

Armonización Contable y Tributación: Análisis conceptual del caso colombiano*

Gabriel Vásquez Tristancho

Contador público
Decano de la Facultad de Contaduría Pública
de la Universidad Autónoma de Bucaramanga

* Ponencia presentada en la XXV Conferencia Interamericana de Contabilidad, Panamá, septiembre 2003

ARMONIZACIÓN CONTABLE Y TRIBUTACIÓN: ANÁLISIS CONCEPTUAL DEL CASO COLOMBIANO XXV CONFERENCIA INTERAMERICANA DE CONTABILIDAD

Resumen: Debido a los fuertes impactos que para la economía colombiana puede tener un cambio en los estándares de contabilidad, se presenta una evaluación conceptual de esta problemática basado en la metodología del profesor Frederick D S Choi en su libro "International Accounting". Se parte de la concepción general de las macro-reglas contables que definen el entorno de la contabilidad internacional aplicable al caso colombiano, para luego entrar a evaluar los problemas específicos de medición comparando los estándares aplicables para los reportes financieros y los estándares para la contribución en Colombia. Las conclusiones en cada contexto, se resumen al final dejando para otros investigadores, como continuación de este trabajo, la validación empírica con base en cifras reales de algunos sectores de la economía colombiana.

Palabras clave: Armonización, medición, impuesto a la ganancia, macro reglas contables, Accounting Standards, Standard setting, legal compliance, fairness, substance over form, Fair Value Model, Timing differences, Temporary differences.

ACCOUNTING HARMONIZATION And TAXATION: CONCEPTUAL ANALYSIS OF THE COLOMBIAN CASE XXV INTER-AMERICAN CONFERENCE ON ACCOUNTING

Abstract: Due to the strong impacts that a change in accounting standards can produce on Colombian economy, a conceptual evaluation is presented on this problematic, based on the methodology professor of Frederick D S Choi in his book "International Accounting". It starts with the general conception of the accounting macrorules that define the settings of the international accounting applicable to the Colombian case, in order to evaluate the specific measurement problems, comparing the applicable standards for the financial reports and the standards for the contribution in Colombia. The conclusions in each context, are summarized at the end leaving to other investigators, as a continuation of this work, the empirical validation with based on actual estimations of some sectors of the Colombian economy.

Key words: Harmonization, measurement, profit tax, accounting macro rules, Accounting Standard, Standards setting, legal compliance, fairness, substance to over form, Fair Value Model, Timing differences, Temporary differences.

HARMONISATION COMPTABLE et CONTRIBUTION : ANALYSE CONCEPTUELLE DU CAS COLOMBIEN XXV CONFÉRENCE INTERAMÉRICAINNE DE COMPTABILITÉ

Résumé: Étant donné les forts impacts que peut avoir pour l'économie colombienne un changement dans les standards de la comptabilité, on présente une évaluation conceptuelle de cette problématique basé sur la méthodologie du professeur Frederick D S Choi dans son livre «International Accounting». On part de la conception générale des macro-règles comptables qui définissent l'environnement de la comptabilité internationale applicable au cas colombien, et après évaluer les problèmes spécifiques de mesure comparant les standards applicables pour les rapports financiers et les standards pour la contribution en Colombie. Dans chaque contexte, les conclusions se sont résumées à la fin, en laissant pour d'autres chercheurs, a continuation de ce travail, la validation empirique sur la base des chiffres réels de quelques secteurs de l'économie colombienne.

Mots clef: Harmonisation, mesure, impôts aux profits, macro règles comptables, Accounting Standard, Standard setting, légal compliance, fairness, substance over form, Fair Value Model, Timing differences, Temporary differences.

Armonización Contable y Tributación: Análisis conceptual del caso colombiano

Gabriel Vásquez Trisancho

Primera versión recibida: septiembre de 2003; versión final aceptada: octubre de 2003

Introducción

Una de las mayores preocupaciones de los gobiernos emergentes en el tema de la armonización contable internacional son los posibles efectos sobre las bases que determinan los tributos. Dado que existe un acuerdo sobre la utilización de los estándares internacionales de contabilidad por parte de los países miembros de la Unión Europea a partir del 2005, otros países han tenido la misma tendencia de implementación de IFRS. Por tanto, se requiere evaluar cual sería el impacto para los diferentes actores del proceso, en este caso el Ministerio de Hacienda y los agentes económicos privados y públicos de Colombia. Como un borrador de discusión proponemos los siguientes análisis que efectuaremos con base en la metodología propuesta por los profesores Frederick D S Choi, Caron Ann Frost y Gary K Meek en su libro "International Accounting", New Jersey 1999.

I. Comparación del desarrollo de modelos contables

Las naciones occidentales con sistemas económicos orientados al mercado, tienen cuatro aproximaciones diferentes del desarrollo de la contabilidad:

1. Modelo macroeconómico
2. Modelo Microeconómico
3. Aproximación a una disciplina independiente
4. Aproximación a una contabilidad uniforme

Bajo el modelo macroeconómico, la empresa de negocios es la unidad esencial en la economía nacional, sus objetivos se coordinan con las políticas económicas nacionales y prima el interés público. En el modelo Microeconómico, el centro

principal de las actividades de negocios son las firmas individuales, el objetivo principal de una firma es el mantenimiento en el tiempo, la mejor estrategia es la optimización económica y los conceptos y aplicaciones de la contabilidad corresponden a los análisis económicos de los negocios como una parte de los mismos.

La orientación hacia una disciplina independiente, surge cuando la contabilidad es observada como una función de servicio, donde sus conceptos y principios provienen del proceso de negocios. Contrario, la aproximación a una contabilidad uniforme, es utilizada como una herramienta administrativa de control por el gobierno central. Se da entonces la uniformidad en la medición, revelación y presentación para controlar toda clase de negocios para la planeación gubernamental, autoridades tributarias e incluso por los administradores. En general, la orientación hacia la uniformidad aparece en países con una fuerte planeación económica gubernamental y la contabilidad es usada para la medición del desempeño, asignación de recursos, recolección de impuestos, control de precios entre otras.

Entorno jurídico y económico de la regulación contable en Colombia

A partir de 1991, la Constitución Política de Colombia, con relación a los negocios y la propiedad privada estableció en el artículo 333 lo siguiente:

“La actividad económica y la iniciativa privada son libres, dentro de los límites del bien común. Para su ejercicio, nadie podrá exigir permisos previos ni requisitos, sin autorización de la Ley. La libre competencia económica es un derecho de todos que supone responsabilidades. La empresa, como base del desarrollo, tiene una función social que implica obligaciones. El Estado fortalecerá las organizaciones solidarias y estimulará el desarrollo empresarial. El estado, por mandato de la ley, impedirá que se obstruya o se restrinja la libertad económica y evitará o controlará cualquier abuso que personas o empresas hagan de su posición dominante en el mercado nacional. La ley Delimitará el alcance de la libertad económica cuando así lo exijan el interés social, el ambiente y el patrimonio cultural de la Nación”.

A su vez, la orientación macroeconómica queda claramente definida en el artículo 334 de la Constitución Política:

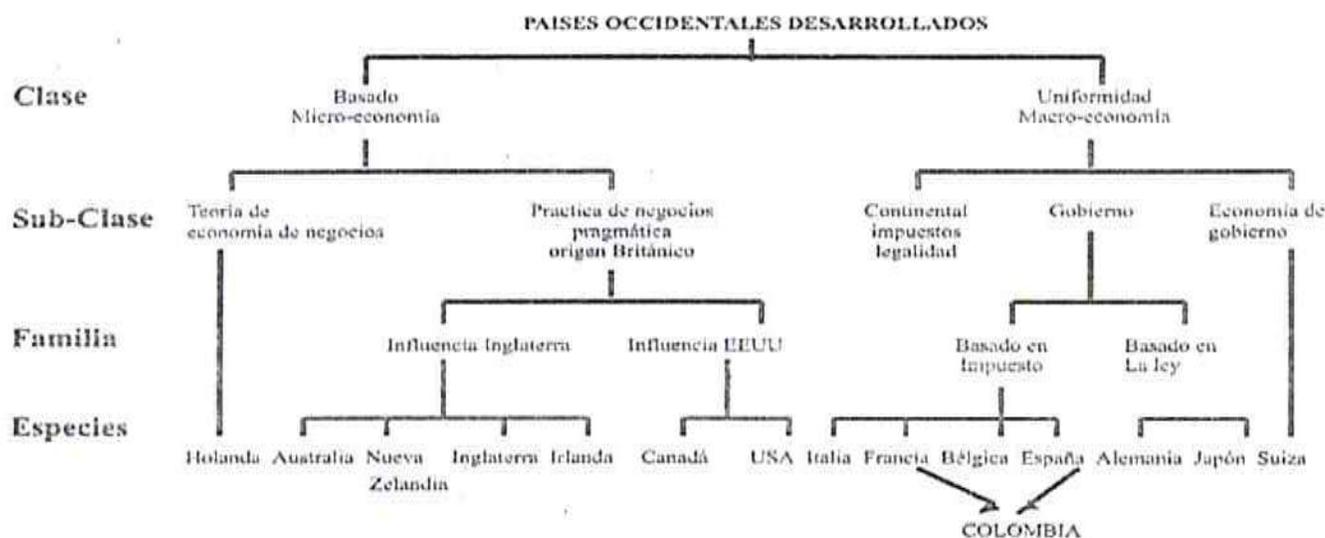
“La dirección general de la economía estará a cargo del Estado. Este intervendrá, por mandato de la ley, en la explotación de los recursos naturales, en el uso

del suelo, en la producción, distribución, utilización y consumo de los bienes, y en los servicios públicos y privados, para racionalizar la economía con el fin de conseguir el mejoramiento de la calidad de vida de los habitantes, la distribución equitativa de las oportunidades y los beneficios del desarrollo y la preservación de un ambiente sano.

El Estado, de manera especial, intervendrá para dar pleno empleo a los recursos humanos y asegurar que todas las personas, en particular las de menores ingresos, tengan acceso efectivo a los bienes y servicios básicos. También para promover la productividad y la competitividad y el desarrollo armónico de las regiones.”

De lo anterior se puede inferir que el modelo contable colombiano está orientado hacia la uniformidad, dada la dirección general de la economía por parte del Estado. En la figura 1, se observa una clasificación hipotética de las principales prácticas de medición de reportes financieros en los países occidentales desarrollados y la transferencia recibida en Colombia, principalmente de Francia y España.

Figura 1.
Clasificación de sistemas contables según Nobes



Fuente: AAA 1997, P 99. Citado por Gary K. Meek y Shahrokh M. Saudagaran, P. 153.
Traducido por Gabriel Vasquez Tristano - UNAB.

Estándar – Proceso – Ente regulador

Son tres asuntos relacionados pero diferentes en un modelo regulatorio de la contabilidad y es necesario establecer claramente los límites y restricciones de cada uno de ellos. Para abordar el análisis presentamos la referencia que sobre el área de contabilidad internacional presenta el profesor Choi de New Jersey. Se considera conveniente ilustrar en su idioma original para una mejor comprensión.

“Accounting standards are de regulations or rules (often including laws and statutes) that govern the preparation of financial statements.

Standard setting is the regulatory framework –the process- by which accounting standards are formulated. Thus, accounting standards are the products of accounting standard setting.

Standard setter is the responsible: Private or Public....(IASB 1999, Business Reporting on the internet, P 8) 8)

Understanding how accounting standards are established and the influences on the process is important for appreciating why, for example, a country requires that accounting be done one way ad not another. However, actual practice may deviate from what standards require.”Choi, Frederick y otros. International Accounting, Chapter 3 “Comparative Accounting I”, p 50, Prentice Hall, New Jersey, 1999.

Estándar o norma contable según el profesor Choi tienen el mismo sentido en un proceso regulatorio. Ellos pueden ser establecidos mediante leyes o estatutos para gobernar la preparación de estados financieros de propósito general. Aquí la diferencia se presenta es en cuanto al modelo de regulación contable aplicable en un país y que puede estar diferenciado por la tradición jurídica de derecho romano o derecho consuetudinario. Bajo la órbita del derecho romano solamente el Estado puede establecer la regulación contable. En el caso del derecho consuetudinario dichos estándares pueden ser establecidos por particulares. Los modelos se denominan de regulación pública si lo hace el Estado o regulación privada (también conocido como autorregulación) si lo efectúan organismos particulares.

Los estándares de contabilidad son dinámicos no estáticos. Pueden modificarse, cambiarse o actualizarse de acuerdo con las circunstancias del entorno local e

internacional. Al establecerlos, sin importar el modelo de regulación, se debe prever su condición de diacrónicos y por tanto definir cómo se hará la actualización y armonización con otros estándares del país y su convergencia con normas internacionales. Aquí es donde algunos países se han equivocado, entre ellos Colombia, como se expondrá mas adelante. Por ejemplo, en Uruguay se adoptaron los estándares internacionales de contabilidad vigentes en una determinada fecha. Hoy no saben cuales aplicar, por cuanto la mayoría de los inicialmente adoptados cambiaron, y no se definió el proceso de actualización ni un ente regulador.

De lo anterior resulta claro que el estándar o norma contable si se prefiere no aparece solo, es el resultado de un proceso, que es complejo y con altos costos económicos, debido al grupo de expertos que lo soportan desde el punto de vista técnico y científico. La formulación lleva implícito el reconocimiento del entorno donde van a operar las normas contables y consecuentemente debido a las diferencias culturales, sociales, económicas, políticas, entre otras, existen diferentes sistemas contables entre los países. Esta es una de las áreas mas importantes de estudio en la contabilidad internacional.

El proceso de expedición de estándares en algunos países está regulado y tiene un control estricto de parte del Estado. Entre otras circunstancias se deben observar las implicaciones socio – económicas y los efectos previsibles por la aplicación de un estándar de contabilidad.

Por ejemplo en la sección 108 de la Ley Sarbanex-Oxley de EEUU se definen los parámetros bajo responsabilidad directa de la Comisión de Valores de los Estados Unidos de como se establecerán los estándares de contabilidad aplicables en dicho país y las características del cuerpo que los irá a expedir. Este cambio en el modelo de regulación a no dudarlo tendrá efectos en otros países. Se deja de un lado el proceso de autorregulación de la profesión o modelo privado de expedición de estándares de contabilidad y se pasa a un modelo controlado por el Estado en forma directa.

Por otro lado, si un país desea tener de referencia estándares globales de contabilidad, que es la tendencia mundial, la definición del proceso y el ente que los expide, permiten transformaciones armonizadas de la regulación contable local con la internacional. En la Ley Sarbanes-Oxley de EEUU, se ha ordenado un estudio del cual ya existen borradores preliminares en abril de 2003, sobre la adopción en

este país del sistema de reportes financieros con base en un sistema de contabilidad basado en principios. Los tópicos a incluir en esta evaluación serán los siguientes:

- La extensión que existe en los Estados Unidos de la contabilidad basada en principios y reportes financieros.
- El rango de tiempo requerido para el cambio de un sistema basado en reglas a un sistema de reportes financieros basados en principios
- La factibilidad y los métodos propuestos por el cual el sistema basado en principios será implementado y
- Un minucioso análisis económico de la implementación de un sistema basado en principios.

El cambio es drástico en los sistemas contables actualmente vigentes en los Estados Unidos. Por esta razón, con el cuidado que el tema requiere, cualquier variación será evaluada previamente y se discutirá cuales serán los múltiples efectos tanto al interior de las empresas como para la economía en su conjunto (MacroContabilidad).

Participantes en el proceso de expedición de normas contables

En el proceso de expedición de estándares de contabilidad normalmente se incluye una participación del sector público y del privado. El sector privado tiene en cuenta profesionales de la contaduría así como también otros grupos afectados por el proceso contable para expedir los reportes financieros, entre los cuales se incluyen usuarios internos y externos, preparadores de los mismos y empleados.

El sector público incluye agencias gubernamentales tales como autoridades de impuestos, ministerios responsables de leyes comerciales y comisión de valores. Las Bolsas de valores pueden influir también este proceso, siendo públicas o privadas, dependiendo del país en cuestión.

El rol e influencia de dichos grupos en la expedición de estándares contables difieren de un país a otro. Dichas intervenciones explican porque los estándares varían alrededor del mundo.

En el caso colombiano, existe una marcada influencia de las autoridades tributarias en la expedición de estándares de contabilidad, bien sea a través de leyes, decretos e incluso instrucciones. La combinación de normas contables de diferente origen (Derecho Tributario, Comercial, Leyes Especiales, entre otras) hacen que el proceso de cumplimiento de los estándares de contabilidad en Colombia sea bastante complejo y a veces contradictorio. Por ejemplo, recientemente (2001 y 2002) se han venido eliminando para algunos sectores de la economía el sistema de actualización de la información con ocasión de la inflación, solo para efectos de los reportes financieros comerciales; Para propósitos tributarios se mantienen vigentes sus implicaciones sobre la bases fiscales de determinación del patrimonio y la renta, según la interpretación de las entidades del Estado que los han eliminado.

A partir del 2003, con ocasión de la reforma tributaria de la Ley 788 de 2002 se vuelve a implementar los ajustes por inflación del rubro de inventarios, partida no monetaria que otra reforma tributaria (Ley 488 de 1998) había eliminado parcialmente para efectos contables y fiscales. Hasta abril de 2003 el Consejo Técnico de la Contaduría de Colombia no se había pronunciado sobre los efectos contables y de reportes financieros del ajuste por inflación sobre esta partida no monetaria.

Existen otros grupos de presión sobre los estándares de contabilidad que han tenido una marcada influencia en Colombia, tales como los gremios industriales y comerciales (ANDI y FENALCO principalmente), organismos de control del Estado (Superintendencias) y representantes del comercio organizado a través del liderazgo que en su momento ejerció la Cámara de Comercio de Santa fe de Bogotá con el ilustre Doctor Humberto Martínez Salcedo.

Debido a la relación estrecha que existe en Colombia entre estándares contables y bases de impuestos, tema que se tratará en forma separada en este estudio, observamos una participación directa de los grupos de interés, tal como lo describió Eduardo Aninat, Gerente alterno del Fondo Monetario Internacional, sobre las propuestas de reforma tributaria para Colombia que en su momento señaló el Señor Presidente electo Doctor ALVARO URIBE VELEZ. "En particular, esto puede significar delicadas negociaciones con grupos de interés que en el pasado han bloqueado o dilatado exitosamente las reformas" (La República, Página 2ª, Junio 24 de 2002).

Relación entre los estándares y la práctica contable.

La relación entre las normas de contabilidad y la práctica es bastante compleja y no siempre tienen una sola vía. En algunos casos, la práctica se deriva de los estándares; en otras los estándares provienen de la práctica.

La práctica puede estar influenciada por fuerzas económicas, tales como las relacionadas con la competencia por fondos en el mercado de capitales. Las compañías que compiten por fondos pueden voluntariamente proveer información que adicionalmente es requerida por inversionistas y otros. Si la demanda por dicha información es bastante fuerte, los estándares pueden ser cambiados por requerir revelaciones que en otras circunstancias hubieran sido voluntarias.

En Colombia la práctica y las normas contables no siempre coinciden. Existen intereses contradictorios entre el Estado y los particulares. La contabilidad es usada como herramienta de control tributario y no con propósitos de transparencia, lo cual dificulta un acercamiento a prácticas más homogéneas.

Presentación razonable VS cumplimiento de requerimientos legales e impositivos

En reportes financieros, una distinción clave es si la contabilidad está orientada a la presentación razonable ("*fair*") de la posición financiera y los resultados de sus operaciones o hacia la conformidad con requerimientos legales y leyes de impuestos ("*legal compliance*").

Razonabilidad ("*fairness*") y sustancia sobre forma ("*substance over form*") son características de la llamada contabilidad anglo-sajona. En la figura 1, Nobes denomina estos países como "basados en microeconomía". Los sistemas de contabilidad anglo-sajona son usualmente asociados con el derecho consuetudinario ("*common law legal system*"), donde los accionistas son los principales proveedores de recursos financieros. En este grupo se encuentran los Estados Unidos y Gran Bretaña; Otros con influencia occidental a través de estos países son Canadá, México y Filipinas.

Países cuyo sistema de contabilidad está orientada hacia el cumplimiento de requerimientos legales por el Estado de Derecho ("*a code law legal system*"),

dependen fuertemente de bancos y del gobierno como proveedores de recursos financieros. En la Figura 1, Nobes denomina estos países como uniformidad macro. Ellos son relativamente conservadores en las prácticas de medición y están cercanamente ligadas la contabilidad financiera con la de impuestos. Mientras las compañías deban reportar ingresos y gastos en sus contabilidades para propósitos de impuestos, las leyes fiscales efectivamente determinan las cantidades a reportar en los estados financieros. En este grupo se encuentran la mayoría de los países de la Europa Continental y sus colonias formadas en Africa, Sudeste Asiático y Japón. Colombia pertenece a este grupo.

Según Choi (1999, P 52), la distinción entre presentación razonable "*fair presentation*" y cumplimiento de requerimientos legales "*legal compliance*", que los países han impregnado en varios usos de la contabilidad, los podemos observar en los siguientes ejemplos: 1) Gasto depreciación, el cual es determinado con base en la disminución en la utilidad de un activo (obsolescencia) sobre su vida útil económica (presentación razonable), o la cantidad permitida para propósitos de impuestos (cumplimiento de requerimientos legales); 2) Arrendamientos que son en sustancia compra de propiedades son tratados como tal (presentación razonable) o como arrendamiento operativo regular (cumplimiento de requerimientos legales); y 3) pensiones, con costo acumulado como ganado por el empleado (presentación razonable) o gastos con base en lo efectivamente pagado (cumplimiento de requerimientos legales). Adicionalmente, impuestos diferidos nunca surgen cuando las bases comprensivas de las contabilidad financiera y la de impuestos son iguales.

La distinción descrita en el párrafo anterior también se presenta en la expedición de los estándares de contabilidad, donde el sector privado tiene mas influencia en la "*presentación razonable*" en los países con tradición de derecho consuetudinario, mientras que el sector público tiene relativamente mayor influencia en el "*cumplimiento de requerimientos legales*" en países con tradición de Derecho Romano.

Otra característica importante es el uso del costo histórico u otra forma de valuación para activos tangibles e intangibles. Costo histórico es universalmente usado para valuar los activos cuando son adquiridos en una transacción. Sin embargo, ellos pueden ser subsecuentemente revaluados con base en su valor corriente de mercado o ajustado por cambios en el nivel de precios. Adicionalmente, el valor de ciertos activos intangibles, tales como marcas y patentes, pueden ser capitalizados por su estimado valor razonable del mercado.

El uso de costo histórico o alguna otra base de medición para valorar activos tangibles e intangibles, también tiene efectos sobre las cantidades de gasto depreciación y amortización en el estado de resultados. Otra complicación es el tratamiento del "goodwill" que se presenta en la adquisición de otro negocio. Tratamientos alternativos incluyen capitalización y amortización, capitalización sin amortización, o completamente incobrable en el año de adquisición. Cada uno de dichos tratamientos tiene efectos sobre los resultados del período.

Frente a estas características de los estándares de contabilidad y la prácticas contables entre países, Colombia tiene una clara orientación hacia el cumplimiento de requerimientos legales, incluido los impositivos, de los reportes financieros. Sin embargo, se ha pretendido (por lo menos es el deseo) separar las bases comprensivas de la contabilidad financiera de la de impuestos.

No resulta fácil para efectos del control tributario, que países emergentes como Colombia se aparten de la expedición de estándares con el propósito de "cumplimiento de requerimientos legales e impositivos". Al evaluar la imbricación entre las normas de la contabilidad financiera y la de impuestos, se observa también la participación cruzada entre el sector privado y el sector público en la expedición de las mismas.

Como se profundizará posteriormente, se requiere una revisión total del Estatuto Tributario, que incluye normas contables desde 1961, las cuales frente a las nuevas realidades están completamente obsoletas. Aquí el trabajo de armonización contable resulta triple: 1) Estándares contables en el Estatuto Tributario 2) Estándares contables para reportes financieros y 3) Estándares contables internacionales.

Modelo de regulación contable colombiano

Nuestro modelo de regulación contable es público, es decir lo hace el Estado en forma directa. El artículo 137 del Decreto Reglamentario 2649 de 1993, estableció que "salvo lo dispuesto en normas superiores, el ejercicio de facultades en virtud de las cuales otras autoridades distintas del Presidente de la República pueden dictar normas especiales para regular la contabilidad de ciertos entes, está subordinado a las disposiciones contenidas en el título primero y en el capítulo I del título segundo de este decreto. En consecuencia, lo dispuesto en los artículos 61 a 136 del presente decreto se aplicará en forma subsidiaria respecto de las normas contables especiales que dicten las autoridades competentes distintas del Presidente de la República."

De esta disposición se desprende que la regulación contable está en manos de “varias autoridades”, tales como los organismos de control. No es un solo ente, cada cual a su leal saber y entender expide estándares de contabilidad, lo cual en la práctica ha originado una asimetría en la información contable en Colombia. A su vez, la forma jurídica es bastante disímil, se utilizan por ejemplo circulares, cartas, instrucciones, decretos, leyes, entre otros.

Aparentemente el sistema está basado en principios de contabilidad, de acuerdo con el artículo 136 del DR 2649/93. Sin embargo, no existe en nuestra opinión elementos técnicos ni científicos en determinados casos, tal como la eliminación de ajustes por inflación en algunos sectores de la economía, donde por ejemplo no se ha evaluado las consecuencias que tendrá para el país que entidades financieras distribuyan utilidades nominales sin la debida protección financiera del patrimonio, con varios efectos nocivos para el interés público en general y el aumento de salida de divisas ante la posibilidad de distribuir mayores utilidades los inversionistas extranjeros.

El modelo de regulación le da prevalencia a las normas tributarias en caso de discrepancias. De hecho, varios estándares de contabilidad se originan en leyes fiscales. Este enfoque también ha contribuido a que existan normas de contabilidad no armonizadas ni local ni internacionalmente. Otro fenómeno es la imbricación de estándares de contabilidad para reportes financieros y para la tributación.

El Consejo permanente para la evaluación de las normas sobre contabilidad creado en el DR 2649/93 nunca funcionó entre otras por cuanto se creó sin presupuesto de operación. Su función es la de propender por la neutralidad y la fidelidad representativa de las normas de contabilidad. Por otro lado el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, creado por el artículo 29 de la Ley 43 de 1990, es un organismo encargado de la orientación técnico – científica. Ninguno de los entes mencionados tiene facultades de regulación y sus pronunciamientos no tienen fuerza vinculante.

Concluimos hasta aquí que el modelo regulado de la contabilidad en Colombia que es público por cuanto está a cargo del Estado no funciona bien. Antes de cualquier cambio hacia estándares globales se debe primero ordenar la casa y evaluar las consecuencias futuras para los agentes económicos y para la economía en su conjunto. Tal como lo hemos anunciado en varias oportunidades en nuestras conferencias, se trata de un problema de economía nacional, de seguridad pública, en otras palabras un problema de Estado.

Cualquier decisión debe tener presente que los estándares de contabilidad son diacrónicos y que su definición e implementación resulta de un proceso que es técnico, científico y de alta complejidad. Frente a estas condiciones se debe establecer un cuerpo colegiado que asuma la responsabilidad de expedición, interpretación, armonización y según las circunstancias de convergencia con estándares globales de alta calidad.

II. Bases comprensivas de la contabilidad internacional: medición

Los estándares internacionales de contabilidad han tenido a partir del 2000, una orientación hacia el valor razonable "*Fair Value Model*". En este artículo analizaremos con detalle la medición propuesta en *IAS 40 Propiedad de Inversión*, *IAS 41 Agricultura* y *IAS 39 Instrumentos Financieros*, a manera de ejemplo, con el propósito de compararlas con la normas generales sobre medición de los estándares de Colombia en la contabilidad comercial y con la legislación tributaria.

IAS 40 Propiedad de Inversión, la medición inicial se efectúa al costo, incluyendo las erogaciones asociadas a la transacción. Luego tiene que definir según el árbol de decisión que se muestra en las figuras 2 y 3, si utiliza el costo o el modelo de valor razonable.

Figura 2
Arbol de decisión - Modelo valor razonable

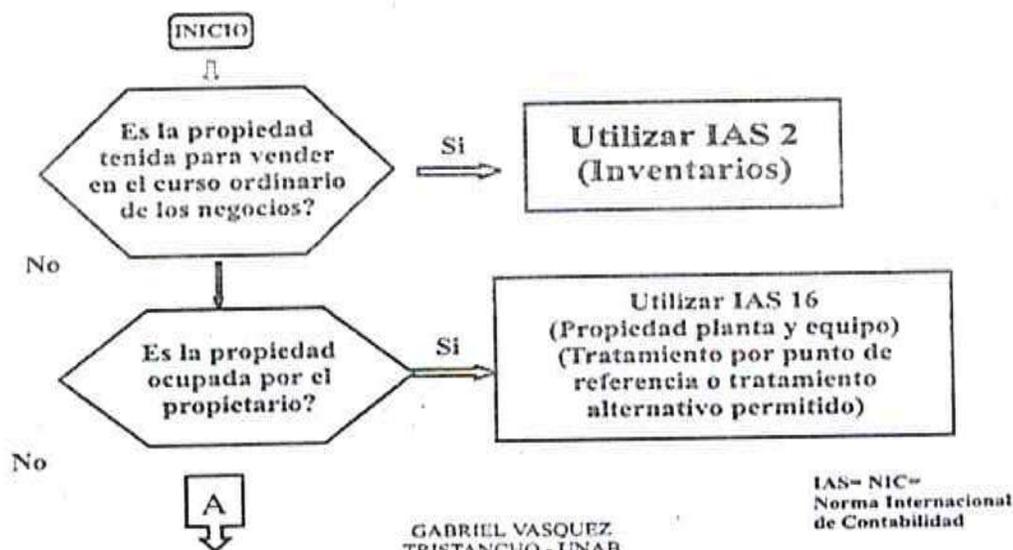
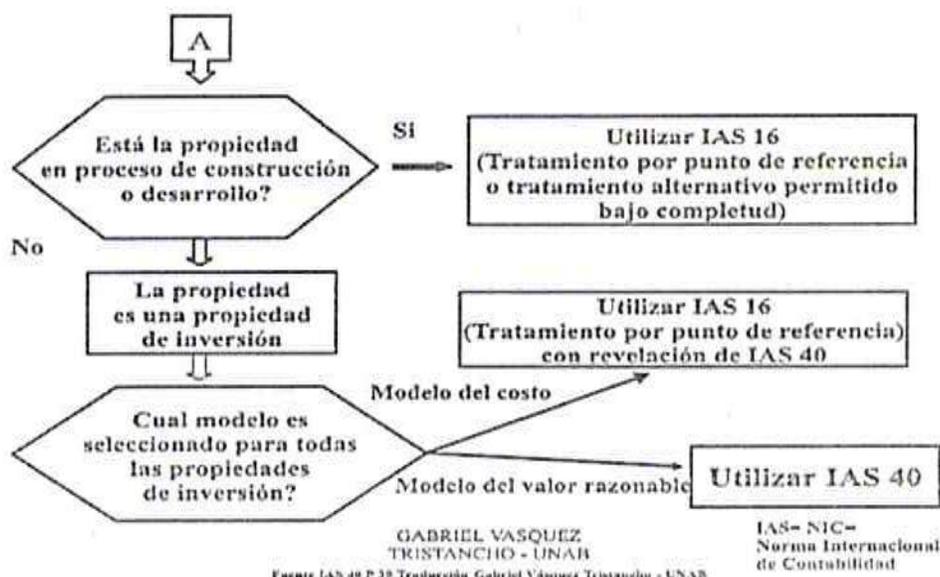


Figura 3
Arbol de decisión - Modelo valor razonable



Después del reconocimiento inicial, una empresa que elija el modelo de valor razonable, debe medir todas sus propiedades de inversión por dicho método, excepto cuando haya imposibilidad de determinarlo en forma confiable. Las ganancias o pérdidas que surjan de un cambio en el valor razonable de una propiedad de inversión deben ser incluidos en la ganancia o pérdida del período en que surjan.

El valor razonable de una propiedad de inversión es usualmente su valor de mercado. El valor razonable se mide como el precio más probable que se puede obtener en el mercado a la fecha del balance, de acuerdo a la definición de valor razonable. Es el mejor precio que razonablemente se pueda obtener por parte del vendedor y el mas ventajoso precio que sea razonablemente posible para el comprador. En esta forma de estimación excluye, de forma específica, un precio sobre o subestimado por causa de acuerdos o circunstancias especiales, como un financiamiento atípico, acuerdos de venta con arrendamiento posterior, contrapartidas especiales o concesiones ganadas por cualquiera situación asociada con la venta. (Párrafo 29 IAS 40, Edición 2002).

IAS 41 Agricultura, define que un activo biológico debe ser medido, tanto en el momento de su reconocimiento inicial como en la fecha de cada balance, a su

valor razonable menos los costos estimados hasta el punto de venta, excepto cuando exista imposibilidad de medir de forma fiable dicho valor.

Los productos agrícolas cosechados o recolectados de los activos biológicos de una empresa deben ser medidos, en el punto de cosecha o recolección, a su valor razonable menos los costos estimados hasta el punto de venta. En este evento aplica IAS 2 sobre Inventarios u otro estándar internacional de contabilidad que sea de aplicación.

Las ganancias o pérdidas por causa del reconocimiento inicial de un activo biológico a su valor razonable menos los costos estimados hasta el punto de venta, así como las surgidas por todos los cambios sucesivos en el valor razonable menos los costos estimados hasta el punto de su venta, deben incluirse en la ganancia o pérdida neta del período en que aparezcan.

IAS 39 Instrumentos financieros, establece que al proceder a reconocer, inicialmente, un activo o un pasivo de carácter financiero, la empresa debe registrarlos por su costo, que será el valor razonable de la contraprestación que se haya dado (en el caso de un activo) o que se haya recibido (en el caso de un pasivo) a cambio de los mismos. Los costos de transacción deben ser incluidos en la medición inicial de todos los activos y pasivos de carácter financiero. (Párrafo 66 IAS 39, Edición 2002).

Toda ganancia o pérdida que haya surgido de un cambio en el valor razonable correspondiente a un activo o pasivo, de carácter financiero, que no forma parte integrante de una operación de cobertura (párrafos 121 a 165 IAS 39), debe ser objeto del siguiente tratamiento contable:

- a) La ganancia o la pérdida de un activo o pasivo, de carácter financiero, mantenido para negociación, debe ser incluida en la ganancia o la pérdida neta del período en el que hayan surgido (a este respecto, un instrumento derivado debe siempre ser considerado como mantenido para propósitos de negociación, a menos que haya sido señalado como instrumento de cobertura – párrafo 122);
- b) La ganancia o la pérdida de un activo financiero disponible para la venta debe ser:
 - i) o bien incluida en la ganancia o pérdida neta del período en el que se ha surgido;

- ii) o bien llevada directamente al patrimonio neto, revelando información sobre este hecho en el estado de cambios en el patrimonio neto (párrafos 86 a 88 de IAS 1, presentación de Estados Financieros), hasta que el activo financiero sea vendido, reembolsado o desapropiado por otro medio, o hasta que se determina que el activo en cuestión ha sufrido un deterioro de valor (párrafos 117 a 119 IAS 39), en cuyo momento las ganancias o pérdidas acumuladas, previamente reconocidas como componentes del patrimonio neto, deben ser incluidas en la ganancia o la pérdida neta del período.

La empresa debe escoger entre las políticas contables (b)(i) y (b)(ii), su propia política para todos los activos financieros disponibles para su venta, excepto en operaciones de cobertura descrita en el párrafo 121 IAS 39.

Conclusión preliminar

El modelo de valor razonable como reemplazo del costo histórico en su reconocimiento inicial o posterior tiene efectos en el estado de resultados en forma directa, excepto por el tratamiento alternativo (b)(ii) de IAS 39 párrafo 103.

Alguna conclusión preliminar sobre el caso colombiano estaría referida a las complicaciones derivadas de los precios de referencia del mercado. Sin embargo, lo importante es revisar en algunas situaciones de alta volatilidad en los precios (temporadas de cosecha y de recolección del sector agrícola), lo cual tiene efecto en los cambios permanentes en las utilidades de las empresas, que llevaría a dificultades en la determinación razonable de la misma, en ciclos que no necesariamente coinciden con la presentación de los Estados Financieros. En otros sectores no existen precios de mercado de referencia, lo cual exige parámetros alternos para determinar el valor razonable.

III. Bases comprensivas de la contabilidad colombiana: medición

En Colombia el estándar de contabilidad mas general para el sector privado es el contemplado en el DR 2649 de 1993. Las normas básicas establecen sobre el tema de la *valuación o medición*, que tanto los recursos como los hechos econó-

micos que los afecten deben ser apropiadamente cuantificados en términos de la unidad de medida. Con sujeción a las normas técnicas, son criterios de medición aceptados el valor histórico, el valor actual, el valor de realización y el valor presente. A su vez determina que el costo histórico debe ser reexpresado para reconocer el efecto ocasionado por las variaciones en el poder adquisitivo.

En el mismo sentido, las normas técnicas generales establecen que los hechos económicos se reconocen inicialmente por su valor histórico, aplicando cuando fuere necesario la norma básica de la prudencia. En concordancia con las normas técnicas específicas, se determina que dicho valor debe ser reexpresado como consecuencia de la inflación y ajustado al valor actual, al valor de realización o al valor presente.

Nuestro país aplica el mal denominado "*sistema integral*" para reconocer el efecto de la inflación, aplicando el índice PAAG (Porcentaje de Ajuste del Año Gravable) a las partidas no monetarias. Los efectos de esta actualización económica de las cifras se reconocen en el estado de resultados a través de la cuenta que recoge los ajustes aplicados denominada "*Corrección Monetaria*".

Varios sectores de la economía han eliminado el mal llamado sistema integral de ajustes por inflación para la contabilidad comercial, entre los cuales se destacan la Superintendencia de Valores, Bancaria, Cajas de Subsidio y Sector Cooperativo. Otros sectores de la economía discuten sobre la pertinencia de la aplicación del sistema de ajustes por inflación para reportes financieros, toda vez que los parámetros establecidos en IAS 29 no se cumplirían para exigirlos.

El hecho modificar las bases comprensivas únicamente para efectos de los reportes financieros y no para la determinación de tributos, resulta obvia por cuanto de otra forma se violarían los principios constitucionales de Derecho Tributario de Colombia. Sin embargo, pueden existir contradicciones entre las normas debido a las imbricaciones jurídicas que se presentan entre los estándares contables incorporados en el Estatuto Tributario y los de la contabilidad comercial.

Conclusión preliminar

En una primera aproximación al concepto de medición aplicable en Colombia, el reconocimiento inicial se efectúa con base en el costo histórico, luego es ajustado por inflación en las partidas no monetarias; la legislación tributaria excluyó de dicho

ajuste a los inventarios a partir del 1 de enero de 1999 y los volvió a implementar a partir del 1 de enero de 2003. Las cuentas de resultado tampoco se ajustan por inflación en Colombia a partir de 1999.

Por otro lado se resalta que la actualización de las partidas no monetarias mediante los ajustes por inflación no es generalizada para todos los sectores de la economía, debido a la eliminación por parte de algunos organismos de control para efectos de los reportes financieros de propósito general.

Como principales diferencias con los estándares internacionales en cuanto a la medición, tenemos que en Colombia no se ha implementado el *valor razonable* en reemplazo del costo histórico. Sobre el efecto de los cambios en los precios, de acuerdo con IAS (15), en nuestro país existe una utilización incompleta que combina el enfoque del poder adquisitivo general y el del costo corriente.

IV. Bases comprensivas de la contabilidad tributaria: realización y medición

El principio general de la realización en materia tributaria es el sistema de caja, por cuanto se reconocen los ingresos, costos y deducciones, cuando se reciben o paguen efectivamente en dinero o en especie. La excepción es el sistema de causación para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad. Estos estándares contables son muy antiguos (1961) y fueron elaborados cuando en el país la práctica de la contabilidad por causación era utilizada por un pequeño número de empresas.

La mayor parte del reglamento tributario en cuanto a costos y deducciones, establece reglas especiales de medición para los principales conceptos de *costos*: inventarios, activos incorpórables, activos fijos, acciones; *deducciones*: laborales, depreciación, intereses, diferencia en cambio, gastos en el exterior, donaciones, depreciación, leasing, provisión de cartera, entre otros temas.

De manera casi permanente, se han insertado reglas especiales para determinados costos y deducciones, algunas de ellas para controlar la evasión y la elusión. Por ejemplo, se obligó a los contribuyentes a llevar el sistema de inventarios permanentes, cuando su declaración de renta deba ser firmada por Revisor Fiscal o Contador Público.

Para la medición del valor patrimonial de los bienes o derechos y obligaciones, se establece como regla general la del costo. Luego para cada clase de bienes o derechos se establecen reglas particulares para su medición, donde en varias circunstancias se aleja del reconocimiento inicial del costo.

Por ejemplo, “las acciones y derechos sociales en cualquier clase de sociedades o entidades deben ser declarados por su costo fiscal, ajustado por inflación cuando haya lugar a ello. Para los contribuyentes obligados a utilizar sistemas especiales de valoración de inversiones, de acuerdo con las disposiciones expedidas al respecto por las entidades de control, el valor patrimonial será el que resulte de la aplicación de tales mecanismos de valoración. Este mismo valor constituirá la base para aplicar los ajustes por inflación.” (Artículo 272 Estatuto Tributario).

En materia tributaria coexisten tres conceptos que no siempre coinciden: El costo contable, el costo fiscal y el valor patrimonial. El primero es el costo de adquisición mas los ajustes por inflación menos la depreciación cuando haya lugar. El segundo es el mismo costo contable mas los reajustes fiscales o el reemplazo del costo anterior (bien sea contable o fiscal) por otro valor como el caso del avalúo catastral para los bienes inmuebles, y el tercero es el valor para determinar el patrimonio. Cada uno de estos conceptos tiene sus reglas particulares.

Los cambios en la medición fiscal de algunos activos tales como inversiones y activos fijos, no tienen efectos en la determinación de la renta (ganancias o pérdidas del período). En este sentido no se asimila al valor razonable de las normas internacionales de contabilidad.

Los ajustes por inflación se aplican a los contribuyentes obligados a llevar contabilidad con algunas excepciones establecidas en la Ley tributaria y las bases de aplicación son los costos fiscales y no los costos contables.

Para las entidades de control que eliminaron los ajustes por inflación para efectos de los reportes financieros, creemos podrán tener dificultades en las bases fiscales, por cuanto se establece la siguiente regla: “En la determinación del impuesto sobre la renta que (sic) se utilizarán los mismos índices y las mismas clasificaciones de los ajustes por inflación registrados en la contabilidad para los correspondientes rubros.” (Parágrafo artículo 331 Estatuto Tributario). La discusión estará alrededor de que se entiende por índices y clasificaciones, lo cual no es objeto del presente estudio.

Conclusión preliminar

Adicional a las grandes diferencias conceptuales entre la medición contable y tributaria, encontramos de manera contradictoria que normas fiscales sobre medición y registro de algunos hechos económicos, tienen efecto sobre los reportes financieros de propósito general. Tal es el caso del ajuste por inflación de los inventarios, el tratamiento del leasing para determinados activos y contribuyentes, la creación de algunas reservas, entre otros temas. Esta imbricación de normas, hace difícil separar totalmente el marco conceptual de las bases comprensivas de los reportes financieros de propósito general, de las bases comprensivas de la tributación.

En este sentido si se pretendiera armonizar los estándares de contabilidad para los reportes financieros y los establecidos en materia tributaria con los estándares internacionales de contabilidad, en nuestra opinión sería necesario revisar todas aquellas reglas fiscales que tienen incidencia directa en la contabilidad comercial, con el propósito de separar los intereses sobre la información financiera que tienen los particulares de la que tiene el Estado en materia de control tributario.

Contabilidad como prueba

En Colombia, resulta comprensible que para efectos de investigación de los tributos la contabilidad se constituya en una prueba fundamental. Lo que resulta contradictorio es que se validen las bases comprensivas de la medición realizada para reportes financieros y que en un gran número de situaciones son diferentes de las bases de la tributación.

Sobre este punto, si se piensa en un proceso de armonización con estándares internacionales de contabilidad, se deben exigir las conciliaciones fiscales, es decir, las explicaciones técnicas de las variaciones entre las bases para reportes financieros y las bases para las tributación. Para ello se requiere aplicar el método del activo pasivo de *IAS 12 Impuesto sobre las Ganancias*, Tema que trataremos a continuación. En Colombia existen mas de 200 diferencias contables y fiscales. (Monsalve, Impuestos 2002 PP 343 – 357 T2).

Las normas actuales en Colombia sobre cumplimiento de estándares de contabilidad, adicional a exigir las normas pertinentes del Código de Comercio, explicitan

“mostrar fielmente el movimiento diario de ventas y compras”. (Artículo 773 Estatuto Tributario). Esta redacción demuestra el atraso de la legislación tributaria en esta materia, por cuanto deja por fuera del control elementos básicos en la determinación de las bases de tributación de la renta presuntiva y en general el proceso de depuración de la renta.

V. IAS 12, impuesto sobre las ganancias

Este estándar internacional de contabilidad presenta el tratamiento contable del impuesto a la renta como se denomina en Colombia.

Existen dos métodos para el tratamiento contable de las diferencias entre las bases comprensivas de la medición y reconocimiento para los reportes financieros y para la tributación. Son el método del diferido que se basa en el estado de resultados, centrado en *diferencias temporales* (“*Timing differences*”) de ingresos y gastos y el *método del activo/pasivo*, que se basa en el balance, contempla también las *diferencias temporarias* (“*Temporary differences*”), surgidas de los activos así como de los pasivos exigibles. El estándar internacional de contabilidad solo acepta el método del activo/pasivo a partir del 1 de enero de 1998.

Resulta importante expresar el alcance conceptual de las dos clases de diferencias que se tratan en los métodos. “*Timing*” significa temporal, ejemplo, temporada alta y temporada baja de un hotel, las ganancias de diciembre y enero son diferentes a las de febrero y marzo por la temporada. Son del estado de resultados. Son diferencias entre la ganancia fiscal y la contable, que se originan en un período y revierten en otro u otros posteriores.

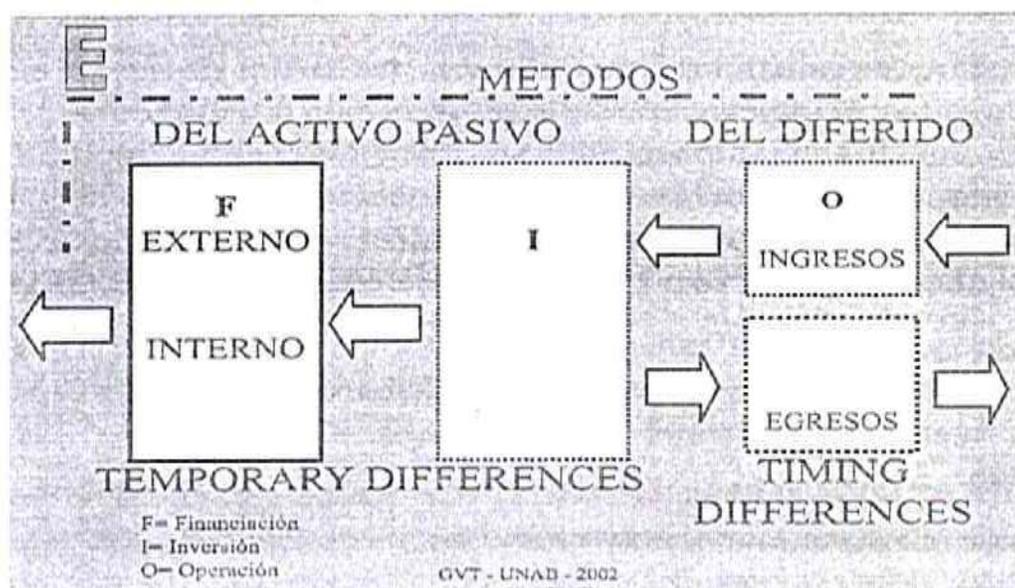
“*Temporary*” significa que no son permanentes, momentáneamente, luego puede cambiar. Ejemplo: Subsidiarias y negocios compartidos que no han distribuido sus ganancias entre socios o inversionistas. Son del Balance. Diferencias temporarias (momentáneas) son las diferencias entre la base fiscal de un activo o pasivo y su valor cargado en el balance general. (Bases comprensivas diferentes). La base fiscal de un activo o pasivo es el valor asociado a los mismos activos y pasivos por razones de impuestos.

Concluye IAS 12 que todas las diferencias temporales son también diferencias temporarias. Sin embargo, explica cuáles diferencias temporarias no dan origen a

diferencias temporales, como por ejemplo, activos que se revalúen contablemente, sin hacer un ajuste similar para efectos fiscales.

En la figura 4 se resume el alcance conceptual de los dos métodos y el cubrimiento en el sistema de información contable, donde se resalta que los tres vectores de información funcionan simultáneamente y por tanto existen relaciones directas entre activos, pasivos, ingresos y egresos. Por esta razón, al abandonar el método del diferido, se reconoce la forma limitada con que se causaban las diferencias temporales basadas en los ingresos y egresos solamente.

Figura 4
Sistema de información contable
Flujo de información y tratamiento de impuesto IAS 12



En Colombia, los estándares contables no definen cual método se debe emplear para registrar las diferencias de impuestos. Los artículos 67 y 68 del DR 2649 de 1993 solo determinan diferencias temporales (*"Timing differences"*), es decir el método del diferido. A su vez, la legislación tributaria no menciona las diferencias de impuestos, excepto por las reservas que se deben crear en el caso de la depreciación cuando se utilicen cuotas superiores a las registradas en el estado de resultados (Artículo 130 Estatuto Tributario).

Esta conclusión resulta obvia por la cronología de los estándares. IAS 12 fue revisada en 1996 y comenzó a regir a partir del 1 de enero de 1998. El estándar en Colombia fue elaborado en 1993 y aunque en Estados Unidos ya se había adoptado por esa fecha el método del activo/pasivo, dicho avance no fue reconocido en el momento de expedición del Decreto. Es importante resaltar que el cambio de método del diferido al del activo pasivo, representa variaciones materiales en la determinación de las utilidades contables de las empresas y puede tener impacto fuerte en algunas compañías.

Conclusiones generales

- Los estándares de contabilidad en Colombia, no tienen un desarrollo conceptual ampliado, lo cual dificulta su comparabilidad con estándares internacionales.
- Los estándares de contabilidad en Colombia, tienen una desactualización desde 1993, con lo cual, los nuevos conceptos de medición no han sido incorporados en la práctica contable colombiana. Para solo citar dos ejemplos, porque son extensos y de implicaciones fuertes, está la introducción de riesgos del entorno mediante el modelo del valor razonable y la utilización del método del diferido en lugar del método del activo pasivo en las diferencias de impuestos.
- En Colombia, existe imbricación de normas contables y tributarias, lo cual, hace difícil separar totalmente el marco conceptual de las bases comprensivas de los reportes financieros de propósito general, de las bases comprensivas de la tributación.
- En materia tributaria el reconocimiento inicial de ingresos, costos y deducciones, se hace sobre la base del sistema contable de caja. La contabilidad por causación es la excepción. Esta concepción inicial, hace que las excepciones en materia de medición y reconocimiento tengan relación con el sistema de causación, lo cual hace extenso el tratamiento diferenciado de algunos conceptos.
- Los estándares de contabilidad para efectos tributarios, en la medición, tienen reglas específicas para situaciones particulares como *costos*: inventarios, activos incorporales, activos fijos, acciones; *deducciones*: laborales, depreciación, intereses, diferencia en cambio, gastos en el exterior, donaciones, depreciación, leasing, provisión de cartera; *Patrimonio bruto y pasivos*, entre otros temas. Esta situación hace que el reconocimiento de diferencias temporarias de im-

puestos con el método del activo/pasivo, tenga repercusiones materiales en la determinación de las utilidades de las empresas y su implementación, de llegarse a dar, debe ser gradual y permitirse en un espacio de mínimo dos años como lo hizo el estándar internacional de contabilidad IAS 12.

- Los cambios en los estándares de contabilidad para los reportes financieros, tienen reflejos directos en las bases de tributación, tal como el caso de la renta presuntiva (efectos patrimoniales) y otras causaciones en la depuración de la renta que pudieran originar efectos impredecibles por ahora, al implementar en su totalidad dichos estándares internacionales.
- Dadas las características de Colombia en materia de contabilidad internacional, explícitas en la Constitución Política, Estatuto Tributario y Legislación Comercial, para una actualización de los estándares de contabilidad, se requieren cambios en forma simultánea en todas las legislaciones, de tal forma que sean armonizadas y con efectos predecibles.
- El proceso de expedición de estándares "*Standard setting*", es dinámico, de complejidad creciente y de costos elevados por los expertos involucrados. Algunos Países que los implementaron como si los estándares fueran estáticos, hoy en día tienen problemas de actualización interna, entre otras causas, por el modelo jurídico del país. En otras palabras, tienen normas contables internacionales desactualizadas. Colombia no puede caer en el mismo error.
- Por las recientes experiencias en compañías de los Estados Unidos en asuntos relacionados con prácticas contables fraudulentas, el tema de los estándares de contabilidad no son finalmente un juego de legislación o una moda, sino un problema de *economía nacional*, que puede originar fuertes impactos en la recaudación tributaria y en la estabilidad financiera de las empresas.

Guía de discusión

- Si aparentemente el camino mas fácil en la regulación es el de adoptar normas internacionales, porqué razón la Unión Europea se ha tomado mas de 5 años para llegar a su implementación?
- Si los países con tradición de derecho romano tienen problemas de regulación contable así como los países con tradición de derecho consuetudinario, entonces cual es la mejor vía?.

- Estarán dispuestos a dejar la contabilidad como instrumento de control a la evasión, elusión y el control tributario, los países con tradición de derecho romano? En este caso aceptarían desde el control tributario nunca más legislar sobre contabilidad?
- Existe evidencia empírica sobre los efectos en el sector privado, el recaudo tributario, de cambios en los modelos de regulación contable? O es pura intuición?
- Si la construcción de los estándares internacionales de contabilidad y su actualización es internacional, estarán dispuestos los gobiernos de poca influencia económica global a dejar que sus economías (macro contabilidad) sean determinadas por agentes externos? Conocen los efectos? Existe incidencia sobre la movilidad internacional de capitales?
- Será la contabilidad un lenguaje global en lo relacionado con reportes financieros antes del 2010?

Bibliografía

IAS 2002 EDITADAS POR IASB, APRIL 2002

ED 1 First-time Application of International Financial Reporting Standards. Exposure, Guia, Conclusions, July 2002

IAS 2001 TRADUCIDAS POR IMC, AGOSTO 2001.

IMPROVEMENTS TO IAS – MAY 2002.

SIC - 2002. - IFRIC

CHOI, Frederick y otros. International Accounting, Prentice Hall, New Jersey, 1999

RESEARCH & EDUCATION ASSOCIATION. THE ESSENTIALS OF INTERMEDIATE ACCOUNTING I. ELDON R. BAILEY PH.D.

SIGNIFICANT DIFFERENCES IN GAAP IN CANADA, CHILE, MEXICO and UNITED STATES. 1998, Printed in Canada

DICTIONARY OF ACCOUNTING TERMS. Siegel, Joel G. Ph.D., CPA y otro,
Barron's Business Guide, California State University, Long Beach

Decreto Reglamentario 2649 de 1993 de Colombia, contabilidad en el sector privado.

ESTATUTO TRIBUTARIO DE COLOMBIA.

TRABAJOS DE INVESTIGACIÓN SOBRE CONTABILIDAD INTERNACIONAL UNAB.



ASOCIACION DE CONTADORES
UNIVERSIDAD DE ANTIOQUIA

ACUDA

**CONTRIBUYENDO AL DESARROLLO
DE LA CONTADURÍA PÚBLICA COLOMBIANA
DESDE 1982**

**Calle 52 No. 40-164 Edificio Lorena - Oficina 210
Apartado 53766 - Conmutador 216 84 49
Fax 239 24 08**

**Otros 216 10 38
216 40 23
216 22 14**

**E-mail: acuda@epm.net.co
Visite nuestra página web <http://www.acuda.org.co>
Medellín - Colombia**
