

Universidad de Antioquia

*Construyendo nuevas alternativas para la
Estandarización tributaria en Colombia*



EFFECTOS TRIBUTARIOS EN LOS INGRESOS FISCALES EN LA VENTA DE PRODUCTOS Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS, DEBIDO A LA APLICACIÓN DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD.

IMPLEMENTACIÓN EN BUSCA DE RESULTADOS COMPETITIVOS

ARTICULO DE INVESTIGACION.

MARIBEL GAVIRIA GONZÁLEZ.
Auxiliar contable
Carrera 97 40 18 Int 401
Laureles, Antioquia
marygg19@yahoo.com.mx

JUAN CAMILO ZULUAGA CASTAÑO
Estudiante
Calle 32 52 37
Bello, Antioquia.
juansheva22@yahoo.com.es

ROSALBA CANO
Asesor Temático

**UNIVERSIDAD DE ANTIOQUIA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
DEPARTAMENTO DE CIENCIAS CONTABLES
MEDELLÍN
2010**

RESUMEN:

Es necesario entender cada una de las etapas y procesos que ocurren en las empresas, adquiriendo un conocimiento previo de su complejidad, de la naturaleza económica y jurídica de sus operaciones. Una parte fundamental en el desempeño de las organizaciones son los ingresos. Y por ende, la parte tributaria no es ajena a dicha situación utilizándola como base fundamental para tasar las obligaciones tributarias utilizando la contabilidad como un medio probatorio eficaz.

De acuerdo con lo anterior, se considera de gran importancia enfocar un estudio hacia la Norma Internacional de Contabilidad 18 referente a los Ingresos, en la venta de bienes y prestación de servicios, estableciendo las diferencias entre la norma internacional, la norma contable nacional vigente y las normas tributarias relativas a esa clase de ingresos, para analizar los efectos, que el proceso de convergencia que pretende el país, producirá tanto en la contabilidad como en la información tributaria.

PALABRAS CLAVES:

Valor razonable, Reconocimiento y Medición, venta de productos, prestación de servicios, convergencia.

INTRODUCCIÓN

El desarrollo de las comunicaciones ocurrido en los últimos tiempos, ha promovido un proceso de eliminación de barreras, que se refleja en el rápido y fácil intercambio de información, de bienes, servicios y aún del intercambio cultural, entre regiones geográficamente muy distantes. Este proceso que conocemos como globalización, ha producido efectos notables en la economía de la mayoría de las regiones, con diferentes niveles y clases de impacto.

La intervención o influencia de los Estados que denominábamos tradicionalmente imperialistas, cambió de naturaleza, ya no interesa la intervención militar, ni política, y los Estados poderosos hacen frente común sin que sus diferencias ideológicas importen, ahora la necesidad es de mercados. Los Estados Unidos, la Unión Europea y China, con independencia de que sus regímenes sean capitalistas, socialistas, de centro, o comunistas, actúan en la economía, negocian y comparten los mercados.

La productividad de los países industrialmente desarrollados, debe buscar afanosamente abrirse a otros territorios en busca de consumidores para sus excedentes de producción. El mismo proceso a que nos referimos, ha agilizado la circulación de los capitales, aun más que de los bienes. Este modelo de desarrollo económico, requiere de un lenguaje financiero común; es decir que sea comprensible y comparable para todos los actores de la sociedad, la economía, y el mercado.

La economía del país, en la actualidad, ha sido influenciada fuertemente por el dinamismo y las aceleradas transformaciones que ha traído consigo el proceso de internacionalización, y como consecuencia de ello, los diversos sectores económicos que la impulsan han sido objeto de cambios trascendentales, significando para algunos, la aparición de crisis agudas, pero para otros, una clara oportunidad de mejorar su competitividad mediante la creación de nuevos productos, diversificación, y especialización de actividades económicas así como de generación de empleo calificado.

El desarrollo económico nacional antes mencionado, ha sentido en los últimos años, la necesidad de que su información económica y financiera, adopte un lenguaje en armonía con la comunidad internacional, para interactuar en los términos que la economía mundial requiere; las empresas colombianas aspiran a cotizar sus acciones y valores en las bolsas de valores extranjeras, desean atraer capitales extranjeros para invertir en el país, y necesitan colocar sus productos y servicios en los mercados internacionales en términos competitivos. Esa necesidad y los compromisos del gobierno colombiano con organismos de comercio internacional como la OCDE, han promovido la revisión de la normatividad interna. (Álvarez, trad. 2010)

Como respuesta a esa necesidad de actualización de la normatividad contable nacional, el Congreso de la república expidió la ley 1314 de 2009, que dentro de sus objetivos consagra entre otros, el siguiente:

Con observancia de los principios de equidad, reciprocidad y conveniencia nacional, con el propósito de apoyar la internacionalización de las relaciones económicas. La acción del Estado se dirigirá hacia la convergencia de tales normas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de la información. Con estándares internacionales de aceptación mundial. Con las mejores prácticas y con la rápida evolución de los negocios.

El cambio normativo ordenado por la ley, será un importante reto para los empresarios y muy especialmente para los profesionales de la contaduría, que empiezan a preguntarse sobre la manera y la proporción en que los cambios afectaran la información contable, como van a solucionar las necesidades de información para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y que va a demandar de ellos este importante proceso.

UNA MIRADA AL MODELO CONTABLE COLOMBIANO Y AL MODELO CONTABLE INTERNACIONAL.

El modelo contable colombiano está concebido desde la carta política; al respecto se dice “De acuerdo con el artículo 334 de la Constitución Política de Colombia de 1991, la dirección general de la economía estará a cargo del Estado” (Álvarez, M.C, 2010) de tal manera que el gobierno estará autorizado para la creación de la normatividad contable. La disposición anterior, está en concordancia con el modelo de Estado definido en la constitución, que se caracteriza por su participación en la economía. La regulación y el control de la actividad económica, como forma de intervención están radicados en las autoridades administrativas. La dificultad reside en las diferentes autoridades de regulación, control e inspección, a las cuales la ley les atribuye facultad para expedir normas en materia contable.

Hacen parte de esa diversidad de reguladores, el Presidente de la Republica, (el gobierno), las superintendencias que tienen competencia para dictar reglas aplicables a la contabilidad de las personas y entidades que están bajo su vigilancia y control, la Contaduría General de la Nación, que dicta las normas que regulan la contabilidad de los entes de naturaleza pública, incluyendo algunas sociedades y entidades, que a pesar de estar constituidas conforme al derecho privado, y a desarrollar actividades similares a otras del mismo sector privado, debido a la participación de recursos estatales en ellas, quedan obligadas a aplicar sus disposiciones, sin perjuicio de disposiciones tributarias, que con bastante frecuencia disponen tratamientos que deben ser aplicados tanto para efectos tributarios como contables.

La regulación general de la contabilidad, está contenida en el decreto 2649/93, y el artículo 137 de la norma, modificado por el decreto 2337 de 1995, artículo 5º, dispone respecto de facultades reguladoras en materia de contabilidad 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 aplicara en forma subsidiaria respecto de las normas contables especiales que dicten autoridades competentes distintas del Presidente de la República.

La disposición anterior indica que la norma especial es prevalente sobre la norma general. Respecto de esa facultad reguladora de las superintendencias y órganos de control, ha dicho la Corte Constitucional en sentencia C-452 de 2003, “La aprobación de normas generales en materia contable por parte de Superintendencias y órganos de control está condicionada por dos circunstancias específicas, a saber: 1- Debe estar directamente relacionada con el cumplimiento de

las funciones de inspección, vigilancia y control a su cargo, y 2-Deberá darse dentro de los límites fijados en la constitución, la ley y las determinaciones que sobre la materia adopte el Contador General de la Nación” . De tal manera que los diferentes órganos de control están autorizados por la Constitución política de Colombia en la expedición de disposiciones contables; sin embargo, es ésta misma la que les indica sobre que campos pueden ejercer dicha función.

Si bien las competencias de los reguladores contables parecen estar claras y limitadas, el resultado no es tan armonioso y claro como es deseable. Puesto que cada organización emplea el criterio más conveniente para la revelación de la información contable, y los diferentes organismos reguladores establecen una variedad de reglas para cada entidad, teniendo así, poca uniformidad en la exigencia.

Es como dice Álvarez, Londoño, Muñoz y Sepúlveda (2005), “...la regulación contable está en manos de “varias autoridades”, tales como los organismos de inspección, vigilancia y control. No es un solo ente, cada entidad 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 circulares, cartas, instrucciones, decretos, leyes, entre otros”.

Entonces, los diferentes organismos entran a regular en materia contable, y no toman en cuenta, que los cambios que se presenten pueden generar efectos graves en la estructura de las empresas. No se toman el tiempo suficiente para realizar un estudio concienzudo, sino que simplemente se limitan a expedir y aplicar.

Ante la profusión normativa que genera la atomización de la regulación contable y para solucionar los conflictos entre normas, además del criterio antes expuesto de que prevalece la norma especial sobre la norma general, acudimos al artículo 136 del decreto 2649 de 1993, que establece criterios para resolver los conflictos normativos y es así como dispone: “Sin perjuicio de lo dispuesto por normas superiores, tratándose del reconocimiento y revelación de hechos económicos, los principios de contabilidad generalmente aceptados priman y deben aplicarse por encima de cualquier otra norma. .” Significa que cuando se trata de normas técnicas, aplican preferentemente las normas especiales, pero cuando hay conflicto normativo, en otras normas, este se resolverá con base en los principios generales consagrados en el decreto.

Cuando se utilicen bases comprensivas de contabilidad distintas de los principios generalmente aceptados, los principios se aplicaran en forma supletiva, como dispone el artículo 31 del decreto en comento.

Finalmente, cuando normas distintas e incompatibles con los principios de contabilidad generalmente aceptados exijan el registro contable de ciertos hechos, estos se harán en cuentas de orden fiscales o de control. Por ejemplo cuando el valor patrimonial de un bien, tiene una forma de valuación o registro, incompatible con la establecida para efectos contables, en la contabilidad aplicara la norma contable, pero se revelará la diferencia en cuentas de orden fiscales.

Concluye el artículo 136, que para fines fiscales, cuando se presente esa incompatibilidad con la norma contable, prevalecerá la disposición tributaria. Muchos interpretan esta expresión, como que cuando hay conflicto entre estas dos regulaciones, entonces se aplicará preferentemente la disposición tributaria; esa interpretación es equivocada, es muy claro que dice “para fines fiscales”, no dice que para efectos contables y fiscales.

Un ejemplo expreso de como las normas tributarias, emiten disposiciones de aplicación contable, es el artículo 127-1 del Estatuto Tributario, que expresa: Contratos de leasing “Los contratos de arrendamiento financiero o leasing con opción de compra, que se celebren a partir del 1 de enero de 1996, se regirán *para efectos contables y tributarios* por las siguientes reglas...”

La recién expedida ley 1314 de 2009, respecto del ámbito normativo contable y tributario, expresa en su artículo 4°, *Independencia y autonomía de las normas tributarias frente a las de contabilidad y de información financiera:*

Las normas expedidas en desarrollo de esta Ley, únicamente tendrán efecto impositivo cuando las Leyes tributarias remitan expresamente a ellas o cuando éstas no regulen la materia.

A su vez, las disposiciones tributarias únicamente producen efectos fiscales. Las declaraciones tributarias y sus soportes deberán ser preparados según lo determina la legislación fiscal.

Únicamente para fines fiscales, cuando se presente incompatibilidad entre las normas contables y de información financiera y las de carácter tributario, prevalecerán estas últimas.

En su contabilidad y en sus estados financieros, los entes económicos harán los reconocimientos, las revelaciones y conciliaciones previstas en las normas de contabilidad y de información financiera.

La disposición anterior, nos muestra la concepción que en adelante tendrán los ordenamientos contable y tributario. Cada una mantendrá delimitado su ámbito de aplicación, pero en todo caso la contabilidad deberá ofrecer información tanto a los usuarios particulares como al Estado, en especial para tasar las obligaciones tributarias.

Dejando a un lado el modelo contable colombiano, y algunos de sus puntos débiles, el modelo contable internacional dentro de su marco conceptual reúne una serie de conceptos bases para la preparación y presentación de todo lo concerniente a la contabilidad internacional, es por ello, que “...no es una Norma Internacional de Contabilidad, ni define reglas... ni tiene poder derogatorio sobre ninguna Norma Internacional de Contabilidad” (Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros, 2007), simplemente presenta uno a uno los diferentes aspectos que podrán ser aplicados a todos los modelos contables.

A medida que el marco conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad se vaya tomando como punto de partida para diferentes investigaciones y se vaya poniendo frente a los diferentes modelos contables, se realizarán revisiones y modificaciones sugeridas en cada experiencia, para así tener una mejor comprensión y operatividad de las normas; además vale aclarar, que, cuando se presente algún conflicto entre las normas internacionales de contabilidad y el marco conceptual, prevalecerá la norma sobre dicho marco, pero este seguirá sirviendo de guía y se tendrá en cuenta para la creación de otras nuevas normas, tratando de disminuir al máximo los conflictos.

El marco conceptual internacional de contabilidad abarca tanto las grandes como medianas y pequeñas empresas del sector industrial, comercial y de negocios, ya sean privadas o públicas. Además, de que establece claramente cada concepto, método o norma, ilustrando muy explícitamente los procedimientos contables.

En el caso Colombiano el decreto tiene como ámbito de aplicación todos los entes, ya sean personas naturales o jurídicas, que están obligadas a llevar contabilidad; incluso, las que no están

obligadas a hacerlo y lo necesitan como medio probatorio, también se registrarán por este marco conceptual Colombiano. Sin embargo, el modelo contable en algunos casos, no concuerda con la realidad contable o no expresa claramente los procedimientos a seguir, y es ésta una de las razones que llevan a mirar la normatividad tributaria que muchas veces es más acertada en el tratamiento contable de ciertos hechos económicos.

HACIA DONDE NOS DIRIGIMOS.

Existen preferencias contables ligadas a las tendencias económicas de los diferentes sectores de la economía, razón por la cual, varios países se unen formando una red que se puede clasificar para analizar su contenido con características particulares de acuerdo a sus necesidades.

Una de las tendencias para presentar la información contable es el sistema de contabilidad anglosajona, que caracteriza usualmente a los accionistas como los principales proveedores de recursos financieros, y el cual está basado en la microeconomía de países sobresalientes como por ejemplo, los Estados Unidos, Canadá y México, entre otros.

Colombia es uno de los países cuyo sistema de contabilidad está orientado hacia el cumplimiento de requerimientos legales, dependiendo fuertemente de bancos y del gobierno, como proveedores de recursos financieros ligados hacia una tendencia macro. Estos están cercanamente ligados a la contabilidad financiera con la de impuestos, reportando ingresos y gastos en sus contabilidades para propósitos netamente impositivos (Vásquez, 2007, Parra 7).

G. Vásquez Trisancho (2003), (*Contador público, investigador y líder de la profesión contable*) en una de sus publicaciones dice que “La orientación hacia la uniformidad... para la planeación gubernamental, autoridades tributarias e incluso para los administradores,... aparece en países con una fuerte planeación económica gubernamental coordinándolo con las políticas económicas nacionales... usando la contabilidad para la medición del desempeño...”, revelando y controlando virtuales competencias económicas.

Con lo anterior se quiere decir, que la empresa como eje fundamental de la economía, y la contabilidad como elemento indispensable en la obtención de resultados óptimos, se encuentran bajo el control gubernamental donde la contabilidad se convierte en herramienta de control para que el Estado pueda conocer claramente la utilización, asignación y desempeño de los recursos propios de cada empresa.

Frente a estas características la contabilidad en Colombia tiene una clara orientación hacia el cumplimiento de requerimientos legales, incluido lo impositivo; al igual que los estados financieros, que no están dirigidos hacia los estándares de contabilidad internacional y no son comparables fácilmente con las prácticas contables de otros países.

Los objetivos según la contabilidad internacional cumplen cabalmente con todas las necesidades que ellos pretenden cubrir, pero en la contabilidad colombiana aunque también cubre algunas de las necesidades de los usuarios de la información, no desempeñan un buen papel con respecto a los parámetros que se tienen en cuenta para su preparación y presentación.

INFLUENCIA DE LO TRIBUTARIO EN LA INFORMACION FINANCIERA.

En Colombia tanto para las autoridades como para muchos particulares, la contabilidad, ha perdido parte de su función de informar, y permitir la toma de decisiones, puesto que se utiliza como un instrumento al servicio de la fiscalización y el control. La información contable, se orienta en muchos casos a cumplir con requerimientos netamente legales y no en pro de una mayor transparencia y presentación razonable de los informes financieros, indicadores de la posición de la empresa. Por esta razón, se dificulta un acercamiento a prácticas más homogéneas, y comparables, entre entes aún del mismo sector, o del mismo sector pero que están sometidos a diferente vigilancia y control.

Igualmente, la aplicación de disposiciones tributarias, en materia contable, dictadas conforme a principios diferentes a los generalmente aceptados en la contabilidad, produce efectos a veces desafortunados en la información contable útil para la toma de decisiones.

El proceso de estandarización es difícil en Colombia de acuerdo con el régimen jurídico basado en el derecho positivo, la cual no tiene información contable orientada hacia el mercado público de valores; por ende, es 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 para control tributario.

El proceso de estandarización bajo el esquema actual es difícil en Colombia, primero porque su régimen jurídico basado en el derecho positivo, implica que la regulación, expedida por organismos privados como el caso de la IASC, no es posible. Segundo porque nuestro ordenamiento actual, no considera la información contable orientada hacia el mercado público de valores; y muy especialmente el internacional, por no estar en armonía con la contabilidad internacional. Por ello era necesario, dar pasos hacia la adopción o convergencia, dentro de nuestro modelo. Igualmente será 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 para control tributario.

Así como existen normas tributarias que disponen tratamientos contables, hay otras que acogen para efectos tributarios el tratamiento contable, y otras más que aceptan las diferencias en el tratamiento. Un ejemplo de ello es el concepto de causación o realización para un caso especial, donde la norma contable dice que se aplicará el principio de causación y la norma tributaria, para la elaboración de la declaración, dice que será el de caja.

CRITERIOS DE CLASIFICACIÓN DE LOS INGRESOS.

La globalización juega un papel importante en la estructura de las organizaciones empresariales de los países, de tal manera que, promueve las bases para alcanzar un nivel de desarrollo e industrialización tal, que los haga competitivos y puedan contar con las mismas oportunidades para participar en los mercados internacionales, promoción que ocurre en casi todos los sectores de la economía, y siempre dirigidos hacia una estabilidad económica en el territorio.

Con este proceso imparable, los intercambios entre los países son cada vez mayores. Sin embargo, lo anterior se ve en ocasiones, obstaculizado, por la falta de uniformidad en los lenguajes económicos a

la hora de comunicarse. Estas razones son las que llevan a la creación de parámetros que faciliten dicha interacción.

Si se decide realizar una inversión en una empresa extranjera, ¿cómo es posible que se tome la decisión más acertada si la información que se presenta esta bajo unos parámetros contables que no son claros? Esta desventaja a la hora de ir a participar del mercado internacional, generaba muchas pérdidas y gastos innecesarios, sin olvidar de que era un proceso demorado, puesto que “La única solución era proceder a una traducción del lenguaje contable para que la persona que estaba fuera del país de origen pudiera entender la información ofrecida por la empresa y pudiera, de esta manera, tomar la decisión adecuada” (El por qué de las NIC/NIIF, Parra 6, 2010).

En Colombia se han escuchado distintas opiniones sobre la Estandarización Contable bajo el escenario de globalización, las incidencias que tendrían la convergencia, o la adopción, el monto de los costos, en ocasiones muy altos, y los efectos del cambio en la información actual. Todo lo anterior ha hecho que el proceso hacia la estandarización se desarrolle de forma lenta, porque hay que tener en cuenta, elementos, como el nivel de conocimiento de los empresarios, los profesionales y los funcionarios, no están adecuadamente preparados.

Los estudiantes, inquietos por abordar el proceso de conocimiento de la normatividad, hemos seleccionado, aspectos puntuales de estudio, y en este caso para abocar el objetivo de estudio partimos del ingreso, y en este campo, partimos de la norma internacional y su aplicación en Colombia, para comparar algunos casos específicos e importantes hacer un análisis detallado, y tratar de dar respuesta a la pregunta de las posibles modificaciones en materia contable para los entes económicos y sus diferencias con los estándares tributarios en Colombia.

Recordemos como están regulados los ingresos. En el Decreto 2649 del 1993 en su artículo 38 se definen como “flujos de entrada de recursos, en forma de incrementos del activo o disminuciones del pasivo o una combinación de ambos, que generan incrementos en el patrimonio...”, devengados por la venta de bienes, prestación de servicios o actividades que no se relacionan con el objeto social de la entidad.

Se puede percibir que en Colombia los ingresos ordinarios, son los que provienen de la actividad económica principal, es decir, una empresa que se dedica al desarrollo de productos lácteos, sus ingresos ordinarios, son los que provienen de la actividad productora, igualmente, si en ocasiones, le prestara a otra empresa un servicio de pasteurización, estaría dentro de su actividad principal, como una actividad conexas a ella. Sin embargo, cuando invierte en acciones, los dividendos son ingreso no operacional, porque esa no es la actividad principal consagrada en su estatuto como objeto social principal; será una actividad permitida, pero no por ello se hace principal.

Por eso la norma contable clasifica el ingreso en ordinario u operacional, con el propósito de mostrar si la empresa es viable, respecto de su objeto social principal. Y, en otros ingresos, o no operacionales, para mirar que otras fuentes que son ocasionales o accesorios a la actividad principal, ayudan a que la empresa permanezca en el tiempo.

Ahora analicemos el concepto tributario 0792 el cual tiene fines muy propios que no afectan la contabilidad, el cual menciona que el ingreso ordinario ha de entenderse como “Aquel ingreso obtenido por el desarrollo o ejercicio de la actividad gravada” (Dirección de Impuestos Distritales, Concepto 792, trad. 2010); y de la misma manera los ingresos extraordinarios “... como los ingresos que se obtienen por concepto diferente al del ejercicio de la actividad del contribuyente, pero que

reportan un incremento” (Dirección de Impuestos Distritales, Concepto 792, trad. 2010). Es decir, la norma tributaria desea clasificar los ingresos que provienen de la actividad normal de la empresa conocidos como *rentas ordinarias*, y los ingresos obtenidos ocasionalmente y que no provienen de la actividad normal que desempeña una empresa conocidos como *Ganancia ocasional*, teniendo en cuenta, que la norma contable no conoce el concepto de ganancia ocasional, ni le importa para sus fines.

Como lo mencionamos anteriormente, la norma tributaria tiene otros propósitos. Clasifica como ingresos ordinarios a los de la actividad principal, por razones de clasificación estadística, y porque aquellos ingresos extraordinarios, que no corresponden a su actividad principal, pueden ser objeto de diferente tratamiento fiscal, ya sea como ganancias ocasionales, o como rentas brutas especiales. Esas diferencias en la clasificación no aplican en la contabilidad, y no es problema para el fisco, encontrar en la contabilidad, las bases de la renta ordinaria y la ganancia ocasional.

Según la norma internacional de los ingresos ordinarios –NIC 18- tenemos que: “Ingreso ordinario es la entrada bruta de beneficios económicos, durante el periodo, surgidos en el curso de las actividades ordinarias de una entidad, siempre que tal entrada de lugar a aumentos del patrimonio neto, que no esté relacionado con las aportaciones de los propietarios de ese patrimonio.”

De acuerdo a lo anterior, la NIC 18 simplemente habla de ingresos ordinarios, y en ningún momento realiza una clasificación de ingresos extraordinarios; sin embargo, hay beneficios o ingresos que no se contemplan dentro de su alcance ya que se manejan de forma especial, razón por la cual son tratados en otras NIC, como son la NIC 11 de Contratos de Construcción, NIC 17 de Arrendamientos, entre otras.

RECONOCIMIENTO DE LOS INGRESOS DESDE LA NORMA INTERNACIONAL.

La principal preocupación para todos al momento de tratar con los ingresos es identificar a tiempo el momento en que se debe reconocer dicho importe. La norma colombiana tanto como la internacional dicen que “El ingreso es reconocido cuando es probable que los beneficios económicos futuros fluyan a la empresa y estos beneficios puedan ser valorados con fiabilidad” (Norma Internacional Contable 18: Ingresos Ordinarios, parra 18, 1993)

Es por eso que el reconocimiento de los ingresos es una tarea fundamental que debe afrontar diariamente la contabilidad, teniendo en cuenta que suele admitirse que el reconocimiento del ingreso sólo debe producirse cuando existe suficiente certidumbre sobre la recepción de las contrapartidas pactadas.

Aunque a simple vista ambas normas son similares, tanto la norma contable como la internacional presentan ciertas diferencias a la hora de reconocer los ingresos. En este aspecto, la norma internacional es muy rígida pues el menor gesto de probabilidad de que no se den los beneficios lleva a que no se reconozca el ingreso contable a la empresa.

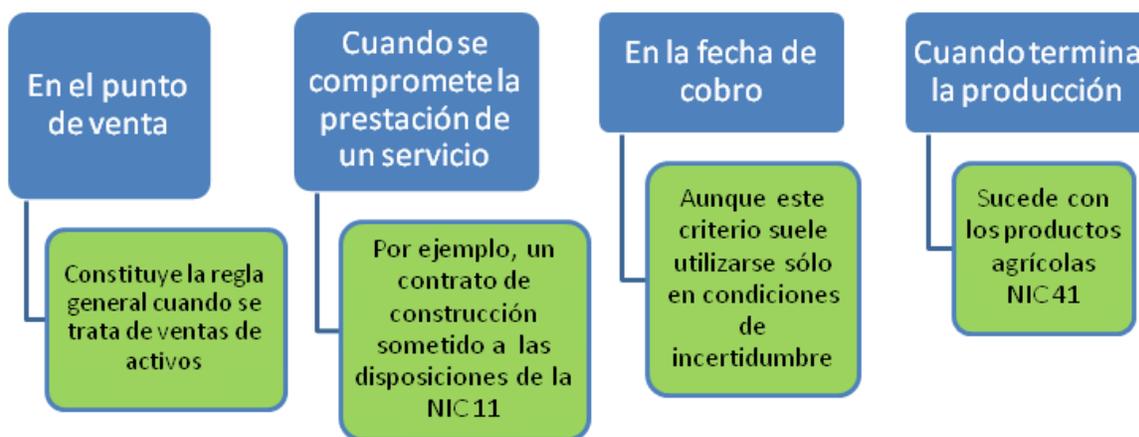
Cuando se conoce con plena seguridad que el ingreso va a suceder y se puede valorar razonablemente el monto de este ingreso de acuerdo a la NIC 18 “... es reconocido cuando es probable que los beneficios económicos futuros fluyan a la entidad y estos beneficios puedan ser medidos con fiabilidad.”; mientras que en el decreto 2649 solamente se puede reconocer el ingreso si la empresa es acreedora del dinero, “Un ingreso se entiende realizado y, por tanto, debe ser

reconocido en las cuentas de resultados, cuando se ha devengado y convertido o sea razonablemente convertible en efectivo.”

Esto quiere decir, que los ingresos se reconocerán sólo cuando sea probable que los beneficios económicos asociados con la transacción fluyan a la empresa. En algunos casos, esto puede no ser probable hasta que se reciba la contraprestación o hasta que desaparezca una determinada incertidumbre. Un ejemplo de este es “...la venta a un país extranjero donde puede existir incertidumbre sobre si el gobierno extranjero concederá permiso para que la contrapartida sea remitida. Cuando tal permiso se conceda, la incertidumbre desaparecerá y se procederá entonces al reconocimiento del ingreso.” (NIC 18, 2007)

La normatividad contable internacional establece como guías o manuales ciertos parámetros que permiten el reconocimiento de los ingresos. Sin embargo, cada vez son más complejas las transacciones entre las empresas, por lo cual en ocasiones la normatividad contable en Colombia a la hora de ilustrar los procedimientos a seguir, toma en cuenta otras regulaciones, como las del código de comercio, o los contenidos en los contratos que originan el negocio jurídico, para encontrar allí, los elementos que determinen la forma de contabilización de estas transacciones. Es de aclarar, que la misma ley establece que ciertos entes intervengan en la emisión de regulaciones que ayuden en el tratamiento contable.

La siguiente figura, muestra 4 momentos en los que se reconoce un ingreso.



Veamos algunos ejemplos de ellos:

- Tenemos una venta de un electrodoméstico a plazos. El vendedor retiene la propiedad de lo vendido hasta el cobro del último plazo. El vendedor retiene los derechos como garantía del cobro. Sin embargo, se puede reconocer el ingreso.
- Si por el contrario, una compañía vende un inventario a una de sus asociadas, con el compromiso de que recompre a los X meses por un valor superior al de la venta. En este caso aunque se está transfiriendo el bien, los riesgos siguen siendo de la compañía que vende. Entonces, no hay venta por lo tanto no hay ingreso.

Realizando una comparación de la norma internacional con la norma nacional, tenemos que:

En Colombia, el contrato de compra venta de un bien mueble se perfecciona con la entrega según lo establece el acuerdo de voluntades 905 del código de comercio, que dice que, cuando la compraventa es de bien inmueble, su perfeccionamiento ocurre con el otorgamiento de escritura pública y su tradición, con el registro. La regulación civil por el contrario, la compraventa es un contrato meramente consensual, el Art. 1857 del Código Civil Colombiano, dice que se entiende como perfeccionado la compraventa de un bien mueble "...desde que las partes han convenido en la cosa y en el precio"; mientras que para los inmuebles "...no se reputan perfectas ante la ley, mientras no se ha otorgado escritura pública".

Para la norma tributaria, según el Art. 27 Inciso c) "Los ingresos provenientes de la enajenación de bienes inmuebles, se entienden realizados en la fecha de la escritura pública correspondiente, salvo que el contribuyente opte por acogerse al sistema de ventas a plazos".

De acuerdo a lo anterior, la compraventa de un bien inmueble se reconoce en el momento que se eleva a escritura pública, no importando que el bien se haya entregado con anterioridad.

Estos tratamientos en las normas contables obedecen a que la norma contable reconoce lo consagrado en otros ordenamientos internos. "Las normas de un país son parte de todo el ordenamiento jurídico" y se complementan pero no se contrarían, y la norma contable es parte del orden jurídico y por esa razón está en armonía con él.

Para la norma internacional (NIC 18) como ya se había mencionado, se reconocen los ingresos cuando "los riesgos y beneficios significativos han sido transferidos al comprador, el control sobre la gestión de los bienes ha sido transferido, el ingreso puede ser medido con fiabilidad, es probable que se reciban los beneficios económicos asociados con la transacción, los costos incurridos pueden ser medidos con fiabilidad y los ingresos y costos están correlacionados".

Con lo anterior, si se presenta la convergencia de la norma, la contabilidad colombiana tendrá que hacer las revelaciones apropiadas para el adecuado manejo que se desea dar. Esclareciendo lo anterior, tenemos a manera de ejemplo que, no es tan exacto decir que, cuando se otorga la escritura de un inmueble ya tengo el dominio. Si no está inscrito en el registro público, tengo el modo o la forma en que se presenta el beneficio, que es la compraventa, y que consta en la escritura, pero no ha sucedido la tradición. Como no tengo el dominio pleno, no lo puedo vender, ni hipotecar, y solo soy un mero poseedor con justo título. Si lo registro en mi contabilidad como propiedades sin estar en registro público no estoy revelando toda la verdad. Debo revelar el hecho.

Reconocimiento de una venta de bienes.

Veamos la aplicación de algunos criterios generales de reconocimiento a transacciones o contratos concretos discriminados por venta de bienes a partir de la NIC 18.

- **Facturación sin entrega**, en este tipo de transacciones el bien no se entrega, pues el comprador por voluntad propia pospone la entrega. En este momento el comprador adquiere los derechos sobre el bien y acepta la factura de la venta pero no lo recibe; sin embargo, para su reconocimiento se debe tener en cuenta que haya existencia del bien, que la transacción

esté perfectamente identificada y que la mercancía esté dispuesta para la entrega, de tal manera que se presenta el reconocimiento de las condiciones de entrega diferida.

- **Ventas sujetas a condición**, en este tipo de transacciones el comprador acepta la entrega cuando el proceso de instalación o inspección es terminado.

Por ejemplo, se tiene una compañía cuyo objeto social es la instalación de cable de televisión. El precio que ofrece la compañía cubre la instalación del cable en el domicilio del comprador. Normalmente el reconocimiento del ingreso se da cuando el cliente acepta conformemente la instalación del producto. No obstante, se puede reconocer el ingreso cuando el comprador acepta el contrato de instalación o inspección siempre y cuando sea un proceso simple.

Así mismo, un ingreso se puede reconocer por la aceptación del comprador; al igual que por la expiración del tiempo de devolución, una vez verificada la entrega.

A manera de ejemplo tenemos:

Colanta es una compañía encargada de comercializar productos lácteos, los cuales tienen un tiempo de caducidad. En este caso, Colanta le vende a un supermercado XXX una serie de productos perecederos por un valor de 2.000.000 de pesos. Se puede tener una devolución hasta de un 50% de los productos. Colanta da como tiempo para la aceptación de la mercancía 5 días. Por lo cual, a los 2 días, el supermercado acepta el 75% de los productos. Colanta reconoce a los 2 días un ingreso correspondiente al 75% que es igual al precio de venta de la mercancía aceptada.

Cliente..... XXXX
Ingresos por venta de productos.....XXXX

Otro caso que se puede dar en las ventas condicionadas son las ventas de mercancía en consignación. Es posible que una persona pueda transferir mercancía a otra, a cambio de una comisión. Este tipo de transferencias no son reconocidas como una venta para la contabilidad, sino hasta que la mercancía se vende a una tercera persona.

Hay ventas que se reconocen contra entrega. Un ejemplo, de este tipo de transacciones son las que se dan en las oficinas postales. El cliente hace el pedido, la mercancía se envía a la oficina postal donde debe ser reclamada y cancelada. En ese momento es que se debe reconocer el ingreso, no en el momento de llegar a su punto de destino sino en el momento en que el comprador recoge y paga por el pedido, incluso si son 2,3 o varios días después.

- **Ventas con custodia**, se permite reconocer el ingreso cuando se reciba un depósito significativo, es decir, si se genera un negocio de la venta de una maquinaria industrial, el vendedor solo realizará la entrega cuando haya recibido una parte del precio total de venta, pues se fija una serie de plazos iguales para el pago de la maquinaria.

En ocasiones también se puede presentar que el vendedor reciba el dinero por anticipado, sin embargo, si este no tiene existencia de la mercancía no se puede reconocer el ingreso sino hasta el punto de entrega.

De igual forma tenemos las ventas a plazos, donde se mide el ingreso por ventas por el valor presente, reconociendo dicho valor como ingreso en el momento de la venta.

Veamos como ejemplo: Una empresa realiza una venta por 100.000 pesos de determinado producto y el comprador realiza un abono del 10% del precio y el valor restante lo cancelara en 24 cuotas. Como garantía se supone que el vendedor retiene el producto hasta el pago de la última cuota. En Colombia, normalmente el comprador retira el producto y continúa pagando mensualmente las cuotas estipuladas.

| | |
|----------------|-----|
| Efectivo..... | XXX |
| Deudores | XXX |
| Ingresos | XXX |

Se clasifica como un activo las cuentas por cobrar que se esperan realizar dentro de los siguientes 24 meses. En este punto se puede hacer una reclasificación, pues podemos llevar parte de los 90.000 pesos, es decir unos 45.000 como un activo corriente por que se realizará en un periodo de un año, y llevar los otros 45.000 como un activo no corriente pues se realizará en un periodo superior a un año. Mes a mes se realizará el siguiente registro:

| | |
|---------------|-----|
| Efectivo..... | XXX |
| Deudores..... | XXX |

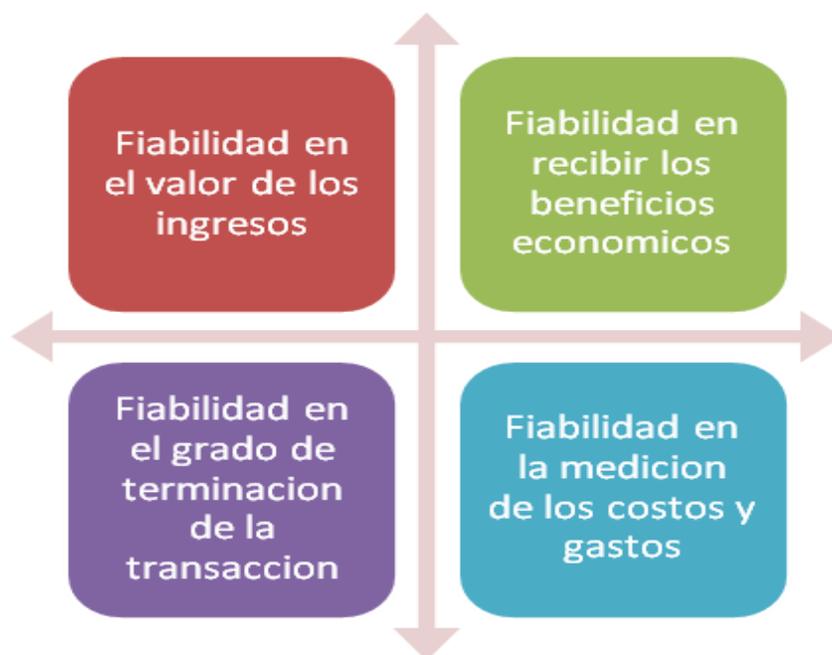
Sin embargo, el valor de las cuotas tiene un incremento por la financiación, presentándose en este caso un ingreso por interés durante los siguientes 24 meses.

Reconocimiento de un ingreso por Prestación de servicios.

De acuerdo a la NIC 18 los ingresos por prestaciones de servicios “se reconocen sobre la base del grado de terminación de la prestación” a la fecha del balance, siempre que el resultado de la transacción pueda ser medido con fiabilidad.

En efecto, si el resultado de la transacción no puede ser medido con fiabilidad, “sólo se reconoce un ingreso equivalente a los gastos incurridos que se consideran recuperables”. Lo anterior se encuentra expresado en el párrafo 26 del NIC 18.

Ello supone el cumplimiento de cuatro condiciones, según lo muestra la siguiente figura:



En el caso de reconocimiento de los ingresos por prestación de servicios es necesario tomar en cuenta la NIC 11, «Contratos de construcción», no por el ingreso al que se refiere sino porque suministra guías más detalladas sobre la aplicación del sistema de reconocimiento de ingresos conocido con el nombre de método del porcentaje de terminación a las que se remite la NIC 18, en la cual se especifica, que es apropiado el reconocimiento de los ingresos cuando, los servicios se prestan a través de un número indeterminado de hechos, a lo largo de un plazo de tiempo especificado, y teniendo en cuenta que no haya otro método más acorde.

Veamos un ejemplo específico ilustrado por medio de un servicio en la venta de un producto.

- **Honorarios por servicios incluidos en el precio de los productos**, el valor correspondiente a servicios posteriores a la entrega se separa para reconocerse como ingreso a lo largo del período en que se ejecutan.

Tenemos una compañía dedicada al desarrollo de programas informáticos que vende una licencia de uso de un programa de informática de antivirus. El costo del programa es de 2.000.000 pesos el cual tiene un recargo por recibir actualizaciones mes a mes durante un año.

Por lo anterior se debe realizar una clasificación del precio en 2 partes para poder reconocer el ingreso correctamente. De tal manera que, 1.400.000 pesos serán reconocidos en el momento de la venta, ya que no queda pendiente nada por ejecutar a partir de ese momento, pero el recargo que corresponde a las actualizaciones mensuales por valor de 600.000 pesos, se distribuirá como un ingreso de manera lineal, es decir, el mismo valor durante los 12 meses.

El asiento sería así:

| | |
|-------------------------------------|-----|
| Efectivo..... | XXX |
| Ingreso por venta de productos..... | XXX |
| Anticipos de clientes..... | XXX |

Y cada mes:

| | |
|-----------------------------|-----|
| Anticipo de clientes..... | XXX |
| Ingresos por servicios..... | XXX |

En términos generales lo que demuestra esta comparación es que la NIC 18 permite reconocer los ingresos, de una manera más amplia, específicamente cuando se sepa que el dinero vaya a entrar a la empresa. Mientras que el decreto 2649 restringe el reconocimiento de los ingresos a cuando se tenga pleno derecho del dinero, o sea hasta cuando se hayan cumplido con todas las normas legales para tener derecho a ser acreedor del ingreso.

En el ejemplo antes descrito se debe aclarar, que venta de una licencia, que significa que el comprador puede explotarla, puede vender derechos de uso a otros, es diferente a lo que nosotros comúnmente hacemos, que es pagar por el derecho de uso, lo que adquirimos cuando pagamos por un office por ejemplo, no es compra de la licencia sino derecho de uso de la licencia.

En la NIC 18, los ingresos se reconocen en el estado de resultados cuando hayan incrementado los beneficios económicos y puedan ser medidos razonablemente. El ingreso se reconoce cuando haya un flujo de beneficios económicos futuros hacia la empresa y que estos beneficios puedan ser cuantificados confiablemente. En el artículo 97 del decreto 2649, el ingreso debe ser reconocido en el estado de resultados, cuando se ha devengado y convertido en efectivo.

EL VALOR RAZONABLE DE UN INGRESO.

Teniendo en cuenta que es un ingreso y cuando se reconoce, es importante señalar, que la entidad debe realizar una adecuada elección de los instrumentos que debe poseer para reconocer el ingreso, ya que de ellos depende la fiabilidad utilizada para medir los supuestos beneficios futuros.

La NIC 18, establece claramente, y en esto es muy estricta, que solo reconoce como método de medición el valor razonable: “Importe por el que puede ser intercambiado un activo o liquidado un pasivo, entre partes interesadas, debidamente informadas, en una operación en condiciones de independencia mutua”.

Con respecto a lo anterior, el IASB presenta su posición en el párrafo 12 de la NIC 18, estableciendo los diferentes criterios según la naturaleza de la contraprestación, los cuales son:

1. **Si se reciben bienes o servicios de naturaleza y valor similar a los entregados**, se considera que no estamos ante una transacción que produzca ingresos

2. **Si se reciben bienes o servicios diferentes**, se declara un ingreso que se mide por:

- El valor razonable de los bienes o servicios recibidos, ajustado por cualquier cantidad de efectivo (o medios equivalentes) transferidos en la operación.
- El valor razonable de los bienes o servicios entregados, igualmente ajustado, si el importe anterior no puede establecerse con fiabilidad.

En este punto la NIC es lo bastante ilustrativa y objetiva en el tratamiento que se debe dar a cada hecho económico. Veamos un ejemplo:

Tenemos una compañía, Helados Santa Clara, dedicada a la producción y venta de helados, la cual se compromete a fabricar una determinada cantidad de helados con la marca de otra compañía. Esta última se dedica a la elaboración y distribución de productos lácteos. A cambio de eso, se determino que dicha compañía suministrara una determinada cantidad de leche, cuyo valor en el mercado es de 500.000 pesos. Helados santa clara acepta un valor de 70.000 pesos en efectivo para cubrir las diferencias de valor. En este caso se reconoce el ingreso, por valor de 430.000 porque se reconoce es la diferencia entre el valor no monetario menos el valor pagado en efectivo.

Al momento de medir los ingresos, la norma colombiana difiere de la norma internacional. Según el Decreto 2649/1993, para la medición y valuación de los hechos económicos según su artículo 10 dice: “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”.

Aunque son 4 los métodos, las empresas colombianas utilizan el valor de realización o mercado, el cual “...representa el importe en efectivo, o en su equivalente, en que se espera sea convertido un activo o liquidado un pasivo, en el curso normal de los negocios. Se entiende por valor neto de realización el que resulta de deducir del valor de mercado los gastos directamente imputables a la conversión del activo o a la liquidación del pasivo, tales como comisiones, impuestos, transporte y empaque” según lo establece el Decreto 2649 de 1993 en su artículo 10.

Otra de las diferencias que podemos observar es la NIC 18 mide los ingresos al valor razonable neto de devoluciones, descuentos u otras erogaciones, mientras que para la normatividad colombiana, el ingresos se reconoce en su totalidad y los descuentos y devoluciones se reconocen por separado, en ocasiones, calificándolas como un costo o un gasto. Esto es, cuando una empresa vende su producción o sus servicios a un cliente, el valor de la compra, pagada por el cliente, es el ingreso percibido por la empresa.

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

MIRANDO UNA CASO ESPECIAL: LA PERMUTA.

Continuando con el análisis de la norma, en las empresas es posible que se presenten intercambios de bienes o servicios, ya sea en especie o gratuitamente. Uno de ellos es la permuta el cual es un contrato por el cual cada uno de los contratantes se obliga a entregar el dominio de una cosa para recibir el derecho de otra. Este contrato tiene la facultad que se puede pagar parte de la transacción en dinero en un 49% máximo sobre la transacción.

Para la NIC 18, cuando una empresa:

1. Recibe bienes o servicios de la misma naturaleza o valor similar a los entregados, el ingreso no se reconoce.
2. Pero si por el contrario se reciben bienes diferentes, se reconoce el ingreso por el valor razonable de los bienes o servicios recibidos, o por los entregados en caso de que no se pueda confiar en su medición.

En el primer numeral se puede tratar por ejemplo, la permuta. Para las normas contables Colombianas, la permuta o intercambio por operaciones similares, son generadoras de ingresos y se reconocen como tal, independiente si son a título gratuito u oneroso.

Sin embargo, la permuta como intercambio de activos, no necesariamente refleja ingreso en materia tributaria. Tal es el caso de bienes muebles que son activo fijo, si se cambia un activo por otro, no habrá ingreso. En el caso de los bienes que son inventario, la permuta sirve para medir el precio de enajenación, y el bien recibido en pago es compra.

Del mismo modo, en el artículo 421 del Estatuto Tributario, la permuta significa que cuando entrego un bien a cambio de otro, el bien que entrego es una enajenación gravada con IVA. Y para el que me entrega el otro a cambio también lo será si son bienes gravados. Estos datos los tendré en cuenta para la declaración de IVA, independientemente de que no los refleje en contabilidad como ingreso.

Tal y como dice Samper V., J. (2007), este hecho ocasiona una partida conciliatoria en el impuesto de renta al generar un impuesto a las ventas, produciéndose así un efecto tributario en el IVA.

Vale aclarar que, en el caso de servicios, tributariamente no hay que preocuparse del IVA, porque el artículo 421 del Estatuto tributario, nos muestra, hechos que se consideran venta:

“...a) Todos los actos que impliquen la transferencia del dominio *a título gratuito* u oneroso *de bienes corporales muebles*, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes, sea que se realicen a nombre propio, por cuenta de terceros a nombre propio, o por cuenta y a nombre de terceros...”

Se refiere expresamente a lo que significa venta para efectos del IVA pero de bienes muebles, ya que de acuerdo a lo anterior, los servicios a título gratuito no se consideran venta. De esta manera, si dono mercancías gravadas, debo pagar el IVA, pero si presto servicios de manera gratuita no tengo que pagar el IVA.

Tomando en cuenta lo anterior, la norma internacional no aclara explícitamente si se debe o no revelar el IVA para los bienes muebles permutados, sin embargo a manera de opinión, el decreto 2649/93 en su artículo 11 (Esencia sobre la forma), nos indica que un hecho económico siempre debe obedecer a la realidad económica, en este caso, si el hecho económico está influenciado por la verdad tributaria la cual no exige generar el IVA, no se vería bien si se registra en lo contable.

Caso contrario para la NIC 18, como ya se había comentado, en este caso trata la permuta de servicios de publicidad como un caso especial, dando los lineamientos esenciales para su tratamiento se encuentra en las SIC 31, que es una ampliación a la norma.

Dichos lineamientos, presentados por la norma internacional, también son una diferencia importante a destacar, pues realiza una descripción más detallada de que hacer en ciertos casos para reconocer

un ingreso, y es solo esta la que se aplicaría en todas las empresas. El decreto 2649, en cambio, traza los principios generales, pero no se ocupa de asuntos tan puntuales como el que hemos relatado.

En ausencia de regulación particular para casos excepcionales, cada quien realiza interpretaciones, aplicando las diferentes soluciones expresadas en las normas que se encuentran en el ordenamiento jurídico. De tal manera que, así estudien el código de comercio y reflejen la contabilidad correctamente, se presentarán diferencias según la norma que se desee aplicar.

OTROS ASPECTOS RELEVANTES RELATIVOS AL CONCEPTO INGRESOS.

Son varias las diferencias que se pueden encontrar al momento de comparar la norma contable colombiana con la internacional. Pero hasta donde nuestro análisis alcanza, el efecto tributario de la aplicación de la NIC 18 sobre Ingresos Ordinarios no es tan representativo, si se aplicaran todas las normas en su totalidad

Respecto a los ingresos, las diferencias que se pueden presentar, sin comparación con la normatividad contable, pueden originarse en los rendimientos producidos por la explotación de activos como son la propiedad planta y equipo, el efectivo de la compañía, y que en la norma internacional denomina interés, que no es más que la obtención de beneficios no provenientes de la venta o prestación de servicios.

El alcance de la NIC 18, aplica por todas las empresas en el reconocimiento del ingreso que origina de las transacciones y eventos siguientes:

1. La venta de bienes o mercancías.
2. La prestación de servicios.
3. El uso por parte de otros activos de la empresa, que produzcan Interés, Regalías y Dividendos.

Sabemos que con frecuencia las sociedades conceden préstamos en dinero a sus socios o accionistas, y al contrario, que una forma de inyectar capital a las sociedades, es mediante préstamos concedidos por los socios o accionistas. En ambos casos también es usual que sobre el uso de los recursos financieros, no se reconozca interés, entonces la contabilidad, no reconoce ni el ingreso ni el gasto por interés que eventualmente corresponderían a esos dineros.

La norma tributaria en cambio, presume que esas operaciones causan interés, y deben ser incluidos en las declaraciones tributarias.

En materia tributaria entonces las diferencias no comparables, se originan en buena medida en los ingresos presuntos, en especial, en las presunciones de derecho. Las demás diferencias originadas en la diferencia entre los principios de reconocimiento o valuación, se resuelven en materia contable mediante normas especiales.

Dentro de estas normas se encuentra la NIC 12 referente al Impuesto a las ganancias, y que ilustra sobre el método a utilizar para determinar dicho impuesto, en cuyo caso se vería uno de los principales cambios a nivel tributario. García R., J. en una de sus investigaciones “El impuesto diferido a la luz de la norma internacional” dice: “Sabido es que en Colombia el impuesto diferido se basa en las diferencias temporales, cuyo fundamento se establece a partir de el Estado de Resultados...”

Lo anterior se fundamenta en los artículos 67 y 78 del decreto 2649 de 1993, que recogen los criterios para reconocer el impuesto diferido en Colombia. De igual forma, el Decreto 2650 de 1993, que contiene el plan único de cuentas, dentro de la descripción y dinámica de la cuenta 1710 Cargos diferidos, señala que debe registrar "... el impuesto de renta diferido de naturaleza "débito", ocasionado por las "diferencias temporales" entre la utilidad comercial y la renta líquida fiscal en virtud de la no deducibilidad de algunos gastos contables..."

En cambio, la Norma Internacional determina "el impuesto diferido a través de las denominadas diferencias temporarias, y tiene basado su fundamento en las cuentas de balance".

Esto lo establece la NIC 12, la cual dice que:

Las diferencias temporarias son las divergencias que existen entre el importe en libros de un activo o un pasivo, y el valor que constituye la base fiscal de los mismos. Las diferencias temporarias pueden ser:

1. **Diferencias temporarias imponibles**, que son aquellas diferencias temporarias que dan lugar a cantidades imponibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado; o bien.
2. **Diferencias temporarias deducibles**, que son aquellas diferencias temporarias que dan lugar a cantidades que son deducibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado.

Es por eso que los Ingresos, partidas patrimoniales, dejan de ser la base para el impuesto de renta. Ya no se producirían partidas temporales sino temporarias y las partidas permanentes desaparecen, además, los ingresos pasarían a un segundo plano dándole paso a las cuentas del Activo y Pasivo, con el *Método del pasivo basado en el Balance*.

Todo lo anterior implicaría más que un cambio de procedimiento un cambio de cultura contable, pues en Colombia se estableció la costumbre del método del diferido, y será difícil después de tantos años cambiar dicha manera de proceder, pues son métodos que manejan diferentes variables pero que al final llegan al mismo resultado.

Con base en estos argumentos estimamos que la aplicación de la NIC 18, no afectaría mayormente por el lado del impuesto a la norma tributaria en caso de acogerse todas las normas. Esta norma sería una poco más amplia y detallada a la hora de revelar cierta información y llevaría más a una ampliación de la información que normalmente se presenta en los Estados Financieros, siendo mucho más explícitos en sus notas financieras.

Tanto en materia financiera como tributaria, los ingresos, deben estar correlacionados con los costos y gastos incurridos para producirlos y así lo dispone el decreto 2649 de 1993, y deben reconocerse de acuerdo a los hechos económicos ocurridos en el periodo correspondiente. Así mismo interpreta el principio de causación en las normas tributarias, y se consagra en el artículo 27 del estatuto tributario, para los obligados a llevar contabilidad. En cambio, la realización del ingreso opera por el sistema de caja para efectos tributario, solo para las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad.

A la postre, se observa como los cambios en los estándares de contabilidad en la medición y los estados financieros, traerían a largo plazo efectos específicos en las plataforma tributaria, debido a que tienen parámetros para situaciones particulares como costos de inventarios, donaciones, patrimonio bruto y pasivos, entre otros temas, como la renta presuntiva (efectos patrimoniales).

Por jerarquía normativa un decreto no deroga ni modifica una ley, estaría viciado de nulidad si esto sucediera. La norma contable se origina en un Decreto y la norma fiscal en una ley. Entonces de acuerdo a lo anterior, si se establecieran hoy las normas igual que están en los estándares internacionales actuales, el Estatuto Tributario solo se vería afectado si se emite una ley de reforma tributaria que indique los cambios a tomar en cuenta de acuerdo a la convergencia contable.

Si la contabilidad aplicara hoy los estándares internacionales de contabilidad, los contribuyentes o empresarios tendrían que tener un mecanismo de información, que les permita revelar, el valor de una cuenta o activo o pasivo o de una transacción económica, a la luz de la norma contable, y mediante otro sistema de registros, revelar o dejar información suficiente del valor de ese activo, o pasivo o de esa transacción, para efectos tributarios.

Por lo anterior, el proceso de aprendizaje y una previa evaluación del impacto de la convergencia de los estándares seguramente generarán impactos en la plataforma informativa de las empresas para efectos tributarios.

SEPARACION VS CAMBIO.

Con el surgimiento de la Ley 1314 de 2009, en su artículo 1ro se pretende "...conformar un sistema único y homogéneo de alta calidad, comprensible y de forzosa observancia, por cuya virtud los informes contables y, en particular, los estados financieros, brinden información financiera comprensible, transparente y comparable, pertinente y confiable, útil para la toma de decisiones económicas..." de los diferentes usuarios; brindando una colaboración en los negocios que se realizan fuera del país.

Por lo anterior, dicha ley busca una convergencia entre la normatividad contable y financiera de Colombia con la normatividad internacional.

Muchos creen que el propósito principal de llevar a cabo lo anterior, es separar los ideales sobre la información financiera que tienen los particulares, de la que tiene el Estado en materia de control tributario, y así lograr una división de lo contable y lo tributario, lo cual podría implicar que la información contable de orden internacional pasaría a un segundo plano de acuerdo a las necesidades puntuales que buscan las empresas de cumplir con las obligaciones de dar y hacer en el ámbito tributario.

Pero revisando la Ley 1314 de 2009, el panorama es diferente. En el artículo 4 aclara que "Las normas expedidas en desarrollo de esta ley, únicamente tendrán efecto impositivo cuando las leyes tributarias remitan expresamente a ellas o cuando éstas no regulen la materia" conservándose una independencia entre la normatividad tributaria frente a las normas contables y financieras y claridad en cuanto al ámbito de aplicación de cada regulación

Así mismo también, establece que, las disposiciones fiscales solo producen efectos fiscales; y que para fines tributarios, los problemas que se presenten entre la norma contable y la tributaria, será esta última la que prevalecerá. Pero esto, es lo que ya sabemos, pues se encuentra consignado en el Artículo 136 del Decreto 2649/93.

Las autoridades encargadas de realizar el proceso de evaluación de estándares, son el Presidente de la República, Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo, apoyados por el Consejo Técnico de la Contaduría pública.

El proceso al que se enfrentan los anteriores organismos, es dinámico, de complejidad creciente y de costos elevados para encontrar una guía que les permita tener control de los efectos tanto contables como tributarios.

Sin embargo, ellos también tomarán en cuenta las opiniones dadas por otros organismos de menor rango, y que pueden dar a conocer con mayor exactitud los efectos que puede ocasionar la nueva normatividad en la economía colombiana.

Tanto en la Constitución Política, el Estatuto Tributario y la Legislación Comercial, se observan ciertas características que regulan la información contable, por esta razón la actualización de los estándares de contabilidad, requieren cambios en forma simultánea en las anteriores legislaciones, de tal forma que sean armonizadas y con efectos predecibles.

Todo esto con el fin de prevenir problemas, como el de Uruguay, que implementaron los estándares internacionales y hoy en día tienen problemas por el modelo jurídico del país.

De tal manera, que cuando se creen los sistemas de información contable, estos contengan los suficientes parámetros para que la información que se derive de ellos, sea apta y acorde a lo solicitado por la norma contable y tributaria; y de esta manera lograr que los profesionales en la materia dejen de acomodar los impuestos a las normas contables.

CONCLUSIONES.

El proceso de Estandarización contable al que se enfrenta Colombia, se ha vuelto lento, ya que las personas que se relacionan directa e indirectamente con esto, no cuentan con los elementos ni la suficiente preparación para su desarrollo; viéndose también afectado por las diferentes opiniones que se han encontrado sobre el proceso de Convergencia contable en Colombia, el cual tendría un costo alto y efectos en el cambio de la información contable.

Es malo pensar que el proceso de convergencia económica afectará exclusivamente a la parte contable de las empresas, pues no es un simple cambio en la manera de tratar las cuentas y valores. La nueva forma de ver la empresa o el nuevo lenguaje financiero que se implementará, afectará todas y cada una de las partes que conforman la organización y su manera de desenvolverse. Además de que tanto las empresas grandes como medianas y pequeñas, tendrán que afrontar este cambio.

Determinar los efectos contables y tributarios que tendría la aplicación de la NIC 18 en Colombia, lleva a pensar a muchos profesionales de la materia que será necesario la modificación del Plan Único de cuentas y la separación de la norma contable de la tributaria. Sin embargo, dicha apreciación no es del todo cierta, porque aunque en ocasiones se le imprime un carácter tributarista a la información contable, tanto la norma contable como la tributaria tienen sus propios principios.

El proceso de estandarización es difícil en Colombia de acuerdo con el régimen jurídico basado en el derecho positivo, la cual no tiene información contable orientada hacia el mercado público de valores; por ende, es necesario revisar todas aquellas reglas fiscales que si 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 para control tributario.

En cuanto al caso de la permuta o intercambio de bienes o servicios, para la NIC 18, solo se reconoce como ingresos el intercambio de bienes y servicios de naturaleza diferente y se mide al valor razonable recibido o entregado; En Colombia, por el contrario, todos los actos que impliquen la transferencia del dominio a título gratuito u oneroso de bienes corporales muebles donde existan operaciones similares, si se reconocen como ingresos, según lo establece estatuto tributario en su artículo 421.

Tomando en cuenta los objetivos que fueron planteados al principio del trabajo de investigación se llegó al análisis de que los cambios conceptuales que se presentan entre la norma contable colombiana y la norma contable internacional son muy pocos, pues es importante recordar que, en un principio el cuerpo del Decreto 2649/93 fue fundamentado en el marco teórico de las NIC de esa época, razón por la cual las definiciones dadas al término de Ingreso, realización y reconocimiento, son prácticamente las mismas que establece nuestro decreto.

Sin embargo, bajo el concepto que se tiene sobre el reconocimiento de los ingresos dentro de la norma colombiana y la internacional, se identificaron ciertas diferencias a la hora de reconocer los ingresos. En este aspecto, la norma internacional es muy rígida pues el menor gesto de probabilidad de que no se den los beneficios lleva a que no se reconozca el ingreso. Además, ciertos ingresos como son la venta de inmuebles, se reconocen según la legalidad más que por su esencia económica.

Para la NIC 18 los ingresos son medidos de acuerdo al valor razonable presentado por las partes después de restar las devoluciones o descuentos, o demás erogaciones a que se tenga lugar; pero para la norma colombiana, los descuentos o devoluciones se toman por separado, dándole bajo ciertas circunstancias el carácter de costos o gastos.

Algo que se observa en el desarrollo del trabajo es que la NIC 18 es más estricta e ilustrativa respecto a los casos que se pueden presentar en la actividad económica de una empresa. Como por ejemplo, ésta indica el tratamiento que se debe dar para ayudas o subvenciones gubernamentales, mientras que la norma colombiana no lo establece. Por esa razón, los lineamientos del decreto 2649 de 1993 deberían ser modificados y no dejar vacíos para ser cubiertos por las entidades de control de las diferentes empresas.

Aunque nuestro tema de investigación se centro en la NIC 18 sobre Ingresos, el análisis de diferentes bibliografías permitió identificar la necesidad de que la norma tributaria realice algunos cambios en sus pronunciamientos, pues con la convergencia de algunas Normas Internacionales de Contabilidad, y más exactamente, con la NIC 12 que trata el Impuesto diferido, se generaría una incidencia sobre la información tributaria. Se plantea la necesidad de llevar a un cambio de cultura contable, pues si bien es cierto el “método del pasivo basado en el Balance” es conocido en nuestro país, su aplicación es nula, pues se utiliza es el Método del Estado de Resultados.

Nuestro proceso investigativo termina, pero antes, es necesario manifestar que aunque no se suministran la totalidad de los hechos que se pueden generar en nuestra profesión con respecto al tema tratado, se generaron ciertos análisis que pueden dar partida a nuevas investigaciones sobre los Efectos tributarios que genera la conversión de la NIC 18 con la normatividad contable colombiana.

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS.

ÁLVAREZ O, M. C., SEPÚLVEDA A, L. M., MUÑOZ, L. M. y BETANCUR, M. L. (2005). Descripción del modelo contable colombiano y del modelo contable internacional. *Revista Adversia*, No. 46, 111-157.

CGN, (2003), *Contaduría General de la Nación, Sentencia C-452*, Junio 3, Bogota D.C., 36 páginas.

CODIGO PROCEDIMIENTO CIVIL Decretos números 1400 y 2019 de 1970, Republica de Colombia.

CPC, (1991), Nueva Constitución Política de Colombia, Julio 4, Bogotá D.C.

ESTATUTO TRIBUTARIO Decreto 624 de 1989, República de Colombia.

LCNC, (2009), Ley 1314 de 2009, Diario oficial No. 47.409 de 13 de julio de 2009, Bogotá D.C.

NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD VERSIÓN EN ESPAÑOL aprobada por el IASB, marzo de 2004.

PLAN UNICO DE CUENTAS (1993), Decreto 2650 de 1993, República de Colombia.

PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS (1993), Decreto 2649 de 1993, República de Colombia.

VÁSQUEZ, G. (2003) Armonización contable y tributación: Análisis conceptual del caso colombiano XXV conferencia interamericana de contabilidad. *Contaduría Universidad de Antioquia*, No. 43, 65-92

Álvarez A., H. Adopción y armonización de la normatividad contable. Extraído el 28 de Mayo de 2010. Disponible en <http://www.gestiopolis.com/recursos2/documentos/fulldocs/fin/adopconta.htm>

Álvarez, M.C., Londoño, M., Muñoz, L.M., y Sepúlveda, L.M. Extraído el 12 de Mayo de 2010. <http://aprendeenlinea.udea.edu.co/lms/moodle/file.php/189/DescripcionModeloContableColombiano.pdf>

Dirección de Impuestos Distritales, Concepto 792, 26 de Agosto, Bogotá D.C. Extraído el 28 de Mayo de 2010. Disponible en <http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:KP8QPWUzX-oJ:www.notinet.com.co/serverfiles/servicios/archivos/dist/Con0792.doc+concepto+0792+tributaria&cd=1&hl=es&ct=clnk&gl=co>.

El por qué de las NIC/NIIF - Noticias.com enero 1 de 2010. Extraído el 2 de junio de 2010. Disponible en <http://www.noticias.com/el-por-que-de-las-nic-niif-noticias-com.93074>.

GARCÍA R., J. E. El impuesto diferido a la Luz de la Norma Internacional. Extraído el 14 de Julio de 2010. Disponible en http://www.lineacontable.com/Documentos/INV01_08.pdf

Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros. Extraído el 18 de Abril de 2010. Disponible en http://educacion.ucv.cl/prontus_formacion/site/artic/20070724/asocfile/ASOCFILE320070724124313.pdf

NIC, (1993), Norma Internacional Contable18: Ingresos Ordinarios, párr 18. Disponible en <http://plancontable2007.com/niif-nic/nic-normas-internacionales-de-contabilidad/nic-18.html>.

SAMPER V, J.R. Auditoria tributaria bajo NIC-NIIF y NIAS. Extraída el 16 de Septiembre de 2009 de <http://www.javeriana.edu.co/fcea/pos.../URosarioRicardoSamper.ppt>

Vásquez Trisancho, G. Armonización Contable y Tributación. Extraído el 12 de Junio de 2010. Disponible en <http://www.cijuf.org.co/documentos/armonizacioncontableytributacion.htm>