrales** en contabilidad (IFRS/NIIF 18 y 19), sostenibilidad (IFRS/NIIF S1 y S2), garantía de la sostenibilidad (ISSA/NIAS 5000) y ética para la garantía de la sostenibilidad (IESSA y uso del trabajo de un experto externo).

Los nuevos estándares de ética para la garantía de la sostenibilidad corresponden a la **nueva Parte 5** del Código Internacional de Ética para Contables Profesionales, emitido por IESBA, que implican una revisión fundamental a dicho código.

Con los nuevos estándares de garantía de la sostenibilidad y de ética para la garantía de la sostenibilidad, se incorporan los nuevos enfoques de **estándares agnósticos** (independientes de la profesión) y **estructuras conceptuales neutras** (aptas para las distintas prácticas): los contables profesionales ahora emiten estándares/normas que les obligan y que además permiten que otros profesionales (principalmente los profesionales de la sostenibilidad) trabajen bajo las mismas condiciones, pero no siempre con las mismas obligaciones. Un nuevo contexto que tendrá que ser analizado en profundidad por las consecuencias que de ello se derivan, siendo una de ellas que no hay paso atrás.

Las notas de pie de página le permiten al lector no solo verificar que la fuente es confiable, sino adentrarse en los nuevos desarrollos y descubrir por sí mismo los nuevos horizontes.

Entender este nuevo conjunto no es sencillo. El lector enfrentará retos importantes en su lectura y en su análisis, pero también encontrará una mina desafiante de nuevas oportunidades para su desarrollo personal y profesional. Ciertamente, los jóvenes son los que ahora tienen las ventajas estratégicas en estas cosas.

Samuel Alberto Mantilla B.

Bogotá, marzo 2025

<https://samuelmantilla.substack.com>

<https://samuelmantilla.com>

Abreviaturas

ACAP	U.S. Treasury Advisory Committee on the Auditing Profession [Comité Asesor del Tesoro de los Estados Unidos sobre la profesión de Auditoría]
ACCA	Association of Chartered Certified Accountants [Asociación de Contables Certificados Colegiados]
ADS	Audit Data Standards [Estándares de datos de auditoría]
AECA	Asociación Española de Contabilidad y Administración de empresas
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants [Instituto Americano de Contables Públicos Certificados]
API	Application Programming Interface [Interfaz de programación de aplicaciones]
ASU	Accounting Standards Update [Actualización de los estándares de contabilidad]
AI [IA]	Artificial intelligence [Inteligencia artificial]
CDSB	Climate Disclosure Standards Board [Junta de Estándares de Revelación Climática]
CDP	Carbon Disclosure Project [Proyecto de revelación del carbono]
CEO	Chief Executive Officer [Director ejecutivo]
CFO	Chief Financial Officer [Director financiero]
COBIT	Control Objectives for Information and Related Technologies [Objetivos de control para las tecnologías de la información y relacionadas]
CPA	Certified Public Accountant [Contable público certificado]
CSRD	Corporate Sustainability Reporting Directive [Directiva europea para la presentación de reportes corporativos de sostenibilidad]
CTCP	Consejo Técnico de la Contaduría Pública – Colombia

DAAB	Digital Accounting and Assurance Board [Junta para la Contabilidad y la garantía Digital – India]
DMA	Double Materiality Assessments [Valoraciones de la doble materialidad]
EAA	European Accounting Association [Asociación Europea de Contabilidad]
EFRAG	European Financial Reporting Advisory Group [Grupo asesor europeo para la presentación de reportes financieros]
ERP	Enterprise resource planning [Planeación de recursos de la empresa]
ESFA	Education and Skills Funding Agency [Agencia de Financiación de Educación y Habilidades]
ESG [ASG]	Environmental, Social and Governance [Ambiental, social y gobierno]
ESRS	European Sustainability Reporting Standards [Estándares europeos de presentación de reportes de sostenibilidad]
EU [UE]	European Union [Unión Europea]
FASB	Financial Accounting Standards Board [Junta de Estándares de Contabilidad Financiera – Estados Unidos]
GAAP [PCGA]	Generally Accepted Accounting Principles [Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados]
GRI	Global Reporting Initiative [Iniciativa global para la presentación de reportes]
IAA	Institute of Internal Auditors [Instituto de Auditores Internos]
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board [Junta de Estándares/Normas Internacionales de Auditoría y Garantía]
IAS [NIC]	International Accounting Standards [Estándares/Normas Internacionales de Contabilidad]
IASB	International Accounting Standards Board [Junta de Estándares/Normas Internacionales de Contabilidad]
ICFR	Internal Control over Financial Reporting [Control interno sobre la presentación de reportes financieros]

IESBA	International Ethics Standards Board for Accountants [Junta Internacional de Estándares/Normas de Ética para Contables]
IESSA [NIAS]	International Ethics Standards for Sustainability Assurance [Estándares/normas internacionales de ética para la garantía de la sostenibilidad]
IFAC	International Federation of Accountants [Federación Internacional de Contables]
IFRIC	IFRS Interpretations Committee [Comité de Interpretaciones IFRS]
IFRS [NIIF]	International Financial Reporting Standards [Estándares/Normas Internacionales de Información Financiera]
IFRSF	International Financial Reporting Standards Foundation [Fundación IFRS]
IFVA	International Foundation for Valuing Impacts [Fundación Internacional para la Valuación de los Impactos]
IJDAR	International Journal of Digital Accounting Research [Revista Internacional de Investigación en Contabilidad Digital]
IMV	Impact Measurement and Valuation [Medición y valuación del impacto]
<IR>	Integrated Report [Reporte integrado]
IRS	Internal Revenue Services – USA [Servicios de Impuestos Internos – Estados Unidos]
ISA [NIA]	International Standards on Auditing [Estándares/Normas Internacionales de Auditoría]
ISACA	Information Systems Audit and Control Association [Asociación de Sistemas de Información de Auditoría y Control]
ISO	International Organization for Standardization [Organización Internacional de Normalización]
ISQM	International Standard on Quality Management [Estándar/Norma internacional sobre administración de la calidad]
ISSA [NIAS]	International Standard on Sustainability Assurance [Estándar/Norma Internacional de Garantía de la Sostenibilidad]
ISSB	International Sustainability Standards Board [Junta de Estándares/Normas Internacionales de Sostenibilidad]
IT [TI]	Information Technology [Tecnología de la información]

KPI	Key performance indicators [Indicadores clave de desempeño]
LCE [EMC]	Less Complex Entities [Entidades menos complejas]
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board – USA [Junta de Supervisión Contable de Compañías Públicas – Estados Unidos]
S1	IFRS S1–General Requirements for Disclosure of Sustainability-related Financial Information [NIIF S1–Requerimientos generales para la revelación de información financiera relacionada con la sostenibilidad]
S2	IFRS S2–Climate-related Disclosures [NIIF S2–Revelaciones relacionadas con el clima]
SASB	Sustainability Accounting Standards Board [Junta de Estándares/Normas de Contabilidad de la Sostenibilidad]
SEC	Securities and Exchange Commission – USA [Comisión de Valores – Estados Unidos]
TCFD	Task Force on Climate-Related Financial Disclosures [Grupo de trabajo sobre revelaciones financieras relacionadas con el clima]
UML	Unified Modelling Language [Lenguaje unificado para modelación]
UN [UN]	United Nations [Organización de las Naciones Unidas]
US-GAAP	Generally Accepted Accounting Principles – USA [Principios de contabilidad generalmente aceptados en los Estados Unidos]
VBA	Value Balancing Alliance [Alianza para el Equilibrio de Valores]
VRF	Value Reporting Foundation [Fundación para la Presentación de Reportes del Valor]
XBRL	eXtensible Business Reporting Language [Lenguaje extensible para la presentación de reportes de negocio]

Capítulo 1

Contable

1.1. Glolocalización

Glolocalización. Lo contable ahora actúa global y localmente.

Las cosas han cambiado. Ahora se habla de **actuar global y localmente** (*act globally and locally*). Ya no se trata de **pensar**, sino de **actuar**. Por eso, la expresión ahora es **glolocalización**.

Como tal, la expresión **glolocalización** todavía no ha sido incorporada en el vocabulario de la profesión contable. Sin embargo, la idea de “actuar global y localmente” ya hace parte del entendimiento aceptado y explica cambios que se están dando en relación con los estándares contables y por qué la profesión que generó los estándares contables ahora cede “la posta” a las autoridades de las distintas jurisdicciones: estándares aplicables según la jurisdicción.

Estos cambios tienen profundas implicaciones para los estándares y prácticas de contabilidad, presentación de reportes financieros, control interno, auditoría y garantía, entre otros. Pero también para el ejercicio profesional de los contables.

Los “estándares/normas” ahora ya no son **referentes obligatorios** (prima la calidad técnica), sino **referentes no-obligatorios** (prima el cumplimiento normativo).

Glolocalización, geolocalización y glocalización

Son tres expresiones similares al oído, pero con profundas diferencias de contenido.

Como expresión semántica, **glolocalización** es un término que:

- Nace de la composición de globalización y localización y que se desarrolló inicialmente en los años 1980, principalmente en las prácticas comerciales japonesas.

- Desde la perspectiva económica, inicialmente se refirió a la persona, grupo, división, unidad, organización o comunidad que está dispuesta y es capaz de “pensar globalmente y actuar localmente”. El concepto ahora implica que la empresa se adapte a las peculiaridades de cada entorno, diferenciando sus producciones en función de las demandas locales¹.
- En ingeniería se usa una expresión similar: “**geolocalización**”, esto es, el geoposicionamiento, también conocido como seguimiento geográfico o fijación de posición geográfica, que es el proceso de determinar o estimar la posición/ubicación de un objeto. Hoy posee amplios usos para GPS, búsquedas en Internet (navegación electrónica y seguimiento de celulares inteligentes)².
- En literatura ha sido usada una expresión similar, **glocalización**, para referirse a las “alternativas glocales en el discurso literario”³. Esta expresión también es utilizada como respuesta a la globalización⁴.

Las cosas han cambiado. Ahora se habla de **actuar global y localmente** (*act globally and locally*). Ya no se trata de “pensar”, sino de “actuar”. Por eso, la expresión ahora es **glolocalización**.

Como tal, la expresión **glolocalización** todavía no ha sido incorporada en el vocabulario de la profesión contable. Sin embargo, la idea de “actuar global y localmente” ya hace parte del entendimiento aceptado.

Estos cambios tienen profundas implicaciones para los estándares y prácticas de contabilidad, presentación de reportes financieros, control interno, auditoría y garantía, entre otros. Pero también para el ejercicio profesional de los contables. Los “estándares/normas” ahora ya no son **referentes obligatorios** (prima la calidad técnica), sino **referentes no-obligatorios** (prima el cumplimiento normativo).

De estándares globales a estándares jurisdiccionales

Antes de los años 1970 y posteriormente, se generó el proceso de globalización.

¹ Cfr.: <https://es.wikipedia.org/wiki/Glocalizaci%C3%B3n>

² Cfr.: <https://es.wikipedia.org/wiki/Geoposicionamiento>

³ Carvajal y Osorio. *Literatura, hibridez y glocalización*. Peter Lang GmbH, Internationaler Verlag der Wissenschaften; New edición: 16 de mayo de 2017. [Disponible en Amazon].

⁴ Cfr.: <https://www.getblend.com/es/blog/glocalizacion-frente-a-globalizacion/>.

Ese proceso de **globalización** significó entender los **estándares como las mejores prácticas** y, privilegiando la calidad, qué es lo mejor, quién lo está haciendo mejor.

La consecuencia lógica de estas cosas es que los estándares necesitan ser adoptados. No es que cada uno haga su propio estándar, sino que hay que acoger el estándar tal y como es.

Ello se dio en medio de unos conflictos: ¿estándares son iguales a normas? Ha habido mucha discusión al respecto, no solo en los países de habla hispana, sino también en los países anglosajones. Y también la discusión de si adoptar o adaptar. Esto se dio en un contexto de globalización.

Pero las cosas han cambiado muchísimo. A partir de los años 2020, se ha generado un fenómeno que se llama **glocalización**. La idea es que haya un enfoque global, pero prima la implementación local.

Ello es consecuencia de los fenómenos derivados del COVID-19, de las interrupciones en las cadenas de suministro, de las guerras regionales, de la latente Tercera Guerra Mundial, que tienen al comercio mundial enfrentando muchísimas dificultades y buscando soluciones que sean de alguna manera de carácter global, pero que se adapten a las condiciones locales, regionales.

En ese sentido, el entendimiento de los estándares es que ahora son referentes, pero **referentes no-obligatorios**.

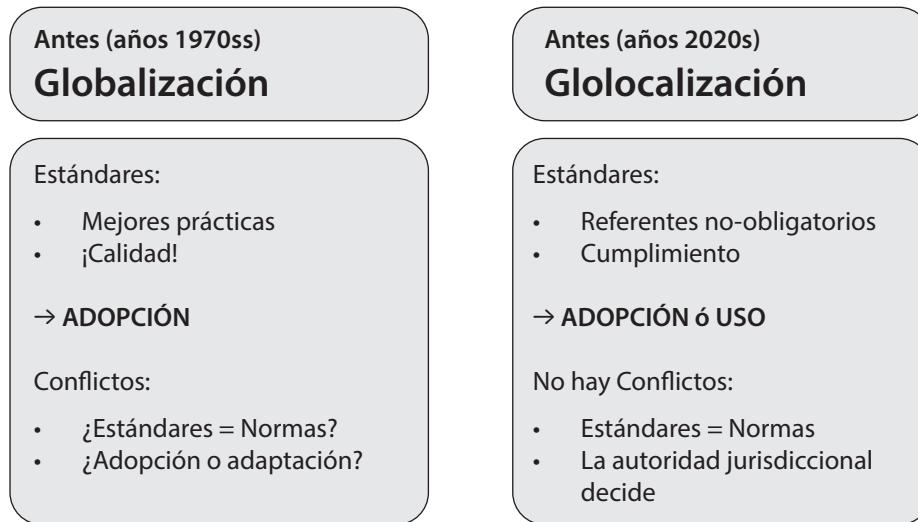
Esto tiene alguna contradicción: es el referente, pero no es obligatorio y prima el cumplimiento.

Ustedes se han dado cuenta de que hoy, en el lenguaje de la profesión de los contables, todo está orientado al **compliance**: cumplimiento, cumplimiento y cumplimiento, y así son las cosas en este momento.

Por eso, ustedes ven que los emisores de los estándares están utilizando la expresión "adopción o uso".

Porque en estas nuevas condiciones ya no es necesaria la adopción, sino que se admite el uso de cualquier manera, principalmente como **referente no obligatorio**. No hay conflictos porque hoy los estándares son iguales a normas y la autoridad jurisdiccional es la que decide.

La siguiente gráfica resume lo anterior:

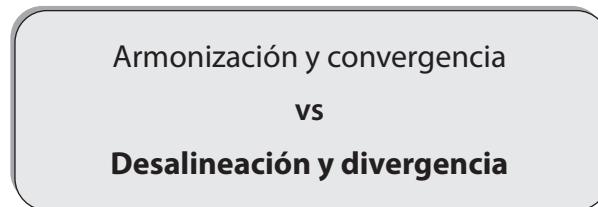


Esto tiene ventajas para poner en funcionamiento los estándares y las normas. Pero le genera muchísimas desventajas para el ejercicio profesional. Porque ya ese ejercicio profesional de los contables no es estandarizado, no es uniforme a nivel global, sino que tiene que adaptarse a los requerimientos de cada jurisdicción.

En el presente, casi todos los estándares contables (emitidos por IASB e ISSB, principalmente) y los de auditoría y garantía (emitidos por IAASB) dejan que sean las **autoridades jurisdiccionales** las que decidan sobre la adopción y uso de los estándares (recuérdese: ya no se emiten como obligatorios, sino como referentes no-obligatorios).

¿De alguna manera esto significa un regresar al pasado? Sí. Porque ya no es importante, ya no son igualmente necesarias la armonización y la convergencia, sino que se admiten la desalineación y la divergencia. Lógicamente, esto significa que es necesario dar explicaciones.

¿Regresando al pasado?



Para estas cosas, uno de los documentos que más fácilmente permiten entender esto es la Parte A.4 del Estándar de Auditoría de Entidades Menos Complejas⁵, emitido por IAASB y con aplicación a todos los pronunciamientos emitidos por IAASB:

Auditoría de entidades menos complejas

Parte A.4: ... Responsabilidades de las autoridades legislativas o reguladoras o de los organismos locales pertinentes

Las decisiones sobre el **uso requerido** de las **Normas Internacionales del IAASB (incluidas las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) y la NIA para EMC)** recaen en las autoridades legislativas o reguladoras o los organismos locales relevantes con autoridad para establecer normas (tales como reguladores u organismos de supervisión, emisores de normas nacionales, organizaciones de profesionales de contabilidad u otros, según corresponda) en las jurisdicciones individuales.

Como parte del proceso de adopción e implementación local, se anticipa que las autoridades legislativas o reguladoras o los organismos locales relevantes con autoridad para establecer normas:

- Podrán añadir o modificar las clases de entidades del apartado A.1.(c) según lo establecido en el apartado A.2.
- Determinar los umbrales cualitativos escritos en el apartado A.4.

Al hacerlo, **deben considerar** las prohibiciones específicas y las características cualitativas, así como **otras necesidades específicas** que puedan ser **relevantes en la jurisdicción**.

(Tomado de la traducción oficial al español. Los resaltados no hacen parte de esa traducción oficial)

La lectura detallada de la Parte A.4 mencionada deja claras muchas cosas:

- Hace referencia a las **decisiones** sobre el **uso requerido** (de **todos** los ISA/ NAI, incluye el de entidades menos complejas).
- Esas **decisiones** podrán ser **tomadas por** las autoridades legislativas o reguladoras o los organismos locales relevantes con autoridad para establecer normas (tales como reguladores u organismos de supervisión, emisores de normas nacionales, organizaciones de profesionales de la contabilidad u otros, según corresponda) en **jurisdicciones individuales**.

⁵ <https://samuelmantilla.substack.com/p/entidades-menos-complejas-negocios>

- **Como parte del proceso de adopción o implementación local**, se anticipa que las autoridades legislativas o reguladoras o los organismos locales relevantes con autoridad para establecer normas podrán: (1) añadir o determinar las clases de entidades que son “entidades menos complejas” y (2) determinar los umbrales cualitativos. Al hacerlo, deben considerar las prohibiciones específicas y las características cualitativas, así como **otras necesidades específicas** que puedan ser **relevantes en la jurisdicción**.

Por ello, los emisores de los estándares solo emiten referentes no-obligatorios, porque son las autoridades jurisdiccionales las que deciden.

Ahora más que nunca, pues, toca hablar de normas y normas... Qué se va a hacer.

La profesión contable que generó los estándares internacionales contables se lanzó al vacío. Está dando un salto al vacío. No sé si para la profesión contable los salvavidas (paracaídas) de la consultoría y de la tecnología les lleguen a funcionar a tiempo. Yo no sé cuál va a ser el futuro de la profesión. Pero de todas maneras hay que entenderlo.

El contexto y más detalles sobre estas cosas las encuentra en el video titulado *Estándares aplicables según jurisdicción. La profesión contable global salta al vacío*. Al final de este artículo, encuentra el lector el acceso al mismo.

Actuar global y localmente

Si bien la expresión “Actuar global y localmente” (“Act globally and locally”) todavía se confunde con “Piensa globalmente y actúa localmente” (“Think globally, act locally”), como ocurre con los principales buscadores Google y Bing y con aplicaciones de inteligencia artificial, ya hace parte de la nueva agenda para el trabajo social internacional⁶, enfermería y atención en salud⁷, ciudadanos globales del futuro⁸, problemas ambientales⁹, ecología política y justicia social¹⁰ y servicios de voluntariado social¹¹, entre otros.

⁶ <https://www.degruyter.com/document/doi/10.7312/negi14448-001/html>. También:

<https://api.taylorfrancis.com/content/chapters/edit/download?identifierName=doi&identifierValue=10.4324/9781315712536-2&type=chapterpdf>

⁷ <https://europepmc.org/article/med/25815409>

⁸ https://tsukuba.repo.nii.ac.jp/record/52437/files/JSAE_2019-107.pdf

⁹ <https://search.proquest.com/openview/9533a94f902de57638f98a2600f6e44d/1?pq-origsite=gscholar&cbl=34866>

¹⁰ <https://journals.sagepub.com/doi/pdf/10.1177/030913259902300226>

¹¹ <https://citeseerx.ist.psu.edu/document?repid=rep1&type=pdf&doi=77baeb0544e72603aa5b92f2b-9824c901bc6e96d#page=3>

En las organizaciones:

Los valores adoptados a nivel global, puede que no siempre desempeñen de forma natural su papel en la vida cotidiana a nivel local.

Firma un artículo que ABSL publicó con el título de "Act globally and locally"¹² el 11 de octubre de 2023. Agrega que, para hacer que la compañía esté centrada en las personas, es necesario centrarse en dos áreas: (1) bienestar y (2) diversidad, equidad e inclusión.

El 30 de mayo de 2018, *Marketing Tactics* publicó un artículo escrito por Pam Didner, que tituló "Finding the Balance of Global vs. Local: Marketing Campaign"¹³ ("Encontrando el balance entre global vs local: campaña de mercadeo"), donde afirma que:

Si usted mercadea sus productos y servicios a través de diferentes países, usted probablemente encontrará la discusión de global vs. local o estandarización vs. localización. No hay una respuesta de un-mismo-tamaño-se-ajusta-a-todo. Los balances delicados están señalados por: productos, estructura de la organización, roles y división de responsabilidades, preferencia de la administración y asignación presupuestal.

También señala que:

La línea entre lo local y lo global continúa desdibujándose, lo que significa que los equipos globales y locales deben idear estrategias juntos para asegurar un alcance más amplio e impactante.

Concluye afirmando:

La mejor manera de hacerlo es comprender bien a sus audiencias y trabajar juntos entre la sede y los equipos locales desde la planificación hasta la ejecución. Pensar y actuar global y localmente.

En el lenguaje de los contables, parece que soy el primero en utilizarla e intentar explicarla. Sin embargo, tal y como aparece en la primera sección de este artículo, es una realidad que se está dando en los entornos de la estandarización contable y de la práctica profesional de los contables. Seguramente seguirá evolucionando y dará temática para nuevas publicaciones a las cuales será necesario estar atentos.

¹² <https://absl.pl/workingtogether/2023/10/11/act-globally-and-locally/>

¹³ <https://www.marketingtactics.fr/en/finding-the-balance-of-global-vs-local-marketing-campaign-case-studies/>

¿Qué piensa Ud. de estas cosas? ¿Ya comenzó a darse cuenta de ellas?

El contexto y más detalles sobre estas cosas las encuentra en el video titulado *Estándares aplicables según jurisdicción. La profesión contable global salta al vacío*. Disponible en https://youtu.be/rDmp3kB5_wI.

1.2. Contabilidad digital

Contabilidad digital. ¿Cómo digitalizar la transacción, el contrato o el riesgo en sus inicios?

En el presente (mayo de 2024), no hay un entendimiento uniforme y aceptado respecto de qué se entiende por **contabilidad digital** (*digital accounting*), si bien debe reconocerse que hay esfuerzos importantes orientados a la profundización de su conceptualización (teoría) e implementación (práctica). Se reconoce que es uno de los procesos transformadores¹⁴ de la manera como los negocios operan y administran sus finanzas.

La idea subyacente es que **todo el proceso** de la contabilidad, desde su inicio en la captura y clasificación (en lenguaje IFRS: preparación) de los datos hasta sus etapas finales de presentación de los reportes financieros (*financial reporting*), análisis y valoración para la toma de decisiones, pasando por los subprocesos de medición, sea realizado **digitalmente**. No necesariamente implica que sea automatizado, pero hacia allá se orienta.

Hay disponibles muy buenas y eficientes tecnologías para los **subprocesos intermedios** relacionados con el procesamiento de los datos (ERP y similares) y los **subprocesos finales** asociados con la presentación de reportes financieros (XBRL, principalmente) y su análisis.

Pero hay muchas dificultades relacionadas con los **subprocesos iniciales** de captura y clasificación de los datos.

Prácticamente, todos los documentos publicados que se refieren a la contabilidad digital señalan que, digitalizadas la facturación y demás etapas iniciales, el proceso fluye sin problemas porque hay la tecnología disponible.

¹⁴ <https://start.docuware.com/en-gb/blog/digital-accounting>

Cómo digitalizar la transacción, el contrato o el riesgo **en sus inicios** y clasificarlo en la forma debida tal y como lo requieren las **regulaciones** de la contabilidad es un área que todavía necesita desarrollos significativos, porque en gran parte se realiza en forma **manual**.

A ese vacío es que hizo referencia John Hughes¹⁵ en su reciente artículo que muestra la lentitud de los desarrollos en la presentación de reportes financieros digitales y los asombrosos desarrollos en ChatGPT, por ejemplo. Lograda la digitalización de esto, los demás subprocesos de la contabilidad digital avanzan a pasos acelerados.

Algunas empresas “de vanguardia” han avanzado en esto, por ejemplo, cuando uno adquiere una suscripción de Netflix y casi al instante le llega el comprobante de pago y la factura. Pero incorporar esto en la contabilidad de la empresa que compra la suscripción no siempre se puede hacer automáticamente y es necesario recurrir a procesos manuales. Igual ocurre con las compras en plataformas (Amazon, Microsoft, etc.).

¿Qué es contabilidad digital?

Vinnie Fisher¹⁶, en su artículo que publicó el 7 de octubre de 2020 en *Fully Accountable*, con el título de “What is Digital Accounting?”¹⁷, ofrece una excelente definición que resume lo anterior:

La contabilidad digital se refiere a la creación, representación, y transferencia de información financiera en un formato electrónico. En lugar de usar papel, todas las transacciones de contabilidad son realizadas en un entorno electrónico. Este concepto surgió de la necesidad de establecer un sistema tributario más eficiente. [Traducción de SAMantilla]

El lector podrá observar que, si bien la intención de la contabilidad es que cubra todo el proceso, las implementaciones prácticas están sesgadas hacia la presentación de reportes financieros (*financial reporting*¹⁸) y particularmente la gestión tributaria, de seguridad social y laboral (*Digital Bookkeeping System Tax, Social Security, and Labor*).

¹⁵ <https://samuelmantilla.substack.com/p/presentacion-digital-de-reportes>

¹⁶ <https://fullyaccountable.com/author/vinnie-fisher/>

¹⁷ <https://fullyaccountable.com/what-is-digital-accounting/>

¹⁸ <https://www2.deloitte.com/us/en/pages/finance-transformation/articles/business-reporting-in-a-digital-world.html>

Casi todos los artículos publicados tienen prácticamente los mismos contenidos y orientación:

- Así, por ejemplo, los de Penneo¹⁹, Fully Accountable²⁰, Shoeboxed²¹, Bajaj Finserv²², ResearchGate²³, entre otros.
- Si bien muchos de ellos no son de firmas de contables, tienen en común que ofrecen **soluciones** para la puesta en funcionamiento de la contabilidad digital.

Lo anterior es suficiente. Baste con añadir las 8 razones por las cuales la contabilidad digital es el futuro, tal y como las menciona Murad Jaffery en un artículo que, con el título de “8 Reasons Why Digital Accounting is The Future”²⁴ [“8 razones por las cuales la contabilidad digital es el futuro”] publicó el 1 de mayo de 2023:

1. Hace que la contabilidad sea fácil, eficiente y rentable
2. Impulsada por IA para automatizar actividades
3. Permite almacenamiento permanente de los registros
4. Se integra bien con otras plataformas
5. Minimiza la huella ambiental
6. La popularidad de la computación en la nube
7. El auge de la tecnología de la cadena de bloques
8. La tendencia del trabajo remoto

Cinco pasos sencillos para la transición

Me gustó la forma como Nick Ivins, de DocuWare, en su artículo titulado “Digital Accounting: Mastering the Transition in 5 Simple Steps”²⁵ [“Contabilidad digital: dominando la transición en 5 pasos sencillos”], que publicó el 18 de diciembre de 2023, aborda de manera sencilla los pasos requeridos para hacer la transición.

¹⁹ <https://penneo.com/blog/audit-accounting-digitization/>

²⁰ <https://fullyaccountable.com/what-is-digital-accounting/>

²¹ <https://www.shoeboxed.com/blog/digital-accounting/>

²² <https://www.bajajfinserv.in/insights/what-is-digital-accounting-and-why-should-cas-care>

²³ https://www.researchgate.net/publication/366878864_THE_NEW_DIMENSION_OF_ACCOUNTING_A_DIGITAL_ACCOUNTING_A_STUDY_ON_EXPERT_SYSTEM

²⁴ <https://sonary.com/content/8-reasons-why-digital-accounting-is-the-future/>

²⁵ <https://start.docuware.com/en-gb/blog/digital-accounting>

Deja claro que:

- La contabilidad digital es parte integral del panorama contable y ha transformado la manera como los negocios operan y administran sus finanzas.
- Los métodos tradicionales de gestión de los datos financieros mediante el uso de hojas de cálculo e ingresos manuales están cambiando para mantenerse al día con las demandas de la tecnología moderna.

Si bien plantea la pregunta de ¿qué es contabilidad digital?, no logra dar una respuesta concreta, sino unas aproximaciones:

- La contabilidad digital se refiere a las maneras como los procesos de contabilidad son completados usando métodos electrónicos.
- Los registros de la contabilidad digital son creados, transferidos, administrados y almacenados en una localización central en la nube, permitiendo que los contables encuentren y administren todos los datos financieros dondequiera que se encuentren.
- La transformación digital en contabilidad facilita el proceso, la administración y la automatización de las facturas, haciendo más fácil que los contables administren los libros de facturas, asegurando que los pagos se hacen oportunamente y los registros son archivados de manera efectiva.

Agrega que:

Esto está alineado con los planes del Gobierno del Reino Unido para digitalizar el sistema tributario, lo cual tiene la intención de reducir la cantidad de impuestos perdidos por errores y hacer que el sistema tributario sea más eficiente para los negocios y para los particulares. Está previsto que esto sea introducido gradualmente a partir de abril de 2026.

Anota que la **contabilidad manual** es cosa del pasado y señala que son nueve los beneficios principales de la **contabilidad digital**: (1) incrementa la eficiencia y el ahorro de tiempo, (2) mitiga el error humano, (3) mejora la seguridad de los datos, (4) centraliza el almacenamiento de los datos, (5) automatiza el proceso de copias de respaldo, (6) automatiza los procesos de facturación, (7) reduce costos, (8) escala su negocio con facilidad y (9) mejora la sostenibilidad del negocio.

Quizás la mejor parte de este artículo es la que titula "5 pasos para digitalizar su contabilidad". Tales pasos son:

1. Valore los procesos actuales e identifique las necesidades digitales

2. Escoja el *software* o la plataforma de contabilidad correcto/adequado
3. Entrene al personal y a los *stakeholders* sobre el nuevo sistema
4. Migre los datos
5. Regularmente actualice y audite el sistema digital para su optimización

International Journal of Digital Accounting Research

La investigación en el área de la contabilidad digital no es nueva. Actualmente, se dispone de un cuerpo interesante de publicaciones académicas que, debe reconocerse, tiene los problemas arriba mencionados de que hay avances importantes en los subprocesos intermedios y finales, pero no tanto en los subprocesos iniciales.

Una muy buena muestra de ello se encuentra en el *International Journal of Digital Accounting Research* (IJDAR), una revista digital española publicada en inglés con el respaldo de la Universidad de Huelva, la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) y The State University of New Jersey (RUTGERS). Se describe²⁶ a sí misma como:

Una revista de acceso abierto fundada en el año 2001. La IJDAR cubre de manera comprensiva la frontera de las tendencias en contabilidad y tecnologías de la información. La intención de IJDAR es contribuir a avanzar el conocimiento y el entendimiento tanto de la teoría como de la práctica en la contabilidad digital, mediante promover investigación aplicada y teórica de alta calidad. La IJDAR es una revista crecientemente importante para el desarrollo de aplicaciones digitales para la teoría y la práctica de la contabilidad digital. La audiencia principal de esta publicación comprende académicos, estudiantes de posgrado, profesionales en ejercicio y todos los otros interesados en la investigación en contabilidad digital. La revista da la bienvenida y fomenta artículos provenientes tanto de profesionales en ejercicio como de académicos. [Traducción de SAMantilla]

Tiene la ventaja de ser especializada en **contabilidad digital** y deja ver el **estado del arte**, si bien otras revistas especializadas también tocan temas relacionados.

Ha publicado varios artículos interesantes:

- “Digitizing Financial Reports – Issues and Insights: A Viewpoint”²⁷. Charles Hoffman and María Mora Rodríguez. June 2013. Afirma que, si bien la era de la presentación digital de reportes financieros ha llegado, todavía persis-

²⁶ <http://www.ijdar.org/aims-and-scope>

²⁷ http://www.uhu.es/ijdar/10.4192/1577-8517-v13_3.pdf

ten muchas cuestiones relacionadas con cómo realmente funciona y qué se necesita hacer para que funcione de la manera adecuada. Insiste en que tecnologías tales como XBRL tienen que ser bien entendidas para aprovechar su poder. Resalta la contribución que la profesión contable puede hacer para el logro exitoso y adecuado de la presentación digital de reportes financieros.

- "Visualizing Basic Accounting Flows: Does XBRL + Model + Animation = Understanding?"²⁸. Byron Marshall, Kristian Mortenson, Amy Bourne and Kevin Price. March 2010. Anota que XBRL (*eXtensible Business Reporting Language*) es útil para facilitar el compartir eficiente de los datos y que su uso generalizado también promete apoyar procesos de análisis financiero más efectivos, en función de lo cual explora una herramienta de visualización de datos basada en XBRL.
- "Digital Reporting Formats: Users' Perceptions, Preferences and Performances"²⁹. Erlane K Ghani, Fawzi Laswad and Stuart Tooley. July 2009. Estudia las percepciones que tienen los usuarios de tres formatos para la presentación digital de reportes: PDF, HTML y XBRL. Los resultados señalan que las percepciones que los usuarios tienen respecto de la utilidad de los formatos difieren de manera importante. Concluye que, para fomentar las formas más avanzadas de la presentación digital de reportes, se necesita también que los usuarios sean más conscientes de los beneficios a obtener de las diferentes formas de presentación de reportes.
- "From an Object-Oriented Approach to the Financial Reporting: An Open Architecture"³⁰. Clara Silveira, Rute Abreu, Fátima David. June 2007. Bastante técnico, este artículo desarrolla un enfoque orientado-a-objetos (O-O) como una arquitectura abierta para la presentación de reportes financieros basada en la notación del *Unified Modelling Language* (UML) y la herramienta Rational Rose®. Anota que, si bien los resultados muestran que es aplicable a cualquier empresa, todavía es necesario elaborar un prototipo que responda a las necesidades del mercado.
- "On Classifying Digital Accounting Documents"³¹. Chih-Fong Tsai. June 2007. Se refiere a la problemática arriba mencionada de la digitalización de los subprocesos iniciales. Señala que los avances en las tecnologías de computación y multimedios permiten que muchos documentos de contabilidad

²⁸ http://www.uhu.es/ijdar/10.4192/1577-8517-v10_2.pdf

²⁹ http://www.uhu.es/ijdar/10.4192/1577-8517-v9_3.pdf

³⁰ http://www.uhu.es/ijdar/10.4192/1577-8517-v7_1.pdf

³¹ http://www.uhu.es/ijdar/10.4192/1577-8517-v7_3.pdf

(facturas, órdenes de compra, cheques, fotografías, cuadros, diagramas, etc.) sean digitalizados con poco costo para el almacenamiento y acceso efectivos. Esto implica mecanismos para gestionar documentos digitales de contabilidad (semiestructurados) para uso en los sistemas de información, particularmente de contabilidad.

Algunas curiosidades

Los procesos relacionados con la contabilidad digital avanzan en distintas direcciones que dejan ver, entre otras cosas, algunos elementos curiosos que necesitan exploración cuidadosa. Algunos de ellos son:

- The Institute of Chartered Accountants of India creó la Digital Accounting and Assurance Board (DAAB)³², la cual ha estado emitiendo documentos de conceptos, *e-learning* y algunos *webinar*³³.
- La Universidad del CEMA (UCEMA), de Buenos Aires, ofrece un Posgrado en Digital Accounting³⁴.
- La Atlantic Technological University ofrece un Bachelor of Science (Honours) in Digital Accounting³⁵.
- KPMG ofrece un Digital Accounting Manual³⁶.
- En Londres hay una feria internacional, el Digital Accountancy Show 2024–Digital Accountancy³⁷, organizada por Digital Accountancy.
- ACCA –Think Ahead, desde marzo de 2020, promueve las habilidades digitales³⁸ del contable digital en un mundo transformado.

Ciertamente, la anterior lista es incompleta. Faltan detalles de otros aportes.

³² <https://www.ica.org/post/digital-accounting-and-assurance-board>

³³ https://icaity.com/category.php?cat_id=42

³⁴ <https://ucema.edu.ar/posgrado/pda>

³⁵ <https://www.gmit.ie/bachelor-of-science-honours-in-digital-accounting>

³⁶ <https://kpmg.com/mt/en/home/services/advisory/corporate-accounting-advisory/digital-accounting-manual.html>

³⁷ <https://digitalaccountancy.com/>

³⁸ https://www.accaglobal.com/gb/en/professional-insights/technology/The_Digital_Accountant.html

A manera de síntesis

Si bien hay avances importantes en los subprocesos intermedios y finales de la contabilidad digital, todavía persisten problemas teóricos y prácticos no resueltos en los subprocesos iniciales: ¿cómo digitalizar la transacción, el contrato o el riesgo en sus inicios?

Hay propuestas relacionadas con la digitalización de los documentos fuente (facturas, cheques, etc.), pero todavía no se ha abordado plenamente lo relacionado con la digitalización de las transacciones, los contratos y los riesgos en sus inicios. Ciertamente, algo que va más allá de la digitalización de documentos.

1.3. Contabilidad del impacto

Contabilidad del impacto. Una senda que recoge lo recorrido en otras sendas.

El 24 de febrero de 2024, la International Foundation for Valuing Impacts (IFVI³⁹) y la Value Balancing Alliance (VBA⁴⁰) presentaron la *General Methodology 1 – Conceptual Framework for Impact Accounting*⁴¹ (*Metodología general 1 – Estructura conceptual para la contabilidad del impacto*).

El período para comentarios sobre el borrador para discusión⁴² finalizó el 16 de octubre de 2023. La idea subyacente era elaborar primero la estructura conceptual de respaldo, contrastarla con la práctica y, a futuro, emitir metodologías específicas, estándares o criterios de orientación para la revisión de los estándares actuales y la formulación de nuevos estándares.

Cambia el proceso “tradicional” de emitir primero los estándares y luego ir elaborando estructuras conceptuales de respaldo que permitan una coherencia en la implementación de tales estándares.

Esta estructura conceptual “enfrenta al toro por los cachos”, no se va por las ramas. Está centrada en la medición y contabilización de los impactos. Genera avances significativos que se espera sean acogidos a nivel global.

³⁹ <https://ifvi.org/>

⁴⁰ <https://www.value-balancing.com/>

⁴¹ https://www.value-balancing.com/_Resources/Persistent/5/3/0/2/5302cd69c8bd73a01d1cd2686c64584e-7faa5e56/IFVI_VBA_General Methodology 1_A4.pdf

⁴² https://www.value-balancing.com/_Resources/Persistent/5/0/b/0/50b01884def43e1cca7ac47d2544dc3e-f9dae32/IFVI_VBA_Public Exposure DRAFT_General Methodology 1_A4.pdf

Possiblemente, ayude a solucionar, ojalá de manera definitiva, la discusión actual entre los estándares que dependen de la **materialidad financiera** (Estándares IFRS de Contabilidad, emitidos por IASB, y Estándares IFRS de Sostenibilidad, emitidos por ISSB, inclinados hacia los Estándares de SASB) y los que dependen de la **doble materialidad** (materialidad financiera y materialidad del impacto) (ESRS de la Unión Europea, inclinados hacia los Estándares de la GRI).

Propósito de la estructura conceptual

Está señalado en el parágrafo 1:

El propósito de este documento es presentar el sistema de la contabilidad del impacto (la Metodología) que está siendo desarrollado por la asociación entre la International Foundation for Valuing Impacts (IFVI) y la Value Balancing Alliance (VBA) y establecer los fundamentos de esta Metodología General, o el componente de la Metodología que sea generalizable a través de temas e industrias. La Metodología General será desarrollada mediante varias declaraciones metodológicas. Esta declaración establece conceptos clave, definiciones, y principios para la Metodología. [Traducción de SAMantilla]

No se trata de un proceso que haya empezado de cero. Todo lo contrario. Se basa en estructuras y protocolos publicados por organizaciones líderes en el ecosistema de la administración del impacto y las revelaciones relacionadas con la sostenibilidad requeridas por jurisdicciones gubernamentales y emisores del estándar internacional (Cfr. Parágrafo 3).

Intenta simultáneamente **desligarse y relacionarse** con la presentación de reportes financieros de propósito general:

En contraste con la presentación de reportes financieros de propósito general, en la contabilidad del impacto la línea entre preparadores de la información y usuarios de la información no está claramente definida. La Metodología está diseñada para que sea aplicada ya sea por los administradores de una entidad o por quienes invierten en una entidad, para producir cuentas del impacto. Las cuentas del impacto miden los impactos positivos y negativos de una entidad en las personas y en el ambiente natural. Para producir las cuentas del impacto puede ser ventajoso tener acceso directo a los datos operacionales de la entidad; sin embargo, la Metodología es suficientemente flexible para ser aplicada por inversionistas y otros *stakeholders* para preparar cuentas del impacto desde una perspectiva externa. La perspectiva externa se refiere a la preparación de cuentas del impacto

desde fuera de la entidad y puede resultar en potenciales limitaciones, las cuales se describen a través de la Metodología [Parágrafo 5]. [Traducción de SAMantilla]

Ese desligarse y relacionarse simultáneo se ve claramente en diversos lugares de esta estructura conceptual y pretende conciliar los intereses de los inversionistas, los otros *stakeholders*, la sociedad en general y el ambiente externo. Por ello, prioriza metodologías específicas de industria y el análisis de los impactos específicos para la entidad. No será sencillo, entonces, para los distintos usuarios entender e interpretar la información del impacto que sea derivada de las cuentas del impacto.

Características cualitativas de la información relacionada con el impacto

La estructura conceptual incluye cinco características cualitativas de la información relacionada con el impacto: (1) relevancia, (2) representación fiel, (3) comparabilidad, (4) verificabilidad y (5) comprensibilidad.

Estas características recogen la experiencia alcanzada con la presentación de reportes financieros de propósito general. Intenta, pero de acuerdo con mi entender no logra, recontextualizarlas alrededor del impacto. Se parecen demasiado a las de la presentación de reportes financieros de propósito general.

La pregunta 2 del borrador para discusión⁴³ dejó claro que todavía no hay consensos suficientes en relación con representación fiel y el conservadurismo. La estructura conceptual no incorporó el concepto propuesto de conservadurismo. Es una claridad importante porque desliga esto de las viejas prácticas de la contabilidad financiera sesgadas hacia lo tributario/fiscal.

Fundamentos conceptuales de la contabilidad del impacto

De acuerdo con mi entender, es el núcleo de la estructura conceptual y constituye el mejor de los aportes para solucionar los problemas existentes y avanzar hacia una estructura coherente aceptada por las distintas corrientes.

Señala que el **impacto** es la base para la **contabilidad del impacto** y que, para establecer un sistema de contabilidad del impacto, se tienen que definir varios conceptos clave. Estos son: (1) definición de impacto, (2) comparación entre temas financieros y de sostenibilidad, (3) presentación razonable, (4) vías del

⁴³ https://www.value-balancing.com/_Resources/Persistent/5/0/b/0/50b01884def43e1cca7ac47d2544dc3ef9daea32/IFVI_VBA_Public Exposure DRAFT_General Methodology 1_A4.pdf

impacto, (5) escenario de referencia, (6) la perspectiva de la valuación monetaria, (7) cadena de valor, (8) *stakeholders*, (9) períodos de tiempo y contabilidad del impacto causado⁴⁴ y (10) atribución de los impactos.

Son muy interesantes las claridades que ofrece el parágrafo 48:

Mientras que la presentación de reportes financieros de propósito general se basa en los conceptos de activos y pasivos, para reportar la posición financiera de una entidad, y de ingresos y gastos, para reportar el desempeño financiero de una entidad, las cuentas del impacto se basan en el concepto de impacto. La unidad de medición para las cuentas del impacto es monetaria. [Traducción de SAMantilla]

Por eso, es clave la definición que ofrece respecto del impacto:

Impacto puede ser definido directamente como un cambio en una o más dimensiones del bienestar de las personas o mediante un cambio en la condición del ambiente natural. Un impacto puede ser real o potencial, intencional o no-intencional, y positivo o negativo. [Traducción de SAMantilla]

Arriba se mencionó que la estructura conceptual intenta simultáneamente **desligarse y relacionarse** con la presentación de reportes financieros de propósito general. Al comparar temas financieros y de sostenibilidad, se destaca la claridad que ofrece el parágrafo 52:

La creación o erosión de valor relacionado con el bienestar de las personas puede ser analizada como un sistema de flujos y bienes⁴⁵, en los cuales los flujos del valor son representados por los impactos y los bienes de valor son representados por capitales. Los capitales son definidos como los recursos y relaciones afectados y transformados por una entidad. Los capitales no son específicos-de-la-entidad, pero son bienes de valor de los cuales dependen múltiples *stakeholders*. La presentación de reportes financieros de propósito general mide la creación o erosión del valor para tipos específicos de capital financiero, tales como el patrimonio de una entidad, mientras que los impactos principalmente pueden ser representados como cambios en los diversos tipos de capitales no-financieros. [Traducción de SAMantilla]

⁴⁴ La expresión original es: "Time periods and accrual impact accounting". No hay problema con lo de "períodos de tiempo". Sin embargo, "accrual impact accounting" puede traducirse como "contabilidad de causación del impacto" o como "contabilidad del impacto causado/acumulado". La explicación que da el parágrafo 68 no da claridad sobre este tipo de "causación" dado que se refiere al "período de tiempo".

⁴⁵ La expresión original es *stocks*, que puede traducirse como bienes, acciones, inventarios, existencias.

Este enfoque es el de la presentación integrada de reportes (<IR>⁴⁶) incorporado por la Fundación IFRS⁴⁷ para sus Estándares IFRS de Sostenibilidad que emite la ISSB. Mantiene la diferencia entre información financiera e información no-financiera, si bien hace un esfuerzo importante por integrarlas.

Vías del impacto y cadena de valor

Un aspecto interesante de la estructura es el análisis separado que realiza entre *impacts pathways* (vías del impacto) y *value chain* (cadena de valor).

Define las vías del impacto como la serie de relaciones consecutivas, causales, que en última instancia comienzan con un insumo para las actividades de una entidad y vinculan sus acciones con los cambios relacionados en el bienestar de las personas.

La teoría de sistemas⁴⁸ generalmente diferencia entre *input* (entrada), *process* (proceso), *output* (salida/resultado) y *outcome* (consecuencias). Y, para los sistemas de lazo cerrado, incluye el *feedback* (retroalimentación).

El borrador en discusión pública cambia el *process* por *activity* (actividad). No es un cambio significativo. Adiciona *impact* (impacto) como un resultado adicional a los *outcomes*. La siguiente gráfica muestra ello:

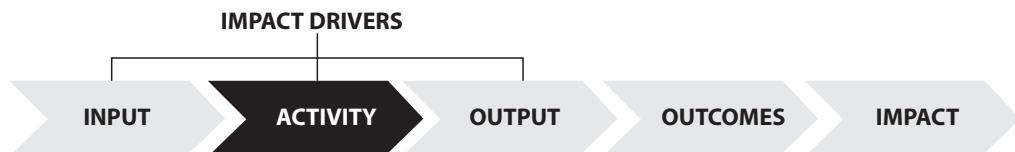


Figure 1. Impact pathway

(Tomada del borrador para discusión pública, solo se cambiaron los colores)

No está clara la justificación de esto:

- Puede interpretarse que, como los problemas ambientales son **externos** a la organización, es *mejor* considerar los sistemas de lazo abierto y con ello fortalecer el enfoque de cadena de valor, entendida esta como todo el rango de actividades y relaciones de negocio relacionados con el modelo de negocios de la entidad y el ambiente externo en el cual opera (Par. 61).

⁴⁶ <https://www.valueresportingfoundation.org/wp-content/uploads/2021/07/InternationalIntegratedReportingFramework.pdf>

⁴⁷ <https://integratedreporting.ifrs.org/resource/international-ir-framework/>

⁴⁸ Jackson, Michael C. *Systems Thinking. Creative Holism for Managers*. John Wiley & Sons: Chischester, England, 2003.

- Esto da prioridad al enfoque de **cadena de valor**, incluso por encima del de **impacto** que la sección 4.1 dice es la base para la contabilidad del impacto.

Así las cosas, se entiende por qué el parágrafo 61 adiciona que la cadena de valor comprende las actividades y relaciones de negocio que la entidad usa y en las cuales se basa para crear sus productos o servicios desde la concepción hasta la entrega, el consumo y el final de la vida. En función de ello distingue tres niveles diferentes: *upstream* (río arriba), *own operations* (operaciones propias) y *downstream* (río abajo).

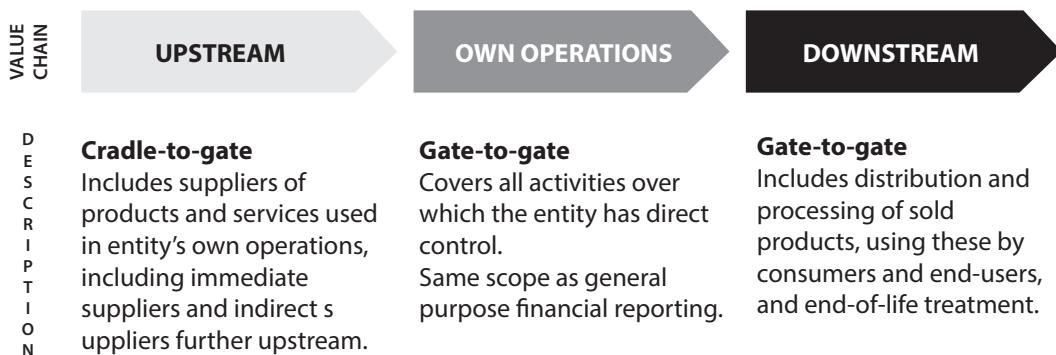


Figure 2. Value Chain levels of an entity

(Tomada del borrador para discusión pública, solo se cambiaron los colores)

La materialidad del impacto y la preparación de las cuentas del impacto

La sección 5 se refiere a la materialidad del impacto y la preparación de las cuentas del impacto. Desarrolla las siguientes temáticas:

- Materialidad del impacto como la base para las cuentas del impacto
- El alcance de la materialidad del impacto
- La preparación de las cuentas del impacto
- Contexto de sostenibilidad, identificación del impacto y medición y valuación
- Impactos para los cuales no está disponible un sendero estandarizado del impacto

Deja claro que:

- La materialidad del impacto es de doble dirección: el impacto del entorno (ambiente) en la entidad (dependencias) y el impacto de la entidad en el entorno (ambiente).
- Los impactos son específicos para la entidad.
- Propone una matriz (mapa) que cruza las categorías de *stakeholders* y las etapas de la cadena de valor.
- No es por partida doble.

De acuerdo con mi entender, es clave entender por qué la **materialidad del impacto** es la base para las **cuentas del impacto**, tal y como lo señala el parágrafo 80:

La materialidad del impacto sirve como la base para la preparación de las cuentas del impacto. Antes que un preparador pueda usar la Metodología para preparar cuentas del impacto en un punto en el tiempo, los impactos de la entidad en consideración deben ser identificados, medidos, y valorados, y la perspectiva de la materialidad del impacto debe ser aplicada para determinar cuáles impactos incluir en las cuentas del impacto.

La materialidad del impacto es un aspecto, específico-de-la-entidad, de la característica cualitativa de relevancia de la información del impacto. Los preparadores deben valorar si los impactos que han sido identificados son relevantes. La Metodología no incluye impactos obligatorios o un umbral uniforme para la aplicación de la materialidad del impacto. [Traducción de SAMantilla]

Los desarrollos del sistema de la contabilidad del impacto que anuncian la International Foundation for Valuing Impacts (IFVI⁴⁹) y la Value Balancing Alliance (VBA⁵⁰) seguramente permitirán que estas cosas se decanten en la práctica y se logren soluciones estandarizadas efectivas para lograr los objetivos de la sostenibilidad y de la lucha contra el cambio climático.

Es clave estudiar y analizar esto para, ojalá, realizar aportes que contribuyan a su éxito.

⁴⁹ <https://ifvi.org/>

⁵⁰ <https://www.value-balancing.com/>

1.4. Progresismo contable

Progresismo contable. ¡Y se preguntan por qué los jóvenes no quieren estudiar contaduría!

Una profesión que era **pragmática** y fue exitosa como tal la están volviendo **progresista** para que el éxito sea de otros profesionales, no de los contables profesionales.

Primero, los **estándares** internacionales (calidad) los redujeron a **normas** internacionales (cumplimiento).

Después, dejaron la **implementación** de las normas a **decisión** de las autoridades de cada jurisdicción.

Ahora, para la presentación de reportes y la garantía de la sostenibilidad **NO** se necesita ser contable profesional, puede serlo cualquier profesional: no importan los antecedentes (*backgrounds*) profesionales⁵¹. El Código de Ética de IESBA para **Contables Profesionales** cede su lugar a un nuevo y no explicado **enfoque ético consistente** dirigido a todos los negocios y organizaciones.

Si cualquiera puede ejercer, ¿para qué estudiar y certificarse como contable profesional?

El **progresismo contable** está siendo introducido con el mejor estilo progresista: de manera **soterrada**, a sabiendas de que las mayorías solo leen los titulares publicitarios y cuando reaccionan es tarde porque ya están afianzadas las nuevas prácticas.

En lo que sigue se muestran tres esfuerzos que, escudados en lo técnico, están afianzando el progresismo contable. Dos de **IAASB** (un nuevo estándar para las auditorías de entidades menos complejas y propuesto International Standard on Sustainability Assurance 5000) y otro de **IESBA** (consideraciones éticas en la presentación de reportes y garantía de la sostenibilidad). En el futuro se esperan más y será importante estar atentos a ellos.

⁵¹ La reciente decisión del gobierno colombiano de que el director de la Junta Central de Contables no requiera la calidad de contable público ("No importan los antecedentes profesionales") va en esta línea progresista. El problema es que, una vez hecho el daño, no hay cómo repararlo. (NB. Por fortuna esta decisión fue reversada. Sin embargo, ello no quiere decir que se elimine el progresismo).

IAASB: un nuevo estándar para las auditorías de entidades menos complejas

La International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) ha emitido el estándar para las auditorías de entidades menos complejas y su traducción al español⁵² está siendo bastante promocionada. Consideran que es un hito que constituye un “punto de inflexión”⁵³ (“cambiador del juego”) para el mundo de la contabilidad.

En mi blog, he publicado varios comentarios sobre este nuevo estándar, siendo uno de ellos el titulado “¿Entidades menos complejas = Negocios más pequeños y menos complejos? ¡Que lo decidan las jurisdicciones, las firmas o, en últimas, los equipos del compromiso!”⁵⁴.

El **aporte más progresista**, que cambia el juego, de este nuevo estándar es el **parágrafo A.4** que aquí reproduczo con mis comentarios incluidos en mi artículo que acabo de mencionar [Traducción de SAMantilla]:

Responsabilidades de las autoridades legislativas o regulatorias o de los organismos locales pertinentes

Las decisiones acerca del uso requerido o permitido de los estándares/normas internacionales de IAASB (que incluyen los Estándares/Normas Internacionales de Auditoría y el ISA/NIA para LCE/EMC) recae en las autoridades legislativas o regulatorias o en los organismos locales pertinentes con autoridad para la emisión-del-estándar (tales como reguladores u organismos de vigilancia, emisores del estándar de auditoría jurisdiccional/nacional, organizaciones de contables profesionales u otros según sea apropiado) en las jurisdicciones individuales.

Como parte del proceso local de adopción e implementación, se anticipa que las autoridades legislativas o regulatorias o los organismos locales pertinentes con autoridad de emisión-del-estándar:

- Pueden adicionar o modificar las clases de entidades contenidas en el parágrafo A.1.(c) tal y como se establece en el parágrafo A.2.

⁵² <https://www.iaasb.org/publications/norma-internacional-de-auditoria-para-auditoria-de-estados-financieros-para-entidades-menos-0>

⁵³ <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/iaasb-s-new-standard-audits-less-complex-entities-game-changer-accounting-world>

⁵⁴ <https://samuelmantilla.substack.com/p/entidades-menos-complejas-negocios>

- Determinan los umbrales cuantitativos que se describen en el parágrafo A.4.

Al hacerlo, las prohibiciones específicas y las características cualitativas deben ser consideradas, así como también otras necesidades específicas que puedan ser relevantes en la jurisdicción.

Si bien está claro que este traslado de responsabilidades se refiere expresamente a la determinación de qué se entiende por entidad menos compleja en cada jurisdicción (teniendo en cuenta las prohibiciones específicas y las características cualitativas), debe resaltarse que se abre la puerta para que tales autoridades **realicen otros cambios** teniendo en cuenta **otras necesidades específicas** que puedan ser **relevantes** en la jurisdicción.

Como las autoridades legislativas o regulatorias, los organismos locales pertinentes, los reguladores u organismos de vigilancia, los emisores del estándar de auditoría jurisdiccional/nacional y las organizaciones de contables profesionales son de **naturaleza política**, IAASB les **entrega a los políticos** sus responsabilidades. Los elementos técnicos quedan subordinados a las decisiones políticas. A partir de ahora, entonces, ¿se justifica la existencia de IAASB?

Téngase bien claro: la decisión de las distintas jurisdicciones no es únicamente si adoptar o no el estándar, según citan⁵⁵ al IAASB *chair* Tom Seidenstein:

- Sino el poder **realizar otros cambios** teniendo en cuenta **otras necesidades específicas** que puedan ser **relevantes** en la jurisdicción.
- Con el agravante de que esta decisión de IAASB no aplica solo al ISA/NIA para LCE/EMC, sino para **todos los ISA/NIA**.
- ¡Una redacción claramente progresista que las mayorías no leen, pero se comprometen a implementar!

IAASB: propuesto International Standard on Sustainability Assurance 5000

El propuesto International Standard on Sustainability Assurance 5000⁵⁶ (Estándar/Norma internacional sobre garantía de la sostenibilidad 5000) lo resumí y comenté en mi artículo titulado "Garantía y capacidad.

⁵⁵ <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/iaasb-s-new-standard-audits-less-complex-entities-game-changer-accounting-world>

⁵⁶ <https://www.iaasb.org/focus-areas/understanding-international-standard-sustainability-assurance-5000>

¿La profesión contable realmente está en capacidad de hacer un garantía eficaz (de la sostenibilidad) sin hacer una auditoría efectiva (de los estados financieros)?⁵⁷.

Es una propuesta que privilegia los intereses de mercado de la profesión ("acceder a la prestación de servicios de garantía de la sostenibilidad") sin un compromiso serio por solucionar los problemas relacionados con la calidad de la auditoría de los estados financieros.

En función de ello, reconocen que es un estándar **agnóstico de la profesión**⁵⁸ (*profession agnostic*), que:

- Respalda su uso por parte de los **profesionales de la garantía**, sean estos contables profesionales o no-contables.
- Pretenden que sea un estándar comprensivo/integral, independiente, para **cualesquiera compromisos** de garantía de la sostenibilidad.
- Aplicará a la información de la sostenibilidad reportada a través de **cualquier tema de sostenibilidad** y preparada según múltiples estructuras, incluyendo los recientemente emitidos Estándares IFRS/NIIF de Revelación de la Sostenibilidad S1 y S2.

El **agnosticismo**, tal como lo define el diccionario de la Real Academia Española (RAE)⁵⁹, es una "actitud filosófica que declara inaccesible al entendimiento humano todo conocimiento de lo divino y de lo que trasciende de la experiencia".

Ser **agnóstico** no necesariamente significa ser **independiente** porque asume, de hecho, una postura (tal y como ocurre con el escepticismo) que no es **pragmática**, pero que favorece los **intereses progresistas**:

- Abre el abanico de los profesionales de la garantía (contables profesionales y no-contables) y pretende que los otros profesionales (no-contables) se van a acoger al mismo.

⁵⁷ <https://samuelmantilla.substack.com/p/garantía-y-capacidad>

⁵⁸ <https://www.iaasb.org/focus-areas/understanding-international-standard-sustainability-assurance-5000>

⁵⁹ https://www.google.com/search?q=agn%C3%B3stico&oq=agn%C3%B3stico&gs_lcp=EgZjaHJvbWUyDAGEEUYORixAxiABDIHCAEQABiABDIHCAIQABiABDIHCAMQABiABDIHCAQQABiABDIHCAUQABiABDIHCAQABiABDIHCAcQABiABDIJCAGQLhgKGIAEMgclCRAAGI8C0gEJMzE5MGowajE1qAIAsAIA&sourceid=chrome&ie=UTF-8

- Sobre todo, en los temas de la garantía liderados por biólogos, físicos, químicos, ingenieros, ambientalistas, abogados..., a los cuales contables y auditores estamos llegando tarde.
- ¿Qué dirán los no-contables sobre esta propuesta? ¿Se someterán a este estándar?
- Es claro que, para acceder a un mercado específico (garantía de la sostenibilidad), se entrega el mercado conquistado (servicios profesionales de los contables).

IESBA: consideraciones éticas en la presentación de reportes y garantía de la sostenibilidad

IESBA (International Ethics Standards Board for Accountants) no podía quedarse atrás en su aporte al **progresismo contable**.

Publicó la edición 2023⁶⁰ del *IESBA Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants*, que incluye los estándares internacionales de independencia, establece los principios fundamentales de la ética para los **contables profesionales** reflejando el reconocimiento de la profesión de su responsabilidad de interés público y también proporciona una estructura/marco conceptual para identificar, evaluar y abordar las amenazas al cumplimiento con los principios del código y, cuando sea aplicable, a la independencia.

Su página web⁶¹ muestra ahora una **orientación muy diferente**:

La International Ethics Standards Board for Accountants® (IESBA®) establece estándares internacionales de alta calidad de ética (incluyendo independencia) como la piedra angular para el comportamiento ético en los negocios y las organizaciones y para la confianza del público en la información financiera y no-financiera que es fundamental para el adecuado funcionamiento y la sostenibilidad de las organizaciones, los mercados financieros, y las economías en todo el mundo. [Traducción de SAMantilla]

¿Se da cuenta Ud. que IESBA ya no es para la ética de los contables profesionales, sino para un conjunto mucho más amplio?

El 29 de enero de 2024, lanzó una consulta pública⁶² sobre un **nuevo referente ético** para la presentación de reportes y la garantía de la sostenibilidad:

⁶⁰ <https://www.ethicsboard.org/iesba/international-code-ethics-professional-accountants>

⁶¹ <https://www.ethicsboard.org/>

⁶² <https://www.ethicsboard.org/news-events/2024-01/iesba-launches-public-consultation-new-ethical-benchmark-sustainability-reporting-and-assurance>

- Dos nuevos borradores para discusión pública que establecen el primer conjunto comprensivo/integral de **estándares globales** sobre las consideraciones éticas en la presentación de reportes y la garantía de la sostenibilidad.
- Los estándares propuestos tienen la intención de fomentar mayor confianza en la información de la sostenibilidad públicamente comunicada, haciéndolo mediante la **aplicación de un enfoque ético consistente**.
- IESBA da la bienvenida a los comentarios provenientes de toda la **comunidad de la sostenibilidad**, contables profesionales, todos los otros profesionales en ejercicio de la sostenibilidad, reguladores e inversionistas.

Los dos borradores para discusión pública emitidos son:

1. International Ethics Standards for Sustainability Assurance ED⁶³ (Estándares internacionales de ética para la garantía de la sostenibilidad, borrador para discusión pública), que incluye revisiones al código existente relacionadas con la presentación de reportes de sostenibilidad⁶⁴; y
2. Using the Work of an External Expert ED⁶⁵ (Uso del trabajo de un experto externo, borrador para discusión pública).

Los **IESSA** (International Ethics Standards for Sustainability Assurance) introducirán un nuevo código de ética que aplicará a los profesionales de la sostenibilidad, que pueden o no ser contables profesionales. Los contables profesionales estarán, en consecuencia, sujetos a DOS CÓDIGOS DE ÉTICA: para lo relacionado con la sostenibilidad, los IESSA, y para lo demás, el Código de IESBA tradicional. ¡Una profesión con dos éticas!⁶⁶

⁶³ <https://www.ethicsboard.org/publications/international-ethics-standards-sustainability-assurance-including-international-independence>

⁶⁴ El estándar final fue aprobado, está en proceso de certificación del PIOB y será publicado en el primer semestre de 2025. Vea adelante el comentario sobre ello.

⁶⁵ <https://www.ethicsboard.org/publications/using-work-external-expert>

⁶⁶ Los colombianos tenemos experiencia con estas cosas: el Decreto 0302 de 2015 mantuvo vigente el Código de Ética de la Ley 43 de 1990, obligando a implementar **en consonancia** dos códigos de ética: el de IESBA y el de la Ley 43. Como el de IESBA no ha sido actualizado en la normativa colombiana y como la Junta Central de Contables privilegió el de la Ley 43, en la práctica el de IESBA se convirtió, en Colombia, en letra muerta. La historia mundial ha mostrado que la ética (cuálquiera que sea) es una sola, no se pueden implementar simultáneamente dos éticas. A nivel internacional, los contables profesionales habrán de implementar el Código de IESBA y el de los IESSA, o peor aún, si los IESSA no definen un nuevo código y se van por la vía de estándares de referencia, **la ética queda vuelta trizas**.

Lo **más progresista** de esta propuesta es la expresión “***regardless of their professional backgrounds***” (“independiente de sus antecedentes profesionales”):

- Para la presentación de reportes y la garantía de la sostenibilidad, **NO se necesita ser contable profesional, puede serlo cualquier profesional.**
- Por el portentoso aparato publicitario con el que IFAC ahora está presentando las nuevas propuestas de las juntas de emisores de estándares que actúan bajo su paraguas, parece que los contables profesionales afiliados a IFAC están de acuerdo con ello (Cfr. la “**zanahoria**” del uso del trabajo de un experto externo). ¿Lo están también los otros profesionales? (Cfr. el “**garrote**”: en sostenibilidad, esos otros profesionales son ingenieros, abogados, estadísticos, físicos, biólogos, matemáticos, químicos..., no van a aceptar ser los expertos externos de la garantía que den los contables profesionales, ya tienen consolidados sus propios sistemas de garantía..., tienen sus propios códigos de ética que respaldan su ejercicio profesional, los cuales no van a ser reformados por los cambios hechos a los códigos de ética de los contables profesionales ni por la introducción del enfoque ético consistente).

La ampliación del *target* de IESBA:

- **Antes:** los contables profesionales.
- **Ahora:** los negocios y las organizaciones,

es consecuente con la expresión “***¡Independiente de sus antecedentes profesionales!***”.

En lugar de hacer atractivo el ejercicio profesional de los contables, deja claro que hay otras profesiones que son más atractivas, sobre todo para los jóvenes que buscan ingresar a ellas.

Todo esto se da en **consonancia** con las otras actividades de las **organizaciones líderes de la profesión contable en el mundo** que se toman la vocería de las personas naturales (que, en últimas, son las que están reguladas profesionalmente) para que las redes de firmas y las plataformas profesionales puedan hacer cada vez más lucrativos sus negocios.

A manera de resumen

De acuerdo con mi entender, el progresismo contable está avanzando a pasos acelerados, inmerso en estándares nuevos que tienen mucha fuerza promocional y avances técnicos importantes que pasan a un segundo plano por

decisiones, contenidas en esos nuevos estándares, que no necesariamente favorecen la prestación de los servicios profesionales de los contables, sino que abre esta a otros profesionales que, en temas **políticos** ("qué es una entidad menos compleja") y de **sostenibilidad** (reportes y garantía), tienen mucho más recorrido teórico y práctico que los contables profesionales.

El **progresismo contable** está siendo introducido con el mejor estilo progresista: de manera **soterrada**, a sabiendas de que las mayorías solo leen los titulares publicitarios y cuando reaccionan es tarde porque ya están afianzadas las nuevas prácticas.

Eso se puede ver claramente en tres esfuerzos que, escudados en lo técnico, lo están afianzando. Dos de **IAASB** (un nuevo estándar para las auditorías de entidades menos complejas y propuesto International Standard on Sustainability Assurance 5000) y otro de **IESBA** (consideraciones éticas en la presentación de reportes y garantía de la sostenibilidad). En el futuro se esperan más y será importante estar atentos a ellos.

La desmotivación para ingresar a la carrera de contaduría no es generada por la **inteligencia artificial** y otras tecnologías digitales disruptivas. Es consecuencia del avance del **progresismo contable** que muchos no reconocen por estar obnubilados por las presentaciones publicitarias. ¡Y se preguntan por qué los jóvenes no quieren estudiar contaduría!

1.5. Tenencias de criptoactivos

Tenencias de criptoactivos. FASB da un paso adelante en la contabilidad y revelación de las tenencias de criptoactivos

El pasado 13 de diciembre de 2023⁶⁷, la Financial Accounting Standards Board (FASB⁶⁸) publicó la Accounting Standards Update (ASU⁶⁹) No. 2023-08 Intangibles – Goodwill and Other – Crypto Assets (Subtopic 350-60) – Accounting for

⁶⁷ <https://fasb.org/news-and-meetings/in-the-news/fasb-issues-standard-to-improve-the-accounting-for-and-disclosure-of-certain-crypto-assets-397718>

⁶⁸ <https://fasb.org/>

⁶⁹ <https://fasb.org/page>ShowPdf?path=ASU+2023-08.pdf&title=ACCOUNTING+STANDARDS+UPDATE+2023-08%80%94Intangibles%20%94Goodwill+and+Other%20%94Crypto+Assets%20%28Subtopic+350-60%29%3A+Accounting+for+and+Disclosure+of+Crypto+Assets&acceptedDisclaimer=true&IsIOS=false&Submit=>

and Disclosure of Crypto Assets⁷⁰ (Contabilidad para y revelación de criptoactivos)⁷¹. Incluye enmienda a la FASB Accounting Standards Codification y a la GAAP Taxonomy.

En los US-GAAP, la contabilidad y la revelación de las tenencias de criptoactivos cambian:

- **ANTES:** activos intangibles de vida indefinida. Esos activos son probados por deterioro anualmente y más frecuentemente si eventos o circunstancias señalan que es más probable que no que un activo esté deteriorado. Si el valor en libros del activo excede su valor razonable, la entidad está requerida a reconocer una pérdida por deterioro y reducir el valor en libros del activo a su valor razonable. Los subsiguientes incrementos en el valor en libros del activo y las revesas de una pérdida por deterioro están prohibidos.
- **AHORA:** todos los activos que satisfacen los criterios señalados en esta ASU, medidos inicialmente con base en el costo, y subsiguientemente a valor razonable con los cambios reconocidos en ingresos netos, en cada período de presentación de reporte.

Además de mejor reflejar la economía de los criptoactivos, medir esos activos a valor razonable probablemente reducirá el costo y la complejidad asociados con la aplicación del modelo actual de contabilidad de costo menos deterioro.

¿Cuáles son las principales disposiciones de la ASU 2023-08?

Las enmiendas contenidas en esta nueva ASU aplican a los activos que satisfacen **todos** los siguientes criterios:

1. Satisfacen la definición de *activos intangibles*, tal y como son definidos en la codificación.
2. No proporcionan al tenedor del activo derechos de cumplimiento forzoso a o reclamos sobre los bienes, servicios u otros activos subyacentes.
3. Son creados o residen en un libro mayor (*ledger*) distribuido basado en cadena de bloques o tecnología similar.

⁷⁰ <https://fasb.org/page>ShowPdf?path=ASU+2023-08.pdf&title=ACCOUNTING+STANDARDS+UPD-TE+2023-08%280%94Intangibles%280%94Goodwill+and+Other%280%94Crypto+Assets+%-28Subtopic+350-60%29%3A+Accounting+for+and+Disclosure+of+Crypto+Assets&acceptedDisclaimer=-true&lsIOS=false&Submit=>

⁷¹ *Crypto Assets* = Criptoactivos o activos criptográficos.

4. Están asegurados mediante criptografía.
5. Son fungibles.
6. No son creados o emitidos por la entidad que reporta o sus partes relacionadas.

Ciertamente, lo anterior gira alrededor de la definición de **activos intangibles**, en concreto los **adquiridos** por la entidad, de lo cual se deriva la **tenencia** a que hace referencia esta ASU. Si son **creados** por la entidad, **no** están cubiertos por esta disposición.

La **innovación** que da un nuevo impulso a la contabilidad y revelación de las tenencias de criptoactivos (y, por consiguiente, a su control interno y a su auditoría) es que ahora la entidad está requerida a subsiguientemente medir los activos que satisfacen esos criterios a **valor razonable con los cambios reconocidos en ingresos netos**, en cada período de presentación de reporte.

Las enmiendas contenidas en esta ASU⁷² también requieren que la entidad presente:

1. Los criptoactivos medidos a valor razonable por separado de los otros activos intangibles en el balance general, y
2. Los cambios provenientes de la remedición de criptoactivos por separado de los cambios en los valores en libros de otros activos intangibles en el estado de ingresos (o estado de actividades, para las entidades sin ánimo de lucro).

Si bien las enmiendas contenidas en esta ASU de otra manera no cambian los requerimientos de presentación para el **estado de flujos de efectivo**, las enmiendas requieren presentación específica de los recibos de efectivo que surjan de criptoactivos que sean recibidos como consideración de que no es en efectivo en el curso ordinario de los negocios (o como una contribución, en el caso de una entidad sin ánimo de lucro) y sean convertidos casi inmediatamente en efectivo.

⁷² <https://fasb.org/page>ShowPdf?path=ASU+2023-08.pdf&title=ACCOUNTING+STANDARDS+UPDATE+2023-08%20%94Intangibles%20%94Goodwill+and+Other%20%94Crypto+Assets%20%28Subtopic+350-60%29%3A+Accounting+for+and+Disclosure+of+Crypto+Assets&acceptedDisclaimer=true&IsIOS=false&Submit=>

Para los períodos de presentación de reportes anual e intermedios, las enmiendas contenidas en esta ASU⁷³ requieren que la entidad, incluyendo la entidad que esté sujeta a orientación específica de industria, revele la siguiente información:

1. El nombre, base de costo, valor razonable y número de unidades para cada tenencia importante de criptoactivos y los valores razonables agregados y las bases de costo de las tenencias de criptoactivos que individualmente no sean significantes.
2. Para los criptoactivos que estén sujetos a restricciones contractuales de venta, el valor razonable de esos criptoactivos, la naturaleza y restante duración de la(s) restricción(es) y las circunstancias que podrían causar que la restricción(nes) caduque(n).

Para los **períodos anuales** de presentación de reporte, las enmiendas contenidas en esta ASU requieren que la entidad revele la siguiente información:

1. Un *rollforward* (movimiento de los saldos de cuenta de un período a otro), en el agregado, de la actividad en el período de presentación de reporte para las tenencias de criptoactivos, incluyendo adiciones (con una descripción de las actividades que resultaron en las adiciones), disposiciones, ganancias y pérdidas.
2. Para cualesquiera disposiciones de activos en el período de presentación de reporte, la diferencia entre el precio de disposición y la base de costo y una descripción de las actividades que resultaron en las disposiciones.
3. Si las ganancias y pérdidas no son presentadas por separado, el elemento de línea del estado de ingresos en el cual esas ganancias y pérdidas son reconocidas.
4. El método para la determinación de la base de costo de los criptoactivos.

Cambios en los actuales US-GAAP:

Según los **actuales US-GAAP**, a menos que de otra manera sea determinado en US-GAAP específicos de industria, los criptoactivos que estén dentro del alcance de las enmiendas contenidas en esta ASU:

⁷³ <https://fasb.org/page>ShowPdf?path=ASU+2023-08.pdf&title=ACCOUNTING+STANDARDS+UPDATES+2023-08&E2%80%94Intangibles%E2%80%94Goodwill+and+Other%E2%80%94Crypto+Assets+-%28Subtopic+350-60%29%3A+Accounting+for+and+Disclosure+of+Crypto+Assets&acceptedDisclaimer=true&IsIOS=false&Submit=>

- Son contabilizados como activos intangibles de vida indefinida.
- Esos activos son probados por deterioro anualmente y más frecuentemente si eventos o circunstancias señalan que es más probable que no que un activo esté deteriorado.
- Si el valor en libros del activo excede su valor razonable, la entidad está requerida a reconocer una pérdida por deterioro y reducir el valor en libros del activo a su valor razonable.
- Los subsiguientes incrementos en el valor en libros del activo y las revesas de una pérdida por deterioro están prohibidos.

Las enmiendas contenidas en esta ASU⁷⁴ **requieren que la entidad:**

- Mida los criptoactivos a valor razonable en el estado de posición financiera en cada fecha de presentación de reporte y reconozcan en ingresos netos los cambios provenientes de la remediación.
- Proporcione revelaciones mejoradas para los períodos de presentación de reporte tanto anual como intermedios para proporcionar a los inversionistas información relevante para analizar y valorar la exposición y el riesgo de las tenencias de criptoactivos individuales significantes.

Además, la **medición del valor razonable** alinea la contabilidad requerida para los tenedores de criptoactivos con la contabilidad para las entidades que estén sujetas a cierta orientación específica de industria (tales como las compañías de inversión) y elimina el requerimiento de probar esos activos por deterioro, por lo tanto, reduciendo el costo y complejidad asociados con la aplicación de la orientación actual.

Es **efectiva** para todas las entidades para los años fiscales que comiencen después del 15 de diciembre de 2024, incluyendo los períodos intermedios dentro de esos años fiscales. Adopción temprana permitida para estados financieros que todavía no hayan sido emitidos o estén disponibles para emisión.

⁷⁴ <https://fasb.org/page>ShowPdf?path=ASU+2023-08.pdf&title=ACCOUNTING+STANDARDS+UPDATE+2023-08%20%94Intangibles%20%94Goodwill+and+Other%20%94Crypto+Assets%20%28Subtopic+350-60%29%3A+Accounting+for+and+Disclosure+of+Crypto+Assets&acceptedDisclaimer=true&IsIOS=false&Submit=>

Comparación con los International Financial Reporting Standards Accounting Standards (IFRS Accounting Standards)

Un aporte importante que realiza la ASU que se está comentando es la **comparación** que hace con los Estándares IFRS/NIIF de Contabilidad. Se presenta a continuación el texto de la misma [Traducción de SAMantilla. Las negrillas y bastardillas no son del original]:

BC80. En junio 2019, el IFRS Interpretations Committee (IFRIC) aclaró que las **criptomonedas** (un subconjunto de los **criptoactivos** que tiene ciertas características que difieren del alcance de las enmiendas contenidas en esta Update) tenidas para la venta en el curso ordinario del negocio deben ser medidos al más bajo entre el costo y el valor razonable neto de acuerdo con el IAS 2, *Inventarios*, a menos que el tenedor del activo sea un corredor de materias primas [*commodity broker-trader*], caso en el cual las **criptomonedas** deben ser medidas a valor razonable menos el costo de venta. Todas las otras tenencias de **criptomonedas** deben ser contabilizadas de acuerdo con el IAS 38, *Activos intangibles*.

BC81. El IAS 38 requiere prueba por deterioro de los activos intangibles, la cual es similar a los actuales GAAP. Sin embargo, a diferencia de los actuales GAAP, las pérdidas por deterioro pueden ser reversadas bajo ciertas circunstancias. Además, las entidades pueden elegir llevar un activo intangible con un mercado activo a una cantidad revaluada, la cual es su valor razonable a la fecha de la revaluación menos cualesquiera pérdidas por deterioro acumuladas que sean reconocidas después de la fecha de revaluación. Los Estándares IFRS/NIIF de Contabilidad requieren que cualesquiera cambios en el valor razonable por encima del costo histórico sean reconocidos en otros ingresos comprensivos, mientras cualesquiera cambios en el valor razonable por debajo del costo histórico deben ser reconocidos en utilidad y pérdida.

BC82. Hay **similitudes** entre las enmiendas contenidas en esta Update y el modelo de revaluación de los Estándares IFRS/NIIF de Contabilidad. Una similitud importante es que para los **criptoactivos** negociados en mercados activos, si las entidades eligen aplicar el modelo de revaluación contenido en el IAS 38, ambos requieren el reconocimiento de los **criptoactivos** a valor razonable en el balance general. También hay cuatro **diferencias clave** entre las enmiendas y los Estándares IFRS/NIIF de Contabilidad. Esas diferencias son que: a. Las enmiendas aplican a un subconjunto de **criptoactivos** que difiere de las **criptomonedas** tal y como son descritas por el IFRIC. b. Las enmiendas requieren la medición del valor razonable para los **criptoactivos**

(un subconjunto de activos intangibles), mientras que el modelo de revaluación según los Estándares IFRS/NIIF de Contabilidad es una elección para los activos intangibles. c. Las enmiendas requieren la medición del valor razonable para los **criptoactivos**, mientras que el modelo de revaluación según los Estándares IFRS/NIIF de Contabilidad requieren referencia a un mercado activo para la medición del valor razonable. d. Las enmiendas requieren el reconocimiento, en ingresos netos, de todas las remediciones de **criptoactivos**, mientras que los Estándares IFRS/NIIF de Contabilidad reconocen el reconocimiento de cualesquiera ganancias por encima del costo original en otros ingresos comprensivos sin reciclarlas a ingresos netos.

BC83. Adicionalmente, las enmiendas contenidas en esta Update requieren **revelaciones** que son específicas para los **criptoactivos**, las cuales no se incluyen en los Estándares IFRS/NIIF de Contabilidad.

Casos y ejemplos prácticos

El 19 de enero de 2024, Andrei Belonogov publicó un interesante artículo sobre estas cosas que tituló “FASB Crypto Accounting Standard. Considerations related to the new FASB ASC 350-60 «Crypto Assets»”⁷⁵ [“Estándar de FASB para la contabilidad criptográfica. Consideraciones relacionadas con el nuevo ASC 350-60 de FASB «Activos criptográficos»”]. El tema que analiza es la ASU que aquí se está comentando.

Afirma que el estándar recientemente introducido por FASB sobre la contabilidad para los activos digitales “modifica de manera importante el panorama de la contabilidad criptográfica y, finalmente, permitiendo la remediación de los criptoactivos a valor razonable”.

El impacto de esta ASU lo resume en los siguientes puntos:

1. Remediciones en ausencia de un mercado activo
2. Tenga cuidado con las oportunidades de administración de las ganancias
3. Alcance para 100 *tokens* (fichas)

Ello lo acompaña de **estudios de casos y ejercicios** que facilitan el **entendimiento numérico** de estas nuevas cosas. ¡Recomendado!

⁷⁵ <https://techaccountingpro.substack.com/p/fasb-asc-350-60>

Resumen

Con la ASU No. 2023-08, FASB (Financial Accounting Standards Board, de USA) da un importante paso adelante para la contabilidad y revelación de las tenencias de criptoactivos: a valor razonable con los cambios reconocidos en ingresos netos, en cada período de presentación de reporte.

Las diferencias, a partir de esa ASU, entre los US-GAAP y los Estándares IFRS/NIIF de Contabilidad son diferencias importantes. Ello complica las cosas en entornos internacionales para las entidades que tienen tenencias importantes en criptoactivos.

Quedan por resolverse muchos problemas relacionados con las criptomonedas y con los activos intangibles. Será necesario estar atentos a cómo seguirán evolucionando estas temáticas.