

ISSN 0121 - 5337

Visión Contable 7



**UNIVERSIDAD AUTÓNOMA
LATINOAMERICANA-UNAULA**

Facultad de Contaduría Pública

Visión Contable. Fundada en 1991

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA LATINOAMERICANA (UNAUULA)
MEDELLÍN • COLOMBIA 2009

Orientación de la revista

La revista VISIÓN CONTABLE es una publicación de la Facultad de Contaduría Pública de la Universidad Autónoma Latinoamericana, que tiene como finalidad principal servir de tribuna para el debate de los temas de interés que convocan a la profesión contable.

Los contenidos propios de la revista, están dirigidos a estudiantes, docentes, investigadores egresados y en general a profesionales afines con la cobertura temática de la revista.

DIRECTOR DE LA REVISTA
Carlos Mario Restrepo Pineda

COMITÉ EDITORIAL

Alejandro Mejía Díaz - Especialista en Legislación Tributaria - UNAUULA - Colombia
Carlos Mario Restrepo Pineda - Abogado Universidad de Antioquia - Colombia
Edward Frank Rolong Velásquez - Especialista en Legislación Tributaria -UNAUULA-Colombia
Jairo Cardona Gómez - Especialista en Finanzas - EAFIT - Colombia

CORRECTOR DE ESTILO
Everardo Rendón Colorado

ISSN 0121-5337

Para la reproducción parcial o total de los artículos debe citarse la fuente.

PRESIDENTE DE LA UNIVERSIDAD
Silvio López Arias

RECTOR
Sergio Gabriel Naranjo Pérez

VICERRECTOR ADMINISTRATIVO
Alfonso Tito Mejía Restrepo

VICERRECTOR ACADÉMICO
Ricardo Aníbal Vélez Muñoz

DECANO FACULTAD DE CONTADURÍA PÚBLICA
Jorge Alberto Sánchez Giraldo

DIRECTOR CONSULTORIO CONTABLE
Edward Frank Rolong Velásquez

Dirección de la Universidad: carrera 55 # 49-51
Correo: concontable@unaula.edu.co
Tel.: 511 21 99
Medellín, Colombia

CONTENIDO

EDITORIAL ----- 7

EL MANEJO DEL IMPUESTO DIFERIDO EN COLOMBIA --11
Javier E. García Restrepo

**LA HERMENÉUTICA JURÍDICA EN EL CONTEXTO
CONTABLE Y TRIBUTARIO -----51**
Plinio Guillermo González Rincón

VALOR ECONÓMICO AGREGADO -----75
Jairo Cardona Gómez

LOS PECADOS AMBIENTALES DE LA CONTABILIDAD ----93
Alba Lucía Gómez Ramírez

**CONTABILIZACIÓN DE LAS SUBVENCIONES DEL
GOBIERNO E INFORMACIÓN A REVELAR SOBRE
AYUDAS GUBERNAMENTALES (NORMA
INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD NO. 20) ----- 109**
Christian Castañeda Arango

CONTADOR PÚBLICO: SIETE PLAGAS AMENAZAN----- 131
Rafael Franco Ruiz

REFLEXIONES ACERCA DE LA LEY 1314 DEL 13 DE JULIO DE 2009

Luego de entrar en vigencia la expedición de la Ley 1314 del 13 de julio de 2009, y tras un prolongado período de inactividad en la expedición de normas contables en Colombia, se inicia una nueva era en la regulación de las Normas de Contabilidad e Información Financiera y las Normas de Aseguramiento de Información en Colombia.

Esta ley que regula los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, señala las autoridades competentes para expedirlas y el procedimiento para su expedición, también se determina en ella las entidades responsables encargadas de vigilar su cumplimiento.

La nueva era de normatividad contable en Colombia va a estar enmarcada dentro del concepto que esta ley ha llamado “convergencia”, concepto que es entregado en esta norma sin mayores definiciones técnicas y sin parámetros que orienten acerca de su alcance e interpretación. Lo preocupante del asunto es que sí se presenta confusión con el concepto de “convergencia”, porque en la Ley 1314 este concepto no es presentado de la forma como se entiende internacionalmente. La ley da a entender que “convergencia” es: el esfuerzo intelectual que se debe realizar para dirigir la expedición de normas hacia los estándares internacionales aceptados mundialmente.

En la búsqueda de la “convergencia”, entendida en la forma prevista en esta ley, el Consejo Técnico de la Contaduría deberá tener como referencia para elaborar sus propuestas, los estándares internacionales más recientes y de mayor aceptación por la comunidad internacional que se hayan expedido o que estén próximos a expedirse por las entidades internacionales reconocidas a nivel mundial como emisores de estándares internacionales en el tema correspondiente, teniendo en cuenta sus elementos y los fundamentos de sus conclusiones. Luego del análisis a la respectiva normatividad, el Consejo Técnico de la Contaduría puede concluir que dentro del marco de los principios y objetivos establecidos por la Ley 1314, los estándares internacionales referidos, sus elementos o fundamentos, no resulten apropiados para ser aplicados por los entes en Colombia, el Consejo Técnico de la Contaduría comunicará las razones técnicas de su decisión a los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo, para que estos decidan sobre su conveniencia e implicaciones de acuerdo con el interés público y el bien común.

Surgen interrogantes con la Ley 1314, referentes a la reglamentación del sistema de documentación contable y la preparación, conservación y difusión electrónica de los estados financieros, así como el registro electrónico de los libros de comercio y el depósito electrónico de la información. La esencia de la ley es procurar una reglamentación para: la preparación, la promulgación y el aseguramiento de estados financieros y otra información financiera, referenciando las normas internacionales. Esta reglamentación debe ser adaptativa de acuerdo a las características de los diferentes entes económicos, ya que la ley da la posibilidad de delimitación de niveles de cumplimiento con contabilidad simplificada, información financiera abreviada, y aseguramiento moderado. Esta ley ordena establecer normas de contabilidad y de información financiera para las microempresas según el Artículo 499 del Estatuto Tributario, igualmente establece que la preparación de las declaraciones tributarias y sus soportes se hace según las normas establecidas en la legislación tributaria.

En cuanto al concepto de aseguramiento de la información, al igual que el concepto de “convergencia”, desde el punto de vista técnico es necesario definirlo y aclararlo, ya que la ley sólo se limita a enumerar sus elementos componentes: normas éticas, normas de control de calidad de los trabajos, normas de auditoría de información financiera histórica, normas de revisión de información financiera histórica y normas de aseguramiento de información en general.

La auditoría integral es otro concepto que igual que los otros arriba enunciados, tampoco se ha definido y aclarado desde el punto de vista técnico, para aquellos casos en los cuales se deba llevar a cabo diferentes tipos de auditoría sobre las mismas operaciones de un mismo ente económico.

Funciones del Consejo Técnico de la Contaduría en el marco de la Ley 1314

Las siguientes son las funciones del Consejo Técnico de la Contaduría en el marco de la Ley 1314:

Responder por los proyectos que versen sobre normatividad contable, para lo cual deberá iniciar procesos abiertos, transparentes y de público conocimiento. En la redacción del texto definitivo de la norma se tendrán en cuenta las recomendaciones y observaciones que realicen otras entidades estatales acerca del impacto de la norma, así como las observaciones realizadas durante la etapa del proceso abierto de público conocimiento, acogiendo o rechazando las recomendaciones y sugerencias con razonamientos técnicos adecuados, al final del proceso se ordenará la publicación del proyecto, el cual se presenta a los ministerios respectivos, junto con los debidos fundamentos de conclusiones.

Emitir opiniones no vinculantes que versen sobre la concordancia con esta Ley y las normas que la reglamenten; con las reglamentaciones sobre contabilidad e información financiera y aseguramiento de información emitidas por otras autoridades del poder ejecutivo.

Evitar la duplicación o repetición del trabajo realizado por otras instituciones con actividades de normalización internacional en estas materias y promover un consenso nacional en torno a sus proyectos.

Representación del Consejo Técnico de la Contaduría en los entes de emisión de normas internacionales en el marco de la Ley 1314:

Estar representada ante los entes de emisión de normas internacionales; el Estado financiará las afiliaciones, suscripciones, pagos por derecho de autor y para pago de sostenimiento del ente emisor que sean necesarios.

Participar en los procesos de elaboración de normas internacionales de contabilidad y de información financiera y de aseguramiento de información, que adelanten instituciones internacionales, dentro de los límites de sus recursos y de conformidad con las directrices establecidas por el Gobierno. Para el efecto, la presente Ley 1314 autoriza los pagos por concepto de afiliación o membresía, por derechos de autor y los de las cuotas para apoyar el funcionamiento de las instituciones internacionales correspondientes.

Prohibiciones al Consejo técnico de la Contaduría en el marco de la Ley 1314:

No puede hacer impulsos normativos propios, ya que debe partir de las normas internacionales ya existentes y tampoco puede desconocer los proyectos de convergencia internacional.

En cuanto a las autoridades de vigilancia en el marco de la Ley 1314:

Es responsable del cumplimiento de las normas, y también seguirá expidiendo normas técnicas especiales, interpretaciones y guías en materia de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de información.

Carlos Mario Restrepo Pineda
Director

EL MANEJO DEL IMPUESTO DIFERIDO EN COLOMBIA¹

Javier E. García Restrepo*

Resumen

El presentar el manejo del impuesto diferido en Colombia, significa profundizar en el manejo adecuado de las diferencias temporales y de las diferencias definitivas y de los efectos de éstas en el manejo futuro de la presión tributaria en lo tributario, y de la representación del impuesto diferido en las utilidades por distribuir en lo contable.

Al profundizar en el tema se entiende con facilidad, el gran papel que puede jugar el reconocimiento de una diferencia temporal, y lo distante que se está cuando la representación del hecho económico se hace a través de una diferencia definitiva. Este es el juego maravilloso de la realidad del impuesto en el tiempo.

Palabras clave: Impuesto diferido, diferencia temporal, diferencia definitiva, impuesto de renta por pagar, gasto impuesto, diferencia temporal revertida, primero y segundo momento de la diferencia temporal.

¹ Este documento es un producto intermedio de la investigación que se lleva a cabo en la Universidad Autónoma Latinoamericana de Medellín denominado “El Impuesto Diferido y su marco estratégico entre lo contable y lo tributario”, suscrito a la línea de investigación en contabilidad.

*Contador Público, especialista en Ciencias Tributarias, Revisoría Fiscal y Contraloría, Profesor Investigador de la Universidad Autónoma Latinoamericana, presidente del Comité Tributario de la Cámara de Comercio del Aburrá Sur. Correo electrónico: javiergarcia@lineacontable.com

Introducción

El impuesto diferido en Colombia tiene su origen en el reconocimiento contable, un hecho económico en diferente tiempo al reconocimiento fiscal. Esta circunstancia queda plasmada en las diferencias temporales que se revertirán en el futuro, en sentido contrario a las diferencias definitivas que nunca se revertirán.

En el balance general se registra el impuesto diferido débito como una partida en el activo y el impuesto diferido crédito como una partida en el pasivo. Las cuentas de balance por impuestos diferidos no son, en sentido estricto, ni activos ni pasivos, son cuentas suspendidas en el tiempo, mientras las diferencias temporales se revierten, por lo menos así lo establece el párrafo 70 de la NIC 12 cuando dice que los activos y pasivos por impuestos diferidos no deben clasificarse ni como corrientes ni a largo plazo.

Cuando se habla de impuesto diferido, se piensa en un concepto sólo tributario, pero en realidad es un concepto netamente contable, aunque recoge no sólo los efectos de las diferencias temporales en lo contable, sino también en lo tributario.

La realidad económica se hace presente cuando se reconoce un impuesto en el tiempo, como es el impuesto diferido. Si es el caso del impuesto diferido crédito, se evita que se distribuyan más utilidades que las reales, en una porción que equivale a la diferencia temporal. En tanto que el impuesto diferido débito lo que hace es evitar que el reconocimiento, en diferente tiempo, de una situación contable o fiscal, aumente el gasto impuesto y congele indebidamente una porción de utilidad, equivalente, como en el caso anterior, a la diferencia temporal.

Es necesario acotar que tanto el impuesto diferido débito como el crédito pueden provenir de dos fuentes diferentes. La primera, de la diferencia entre el gasto contable y la deducción fiscal, y la segunda de la diferencia entre el ingreso contable y fiscal. Cuando la diferencia se genera, es decir, el primer momento y el gasto contable supera la deducción fiscal, se origina un impuesto diferido débito, en caso contrario se da lugar al impuesto diferido crédito. Situación similar ocurre con la diferencia en ingresos, si en el primer momento los ingresos contables son superiores a los fiscales, entonces se genera un impuesto diferido crédito, en caso contrario se origina un impuesto diferido débito.

La situación de los impuestos diferidos registrados en cuentas de balance, como se ha dicho, son cuentas suspendidas en el tiempo, en espera de que las diferencias temporales se reviertan. Éstas comienzan a revertirse cuando la diferencia temporal inicial, empieza a decrecer, y con ella el impuesto diferido.

En el caso especial del impuesto diferido crédito, que provenga del exceso de depreciación fiscal sobre la contable, el Art. 130 del Estatuto Tributario establece la creación de una reserva no distribuible, equivalente al 70% de la diferencia temporal, situación que se ha tratado profundamente en el documento *La depreciación acelerada: Una articulación entre lo contable y fiscal*.

Es así como el manejo de los impuestos diferidos a más de connotar el impuesto de renta como una auténtica realidad económica, puede ser tomado como una estrategia no sólo en lo tributario, sino como una firme manera de representar la realidad económica.

Hasta cuándo se seguirá teniendo como escenario del impuesto diferido el Estado de Resultados, es una incógnita que el tiempo ha ido resolviendo con más celeridad que frutos, pues ya de eso se había hablado desde la Ley 550 de 1999, pero hasta ahora nada. Hoy, cuando escribo esto, el proyecto de ley N° 165 de octubre 11 de 2007, establece la adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad, con plazos en el 2010 y en el 2012. Ahí soy de los que piensan que el tiempo lo dirá.

Hablar hoy de Normas Internacionales de Contabilidad, es al menos un tema álgido que ha polarizado la opinión de los trabajadores de la palabra contable, y al cual todos debemos aportar, pero considero que este no es el sitio para defender o apoyar los extremos bien conocidos del debate, que son la adopción o la armonización.

Para este momento me limito a plantear que si se adoptan las Normas Internacionales de Contabilidad, el impuesto diferido ya no tendrá como escenario el Estado de Resultados, sino las cuentas de Balance, y se pasará entonces de la diferencia temporal a la diferencia temporaria. Ese es un tema importante, toda vez que toca la estructura impositiva del País, y en una forma tal, que merece ser estudiada con delicadeza, pero sobre todo aceptando la realidad.

Allí, en el análisis profundo, deben concurrir no sólo los políticos de turno, si no la academia, la industria, los gremios, la contaduría, la DIAN y al menos un representante de la práctica contable empresarial, es decir una gran “*comisión de la verdad contable*”, que esté alejada de mezquinos propósitos, siempre en busca de lo mejor, socialmente hablando.

El origen del impuesto diferido

Cuando se habla en términos de registrar un impuesto diferido, en lo primero que se piensa es en una diferencia temporal y la incidencia que ella pueda tener en la utilidad contable y en la utilidad susceptible de ser distribuida.

Pero ante todo es necesario tener claro que existen dos tipos de diferencias entre la utilidad contable y la renta líquida, conocidas como diferencias temporales y diferencias definitivas.

Las diferencias definitivas

Denominadas también como permanentes, son aquellas que nunca se revierten. En ellas se incluyen los ingresos y los gastos sólo contables o sólo fiscales, es decir aquellos que nunca se revertirán. Por ejemplo, los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasionales, las rentas exentas, los descuentos tributarios, las pérdidas fiscales amortizadas, la deducción por activos reales productivos, los gastos no deducibles fijados por las normas tributarias, etc.

Las diferencias temporales

Son aquellas que se revierten en uno o más períodos futuros, causadas por transacciones que afectan en períodos diferentes la contabilidad y la parte tributaria. El ejemplo más claro en la legislación Colombiana es la depreciación acelerada para efectos fiscales, mientras en lo contable se hace uso de la depreciación en línea recta. Confluyen a este orden de diferencias temporales las provisiones contables con efectos fiscales futuros, la causación de impuestos en lo contable cuyo pago se hace efectivo en períodos posteriores, el manejo de las ventas a plazos, los dividendos causados en un período y recibidos en otro, etc.

A su vez, de acuerdo al efecto sobre el impuesto por pagar, se debe distinguir la diferencia temporal imponible y la diferencia temporal deducible.

Diferencia temporal imponible

Es aquella diferencia temporal que al revertirse en el futuro causará un aumento en el impuesto de renta por pagar, es decir, la que genera un pasivo por impuesto diferido.

La norma contable en Colombia en el inciso 3° del artículo 78 del D. 2649/93, concibe el impuesto diferido crédito en los siguientes términos:

Art. 78. Impuestos por pagar.

....

Se debe contabilizar como impuesto diferido por pagar el efecto de las diferencias temporales que impliquen el pago de un menor impuesto en el año corriente, calculado a tasas actuales, siempre que exista una expectativa razonable de que tales diferencias se revertirán.

Sea lo primero definir que es revertir; de acuerdo al diccionario de la Real Academia de la Lengua, es, *volver una cosa al estado o condición que tuvo antes.*

En el caso del impuesto diferido es reconocer en lo tributario lo ya reconocido en períodos contables anteriores, o al contrario, reconocer en lo contable lo que en períodos fiscales anteriores ya se había reconocido. En el lapso de tiempo transcurrido entre el registro contable de la diferencia temporal y el reconocimiento fiscal, el impuesto diferido concilia la diferencia entre el gasto impuesto y el impuesto por pagar.

El registro del impuesto diferido crédito

El plan único de cuentas establecido en el Decreto 2650/93 le ha asignado al impuesto diferido el código 2725, pero no ha asignado un código específico al impuesto diferido crédito, por lo que se puede estimar que se debe registrar en el 272595 que es impuesto diferido-Diversos.

Así mismo la dinámica de la cuenta establece la forma del registro en los siguientes términos:

CLASE	GRUPO	CUENTA
2 Pasivo	27 Diferidos	2725 Impuestos diferidos

Dinámica

Créditos.

- a) *Por el valor del efecto en el impuesto, como consecuencia de diferencias temporales originadas por exceso de la utilidad contable sobre la fiscal, y*
- b) *Por el valor del ajuste por inflación.*

Débitos

- a) *Por el valor de los traslados o amortizaciones a la cuenta del impuesto por pagar, periódicamente, y*
- b) *Por el valor del ajuste por inflación*

Cálculo del impuesto de renta

En presencia sólo de diferencias definitivas o permanentes el impuesto por pagar, calculado en la base tributaria, es igual al gasto impuesto en lo contable. Cuando sólo se tienen diferencias temporales, el gasto impuesto se debe calcular con base en la utilidad contable y el impuesto por pagar con base en la renta líquida; la diferencia se concilia con el impuesto diferido.

La diferencia temporal imponible puede provenir de un ingreso en lo contable no reconocido en lo fiscal, o de una deducción en lo fiscal que no se ha reconocido en lo contable.

Es tanto como decir, que se van a establecer dos momentos, el primero es cuando la diferencia temporal nace y el segundo cuando la diferencia temporal se revierte

Si el primer momento en lo contable es un ingreso, o si el primer momento en lo fiscal es una deducción se da origen a la diferencia temporal imponible que al revertirse (segundo momento) causa un aumento en el pago del impuesto.

A continuación se da inicio a una serie de ilustraciones, que han de acompañar la conceptualidad sobre el impuesto diferido, a fin de mostrar el sentido práctico de lo que aquí se plantea.

Ilustración uno

Cuando la diferencia temporal, en su primer momento, proviene de un ingreso en lo contable.

PRIMER MOMENTO			
DESCRIPCIÓN	CONTABLE	FISCAL	DESCRIPCIÓN
Ingresos	100.000	100.000	Ingresos
Dif. Temporal ingresos	20.000	0	Dif. Temporal ingresos
Gastos	(90.000)	(90.000)	Deducciones
Utilidad	30.000	10.000	Renta líquida
Gasto impuesto (33%)	9.900	3.300	Impto de Rta. x pagar (33%)
Utilidad por distribuir	20.100		

Como se puede observar, cuando sólo se tienen diferencias temporales, es decir, que no hay diferencias definitivas, el gasto impuesto se calcula con la utilidad contable y el impuesto por pagar con la renta líquida, la diferencia se concilia con el impuesto diferido.

Cuando se combinen diferencias temporales y diferencias definitivas, se debe proceder de otra manera, asunto que se tocará más adelante.

El registro contable del primer momento

CUENTA	DÉBITO	CRÉDITO
Gasto impuesto	9.900	
Impuesto diferido crédito		6.600
Impuesto por pagar		3.300

En este caso el impuesto diferido crédito está significando dos cosas:

1. Que en el futuro, cuando se reconozca la diferencia temporal en lo tributario, o sea, que se revierta la diferencia, se genera un exceso del impuesto por pagar sobre el gasto impuesto, equivalente a la diferencia temporal multiplicada por la tarifa de impuestos, como se explica más adelante.
2. Que es el primer momento, porque el impuesto diferido crédito, registrado en el crédito significa que la diferencia temporal nace, es decir, que es el primer momento; cuando la diferencia temporal se revierte el impuesto diferido crédito se registra en el débito.

Adicionalmente se debe tener en cuenta que el impuesto diferido se calcula multiplicando la diferencia temporal por la tarifa de impuestos. A su vez, la diferencia temporal se puede hallar dividiendo el impuesto diferido por la tarifa del impuesto.

Ilustración dos

Cálculo del impuesto diferido

El impuesto diferido (I.D) se halla multiplicando la diferencia temporal (D.T) por la tarifa de impuesto de renta.

$$I.D = D.T \times \text{tarifa impuesto}$$

En el ejercicio que se ha propuesto el cálculo es:

$$I.D = 20.000 \times 33\%$$

$$I.D = 6.600$$

Cálculo de la diferencia temporal

En relación con la fórmula anterior, se puede hallar la diferencia temporal:

$$D.T = I.D / \text{Tarifa de impuesto}$$

Es decir, conocido el impuesto diferido, la diferencia temporal se calcula dividiendo aquel por la tarifa de impuesto.

$$D.T = \frac{6.600}{33\%}$$

$$D.T = 20.000$$

Cuando la diferencia temporal se revierte

El segundo momento es cuando la diferencia temporal se revierte, en el caso que nos ocupa, el segundo momento se da cuando en la parte tributaria se reconoce el ingreso, que ya en el período anterior se había reconocido en lo contable.

Ilustración tres

SEGUNDO MOMENTO			
DESCRIPCIÓN	CONTABLE	FISCAL	DESCRIPCIÓN
Ingresos	105.000	105.000	Ingresos
D.T/Revertida	0	20.000	D.T/ Revertida
Gastos	(100.000)	(100.000)	Deducciones
Utilidad	5.000	25.000	Renta líquida
Gasto impuesto (33%)	1.650	8.250	Impto de Rta. Por pagar (33%)
Utilidad por distribuir	3.350		

En el segundo momento, cuando la diferencia temporal se revierte, el registro contable mostrará el impuesto diferido crédito en el débito, que expresa que el impuesto renta por pagar se ha aumentado en ese valor.

Registro

CUENTA	DÉBITO	CRÉDITO
Gasto impuesto	1.650	
Impuesto diferido crédito en el Db.	6.600	
Impuesto por pagar		8.250

Cuando confluyen diferencia temporal y diferencia definitiva

Lo más normal es que en la vida práctica en una empresa se tengan diferencias definitivas, de un lado porque la misma norma tributaria establece determinados límites para que los gastos se conviertan en deducciones, o porque los costos contables no sean aceptados en lo fiscal, o cuando se establecen beneficios fiscales como es el caso de los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional (I.N.C.R.N.G.O) y de las rentas exentas.

Esto hace que se originen las diferencias definitivas o permanentes, entre lo contable y lo fiscal, y es lo que sucede en la generalidad. En definitiva, lo normal es que las empresas presenten este tipo de diferencias. Entonces, cuando en un ente cualquiera aparece la figura de la diferencia temporal, casi siempre, por no decir que en todos los casos, viene acompañado de diferencias definitivas. En este caso hay que tener cuidado en la forma del cálculo del gasto impuesto.

Ilustración cuatro

Se tomará la ilustración UNO y se adiciona la diferencia definitiva.

DESCRIPCIÓN	CONTABLE	FISCAL	DESCRIPCIÓN
Ingresos	100.000	100.000	Ingresos
Dif. Temporal / ingresos	20.000	0	Dif. Temporal / ingresos
Gastos	(85.000)	85.000	Deducciones
Dif. Definitiva/ Gasto	5.000	0	Diferencia definitiva
Utilidad	30.000	15.000	Renta líquida

En este caso no es fácil decir cuánto es el gasto impuesto, pero sí es fácil saber cual es el impuesto por pagar.

Cuando al Estado de Resultados concurren diferencias temporales y definitivas, puede haber variadas formas para calcular el gasto impuesto, pero de momento se analizarán dos:

1. Se suma o se le resta a la utilidad contable las diferencias definitivas, este valor es la “*base contable del gasto impuesto*” la cual se multiplica por la tarifa, para obtener el gasto impuesto de renta.

Depuración de la utilidad contable (Sólo de diferencias definitivas)

Utilidad contable	30.000
+ Gastos no deducibles	5.000
- I.N.C.R.N.G.O	0
Base contable del gasto impuesto	35.000

Con la base se procede a calcular el gasto impuesto (G.I)

G.I = Base contable por tarifa

G.I = 35.000 x 33%

G.I = 11.550

Cálculo del impuesto de renta por pagar (IxP)

Este cálculo se hace teniendo como base la renta líquida

IxP = 15.000 x 33%

IxP = 4.950

Cálculo del impuesto diferido (I.D)

Como ya se había expresado, el impuesto diferido es igual a la diferencia temporal multiplicada por la tarifa.

I.D = D.T x tarifa

I.D = 20.000 x 33% = 6.600

En este caso se sabe que el impuesto diferido es crédito, y se registra en el crédito porque procede de una diferencia temporal en ingresos, primer momento, en lo contable.

Registro del impuesto

Con los datos del gasto impuesto y del impuesto por pagar se procede a hacer el registro del impuesto.

CUENTA	DÉBITO	CRÉDITO
Gasto impuesto	11.550	
Impuesto diferido crédito		6.600
Impuesto por pagar		4.950

- La otra forma para llegar al gasto impuesto es partiendo del impuesto por pagar y sumando o restando el impuesto diferido se llegará al impuesto por pagar.

Lo primero es conocer el valor de la diferencia temporal y la tarifa del impuesto de renta, luego es necesario definir la calidad del impuesto diferido, débito o crédito, de acuerdo a la procedencia.

Cálculo del gasto impuesto partiendo del impuesto por pagar

Se debe establecer la relación que existe entre el gasto impuesto y el impuesto por pagar teniendo como aspecto conciliatorio el impuesto diferido.

La fórmula para hallar el gasto impuesto, conocidos los impuestos diferidos crédito y las reversiones de estos, es como sigue:

CUENTA	
Impuesto por pagar	XX
+ Impuesto diferido crédito	XX
- Impuesto diferido crédito en el débito	(XX)
Gasto impuesto	XX

Es importante tener en cuenta, como lo muestra la fórmula anterior, que también se concilia el impuesto diferido revertido y que obviamente se hace con signo contrario al impuesto diferido.

Cálculo del gasto impuesto, partiendo del impuesto por pagar.

Impuesto por pagar	4.950
+ Impuesto diferido crédito	<u>6.600</u>
Gasto impuesto	11.550

De esta manera queda claro que el camino para llegar al gasto impuesto, se puede emprender, bien desde la conciliación de las diferencias definitivas, o bien desde la fórmula partiendo del impuesto por pagar.

Cuando la diferencia temporal (DT) se revierte en presencia de diferencias definitivas

En este caso se trabaja con la diferencia temporal revertida, es decir en el segundo momento.

DESCRIPCIÓN	CONTABLE	FISCAL	DESCRIPCIÓN
Ingresos	105.000	105.000	Ingresos
DT/Revertida	0	20.000	DT/Revertida
Gastos	(95.000)	(95.000)	Deducciones
Dif. Definitiva /Gasto	(5.000)	0	Diferencia definitiva
Utilidad	5.000	30.000	Renta líquida

Depuración de la utilidad contable (sólo de diferencias definitivas)

Utilidad contable	5.000
+ Gastos no deducibles	<u>5.000</u>
Base contable del gasto impuesto	10.000
Esto quiere decir que el gasto impuesto (G.I) es:	

$$G.I = 10.000 \times 33\%$$

$$G.I = 3.300$$

Cálculo del impuesto de renta por pagar (IxP)

El impuesto de renta por pagar tiene como base del cálculo la renta líquida.

$$IxP = 30.000 \times 33\%$$

$$IxP = 9.900$$

Cálculo del impuesto diferido que se revierte (I.D.R)

Es necesario tener en cuenta que la diferencia temporal (D.T) que se toma es la que se revierte, pues no siempre se revierte la totalidad.

$$\text{I.D.R} = \text{D.T} \times \text{tarifa}$$

$$\text{I.D.R} = 20.000 \times 33\%$$

$$\text{I.D.R} = 6.600$$

En este caso el impuesto diferido crédito proviene de la diferencia temporal que se revierte, luego debe registrarse en el débito.

Registro del impuesto

CUENTA	DÉBITO	CRÉDITO
Gasto impuesto	3.300	
Impuesto diferido crédito, en el débito	6.600	
Impuesto de renta por pagar		9.900

Cálculo del gasto impuesto partiendo del impuesto por pagar

De la misma forma como se hizo en la ilustración anterior, pero teniendo en cuenta que el impuesto diferido proviene de una diferencia temporal que se revierte y por lo tanto es un impuesto crédito en el débito.

Impuesto por pagar	9.900
- Impuesto diferido crédito en el débito	<u>(6.600)</u>
Gasto impuesto	3.300

A pesar de que el tema no es sencillo visto de esta manera, es preciso advertir que cuando son varias las diferencias definitivas (D.D) y también varias las diferencias temporales (D.T) y de estas unas están en el primer momento y otras en el segundo momento, las cosas suelen complicarse un poco.

Para ello se presenta una ilustración un poco más compleja.

Ilustración cinco

DESCRIPCIÓN	CONTABLE	FISCAL	DESCRIPCIÓN
Ingresos	200.000	200.000	Ingresos
D.D: Ingresos	14.000	0	D.D: Ingresos
D.T: Ingresos	6.000	0	D.T: Ingresos
Subtotal ingresos	220.000	200.000	Subtotal ingresos
Gastos	(170.000)	(170.000)	Deducciones
D.D Gastos no deducibles	(2.000)	0	Gastos no deducibles
D.T Revertida Gastos	(8.000)	0	D.T Revertida
Subtotal gastos	(180.000)	(170.000)	Subtotal gastos
Utilidad contable	40.000	30.000	Renta líquida

Depuración de la utilidad contable (sólo diferencias definitivas)

Utilidad contable	40.000
- D.D en ingresos no gravados	(14.000)
- D.D en gastos no deducibles	<u>2.000</u>
Base contable del gasto impuesto	28.000

Esto quiere decir que el gasto impuesto (G.I) es:

$$G.I = 28.000 \times 33\%$$

$$G.I = 9.240$$

Cálculo del impuesto de renta por pagar (IxP)

$$IxP = \text{Renta líquida por tarifa}$$

$$IxP = 30.000 \times 33\%$$

$$IxP = 9.900$$

Cálculo del impuesto diferido

Hay un impuesto diferido en el primer momento, y uno en el segundo momento.

Primer momento

Es la diferencia temporal en ingresos, cuyo primer momento es en lo contable y origina un impuesto diferido crédito, que se registra en el crédito, equivalente a $\$ 6.000 \times 33\% = 1.980$.

Segundo momento

En la diferencia temporal revertida, se tiene en el segundo momento unos gastos en lo contable, lo que quiere decir que en el primer momento fue una deducción en lo fiscal que generó un impuesto diferido crédito equivalente a \$ 2'640 (8'000 x 33%), hoy cuando se revierte, es un impuesto diferido crédito, que se registra en el débito.

Registro contable

CUENTA	DÉBITO	CRÉDITO
Gasto impuesto	9.240	
Impuesto diferido crédito en el débito	2.640	
Impuesto diferido crédito		1.980
Impuesto por pagar		9.900

Cálculo del gasto impuesto partiendo del impuesto por pagar

Impuesto por pagar	9.900
+ Impuesto diferido crédito	1.980
- Impuesto diferido crédito en débito	<u>(2.640)</u>
Gasto impuesto	9.240

La diferencia temporal deducible

Es aquella diferencia temporal que al revertirse en el futuro causará una disminución del impuesto por pagar y dan lugar al impuesto diferido débito.

La norma contable colombiana establece el manejo del impuesto diferido débito en los incisos 3° y 6° del artículo 67 del D.2649/93, que dice así:

Art. 67. Activos diferidos.

....

Se debe contabilizar como impuesto diferido débito el efecto de las diferencias temporales que impliquen el pago de un mayor impuesto en el año corriente, calculado a tasas actuales, siempre que exista una expectativa razonable de que se generará suficiente renta gravable en los periodos en los cuales tales diferencias se revertirán.

....

*El impuesto diferido se debe amortizar en los periodos en los cuales se re-
viertan las diferencias temporales que lo originaron.*

....

Registro del impuesto diferido débito

El plan único de cuentas para comerciantes establecido en el decreto 2650/93, le ha asignado al impuesto diferido débito el código 171076, así mismo la dinámica de la cuenta establece el procedimiento para el registro en los siguientes términos:

CLASE	GRUPO	CUENTA
1 Activo	17 Diferido	17105 Cargos diferidos

....

- 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, tales como provisiones por cartera en exceso de límites fiscales, protección de inversiones, bienes recibidos en pago, causación del impuesto de industria y comercio y gastos estimados para atender contingencias. Su registro se hará directamente contra la provisión del impuesto de renta corriente.

....

Por concepto del impuesto de renta diferido “débito” por diferencias temporales, se amortizarán en el momento mismo que se cumplan los requisitos de ley y reglamentarios de que tratan las disposiciones fiscales, según la naturaleza de la deducción pertinente o cuando desaparezcan las causas que la originaron para las derivadas de protección de inversiones, bienes recibidos en pago o gastos estimados para atender contingencias; para estos efectos no será deducible la pérdida en enajenación de acciones o cuotas de interés social; su amortización se hará directamente contra la provisión del impuesto de renta corriente en la vigencia fiscal correspondiente.

.....

Dinámica

Débitos

a) Por el valor de los cargos diferidos, y

b) Por el valor del ajuste por inflación

Créditos

- a) *Por la parte proporcional de los cargos diferidos ajustados imputables mensualmente a las respectivas cuentas del estado de resultados.*

La aplicación

De la misma manera como sucede con la diferencia temporal imponible se aprecian los dos momentos: el primero, cuando la diferencia temporal nace que se reconoce con el registro del impuesto diferido débito en el débito y el segundo, cuando se revierte la diferencia que se reconoce porque el impuesto diferido débito se registra en el crédito.

Esta diferencia temporal deducible se origina por el reconocimiento en lo contable, de un primer momento, de gastos que en el futuro se reconocen en lo fiscal o por unos ingresos en lo fiscal, en el primer momento, que en el futuro se reconocen en lo contable.

Ilustración seis

Cuando la diferencia temporal nace, es decir, es el primer momento de ingresos en lo fiscal o de gastos en lo contable, o ambos a la vez.

DESCRIPCIÓN	CONTABLE	FISCAL	DESCRIPCIÓN
Ingresos	300.000	300.000	Ingresos
D.T en Ingresos	0	20.000	D.T en Ingresos
Gastos	(280.000)	(280.000)	Deducciones
D.T gastos	(10.000)	0	D.T Gastos
Utilidad	10.000	40.000	Renta líquida
Gasto impuesto (33%)	3.300	13.200	Impto de Rta x pagar (33%)
Utilidad por distribuir	6.700		

En este caso el registro contable del impuesto diferido debe hacerse teniendo en cuenta la diferencia temporal, tanto la que se origina en lo contable, como la que se origina en lo fiscal.

Registro contable

- (1) Este impuesto diferido proviene de la diferencia temporal en gastos primer momento en lo contable \$ 3.300 (10.000 x 33%)

- (2) Este impuesto diferido proviene de la diferencia temporal en ingresos, primer momento en lo fiscal \$ 6.600 ($20.000 \times 33\%$)

El anterior registro se puede simplificar de la siguiente manera

CUENTA	DÉBITO	CRÉDITO
Gasto contable	3.300	
Impuesto diferido débito	9.900	
Impuesto por pagar		13.200

En este registro es necesario tener en cuenta, y explicar que el impuesto diferido proviene de dos partes diferentes.

La diferencia temporal se revierte

El tratamiento de la diferencia temporal deducible es similar al tratamiento de la diferencia temporal imponible, y por lo tanto la reversión se hace de la misma manera.

Con la siguiente ilustración se tratará el tema de la reversión

Ilustración siete

Se va a suponer que la diferencia temporal del caso anterior, se revierte, pero no totalmente, es decir sólo se revierte una parte, como suele suceder en la mayoría de los casos.

DESCRIPCIÓN	CONTABLE	FISCAL	DESCRIPCIÓN
Ingresos	360.000	360.000	Ingresos
D.T revertida en ingresos	15.000	0	D.T revertida en ing.
Gastos	(340.000)	(340.000)	Deducciones
D.T revertida en gastos	0	(5.000)	D.T revertida en deduc
Utilidad	35.000	15.000	Renta líquida
Gasto impuesto (33%)	11.550	4.950	Impto de Rta x pagar (33%)
Utilidad por distribuir	23.450		

Registro contable

CUENTA	DÉBITO	CRÉDITO
Gasto impuesto	11.550	
Impuesto diferido débito		4.950 (1)
Impuesto diferido débito		1.650 (2)
Impuesto por pagar		4.950

(1) El impuesto diferido proviene de la diferencia temporal en ingresos revertida ($\$ 15.000 \times 33\% = 4.950$); queda para los períodos siguientes una diferencia por revertir en ingresos de $\$ 5.000$.

(2) El impuesto diferido proviene de la diferencia temporal en gastos ($\$ 5.000 \times 33\% = 1.650$); que para los períodos siguientes una diferencia por revertir en gastos de $\$ 5.000$.

El registro anterior también se puede abreviar de la siguiente manera:

CUENTA	DÉBITO	CRÉDITO
Gasto impuesto	11.550	
Impuesto diferido débito		6.600
Impuesto por pagar		4.950

En este registro es necesario explicar la composición de las diferencias temporales que se revierten.

Ahora, también es posible calcular el gasto impuesto partiendo del impuesto por pagar así:

DESCRIPCIÓN	
Impuesto por pagar ($15.000 \times 33\%$)	4.950
+ Impuesto diferido débito en crédito (diferencia revertida)	4.950
+ Impuesto diferido débito en crédito (diferencia revertida)	1.650
Gasto impuesto ($35.000 \times 33\%$)	11.550

Manejo de los diferentes momentos

El planteamiento del ejercicio anterior simplemente deja claro que tanto el primer momento, cuando nace la diferencia temporal, como el segundo momento, cuando se revierte, pueden ocurrir en diferentes períodos.

El caso típico es el de la depreciación acelerada cuyo primer momento puede ocurrir en tres, cuatro o más períodos gravables, dependiendo del tipo de activo, y es cuando la depreciación fiscal es superior a la contable. Con el segundo momento, cuando la depreciación contable es superior a la fiscal, ocurre lo mismo, es decir la diferencia temporal se revierte en varios períodos gravables.

También hay circunstancias donde, el primer momento ocurre en un solo período, y al período siguiente ocurre el segundo momento, es decir no se fracciona los momentos como ocurre en la depreciación acelerada.

Cuando confluyen diferencias temporales y diferencias definitivas

Como ya se había expresado este es el caso típico en las diferencias temporales y, para llevarlo a la práctica, se hace uso de una nueva ilustración.

Ilustración ocho

DESCRIPCIÓN	CONTABLE	FISCAL	DESCRIPCIÓN
Ingresos	390'000	390'000	Ingresos
D.T ingresos	0	15'000	D.T ingresos
D.D ingresos N.C.R.N.G.O	0	(10'000)	D.D ingresos
Gastos	(360'000)	(360'000)	Deducciones
D.T revertida en gastos	0	(30'000)	D.T revertida/ deducción
D.D gastos	(5'000)	0	D.D en gastos
Utilidad	25'000	5'000	

Lo primero es calcular el gasto impuesto (GI), depurando la utilidad contable sólo de las diferencias definitivas.

Depuración de la utilidad contable

Utilidad contable	25.000
+ Gastos no deducibles	5.000
- ingresos N.C.R.N.G.O	<u>(10.000)</u>
Base contable del gasto impuesto	20'000

Esto quiere decir que el gasto impuesto (G.I) es igual a:

G.I = base contable x tarifa.

G.I = 20.000 x 33%

G.I = 6.600

Cálculo del impuesto de renta por pagar (IxP)

El impuesto por pagar se calcula con base en la renta líquida; como lo muestra el cuadro, antes se deben depurar las diferencias temporales y definitivas

$$IxP = \text{Renta líquida} \times \text{tarifa}$$

$$IxP = 5.000 \times 33\%$$

$$IxP = 1.650$$

Análisis y cálculo del impuesto diferido (I.D)

Primer momento

Cuando la diferencia temporal que se origina, es el caso de la diferencia temporal (D.T) en ingresos en lo fiscal.

$$I.D = D.T \times \text{tarifa}$$

$$I.D = 15.000 \times 33\%$$

$$I.D = 4.950$$

Este impuesto diferido como proviene de un ingreso en lo fiscal en el primer momento, se debe registrar como un impuesto diferido débito, en el débito.

Segundo momento

Cuando la diferencia temporal que se revierte, es el caso de la diferencia (D.T) en deducciones.

$$I.D = D.T \times \text{tarifa}$$

$$I.D = 30.000 \times 33\%$$

$$I.D = 9.900$$

Este impuesto diferido, que es una diferencia temporal revertida, como proviene de una diferencia temporal en gastos en lo contable (primer momento) es un impuesto diferido débito, y como es el segundo momento, entonces su registro es en el crédito.

CUENTA	DÉBITO	CRÉDITO
Gasto impuesto	6.600	
Impuesto diferido débito	4.950	
Impuesto diferido débito		9.900
Impuesto por pagar		1.650

La otra forma de llegar al gasto impuesto es depurando del impuesto de renta por pagar los impuestos diferidos, a manera de conciliación, así:

Impuesto por pagar	XX
- Impuesto diferido débito	(XX)
+Impuesto diferido débito en el crédito	<u>XX</u>
Gasto impuesto	XX

Aplicando la anterior conciliación, para el caso que se ha venido tratando, el gasto impuesto se calcula así:

Impuesto por pagar	1.650
+ Impuesto diferido Db en el Cr (diferencia revertida)	9.900
- Impuesto diferido Db (diferencia temporal)	<u>(4.950)</u>
Gasto impuesto	6'600

Conclusión

Hasta este momento se ha mostrado cómo se puede gestionar con el impuesto diferido tanto débito como crédito, siempre teniendo en cuenta las diferencias temporales y el efecto total de las diferencias definitivas.

Identificación del impuesto diferido

Los dos momentos que se presentan en el manejo del impuesto diferido, cuando se genera y cuando se revierte la diferencia temporal, han de identificarse en forma clara, sobre todo cuando en una misma empresa se presentan los dos momentos combinados con diferencias definitivas.

En el cuadro siguiente se podrán identificar, en forma clara, el tipo de impuesto diferido, no sólo de acuerdo a su procedencia, sino al momento de donde procede el registro.

Resumen

Cuándo nace la diferencia temporal: primer momento

El impuesto diferido en el primer momento, como ya se ha dicho, se calcula multiplicando la diferencia temporal por la tarifa de impuestos. El cuadro siguiente ilustra el registro del impuesto diferido dependiendo tanto de la procedencia como del valor de la diferencia temporal.

La ilustración quiere decir por ejemplo, que una diferencia temporal en ingresos en lo contable da lugar a un impuesto diferido crédito que se registra en el crédito, y así sucesivamente se lee el cuadro.

ORIGEN	DÉBITO	CRÉDITO
INGRESOS		
En lo contable		(1) CR
En lo fiscal	(2) DB	
GASTO/ DEDUCCIONES		
En lo contable	(2) DB	
En lo fiscal		(1) CR

Este cuadro es necesario interpretarlo. Cuando ocurre el primer momento, siempre el impuesto diferido débito debe registrarse en el débito, y el impuesto diferido crédito en el crédito.

Además, sólo mirando en el cuadro, es posible darse cuenta que el impuesto diferido que proviene de una diferencia temporal en ingresos en lo contable debe registrarse lo mismo que aquel que proviene de una diferencia temporal en deducciones en lo fiscal, es decir en el impuesto diferido crédito en el crédito, que está señalado con el (1).

Lo mismo ocurre con los impuestos diferidos que provienen de las diferencias temporales en ingresos en lo fiscal y gastos en lo contable, deben registrarse como impuestos diferidos débitos en el débito, que está señalado con el (2).

Puede decirse entonces, que los efectos de los impuestos diferidos por diferencias temporales en el primer momento, dependiendo del lugar de donde procedan, son cruzados.

Cuándo se revierte la diferencia temporal: segundo momento

El impuesto diferido en el segundo momento se calcula, como ya se ha dicho, multiplicando la diferencia temporal que se revierte por la tarifa de impuestos. El cuadro siguiente ilustra el registro del impuesto diferido, dependiendo tanto del valor de la diferencia temporal que se revierte como de la procedencia.

La ilustración quiere decir, por ejemplo, que una diferencia temporal revertida en ingresos en lo fiscal, que proviene de una diferencia temporal en ingresos en

lo contable, es un impuesto diferido crédito en el débito, y así sucesivamente se lee el cuadro.

ORIGEN	DÉBITO	CRÉDITO
INGRESOS		
En lo contable		(4)DB
En lo fiscal	(3)CR	
GASTO/ DEDUCCIONES		
En lo contable	(3)CR	
En lo fiscal		(4)DB

Este cuadro es necesario interpretarlo. Cuando ocurre el segundo momento, siempre el impuesto diferido débito debe registrarse en el crédito, y el impuesto diferido crédito en el débito.

Además, sólo mirando en el cuadro, es posible darse cuenta que el impuesto diferido que proviene de una diferencia temporal revertida en ingresos en lo contable, debe registrarse lo mismo que aquel que proviene de una diferencia temporal revertida en deducciones en lo fiscal, es decir en el impuesto diferido débito en el crédito, que está señalado con el (4).

Lo mismo ocurre con los impuestos diferidos que provienen de las diferencias temporales revertidas en ingresos en lo fiscal y en gastos en lo contable, deben registrarse como impuestos diferidos créditos en el débito, que está señalado con el (3).

Puede decirse entonces, que los efectos de los impuestos diferidos por diferencias temporales revertidas, dependiendo del lugar de donde procedan, son cruzados.

Las conciliaciones a través del impuesto diferido

Hasta ahora se ha visto cómo con el concurso del impuesto diferido débito y crédito, partiendo del impuesto por pagar se puede llegar al gasto impuesto y viceversa, pero se ha hecho en forma separada, tanto en el impuesto diferido débito como en el crédito. Ahora se presentan las respectivas conciliaciones en forma conjunta, conjugando el primer y el segundo momento

DEL IMPUESTO POR PAGAR AL GASTO IMPUESTO	
Impuesto por pagar	XX
DIFERENCIAS TEMPORALES	
+ Impuesto diferido crédito	XX
- Impuesto diferido débito	(XX)
DIFERENCIAS TEMPORALES REVERTIDAS	
+ Impuesto diferido débito (en el crédito)	XX
- Impuesto diferido crédito (en el débito)	(XX)
Gasto impuesto	XX

Así como partiendo del impuesto por pagarse puede llegar con facilidad al gasto impuesto, también se puede hacer al contrario, es decir partiendo del gasto impuesto llegar al impuesto por pagar.

DEL GASTO IMPUESTO AL IMPUESTO POR PAGAR	
Gasto impuesto	XX
DIFERENCIAS TEMPORALES	
+ Impuesto diferido débito	XX
- Impuesto diferido crédito	(XX)
DIFERENCIAS TEMPORALES REVERTIDAS	
- Impuesto diferido débito (en el crédito)	(XX)
+ Impuesto diferido crédito (en el débito)	XX
Impuesto por pagar	XX

Estas conciliaciones son elementos de juicio que no sólo servirán para ilustrar los aspectos prácticos dentro del presente trabajo, sino que serán aspectos importantísimos en la vida empresarial, cuando en funciones no sólo de registro contable, sino de actividades de control y de planeación se tenga que recurrir al impuesto diferido.

Aspectos prácticos del impuesto diferido

Los ejercicios que se proponen a continuación, tienen por objeto distinguir la forma de calcular tanto el gasto impuesto como el impuesto por pagar, en presencia, primero de diferencias definitivas, luego de diferencias temporales y adicionalmente cuando se combinan las dos con diferencias revertidas.

1. Cuando sólo se presentan diferencias definitivas

Es fácil decir, que en presencia de diferencias definitivas y sin diferencias temporales, el gasto impuesto es igual al impuesto por pagar, pero lo importante es saber la razón.

Cuando se tienen diferencias que jamás se van a revertir la base del impuesto será siempre la renta líquida, porque en el futuro el impuesto pagado o dejado de pagar por las diferencias definitivas no se revertirá.

Ilustración nueve

Suponga que una empresa tiene una utilidad contable de \$ 2'000.000 y diferencias definitivas (D.D) por I.N.C.R.N.G.O de \$ 200.000 y gastos no deducibles de \$ 40.000.

DESCRIPCIÓN	CONTABLE	FISCAL	DESCRIPCIÓN
Utilidad	2.000.000	2.000.000	
D.D/I.N.C.R.N.G.O	0	(200.000)	I.N.C.R.N.G.O
D.D/Gastos	0	40.000	Gastos no deducibles
Utilidad contable	2.000.000	1.840.000	Renta líquida
Gasto impuesto	607.200	607.200	Imppto de Rta x pagar

Lo cierto, en este caso, es que la base del gasto impuesto y del impuesto de renta por pagar es la renta líquida, es decir, que tienen la misma base; ahora, si de lo que se trata es de hallar las bases para el cálculo, es tanto como partir de la utilidad contable antes de diferencias definitivas y sumar o restar estas, así:

DESCRIPCIÓN	CONTABLE	FISCAL	DESCRIPCIÓN
Utilidad antes de D.D	2.000.000	2.000.000	Utilidad antes de D.D
DIFERENCIA DEFINITIVAS			DIFERENCIAS DEFINITIVAS
I.N.C.R.N.G.O	(200.000)	(200.000)	I.N.C.R.N.O
Gastos no deducibles	40.000	40.000	Gastos no deducibles
Base para el gasto Imppto. (33%)	1.840.000	1.840.000	Renta líquida (33%)
Gasto impuesto	607.200	607.200	Impuesto de renta por pagar

Es necesario hacer notar que en lo contable no se ha encontrado la utilidad contable, sino “la base para el cálculo del gasto impuesto”, en tanto que en lo

fiscal se ha hallado la renta líquida gravable, que es la base para el impuesto por pagar. Esto es muy importante cuando se combinan diferencias temporales y diferencias definitivas.

Ilustración diez

La ilustración siguiente tiene como objeto mostrar una forma sencilla para calcular el gasto impuesto y el impuesto por pagar a partir de la utilidad contable. Cuando no hay diferencias temporales, con la conciliación entre la utilidad contable y la renta líquida fiscal es suficiente, siempre que se tenga en cuenta que, en este caso, el impuesto por pagar que se halla a través de la renta líquida es igual al gasto impuesto.

Ahora, cuando ocurre esta circunstancia, es decir, en presencia sólo de diferencias definitivas será necesario poner en consideración calcular “la base para el gasto impuesto” como se dijo en ilustración anterior.

Para dar crédito a lo que hasta ahora se ha dicho, en la ilustración que se propone con diferencias definitivas únicamente, se parte de la conciliación entre la utilidad contable y la renta líquida, hasta hallar el impuesto de renta por pagar, que en este caso, es igual al gasto impuesto.

CONCILIACIÓN	
Utilidad contable	3.000.000
+ Gastos no deducibles	200.000
+ Interés presuntivo	300.000
+ Costos no deducibles	500.000
- Ingresos N.C.R.N.G.O	(600.000)
- Rentas exentas	(400.000)
- Pérdidas fiscales	(200.000)
Renta líquida	2.800.000
Impuesto de renta por pagar (33%)	924.000

REGISTRO

CUENTA	DÉBITO	CRÉDITO
Gasto impuesto	924.000	
Impuesto de renta por pagar		924.000

Esta conciliación es simple, y por obvias razones es la que más se usa. Por lo tanto no ofrece ninguna dificultad más allá que la de identificar las diferencias definitivas.

2. Cuando se presentan sólo diferencias temporales en lo fiscal

Como en el caso anterior, decir que en presencia de diferencias temporales solamente, es decir, sin diferencias definitivas, el gasto impuesto se calcula con la utilidad contable y el impuesto por pagar con la renta líquida, es fácil, lo importante es tener clara la razón.

Cuando se habla de diferencias temporales sólo en lo fiscal, el registro en lo contable se reduce a reconocer la existencia de diferencias temporales en lo fiscal a través del registro de los impuestos diferidos, pues el gasto impuesto se calcula multiplicando la utilidad contable por la tarifa de impuestos.

Ilustración once

DESCRIPCIÓN	CONTABLE	FISCAL	DESCRIPCIÓN
Utilidad contable	2.000.000	2.000.000	Utilidad contable
DIFERENCIA TEMPORALES			DIFERENCIAS TEMPORALES
	0	100.000	Ingreso en lo fiscal
	0	(60.000)	Deducción en lo fiscal
Utilidad	2.000.000	2.040.000	Renta líquida
Gasto impuesto	660.000	673.200	Impuesto de renta por pagar

Con las diferencias temporales de la ilustración se genera:

- Impuesto diferido crédito por la deducción sólo fiscal, equivalente a la diferencia temporal multiplicada por la tarifa de impuestos, es decir, \$ 19.800 ($60.000 \times 33\%$).
- Impuesto diferido débito por el ingreso sólo fiscal, equivalente a la diferencia temporal multiplicada por la tarifa de impuestos, es decir, \$ 33.000 ($100.000 \times 33\%$).

En estas circunstancias, sino se hubiese calculado por medio de la conciliación el “*gasto impuesto*” se puede hallar a partir del “*impuesto por pagar*”, de la

siguiente manera.

Impuesto por pagar	673.200
+ Impuesto diferido crédito	19.800
- Impuesto diferido débito	<u>(33.000)</u>
Gasto impuesto	660.000

Esto quiere decir, en definitiva, que una forma simple de llegar al gasto impuesto es calcular la renta líquida y luego el impuesto por pagar y, mediante los aspectos conciliatorios, a través del impuesto diferido, llegar al gasto impuesto. También, en otro caso, se puede llegar al impuesto por pagar, partiendo del gasto impuesto, a través de la conciliación de los impuestos diferidos.

Ahora, cuando hay diferencias que se revierten, hay que tener en cuenta, por ejemplo, que si se revierte un ingreso en lo contable, es por que el primer momento fue un ingreso en lo fiscal, que causó un impuesto diferido débito en el débito. El segundo momento, en lo contable, genera un impuesto diferido débito en crédito.

A continuación se presenta una ilustración donde se puede apreciar lo que hasta ahora se ha dicho.

Ilustración doce

En este caso aparece el impuesto diferido y el *gasto impuesto* no es igual al *impuesto por pagar*, a no ser que las diferencias temporales se compensen.

Cuando sólo se tienen diferencias temporales, el *gasto impuesto* se calcula con la base de la utilidad contable y el *impuesto por pagar* con la renta líquida, o sea con la base fiscal.

En la ilustración que se propone el proceso se inicia en la utilidad contable, se depuran las diferencias temporales hasta hallar la renta líquida, con la cual se calcula *el impuesto de renta por pagar* y de allí, mediante los impuestos diferidos ocasionados por las diferencias temporales, se llega al *gasto impuesto*.

No es algo nuevo, pues este tipo de conciliaciones ya se han hecho en este trabajo, lo que se puede considerar como novedad es que sobre una misma planilla se calculan la renta líquida, *el impuesto por pagar* y el *gasto impuesto*, todo partiendo de la utilidad contable.

CONCILIACIÓN	
Utilidad contable	3.000.000
DIFERENCIAS TEMPORALES	
+ Ingresos en lo fiscal	400.000
DIFERENCIA TEMPORAL REVERTIDA	
- Deducción en lo fiscal	(800.000)
Renta líquida	2'600.000
Impuesto de renta por pagar (33%)	858.000
- Impuesto diferido débito (400.000 x 33%)	(132.000)
+ Impuesto diferido Db. en Cr. (800.000 x 33%)*	264.000
Gasto impuesto	990.000

* El impuesto diferido débito en el crédito proviene de la diferencia temporal revertida.

Los impuestos diferidos de este caso

En este caso se tiene una diferencia temporal, primer momento, en ingresos y en lo fiscal, que da lugar a un impuesto diferido débito que se debe registrar en el débito, equivalente a la diferencia temporal por la tarifa de impuestos, es decir \$ 132.000 (400.000x33%).

Además, se presenta una diferencia temporal revertida como deducción en lo fiscal, que obviamente proviene en su primer momento de un gasto contable, que originó un impuesto diferido débito. Ahora que se revierte da lugar a un impuesto diferido débito que se registra en el crédito, equivalente a la diferencia temporal por la tarifa de impuestos, es decir \$ 264.000 (\$ 800.000x33%)

Registro

CUENTA	DÉBITO	CRÉDITO
Gasto impuesto	990.000	
Impuesto diferido débito	132.000	
Impuesto diferido débito (reversión)		264.000
Impuesto por pagar		858.000

En este caso, como las diferencias temporales son sólo en lo fiscal, es fácil decir que el gasto impuesto es igual a la utilidad contable multiplicada por la tarifa (3.000.000 x 33%), es decir, \$ 990.000.

Así mismo, que el impuesto por pagar es igual a la renta líquida multiplicada por la tarifa (2.600.000 x 33%), es decir, \$ 858.000. La conciliación entre ambos valores está dada por el impuesto diferido.

Esto es lo que exactamente se hizo, se calculó la renta líquida a través de la utilidad contable, y luego el impuesto de renta por pagar y de allí, mediante el impuesto diferido se llega al gasto impuesto.

3. Cuando sólo se presentan diferencias temporales en lo contable

Este es un caso diferente en la medida en que la diferencia temporal está sólo en lo contable. Aquí ya no es fácil decir que el gasto impuesto es igual a la utilidad contable multiplicada por la tarifa de impuestos.

El procedimiento es similar al anterior, sólo que las diferencias temporales sólo están en lo contable y en esa medida, en ausencia de diferencias definitivas, la renta líquida es igual a la utilidad contable antes de diferencias temporales y para el cálculo del gasto impuesto la utilidad contable, por obvias razones, incluye las diferencias temporales.

Ilustración trece

Suponga que una sociedad tiene una utilidad contable de \$ 2.050.000 que incluye unas diferencias temporales de \$ 80.000 en ingresos y de \$ 30.000 en gastos.

DESCRIPCIÓN	CONTABLE	FISCAL	DESCRIPCIÓN
Utilidad antes de D.T	2.000.000	2.000.000	Utilidad antes de D.T
DIFERENCIAS TEMPORALES			DIFERENCIAS TEMPORALES
Ingresos en los contables	80.000	0	
Gastos en lo contable	(30.000)	0	
Utilidad contable (33%)	2.050.000	2.000.000	Renta líquida (33%)
Gasto impuesto	676.500	660.000	Impuesto por pagar

Con las diferencias temporales se genera:

- Impuesto diferido crédito por los ingresos sólo contables, equivalente a la diferencia temporal (\$80.000) multiplicada por la tarifa de impuestos (33%), lo que equivale a \$ 26.400.

- b. Impuesto diferido débito por los gastos sólo contables, equivalente a la diferencia temporal (\$30.000) multiplicada por la tarifa de impuestos (33%), lo que equivale a \$ 9.900.
- c. El gasto impuesto y el impuesto por pagar se pueden conciliar a través del impuesto diferido de la siguiente manera:

Impuesto por pagar	660.000
+ Impuesto diferido crédito	26.400
- Impuesto diferido débito	<u>(9.900)</u>
Gasto impuesto	676.500

En este caso como en el anterior, se puede apreciar una forma sencilla de llegar al gasto impuesto partiendo del impuesto por pagar; de la misma manera la operación se puede hacer al contrario, es decir, partiendo del gasto impuesto se puede llegar al impuesto por pagar a través de los impuestos diferidos.

Como en el caso anterior, se va a mostrar cómo a través de la utilidad contable se puede llegar primero al gasto impuesto y luego al impuesto por pagar, haciendo una simple conciliación con los impuestos diferidos que provienen de las diferencias temporales.

Se parte de la utilidad contable antes de diferencias temporales, con el fin de que se vea claramente la conversión de estas en impuestos diferidos, que son los que concilian el *gasto impuesto* y el *impuesto por pagar*:

CONCILIACIÓN	
Utilidad contable antes de diferencias temporales	2.000.000
DIFERENCIAS TEMPORALES en lo contable	
+ Ingresos en lo contable	80.000
-Gastos en lo contable	(30.000)
Utilidad contable	2.050.000
Gasto impuesto de renta (33%)	676.500
- Impuesto diferido crédito (80.000 x 33%)	(26.400)
+ Impuesto diferido Db. (30.000 x 33%)*	9.900
Impuesto de renta por pagar	660.000

Ilustración catorce

La ilustración siguiente también se hace desde la conciliación a fin de tener la posibilidad de seguir observando el comportamiento del impuesto diferido y el efecto que genera en el cálculo tanto del impuesto de renta por pagar como del gasto impuesto.

CONCILIACIÓN	
Utilidad contable antes de diferencias temporales	2.500.000
DIFERENCIAS TEMPORALES	
+ Ingresos en lo contable	200.000
DIFERENCIA TEMPORAL REVERTIDA	
- Gastos en lo contable	(300.000)
Utilidad contable	2.400.000
Gasto impuesto (33%)	792.000
- Impuesto diferido crédito (200.000 x 33%)	(66.000)
+ Impuesto diferido Cr. en Db. (300.000 x 33%)*	99.000
Gasto impuesto	825.000
Impuesto de renta por pagar	825.000

El valor del impuesto de renta por pagar anterior, equivale a la utilidad contable antes de diferencias temporales, multiplicada por la tarifa de impuestos, es decir \$ 825 ($2'500.000 \times 33\%$). Esto se presenta porque en ausencia de diferencias definitivas y no existiendo diferencias temporales en el fiscal, sólo en lo contable, la renta líquida es igual a la utilidad contable antes de diferencias temporales.

Registro

CUENTA	DÉBITO	CRÉDITO
Gasto impuesto	792.000	
Impuesto diferido crédito		66.000
Impuesto diferido crédito en débito	99.000	
Impuesto de renta por pagar		825.000

Cuando confluyen diferencias temporales y definitivas

Cuando se presenta esta situación, que en verdad puede ser la más común, porque se combinan diferencias temporales y diferencias definitivas, es necesario tener muy claro las conclusiones que se han venido dando en los análisis que se han hecho en presencia de diferencias temporales y definitivas. Esas conclusiones son las siguientes:

1. En presencia de diferencias sólo definitivas, la base contable del gasto impuesto es igual a la renta líquida, es decir el gasto impuesto es igual al impuesto por pagar.

Si se fuera a hacer una conciliación, en este caso, es necesario depurar de la utilidad contable las diferencias definitivas para llegar a la base contable del gasto impuesto, de la misma manera que se hace con la renta líquida.

2. En presencia de diferencias sólo temporales y únicamente en lo fiscal, la base contable del gasto impuesto, es la utilidad contable sin ninguna depuración. La renta líquida que es la base del impuesto por pagar, se halla restando o sumando de ella las diferencias temporales. También es cierto que se puede hallar el impuesto por pagar y mediante conciliaciones con las diferencias temporales, llegar al gasto impuesto.
3. En presencia de diferencias temporales sólo en lo contable, la renta líquida es igual a la utilidad contable antes de diferencias temporales, y con ella se halla el impuesto por pagar. El gasto impuesto se puede calcular como resultado de una conciliación de los impuestos diferidos con el impuesto de renta por pagar.
4. Aún en presencia de diferencias temporales, las diferencias definitivas siempre se tienen que depurar tanto de la base contable como de la base fiscal para hallar los impuestos respectivos.

En la ilustración siguiente, como se había dicho, se van a combinar diferencias temporales y diferencias definitivas con el fin de observar el comportamiento de las diferencias temporales y por ende de los impuestos diferidos.

Ilustración quince

Suponga que una empresa tiene una utilidad contable de \$ 2.000.000 y además tiene las siguientes diferencias.

Definitivas

Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional	200.000
Gastos no deducibles	40.000
Diferencias temporales sólo en fiscal	
Ingresos	100.000
Deducciones	60.000
Sólo en lo contable	
Ingresos	80.000
Gastos	30.000

Como se puede observar en este caso confluyen diferencias definitivas y temporales, en el primer momento, que provienen tanto de la parte contable como de la parte fiscal. Para poder apreciar a cabalidad la situación es necesario plantearla en términos de lo contable y de lo fiscal de manera independiente, en un cuadro, donde se distingan claramente los eventos que se han planteado.

DESCRIPCIÓN	CONTABLE	FISCAL	DESCRIPCIÓN
Utilidad antes de D.T	2.000.000	2.000.000	Utilidad antes de D.T
DIFERENCIAS DEFINITIVAS			DIFERENCIAS DEFINITIVAS
I.N.C.R.N.G.O	(200.000)	(200.000)	I.N.C.R.N.G.O
Gastos no deducibles	40.000	40.000	Gastos no deducibles
DIFERENCIAS TEMPORALES			DIFERENCIAS TEMPORALES
Ingresos – en lo contable	80.000	100.000	Ingresos en lo fiscal
Gastos – en lo contable	(30.000)	(60.000)	Deducción en lo fiscal
Base contable del Impto (33%)	1.890.000	1.880.000	Renta líquida (33%)
Gasto impuesto	623.700	620.400	

Suponga que se está interesado en calcular el gasto impuesto partiendo del impuesto por pagar. Como en los casos anteriores, lo primero es definir la calidad del impuesto diferido, de acuerdo a la procedencia y dimensión de la diferencia temporal, y el momento en que se está, así:

1. Impuesto diferido débito

- Por la diferencia temporal en gastos, primer momento, en lo contable equivalente a $\$ 30.000 \times 33\% = 9.900$
- Por la diferencia temporal, primer momento, en ingresos en lo fiscal equivalente a $\$ 100.000 \times 33\% = 33.000$

2. Impuesto diferido crédito

- Por la diferencia temporal en ingresos, primer momento, en lo contable equivalente a $\$ 80.000 \times 33\% = 26.400$.
- Por la diferencia temporal en deducciones, primer momento, en lo fiscal equivalente a $\$ 60.000 \times 33\% = 19.800$

CONCILIACIÓN	
Impuesto por pagar	620.400
+ IMPUESTO DIFERIDO CRÉDITO	
D.T ingresos contables ($80.000 \times 33\%$)	26.400
D.T deducciones en lo fiscal ($60.000 \times 33\%$)	19.800
- IMPUESTO DIFERIDO DÉBITO	
D.T gastos contables ($30.000 \times 33\%$)	(9.900)
D.T ingresos en lo fiscal ($100.000 \times 33\%$)	(33.000)
Gasto impuesto	623.700

Como se puede observar, a través de las conciliaciones, se puede llegar al gasto impuesto, partiendo del impuesto por pagar. Este ejercicio indica que la operación fue bien llevada a cabo, puesto que se llega al mismo resultado sobre el gasto impuesto, partiendo de la utilidad antes de diferencias temporales o partiendo del impuesto por pagar.

Conclusión

Cuando confluyen diferencias temporales y diferencias definitivas para hallar el gasto impuesto se debe partir de la utilidad antes de diferencias temporales y a ésta sumarle o restarle las diferencias definitivas y temporales, con esto se halla “la base para el cálculo del gasto impuesto” la cual se multiplica por la tarifa para hallar el gasto impuesto.

De la misma manera se puede calcular la renta líquida partiendo de la “utilidad antes de diferencias temporales” y sumando o restando las diferencias temporales. Esa renta líquida se multiplica por la tarifa de impuestos para hallar el impuesto por pagar.

Ilustración dieciséis

A continuación se propone un ejemplo donde confluyen diferencias temporales, en el primer segundo momento y diferencias definitivas.

Los datos son como sigue:

Utilidad contable antes de D.T	3.000.000
DIFERENCIAS DEFINITIVAS	
+ Gastos no deducibles	200.000
+ Interés presuntivo	300.000
+ Costos no deducibles	500.000
- I.N.C.R.N.G.O	(600.000)
- Rentas exentas	(400.000)
- Pérdidas fiscales	(200.000)
Subtotal diferencias definitivas	(200.000)
DIFERENCIAS TEMPORALES	
D.T ingresos sólo contables	200.000
D.T.R deducción fiscal	300.000
D.T ingresos sólo fiscales	400.000
D.T.R gastos en lo contable	800.000

Una vez conocidos los datos de las diferencias temporales y definitivas, se procede al cálculo del gasto impuesto en lo contable y desimpuesto por pagar en lo tributario.

Como siempre se ha dicho, hay que tener cuidado en cuanto a saber el efecto que produce una diferencia temporal, que es bien diferente al que produce una diferencia definitiva, y esa distinción está bien determinada por el impuesto diferido.

El cuadro siguiente tiene como fin el cálculo del impuesto de renta por pagar y del gasto impuesto, para luego hacer su propia conciliación entre estos conceptos, a través del impuesto diferido.

DESCRIPCIÓN	CONTABLE	FISCAL	DESCRIPCIÓN
Utilidad	3.000.000	3.000.000	Utilidad contable
DIFERENCIAS DEFINITIVAS			DIFERENCIAS DEFINITIVAS
Total diferencias definitivas	(200.000)	(200.000)	Total diferencias definitivas
DIFERENCIAS TEMPORALES			DIFERENCIAS TEMPORALES
D.T Ingresos sólo contables	200.000	(300.000)	D.T.R deducciones
D.T.R gastos sólo contables	(800.000)	400.000	D.T ingresos
Base gasto impuesto (33%)	2.200.000	2.900.000	Renta líquida (33%)
Gasto impuesto	726.000	957.000	Impuesto por pagar

Cálculo del impuesto diferido

- La diferencia temporal en ingresos sólo contables, genera un impuesto diferido crédito en el crédito, porque es el primer momento, equivalente a \$ 66.000 ($200.000 \times 33\%$).
- La diferencia temporal revertida en deducciones fiscales, genera un impuesto diferido débito en el crédito, porque es el segundo momento, equivalente a \$ 99.000 ($300.000 \times 33\%$).
- La diferencia temporal revertida en gastos sólo contables, genera un impuesto diferido crédito en el débito, porque es el segundo momento, equivalente a \$ 264.000 ($800.000 \times 33\%$).
- La diferencia temporal en ingresos sólo fiscales, genera un impuesto diferido débito en el débito, porque es el primer momento, equivalente a \$ 132.000 ($400.000 \times 33\%$).

En este estado de cosas es sencillo, conociendo el gasto impuesto, llegar al impuesto por pagar por medio de la conciliación, o al contrario.

DEL GASTO IMPUESTO AL IMPUESTO POR PAGAR	
Gasto impuesto	726.000
- Impuesto diferido crédito ($200.000 \times 33\%$)	(66.000)
- Impuesto diferido débito en crédito ($300.000 \times 33\%$)	(99.000)
+ Impuesto diferido crédito en débito ($800.000 \times 33\%$)	264.000
+ Impuesto diferido débito ($400.000 \times 33\%$)	132.000
Impuesto por pagar	957.000

Del impuesto por pagar al gasto impuesto

Tal como se ha dicho también se puede pasar del impuesto por pagar al gasto impuesto así:

Impuesto por pagar	957.000
+ Impuesto diferido crédito ($200.000 \times 33\%$)	66.000
+ Impuesto diferido débito en crédito ($300.000 \times 33\%$)	99.000
- Impuesto diferido crédito en débito ($800.000 \times 33\%$)	(264.000)
- Impuesto diferido débito ($400.000 \times 33\%$)	(132.000)
Gasto impuesto	726.000

El registro contable del impuesto diferido, en consecuencia queda así:

Registro

CUENTA	DÉBITO	CRÉDITO
Gasto impuesto	726.000	
Impuesto diferido Cr. En Db.	264.000	
Impuesto diferido débito	132.000	
Impuesto diferido crédito		66.000
Impuesto diferido débito en crédito		99.000
Impuesto por pagar		957.000

En forma concluyente, es preciso decir una vez más que desde la diferencia temporal, el juego del impuesto diferido con el gasto impuesto y el impuesto por pagar, no es otra cosa que la conciliación de los impuestos a pagar o por cobrar en el tiempo, y que no teniendo esto un gran significado como activo o pasivo, que signifiquen entradas o salidas de efectivo, sí tiene que ver con la estructura empresarial, y obviamente con los impuestos en el tiempo.

Conclusiones generales

Al presentar el manejo del impuesto diferido a luz del decreto 2649 de 1993 se pretende no sólo mostrar la normatividad Colombiana en esa materia, sino señalar su fortaleza conceptual, y su capacidad de generar la realidad económica necesaria para obtener Estados Financieros confiables. Ahora, siendo este documento parte de una investigación sobre el tema, apenas es lógico tener en cuenta que es necesario estudiar y analizar en la norma internacional la NIC 12, que específicamente trata sobre el asunto. Su estudio permite tener claridad sobre las dos normas en caso de armonización entre norma nacional e internacional, pero será de superior importancia si el caso es de adopción de la norma internacional.

Este no es un documento que abarca todo el impuesto diferido, obedece a la simple necesidad de presentar de manera objetiva, un tema que se convertirá en debate obligado, en la confrontación de la normatividad nacional e internacional sobre el asunto. Por lo tanto su presentación tiene más un objetivo de trámite que de resultado final, pero con todo, el tema no deja de tener singular importancia.

Hacia la internacionalización de la contabilidad, puede ser la ruta obligada de todos los contadores en los próximos años, pero en el espacio de ese futuro y el presente se debe de estar atento para que lo que se haga sea de provecho, en

primer lugar, para el País y luego para la comunidad internacional. Ahí estará el impuesto diferido pasando su oficio de la diferencia temporal hacia la temporaria, y obviamente cambiando del escenario de Estado de Resultados al del Balance General. Por eso este estudio, en el momento actual, es de vital importancia.

Bibliografía

LEGIS. Régimen del Impuesto a la Renta y Complementarios. Hasta el envío No. 255. Octubre 2007. Santafé de Bogotá: LEGIS EDITORES S.A.

LEGIS. Régimen Contable Colombiano. Hasta el envío No. 63. Agosto 2007. Santafé de Bogotá: LEGIS EDITORES S.A.

LEGIS. Plan Único de Cuentas para Comerciantes D.R 2649 de 1993 Santafé de Bogotá: LEGIS EDITORES S.A.

JAN R. WILLIAMS, OSCAR J. HOLZMANN, Miller *Guía de PCGA. Un análisis de todos los principios de contabilidad generalmente aceptados que están en vigencia en los Estados Unidos. 4° Edición 1994/95.*

Normas Internacionales de Información Financiera 2003. Donde se incluyen tanto las Normas Internacionales de Contabilidad como las interpretaciones.

LA HERMENÉUTICA JURÍDICA EN EL CONTEXTO CONTABLE Y TRIBUTARIO

Plinio Guillermo González Rincón*

Resumen

El presente escrito estudia la hermenéutica, haciendo énfasis en las áreas del conocimiento de la Contabilidad y Tributaria y su relación con las ciencias jurídicas. Se plantean e ilustran casos reales de aplicación de los **Métodos – Escuelas** a los procesos de estudio de interpretación de normas contables y tributarias con fundamento jurídico a fin de describir cuáles son las destrezas intelectuales, tareas y demás apoyo académico que deben tenerse presente en el desarrollo de las actividades de interpretación jurídica en el ejercicio de la profesión de contadores públicos y fomentar su aprendizaje continuo.

Históricamente son numerosos los métodos y escuelas utilizados como fundamento para la interpretación de las normas. Se enuncian como principales las siguientes: métodos exegeticos, método savigniano, método de la libre investigación científica, escuela del derecho libre, jurisprudencia de intereses y jurisprudencia sociológica, método teleológico, escuela del realismo jurídico, teoría pura del derecho, método histórico evolutivo.

* Contador Público y Abogado de la Universidad Central del Valle del Cauca. Matriculado en Doctorado, programa con énfasis en Derecho Tributario y Comercial Latinoamericano y Europeo (desde enero, año 2007) y candidato año 2009 al reconocimiento de Suficiencia Investigativa de la Universidad de Castilla-La Mancha (España). Profesor de la Universidad Autónoma Latinoamericana de tiempo completo. Correo electrónico: plinioguillermo@hotmail.com

La globalización moderna, el gran número de normas y su complejidad de interpretación, entre otros muchos factores, hace necesario un estudio juicioso en el campo de la hermenéutica jurídica. Todo esto podrá servir como una guía y de criterio profesional en la percepción, razonamiento, juicio y solución de problemas relacionados con la interpretación de las normas contables, tributarias y demás normatividad afín.

Palabras clave: Hermenéutica, Contabilidad, Tributaria, métodos, Principios, Globalización, Hermenéutica Jurídica, Postulados.

Agradecimiento: Al Dr. Jorge Alberto Sánchez Giraldo, Decano de la Facultad de Contaduría Pública de la UNAULA, por orientar, facilitar y motivar, al suscrito y la comunidad universitaria en general, a continuar por el sendero del conocimiento, y por propiciar, los escenarios adecuados para aprender de sus grandes virtudes humanas, profesionales, de liderazgo, y sobre todo, de ese gran Don como persona.

Abstract

The study of Hermeneutics, is studied here, enfasizing in the Accounting and the Tributary, as specific areas of knowledge; and the relationships with Juridical sciences. Real cases where the different Methods-Schools are presented in order to apply these theories to the processes of interpretation of Accounting and Tributary norms with legal fundamental principles. The purpose is to discover the specific intellectual skills, the tasks and the other academic supports, that are necessary to take into account, in the development of the juridical interpretation activities when working in specific jobs as Accounting, as well as to promote the continuous learning.

Historically there have been a big amount of Methods and Schools applied, as basement for interpretation of norms. The most important havebeen: The Exegetic Method, the Savignian Method, the Free Scientific Investigation Method, the Free Law school, Interpretation and Psicological Jurisprudence, the Teological method, The Legal Royalist School, the Pure Theory of laws and the Historic evolutionary Method.

A conscious study of the hermeneutics subject is necessary due to nowadays globalization and the big number of noms, as well as the difficulty to interpet them. All this can help as a guide and professional judgement in the perception, reasoning and solution of the Accounting and Legal norms interpretation problems, as well as the other Laws related with.

Key words: Hermeneutics, Accounting, Tributary, Methods, Principles, Globalization, Legal Hermeneutics and Postulates.

Presentación

El contenido de este artículo hace referencia al área del conocimiento de la hermenéutica, especialmente a la hermenéutica jurídica con énfasis en la tributaria, contabilidad y áreas afines, con el ánimo de facilitar a los estudiantes y demás lectores, una herramienta teórica y didáctica para ser aplicada en el proceso de interpretación y alcance de las normas en general, en el desarrollo del ejercicio de las diferentes profesiones.

En nuestro País, la mayoría de las actividades económicas son reguladas por un gran número de normas, cuya comprensión y entendimiento no se logra con una simple lectura. Para establecer un nivel intelectual adecuado de interpretación del significado de las normas, existe el campo del conocimiento de la hermenéutica jurídica que se desarrolla, aplica y se pone en práctica a través de teorías filosóficas y jurídicas, encontradas y controvertidas en su contexto, originadas desde épocas muy antiguas y que derivan consecuentemente, métodos, escuelas, principios y postulados.

Al asumir el estudio de este tema, se apoya en textos filosóficos y jurídicos de la antigüedad, y otros textos de tratadistas contemporáneos. Por otra parte se identifican las principales normas jurídicas que regulan la interpretación de la ley en Colombia en cada materia: Civil, Tributaria, Administrativa, comercial, Laboral, Penal, del Régimen Político Municipal y procesal, normas, que con fundamento y estudio de la hermenéutica jurídica, determinan la comprensión y alcance adecuado de las diferentes normas jurídicas.

Frente a la constante, rápida evolución y globalización del mundo, es imprescindible que el saber o conocimiento cada vez sea más integral, lo cual dificulta en principio su verdadera comprensión. En este artículo se ha compendiado lo básico en el tema, buscando igualmente, motivar al estudiante a que se adentre en el estudio de aquellos temas que más despierten su interés y consolidar su preparación integral en el aprendizaje, conocimiento y la ciencia, lo cual le permite mantenerse preparado y formar parte activa de los cambios que se presentan en el mundo.

1. Actualidad e historia

1.1 El concepto de hermenéutica

Es relativamente nuevo dentro del pensamiento contemporáneo. Cuando H. G. Gadamer (nacido en 1900) publica en 1960 *Verdad y Método*, no se atreve a ponerle el subtítulo Fundamentos de una hermenéutica filosófica, por temor a que el libro no tuviera éxito en el ámbito de la filosofía académica. Incluso había pensado titularlo Comprender y acontecer, como dos conceptos centrales en el pensamiento del que había sido uno de sus maestros: M. Heidegger. Sin embargo, quince años después de la primera edición, la polémica levantada por el texto, en torno a varios temas centrales de la hermenéutica, aconsejó que el libro llevara en el subtítulo el término hermenéutica.

Ha sido en los últimos años del Siglo XX cuando la hermenéutica se ha convertido en un concepto filosóficamente importante. Aunque haya razones externas a la propia hermenéutica que han acelerado su éxito (las crisis de la escolástica marxista (marxismo), de la filosofía analítica, del estructuralismo o del existencialismo), son razones internas las que lo justifican, sobre todo en un tiempo que exige compaginar la radicalidad de una filosofía con vocación universal con la apropiación de las tradiciones culturales.

El término viene del verbo griego *hermeneuein* y de las funciones asignadas al dios Hermes. A éste le corresponde ser el mensajero que pone en comunicación a los dioses y, sobre todo, transmitir la voluntad de estos a los humanos. Esta función mediadora es la que también encontramos en el corpus platónico: en el diálogo Ion 1 a los poetas se les llama *hermenes*, intérpretes de la voluntad de los dioses e intérpretes de otros rapsodas anteriores. A diferencia del arte de la adivinación, al que acompaña un cierto estado de delirio (*mantiké*), al arte de la interpretación (*hermeneutiké*) acompaña una sobriedad que reclama un esclarecimiento de la verdad que se transmite. Su función mediadora está cercana a la del profeta como anunciador directamente inspirado, pero se amplía también a la mediación humana. En Aristóteles, este esfuerzo de mediación es el esfuerzo del discurso, de la expresión, de la argumentación, del enunciado (*hermeneia*). Un esfuerzo que consiste en traducir el pensamiento en palabras; un enunciado cuya exteriorización permite al interlocutor captar lo que la inteligencia quiere transmitir. Esta función mediadora es la que llevó a los intérpretes de Aristóteles a agrupar sus escritos lógico-semánticos con el nombre *De interpretatione* (*Peri Hermeneias*). En ellos se estudia el enunciado, esto es, la proposición susceptible de ser verdadera o

falsa. Desde entonces, el hermeneuta asegura el logos, interpreta el sentido, se pregunta por la verdad a la que responde el enunciado y que accede al lenguaje. Sin embargo, en la cultura griega, la hermenéutica no designa únicamente la dimensión sintáctica y semántica del lenguaje; se ocupa de la inteligibilidad en todas sus dimensiones, y por ello incorpora también la pragmática. La hermenéutica estudia también el estilo, en tanto que habilidad para comunicar o transmitir un sentido. En definitiva, se trata de un término con el que nos preguntamos por el proceso de la significación, por el carácter mediador de la inteligibilidad; como expresión o manifestación externa de una palabra interna, como interpretación de un enunciado que no se entiende por sí mismo, como traducción de un /lenguaje extraño al lenguaje familiar.

1.2. Una hermenéutica metódica y universal

La interpretación del sentido no es una actividad fácil, sobre todo cuando prolifera el todo está permitido y cuando hay acontecimientos que suponen una ruptura con la tradición. Hacer la exégesis de un sentido transmitido es un trabajo difícil, en el que no vale la espontaneidad; la búsqueda de la verdad transmitida reclama un método exegetico, para diferenciar la verdadera de la falsa interpretación. El verdadero sentido de los documentos de la historia, de los textos de los filósofos o de los textos sagrados está mediado por las múltiples interpretaciones que de ellos se han hecho en el tiempo y, sobre todo, por aquellos momentos en los que se produce una ruptura con el canon de interpretación tradicional. Sea porque se trata de la aparición de documentos historio-gráficos inesperados, sea por hechos como la aparición de Jesucristo o la Reforma, se rompe la continuidad de una tradición que es preciso reconstruir. Para ello se precisa un conjunto de reglas de interpretación que actualicen la continuidad del sentido, para que el intérprete no se precipite en el juicio.

Para los pensadores del humanismo renacentista la hermenéutica se convierte en el conjunto de reglas sin las que resulta imposible restituir el sentido de los textos (hermenéutica filológica o hermenéutica teológica) y las leyes (hermenéutica jurídica). La necesidad de un conjunto de procedimientos de interpretación científica y metodológicamente correctos, no tenía una finalidad arqueológica, sino práctica. En autores como Erasmo y en proyectos culturales como la Biblia políglota de Alcalá, del Cardenal Cisneros, se pretendía actualizar la piedad cristiana, conociendo en profundidad las fuentes de la tradición: no hay camino a la verdad evangélica sin una hermenéutica metódica. En autores protestantes como Lutero, Flacius o Baumgarten, la oscuridad de las fuentes no se aclara acudiendo a la tradición, sino acudiendo a la exégesis gramatical, y sobre todo, diferenciando

la exégesis de la dogmática. Fue así como Schleiermacher acometió la tarea de sistematizar las distintas hermenéuticas particulares (teológica, jurídica, filológica) en una hermenéutica general, como arte del comprender. Desde entonces la hermenéutica unifica términos hasta entonces dispersos, como los de *ars interpretandi*, *sensus scripturae*, *regulae* o *clavis*.

1.3 Una hermenéutica fenomenológica

El paso de la hermenéutica romántica de Schleiermacher a la hermenéutica filosófica de Gadamer, se produce a través de Dilthey y Heidegger. El primero quiere responder a los desafíos del historicismo, acudiendo a un saber de alcance universal que pueda salvaguardar la autonomía de las ciencias humanas y, a su vez, defenderlas de la tutela positivista. Al igual que Kant, él pretendía realizar una crítica de la razón histórica que le permitiera fundar la objetividad del conocimiento que elaboran las ciencias humanas. El punto de apoyo no podía estar en una universalidad ahistórica, sino en una reconstrucción de la vida, realizada desde su protagonista: el sujeto. Como se fundan en la historicidad del sujeto, las ciencias humanas deben partir de la estructura de los propios hechos de conciencia; por ello sólo una reflexión de orden psicológico es capaz de fundar la objetividad que las ciencias humanas necesitan. A diferencia de una psicología explicativa, que entiende causal y fragmentariamente los hechos de conciencia, una psicología comprensiva debe partir de las vivencias como unidades de sentido en las que se hace presente la vida. En lugar de explicar, la nueva psicología quiere describir la vida psíquica en su estructura originaria, y así comprenderla. Una cosa es explicar la naturaleza y otra muy distinta comprender la vida humana y sus expresiones. La hermenéutica fundada en la psicología comprensiva, debe remontar la exterioridad de las expresiones hacia una interioridad que las ciencias naturales olvidan. La vida es expresión y la tarea de la hermenéutica no es explicar lo exterior, en lo que la experiencia se expresa, sino comprender la interioridad de la que ha nacido; como un proceso de auto-reflexión, como el diálogo interno que acompaña a toda expresión. Comprender no es ni intuir, ni congeniar, ni aplicar un conjunto de reglas; es iniciar un proceso por el que se conoce el interior de una vida, con la ayuda de los signos en los que se expresa. En sus investigaciones sobre la historia de la hermenéutica, Dilthey define la comprensión, la interpretación y la hermenéutica de la forma siguiente: comprensión es el proceso en el que, a partir de manifestaciones exteriorizadas de la vida del espíritu, ésta se hace presente al conocimiento. Una interpretación es una comprensión realizada conforme a las reglas del arte, de las manifestaciones de la vida fijadas por escrito. Llamamos hermenéutica a la doctrina del arte de comprender las manifestaciones de la vida fijadas por escrito. Mientras Dilthey había pretendido comprender la historicidad, Heidegger parte de la histo-

ricidad del comprender. La hermenéutica se radicaliza filosóficamente porque ya no nos preguntamos por un modo de conocer, por fundamental y básico que sea. Comprender es un modo de existir, el modo de ese ser que existe comprendiendo. La fenomenología se ha transformado en hermenéutica porque ha sustituido una analítica de la conciencia por una analítica de la existencia y del estar en el mundo; la hermenéutica se ha convertido en una hermenéutica de la facticidad. Comprender ahora no es inteligir sino comportarse, estar a la altura de las circunstancias; es un arte, una capacidad que no es cognitiva o mental, sino práctica y vital; lo que en español llamamos un saber estar. La tarea de la hermenéutica no es resignarse a esta historicidad, sino esclarecerla. Este esclarecimiento recibe el nombre de interpretación y en él se explica la comprensión. Si en la hermenéutica anterior la interpretación era el camino que nos llevaba a la anhelada meta de la comprensión, ahora se invierten los papeles: la interpretación consiste en explicar la situación de la comprensión.

1.4 La aportación básica de Gadamer

Gadamer reconstruye la historia de la hermenéutica siguiendo de cerca a Heidegger. Menos pretencioso que él, dedica sus investigaciones a sentar las bases filosóficas de las ciencias humanas. Para ello, además de poner en cuestión la radicalidad del moderno concepto de ciencia como seguridad metódica en la verdad, arranca del saber-hacer de la historia, el derecho, la filología, la teología o la filosofía. Lo hace con la finalidad de mostrar que la fundamentación de estos conocimientos no está en la determinación de un punto arquimédico del que hace depender la bóveda del conocimiento. En general, las ciencias humanas no aplican una verdad descubierta previamente, sino que la verdad acontece en el propio momento de la aplicación. Este hecho será el que contribuya a la recuperación hermenéutica de Aristóteles, no para abanderar un retorno nostálgico a su filosofía, sino para presentar su modelo de razón prudencial como fundamento de todo saber humanístico. Por dos razones muy sencillas. Primera: a diferencia del conceptualismo, el convencionalismo o el positivismo, el saber moral no es una técnica de aplicación de normas ajenas a la situación o experiencia histórica del intérprete. Segunda: la hermenéutica tiene un alcance universal porque el suyo no es un saber técnico que valga para un momento concreto o un área determinada de la vida moral, sino que se trata de un saber que es un saber-ser, un conocerse que es un hacerse y determinarse. Al acogerse al modelo de la filosofía práctica de Aristóteles, los problemas clásicos de la hermenéutica metódica se transforman. La historia y el lenguaje no son preocupaciones metodológicas, sino condiciones de posibilidad de todo conocimiento, en tanto que humano. Además de histórica, la experiencia está lingüísticamente constituida, y por ello los conceptos de pre-

juicio, tradición, historia efectual y fusión de horizontes no indican únicamente el carácter finito del comprender, sino su estructura dialógico-existencial, es decir, su apertura estructural a un mundo compartido. Comprender no es intuir, congeniar o racionalizar la propia situación, sino estar abierto al otro, sentirse en comunidad con el otro. El hombre comprensivo no juzga desde la desafección y como si se encontrase en una situación externa, sino desde la afectación y la pertenencia a un mundo compartido. De esta forma, la hermenéutica se convierte en el arte de la prudencia y del buen juicio como bases universales, no de una teoría de la compasión, sino de un saber-estar compadeciendo. Estas investigaciones de Gadamer han generado nuevos desarrollos de la hermenéutica¹.

1.5 Aspectos conceptuales

La palabra hermenéutica parecería sinónimo de interpretar, sin embargo, técnicamente se entiende que la hermenéutica es la teoría científica del arte de interpretar los diferentes elementos o textos. En consecuencia, la interpretación jurídica apela a la hermenéutica, pero esto no significa que se trate de términos idénticos.

En la cosmovisión occidental, interpretar es captar subjetivamente el significado de las cosas. La interpretación jurídica, sería, entonces, el asignar significado a expresiones del lenguaje jurídico. Este comportamiento hace parte de la tradición científica de la época moderna.

La acepción “interpretación” proviene del latín: interpretativo (onis) y este a su vez del verbo interpretor (aris, ari, atus, sum) que significa servir de intermediario, venir en ayuda de, y esta última excepción, por extensión: explicar de esta manera. Interpretar consiste en “declarar el sentido de una cosa”.

1 APEL K. O., La transformación de la filosofía I-11, Taurus, Madrid 1986; CONILL J., El crepúsculo de la metafísica, Anthropos, Barcelona 1988; CORETH E., Cuestiones fundamentales de hermenéutica, Herder, Barcelona 1972; DOMINGO MORATALLA A., El arte de poder no tener razón. La hermenéutica dialógica de H. G. Gadamer, Universidad Pontificia Salamanca, Salamanca 1991; ID, Hermenéutica y ciencias sociales, Cuadernos salmantinos de filosofía XVIII (1991) 119-151; ID, La herencia de Gadamer en K. O. Apel: ¿hermenéutica experiencial o hermenéutica trascendental?, Pensamiento 197 (Madrid 1994) 253-266; GADAMER H. G., Verdad y método. Fundamentos de una hermenéutica filosófica I-11, Sígueme, Salamanca 1977 y 1992; ID, El problema de la conciencia histórica, Tecnos, Madrid 1993; MACEIRAS M.-TREBOLLE J., La hermenéutica contemporánea, Cíncel, Madrid 1990; ORTIZ-OSÉS A., La nueva filosofía hermenéutica, Anthropos, Barcelona 1986; RICOEUR P., Le conflict des interpretations. Essai d'hermeneutique, Seuil, París 1969; ID, Du Texte á l'action. Essai d'hermeneutique, Seuil, París 1986.

Por otra parte, para entender el discurso jurídico es menester tener en cuenta que todo derecho tiene como condición la exigencia de ser formulado a través de un lenguaje. A este lenguaje bien se le puede denominar ‘lenguaje jurídico’ y siempre estará sujeto a interpretación.

La interpretación es, pues, un proceso intelectual que acompaña necesariamente la aplicación del derecho. Básicamente, todas las normas, en tanto que deben ser aplicadas de manera racional, requieren de una interpretación; pero, en todo caso, el acto de interpretación depende de la formación jurídica, así como de la cultura de la persona que interpreta, y es que el derecho no sólo se crea, modifica o extingue, mediante la actividad de los cuerpos legislativos, sino que en muchas ocasiones los órganos aplicadores lo complementan, modifican, crean, e incluso derogan; en efecto, al quedar en posibilidad de interpretar, el órgano aplicador incorpora o adiciona nuevos elementos a los materiales jurídicos existentes. En todo caso las interpretaciones que se hagan de un precepto o conjunto de ellos, siempre deben estar en concordancia con el sistema al que pertenecen recordando aquí la idea jurídica de **PLENITUD HERMENÉUTICA** y sus principios de coherencia y unidad que traen como consecuencia no sólo la validez de esas normas, sino también la eficacia de las ya existentes.

2. Métodos y Escuelas

Existe un gran número de métodos y escuelas, según las ideologías y épocas presentadas durante el proceso histórico, A continuación se describen los conceptos de métodos y escuelas fundamento para la comprensión y aplicación de la hermenéutica jurídica:

2.1.1 Método Exegético.- Se ha dicho que el método más antiguo es el gramatical, porque cuando el derecho dejó de ser consuetudinario el intérprete atuvo al texto escrito de la ley. Este método de interpretar la ley según sus propias palabras, fue el predilecto de la escuela de los glosadores, cuyo método consistía en hacer glosas o notas marginales a los textos del corpus juris civilis de Justiniano. Los glosadores creían que todo el derecho civil se encontraba en los textos romanos y olvidaban los principios, para detenerse en el análisis gramatical de las palabras. La aparición del código de Napoleón hizo resurgir la escuela de los glosadores y dio nacimiento a la exégesis. Según Francois Géný este método se encuentra expuesto desde 1.841 en una Memoria de la Academia de Ciencias Morales y Políticas, POR Blondeau, decano en esa época de la Facultad de Derecho Parias, acerca de la autoridad de la ley, con el subtítulo, fuente de la cual deben Hoy emanar todas las decisiones jurídicas.

2.1.2 Método de Interpretación Savigniano.- Savigny, expuso su teoría sobre la interpretación de las leyes en su obra sistema de derecho romano actual. Este eminente romanista sostiene que la ley es expresión del derecho popular, y el legislador, el verdadero representante del espíritu nacional, Recalca el interés de la historia por cuando permite unir al presente con el pasado.

Para Savigny², la interpretación de la ley es un procedimiento para reconstruir el pensamiento contenido en ella, tal pensamiento como el del legislador histórico. Distingue entre interpretación de las leyes aisladas y la interpretación de las fuentes consideradas en su conjunto. Para la ley aislada, la interpretación se descompone en cuatro elementos constitutivos: el gramatical, el lógico, el histórico y el sistemático. El objeto de cada uno de estos elementos es el siguiente: El lenguaje de la ley, {gramatical}, la descomposición del pensamiento o las relaciones lógicas que lo aúnen , {lógico}, el estado de derecho existente cuando la ley se produjo, y el cambio que introdujo , {histórico}, el lazo íntimo que une instituciones y normas jurídicas en una vasta unidad, {sistemático}. Estos cuatro elementos deben considerarse en forma unitaria en la interpretación.

Este método es de enorme importancia ya que une una auténtica interpretación, no puede desconocer la evolución histórica de la norma ni el sistema a que pertenece. Es igualmente útil hacer un análisis de toda la legislación para descubrir su espíritu, los motivos de la ley y una apreciación del resultado obtenido por las diversas interpretaciones.

2.1.3 Método de la libre investigación científica. El principal exponente de este método es Francois Géný en su obra métodos de interpretación y fuentes del derecho privado positivo. Se entiende por fuentes formales las imperativas de autoridades externas al intérprete con virtualidad bastante para regir su juicio, cuando tienen por objeto propio e inmediato la revelación de una regla destinada a imprimir una dirección en la vida jurídica. Estas fuentes son la ley escrita, la costumbre y la tradición o las autoridades.

Según Géný, la finalidad de la interpretación de la ley escrita es descubrir el pensamiento del legislador. El sentido de la ley se determina conforme a la intención del legislador, que revelan las circunstancias dominantes en la época en que se formuló la ley y no las existentes en el de la aplicación. Esto, por cuanto interpretar la ley de acuerdo con las circunstancias existentes en el momento de la aplicación de la ley, atentaría contra la seguridad jurídica.

2 SAVIGNY, Federico Carlos. Sistema de derecho romano actual. Centro Edit. de Góngora, T.I. Madrid p, 79.

2.1.4 Escuela del Derecho Libre. Refiriéndose a esta escuela, con esta denominación de movimiento del derecho libre, o en una traducción menos literal, movimiento pro de una libre jurisprudencia, se conoce una corriente que fue iniciada en Alemania, en 1906, por el profesor Hermann Kantorowicz, quien encubriendo su identidad bajo el seudónimo de Gnaeus Flavius, publicó en aquella fecha una obra, que era una especie de manifiesto de la nueva escuela, con el título, la lucha por la ciencia del derecho. Este movimiento fue seguido por varios juristas, entre ellos, con un radicalismo todavía mayor, por Ernst Fuchs.

Algunos de los principales postulados de esta escuela son los siguientes:

- a. No se acepta que la ley sea la única fuente de derecho positivo, sino que se debe reconocer significación a las normas que brotan de la conciencia jurídica popular. Entiende por derecho libre las convicciones predominantes que tiene la gente en un cierto lugar y un cierto tiempo sobre lo que es justo, convicciones las cuales, real y efectivamente, regulan la conducta de esas gentes.
- b. El derecho libre es independiente del estatal, pero da generalmente origen a éste. Ataca la plenitud del orden jurídico y la sumisión incondicional del juez a los textos legales. Es una concepción que repudia la lógica de la hermenéutica tradicional, así como el razonamiento deductivo. Se dice que la jurisprudencia conceptual estaba en contradicción con las necesidades de la vida.

2.1.5 Escuela jurisprudencia de intereses y jurisprudencia sociológica. La jurisprudencia de intereses trata de dilucidar los principios que deben regir la actividad jurisdiccional. Los principales exponentes han sido Philipp Hech, Max Rumelin y Paul Oertmann. Esta escuela sostiene que al juez no le compete crear libremente el derecho, sino colaborar, dentro de la legislación vigente para la realización de las convicciones e ideales que inspiran dicha legislación.

2.1.6 Método Teleológico. El principal exponente ha sido Rudolf Von Ihering, quien parte de la crítica a la jurisprudencia conceptualista para llegar a formular su teoría según la cual, los contenidos del derecho se hallan determinados por el propósito de llevar a realización práctica determinados fines. Coincide este método con los anteriores, en sostener que ninguna ley puede ser entendida únicamente como mandato sin conocer las condiciones y necesidades del pueblo en que se aplica. Se enfatiza, que el derecho auténtico no es el que aparece formulado en términos abstractos por las normas generales, sino el que se vive de modo real por la gente, y el que se aplica en las sentencias y en las resoluciones.

2.1.7 Escuela del realismo jurídico. Los principales exponentes son Underhill Moore, Hermann Oliphant, Walter W. Cook, Karl N. Llewellyn, Charles E. Clark y Jerome Frank. Esta escuela trata de buscar la realidad efectiva sobre la cual se apoya el derecho vigente en determinado país y en cierto momento de su historia. Se dice que el derecho real es lo que resuelva el órgano jurisdiccional en cada caso concreto. Esto implica la crítica de la concepción tradicional lógica que concibe la sentencia como un silogismo jurídico. Se agrega que lo esencial no es lo que el juez dice en la sentencia, sino lo que decide efectivamente o lo que hace. A las normas formuladas en las leyes, reglamentos o motivación de la sentencia, se las llama reglas en el papel, y a las que deciden realmente el pleito se las denomina reglas efectivas.

2.1.8 Teoría pura del derecho. Kelsen³ sostiene que cada vez que hay que aplicar una norma superior, el aplicador o legislador o juez, se encuentra con que la norma superior prevé no sólo el procedimiento, sino también el contenido de la norma que habrá de producirse. Pero esta determinación nunca es completa, ya que deja al que va a aplicarla un margen o marco de posibilidades dentro del cual puede moverse quien va a ejecutarla.

Kelsen señala que esa relativa indeterminación de las normas por aplicar, puede ser: **a.** intencionada: delitos con penas elásticas, un mes, un año, **b.** no intencionadas: cuando la norma tiene varias significaciones. El resultado de la interpretación tiende a verificar las posibilidades que se presentan dentro del marco de posibilidades de la norma que se va a aplicar. Por tanto, al interpretar la norma el juez es creador de normas individualizadas y, por ende, ejerce un acto de voluntad.

La elección de la solución al caso y los métodos son cuestiones de política jurídica y no de ciencia jurídica. Al interpretar una ley, el intérprete no pone en juego únicamente su inteligencia, sino su voluntad, y al ponerla en juego, elige, entre varias posibles, una de las soluciones que el precepto ofrece, en relación con el caso singular. La elección es libre, porque no existe ningún criterio que permita decidir cuál de las interpretaciones debe prevalecer.

2.1.9 Método histórico-evolutivo. Los principales exponentes son R. Saleilles, E. Lambert, F. Degni, Ferrara y Kohler. La esencia de este método, según Alessandri Rodríguez, consiste en que la ley no debe concebirse como la voluntad de su autor, una vez dictada, se independiza de su autor, adquiere existencia autó-

3 **KELSEN**, Hans. Teoría general del Estado. Trad. De Luis Legaz y Lacambra. Editora Nacional, México, 1.959,p. 306.

noma y pasa a vivir su propia vida, cuyo destino es satisfacer un presente, siempre renovado. El intérprete está llamado a hacer cumplir ese destino, respetando la letra de la ley no el sentido que tuvo al tiempo de dictarse, sino al que pueda tener al momento de ser aplicada. No hay que indagar lo que habría pensado el legislador en su época, sino que es necesario esforzarse para hacer decir al texto legal lo que conviene a las exigencias actuales. Al lenguaje del tiempo de las carretas y los coches de posta, hay que darles las significaciones de la hora interplanetaria. La consigna es, por el Código Civil, pero más allá del Código Civil.

Este método concibe la ley como la expresión de las necesidades histórico-sociales que motivaron su sanción. Es decir, que la interpretación puede variar según el tiempo y según las necesidades socio-económicas del momento de su aplicación.

2.2 Normas jurídicas que regulan la interpretación de la ley en Colombia.

Las principales normas que regulan la interpretación de la ley en Colombia son las siguientes:

2.2.1 En materia Civil:

Artículo 4 a 9 de la Ley 153 de 1.987, artículos 25 a 32 del Código Civil.

2.2.2 En materia Tributaria:

Artículos 95, 9, 363, 338 Constitución Política de Colombia, artículos 25 al 32 del Código Civil.

2.2.3 En materia Administrativa:

Artículo 3 del Código Contencioso Administrativo, artículo 209 de la Constitución Política, Artículos 25 al 32 del Código Civil.

2.2.4 En materia comercial:

Artículos 1 a 9 del Código de Comercio

2.2.5 En materia Laboral:

Artículos 1, 13, 14, 16, 18 a 21 del Código Laboral.

2.2.6 En materia Penal:

Artículos 1 a 13 del código Penal.

2.2.7 En materia del Régimen Político Municipal:
Artículo 56 del Código del Régimen Político Municipal.

2.2.8 En materia procesal:
Código de Procedimiento Civil, artículos 4, 5, 6.
Estatuto Tributario, procedimiento, artículo 683.
Código de Procedimiento Penal, artículos 1 a 27.
Código de Procedimiento Laboral, artículo 14.

3. Caso para estudio y aplicación de la hermenéutica jurídica

A continuación se presenta un documento relacionado con una sentencia número 15623 del año 2008, del Consejo de Estado, donde se presenta un problema jurídico de interpretación y cuya resolución se alcanza a través de la hermenéutica jurídica y obedece a un caso que se plantea para su estudio. En dicho caso, se requiere determinar ¿cuáles son las escuelas y métodos de interpretación utilizadas en el contenido, utilizando en su resolución para lograr la comprensión de las normas planteadas en la sentencia? ¿Está de acuerdo o en desacuerdo con la aplicación de dicha normatividad, por qué?

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Bogotá, D.C., diecisiete (17) de julio de dos mil ocho (2008). Consejero
Ponente: HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ Radicación: 110010327000200500040
00 Número Interno: 15623 LEONEL EDUARDO BONILLA SÁNCHEZ contra
LA NACIÓN- MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO.

FALLO

LEONEL EDUARDO BONILLA SÁNCHEZ, en ejercicio de la acción pública del artículo 84 del Código Contencioso Administrativo, solicitó la nulidad del artículo 1 del Decreto 1372 de 1992, que define los servicios para efectos del IVA.
LA DEMANDA

El actor citó como violados los artículos 13, 38, 58, 333 y 338 de la Constitución Política; 21 de la Convención Americana de Derechos Humanos-, 59 y 70

de la Ley 79 de 1988 y 21 de la Ley 633 de 2000. Como concepto de violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

Los ingresos de las cooperativas de trabajo asociado son rentas exclusivas de trabajo, según los artículos 21 de la Ley 633 de 2000, que modificó el artículo 103 del Estatuto Tributario, 70 de la Ley 79 de 1988 y 1 del Decreto 468 de 1990, porque gran parte de tales ingresos se destina al pago de las compensaciones por el trabajo de los asociados.

En consecuencia, no están gravados con IVA, por lo que se desconfigura el contenido del artículo 1 del Decreto 1372 de 1992, conforme al cual se considera servicio para efectos del IVA, toda actividad, labor o trabajo prestado por una persona natural o jurídica o una sociedad de hecho, sin relación laboral con quien contrata la ejecución, que se concreta en una obligación de hacer, independientemente de la remuneración y de si predomina el factor material o el intelectual.

Por la prestación del servicio por parte de una cooperativa de trabajo asociado, se reciben ingresos que por ser rentas de trabajo están excluidos del IVA; además, se obtienen ingresos que son un porcentaje variable, que es el margen de ganancia, respecto del cual se debería generar un IVA del 16%. Sin embargo, a las cooperativas de trabajo asociado se le cobra impuestos sobre la totalidad del valor de los contratos y no sobre el margen de utilidad, con lo cual se violan los artículos 13 y 338 de la Constitución Política.

En el PUC de las cooperativas de trabajo asociado deben registrarse como ingresos (cuenta 4), el margen de rentabilidad y como pasivo (cuenta 2) las rentas de trabajo o ingresos laborales, pues, las mismas no pueden ser gravadas con IVA.

La aplicación del artículo 1 del Decreto 1372 de 1992 viola los artículos 38, 58, 60, 333 y 338 de la Constitución, porque desconoce la propiedad privada, el derecho de asociación y el derecho a la igualdad, máxime en un Estado Social de Derecho en donde las organizaciones asociativas y solidarias tienen pleno respaldo constitucional.

Lo anterior, porque obliga a las cooperativas a calcular el IVA sobre todo lo que reciben, sin tener en cuenta que la Ley 633 de 2000 considera los ingresos como rentas de trabajo y que la prestación de servicios queda supeditada a la ganancia que reciban.

La norma acusada también vulnera el artículo 21 de la Convención Americana de Derechos Humanos, que garantiza a toda persona el uso y goce de sus bienes, pues, obliga a las cooperativas a cancelar impuestos sobre lo que no es ingreso, lo

que está ocasionando que tales entes deban liquidarse, porque no tienen recursos para pagar los impuestos, lo que conduce a que se pierda la cooperativa como propiedad.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La demandada expuso en defensa de la legalidad del acto acusado, lo siguiente:

Una es la relación que tiene la cooperativa con sus clientes, con quienes suscribe contratos de prestación de servicios gravados, en donde la retribución es para la cooperativa y otra, la relación entre la cooperativa y sus cooperados.

Para fines del impuesto sobre la renta, las cooperativas de trabajo asociado son entidades del régimen tributario especial y en las rentas de trabajo se aplica el artículo 103 del Estatuto Tributario, modificado por la Ley 633 de 2000. Tal disposición no rige para el IVA, ya que para este caso, deben tenerse en cuenta los artículos 447 a 449 del Estatuto Tributario, que señalan que la base gravable es el valor total de la operación.

Para efectos del IVA en la prestación de servicios personales es fundamental determinar si existe o no relación laboral, pues, en caso positivo, no se causa el impuesto y, en caso contrario, sí, conforme al artículo 1 del Decreto 1372 de 1992.

De otra parte, la regla general en materia de IVA, es que se encuentran gravados con dicho tributo todos los servicios, salvo los expresamente excluidos (artículos 420 y 476 del Estatuto Tributario).

Las cooperativas de trabajo asociado son responsables del IVA en la prestación de servicios gravados, y se encargan de facturar, recaudar, declarar y pagar el impuesto generado en las operaciones gravadas.

La base gravable que se aplica a las cooperativas en mención, es la general, a menos que se trate de la base gravable especial del artículo 468-3 del Estatuto Tributario, respecto de los servicios de aseo, vigilancia privada y servicios temporales de empleo.

La responsabilidad frente al IVA en la prestación de servicios gravados, recae en quien los presta, independientemente de su calidad o naturaleza jurídica.

La norma acusada no vulnera las disposiciones constitucionales invocadas por el actor ni la Convención Americana de Derechos Humanos, dado que regula de

manera general el servicio para los responsables de IVA y no se refiere de manera concreta a las cooperativas.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandada reiteró los argumentos de la contestación. El actor no alegó de conclusión.

El Ministerio Público solicitó negar las pretensiones de la demanda, por las razones que se compendian de la siguiente manera:

De los artículos 59 y 70 de la Ley 79 de 1988 y 21 de la Ley 633 de 2000, se evidencia la diferencia de régimen laboral de las cooperativas y su finalidad, entre otras, de prestar servicios, así como el carácter exclusivo de salarios que a título de compensación por el trabajo asociado reciben únicamente las personas naturales.

Está excluida de la realización de actividades de servicio, cualquier relación laboral, respecto de aquello que reciban las personas naturales a título de compensación por el trabajo asociado.

Ninguna de las normas en mención permite concluir que las rentas recibidas por las cooperativas sean de trabajo para efectos de una exención, pues, lo recibido como contraprestación por el servicio prestado, proviene de una relación que no es laboral, dado que la misma es sólo para personas naturales.

Los artículos 59 y 70 de la Ley 79 de 1988 no contemplan eventos relacionados con aportes que pudieran efectuar los asociados de su margen de utilidad y que los mismos tengan el carácter de ingreso laboral exento para la cooperativa. Tampoco es ingreso laboral para la cooperativa el aporte de los asociados, por cuanto no existe fundamento legal para tal conclusión.

No tiene ningún sustento que la definición de servicios implique un gravamen sobre la utilidad, dado que el artículo 447 del Estatuto Tributario señala que la base gravable del tributo es el valor total de la operación.

El artículo 1 del Decreto 1372 de 1992 define el servicio para efectos del IVA, noción dentro de la que se incluye el servicio de las cooperativas en razón de su objeto, respecto del cual no obtienen rentas laborales; por tanto, el acto acusado se ajusta a la normatividad existente.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Decide la Sala sobre la legalidad del artículo 1 del Decreto 1372 de 1992, expedido por el Gobierno Nacional, que define la actividad de servicios en materia de IVA. La norma acusada dispone:

“ART. 1o—Definición de servicio para efectos del IVA. Para los efectos del impuesto sobre las ventas se considera servicio, toda actividad, labor o trabajo prestado por una persona natural o jurídica, o por una sociedad de hecho, sin relación laboral con quien contrata la ejecución, que se concreta en una obligación de hacer; sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual, y que genera una contraprestación en dinero o en especie, independientemente de su denominación o forma de remuneración.”

Conforme al artículo 420 del Estatuto Tributario son hechos generadores del IVA las ventas e importaciones de bienes corporales muebles que no estén excluidas y la prestación de servicios en el territorio nacional. A partir de la Ley 6 de 1992 la regla general es que están gravados con IVA todos los servicios, salvo los que el legislador expresamente excluya (artículo 476 del Estatuto Tributario).

El Decreto 1372 de 1992 reglamentó la Ley 6 de 1992 y el Estatuto Tributario. En el artículo 1 definió los servicios para efectos del impuesto a las ventas. De la definición se extraen las siguientes características de los servicios para efectos del impuesto en mención:

1. Deben tratarse de actividades, labores o trabajos de carácter material o intelectual que se concreten para quien las realiza en una obligación de hacer.
2. Las actividades, labores o trabajos deben ser ejecutados por personas naturales o jurídicas o por sociedades de hecho.
3. No debe existir relación laboral entre quien ejecuta las labores y quien contrata con aquél la realización de las mismas.
4. Genera una obligación de dar a cargo de quien contrata la realización de los trabajos, como es la de retribuir en dinero o en especie la prestación del servicio.

A su vez, la base gravable general del IVA en la venta y prestación de servicios es el valor total de la operación, incluida la financiación y las erogaciones complementarias (artículo 447 del Estatuto Tributario), los gastos realizados por cuenta o a nombre del adquirente o usuario, el valor de los bienes proporcionados con motivo de la prestación del servicio gravado, aunque su venta independiente esté excluida o exenta y los reajustes de valor convenido, causados con posterioridad a la venta (artículo 448 ibídem).

El artículo 437 [c] del Estatuto Tributario dispone que son responsables del impuesto, quienes presten servicios, para lo cual resulta indiferente la naturaleza jurídica del prestador del servicio. Y, el artículo 482 ibídem, señala que las personas que están exentas de otros impuestos, no están exentas de IVA.

Sostiene el actor que los actos acusados violan los artículos 21 de la Ley 633 de 2000, que modificó el artículo 103 del Estatuto Tributario, y 59 y 70 de la Ley 79 de 1988. Lo anterior, porque las cooperativas de trabajo asociado vinculan el trabajo personal de sus asociados y parte de sus ingresos se destina a las compensaciones de los asociados por el trabajo cooperativo, por lo que son rentas de trabajo, que no están gravadas con IVA, según el artículo 5 del Decreto. 1372 de 1992. Sin embargo, con la norma acusada se gravarían con el impuesto a las ventas esos ingresos laborales y todos los ingresos que reciban las cooperativas en mención, a pesar de que sólo debía gravarse la utilidad que obtengan.

Pues bien, conforme al artículo 64 de la Ley 79 de 1988 *“Por la cual se actualiza la legislación cooperativa”*, las cooperativas de trabajo asociado pertenecen a la categoría de las cooperativas especializadas, esto es, que se organizan para atender una necesidad específica, correspondiente a una sola rama de actividad económica, social o cultural. Y, según el artículo 70 ibídem se definen como *“aquéllas que vinculan el trabajo personal de sus asociados para la producción de bienes, ejecución de obras o la prestación de servicios”*, en las cuales el principal aporte de los asociados es su trabajo, mientras que los aportes de capital son mínimos.

A su vez, el artículo 59 de la Ley 79 de 1988 señala que en las cooperativas de trabajo asociado en que los aportantes de capital son al mismo tiempo los trabajadores y gestores de la empresa, el régimen de trabajo, de previsión, seguridad social y compensación, será establecido en los estatutos y reglamentos, debido a que se originan en el acuerdo cooperativo y, por tanto, no está sujeto a la legislación laboral. A su vez, las compensaciones por el trabajo aportado y el retorno de los excedentes previstos en el artículo 54 [3] de dicha ley, deben efectuarse teniendo en cuenta la función del trabajo, la especialidad, el rendimiento y la cantidad de trabajo aportado. Sólo, excepcionalmente, las cooperativas de trabajo asociado pueden vincular trabajadores ocasionales o permanentes **no asociados**, y, estas relaciones se rigen por las normas laborales.

Al analizar la exequibilidad del artículo 59 de la Ley en mención, la Corte Constitucional precisó que las cooperativas de trabajo asociado se diferencian de las demás, en que los asociados son simultáneamente dueños y trabajadores de la entidad, por lo que no es posible que sean empleadores, por una parte, y trabajadores, por la otra, como en las relaciones de trabajo subordinado o dependiente,

razón por la cual a los socios-trabajadores de tales cooperativas no se les aplican las normas del Código Sustantivo del Trabajo.¹

No sobra anotar que sólo cuando las cooperativas contratan trabajadores dependientes, lo cual constituye una situación excepcional, se rigen por las normas laborales, pues, en este caso, se cumplen todos los supuestos del contrato de trabajo, donde existen un empleador y un trabajador que labora bajo la subordinación de aquél, a cambio de una remuneración o salario.

De otra parte, una es la relación que existe entre la cooperativa de trabajo asociado, como persona jurídica, y las personas con quienes contrata la producción de bienes, ejecución de obras o la prestación de servicios, por los que obtiene unos ingresos, y, otra, la relación entre la cooperativa y sus asociados.

Ahora bien, el hecho de que para el impuesto de renta las compensaciones que reciban las personas naturales por el trabajo asociado cooperativo se consideren como rentas de trabajo para los asociados (artículo 103 del Estatuto Tributario), no tiene implicaciones en el impuesto a las ventas a cargo de las cooperativas en mención. Ello, no sólo porque es un tributo distinto y las exenciones de renta no son aplicables a IVA (artículo 482 del Estatuto Tributario), sino porque tales compensaciones son para la persona natural, no para las cooperativas, por lo que no es cierto que constituyen rentas de trabajo de dichos entes y, por tanto, no se genera IVA, según el artículo 5 del Decreto 1372 de 1992.

Además, los ingresos laborales que no están sometidos a IVA sólo se aplican a las personas naturales, según el contexto mismo del artículo 5 del Decreto 1372 2. Y, el hecho de que de los ingresos que reciban las cooperativas deban pagarse las compensaciones para los asociados, no significa que tales ingresos tengan carácter laboral para quien hace el pago, en este caso, las cooperativas.

Cabe anotar que la inconformidad del demandante radica en que las cooperativas de trabajo asociado deben tributar IVA por los servicios que presten, sobre los ingresos que obtengan y no sólo respecto de la utilidad, aspecto que no tiene relación con la norma acusada, pues la misma se refiere al servicio como hecho generador del impuesto a las ventas. Por el contrario, la alegada inconformidad tiene que ver con la base gravable del impuesto a las ventas en la prestación de servicios.

El artículo 5 del Decreto 1372 de 1992 señala que los ingresos provenientes de una relación laboral o legal y reglamentaria no están sometidos al impuesto sobre

¹ Corte Constitucional, sentencia C-211 de 2000, M.P. Carlos Gaviria Díaz

las ventas. Así como tampoco los ingresos que perciban los socios industriales como contraprestación a su aporte, ni los honorarios percibidos por los miembros de juntas directivas, cuya regla general (artículo 447 del Estatuto Tributario), obliga a incluir el valor total de la operación, y no sólo el margen de utilidad.

No sobra advertir que en la actualidad las cooperativas de trabajo asociado tienen un beneficio en materia IVA, consistente en la aplicación de una tarifa del 1.6% en algunos servicios gravados².

Así las cosas, no existe violación de los artículos 21 de la Ley 633 de 2000 y 59 y 76 de la Ley 79 de 1988. De otra parte, no se presenta vulneración de los artículos 13 y 338 de la Constitución Política por el hecho de que para las cooperativas de trabajo asociado la base de IVA no sea sólo el margen de utilidad, pues, con base en el principio de legalidad del tributo, fue voluntad del legislador que, en general, todos los responsables de IVA paguen el impuesto tomando como base gravable el valor total de la operación, que en este caso, sería del servicio prestado por éstas, sin que a juicio del mismo legislador existan razones que ameriten que tales entidades tengan una base gravable distinta. Se insiste, también, en que el acto acusado sólo define el servicio como uno de los hechos generadores del IVA y nada dispone sobre la base gravable para dichas cooperativas.

Por último, la norma demandada no vulnera los derechos a la propiedad (artículos 58 y 60 de la Constitución Política), a la asociación y a la libre iniciativa, privada, ni el artículo 21 de la Convención Americana de Derechos Humanos, que garantiza el derecho de las personas al uso y goce de los bienes, dado que como se ha manifestado con insistencia, se limita a definir la noción de servicio para efectos del IVA, de la cual no se observa desconocimiento alguno de las normas en mención, ni fija la base gravable a cargo de las cooperativas de trabajo asociado.

Las anteriores razones son suficientes para negar las súplicas de la demanda.

² El artículo 462-1 del Estatuto Tributario, adicionado. L. 1111/2006, art. 32, dispone: **Servicios gravados a la tarifa del 1.6%.** En los servicios de aseo, en los de vigilancia autorizados por la Superintendencia de Vigilancia Privada, en los de empleo temporal prestados por empresas autorizadas por el Ministerio de Protección Social y en los prestados por las cooperativas y precooperativas de trabajo asociado en cuanto a mano de obra se refiere, vigiladas por la Superintendencia de Economía Solidaria o quien haga sus veces, a las cuales se les haya expedido resolución de registro por parte del Ministerio de la Protección Social, de los regímenes de trabajo asociado, compensaciones y seguridad social, la tarifa será del 1.6%.

Para tener derecho a este beneficio el contribuyente deberá haber cumplido con todas las obligaciones laborales, o de compensaciones si se trata de cooperativas y precooperativas de trabajo asociado y las atinentes a la seguridad social.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley,

FALLA

NIÉGANSE. Las súplicas de la demanda de nulidad contra el artículo 1 del Decreto 1372 de 1992. Cópiese, notifíquese, comuníquese. Cúmplase. Esta providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

MARÍA INÉS ORTIZ BARBOSA
Presidente

Conclusiones

La actividad de interpretar aplicada a la normas en general, ha generado el desarrollo de una importante ciencia conocida como la hermenéutica legal, la cual tiene como propósito explicar el alcance y significado del material jurídico interpretado.

Se ha aceptado por la comunidad jurídica que la actividad de interpretar es aquella destinada a determinar el sentido y alcance de la norma jurídica que se interpreta. En este sentido se habla de escuelas de interpretación, de métodos de la interpretación y se exige, que además, se tenga en cuenta los postulados, los criterios de la interpretación y las etapas de la interpretación.

SAVIGNY, uno de los principales precursores de los estudios jurídicos y filosóficos, dejó para la humanidad los principios fundamentales de la interpretación, creando los ELEMENTOS: GRAMATICAL, LÓGICO, HISTÓRICO y SISTEMÁTICO.

Las principales normas que regulan la interpretación de la ley en Colombia, representan el fundamento básico, para un adecuado entendimiento de las diferentes normas, que en Colombia regulan las diferentes áreas del conocimiento como son: tributaria, contable, civil, penal, derecho, laboral, comercial, economía, entre otras.

La aclaración y entendimiento de los textos legales, generalmente, debe hacerse a través de un estudio continuo de la hermenéutica jurídica. Para nuestro contexto, aplicado a la normatividad en Colombia, permitirá una comprensión, del adecuado sentido y alcance de las normas, o por el contrario, establecer si no se logra el propósito y es necesario recurrir a la búsqueda o creatividad de otros métodos y escuelas de interpretación.

Bibliografía

ARBOLEDA VALLEJO, Mario. Código penal y de procedimiento penal, Editorial Leyer Bogotá D.C. 2009.

CÓDIGO DEL COMERCIO, Ediciones Momo, Bogotá D.C, 2005.

CÓDIGO CIVIL, Ediciones el Trébol, Bogotá D.C. 2008.

CORREDOR ALEJO, Jesús O, El impuesto de renta en Colombia parte general, Ediciones centro interamericano jurídico-financiero, Medellín 2009.

COLLADO YURRITA, Miguel Ángel, Derecho tributario parte general, España, Editorial Atelier, España 2.006.

CUSGUEN OLARTE, Eduardo. Manual de Derecho Tributario, elementos sustanciales y procedimentales, Ediciones Leyer, Bogotá D.C., 2005.

-----, Estatuto Tributario, Ediciones Leyer Bogotá .D.C. 2009.

DUEÑAS RUIZ, José O, Hermenéutica Jurídica, Ediciones, Centro Editorial Universidad de El Rosario, Bogotá D.C. 2004.

GAMBOA JIMÉNEZ, Jorge, Código Laboral, sustantivo del trabajo y procedimiento laboral, Ediciones Leyer Bogotá D.C. 2009.

GÓMEZ SERRANO, Laureano, Hermenéutica Jurídica, la interpretación a la luz de la Constitución, Ediciones Doctrina y Ley Ltda., Bogotá D.C. 2008.

KAUFMANN, Arthur, Filosofía del Derecho, Universidad Externado de Colombia, 1997.

- KOSELLECK RENHART, GIOERG GADAMER, HANS, Historia y Hermenéutica, Ediciones Paidós Ibérica S.A., Barcelona, España, 1997.
- LÓPEZ GUERRA, EDUARDO, LUIS, ESPIN, EDUARDO, Derecho Constitucional, el ordenamiento constitucional, Editores Tirant Lo Blanch, Valencia, España, 2007.
- MONROY CABRA, Marco G, Introducción al derecho, Edición Temis, Bogotá D.C. 1996.
- MARTIN QUERALT, Juan, Ley General Tributaria España, Ediciones Tecnos, España 2007.
- MINISTERIO DE JUSTICIA, Escuela Judicial Rodrigo Lara Bonilla, Hermenéutica del Derecho, Editora Señal, Bogotá D.C., 1988.
- MORA CAICEDO, Esteban. Código Contencioso Administrativo, Editorial Leyer Bogotá D.C. 2009.
- ROA DÍAZ, C, ROA ROJAS, H, Estatuto Tributario, Ediciones Ecoe, Bogotá D.C. 2009.
- ROBERTO DÍAZ, Miguel, Código de Procedimiento Civil, Ediciones Librería el Profesional Ltda., Bogotá D.C. 2003.
- ORTEGA TORRES, Jorge, Constitución Política de Colombia, Ediciones Leyer, 2009.
- WALTER, Robert, Problemas centrales de la teoría pura del derecho, Editorial de la Universidad Externado de Colombia, Bogotá D.C. Colombia.

VALOR ECONÓMICO AGREGADO

Jairo Cardona Gómez*

Resumen

El valor económico agregado, es una herramienta financiera que permite medir la creación o destrucción de valor que se genera en una empresa a partir del desarrollo de su actividad operacional. Es necesario comprender que se trata de una herramienta de medición, lo que realmente permite generar o destruir valor, es el manejo que se le dé a las diferentes variables involucradas en su cálculo.

EVA se debe concebir como una herramienta de corto plazo y complementarse con otras medidas como el valor agregado de mercado (MVA) o prima del negocio, que es una medida con criterio de largo plazo. Todo esto enmarcado dentro de la filosofía de la gerencia del valor que es la que debe primar en las empresas de alto desempeño que buscan su permanencia y crecimiento en el mercado.

Palabras clave: EVA: Valor económico agregado, MVA: Valor agregado de mercado, UODI: Utilidad operativa después de impuestos, AO: Activos operacionales, RAN: Rentabilidad del activo neto, WACC: Costo de capital promedio ponderado.

* Especialista en Finanzas de la Universidad EAFIT. Profesor de medio tiempo en la Universidad Autónoma Latinoamericana. Correo electrónico: jairocardona38@hotmail.com

Concepto

El Valor económico agregado, es el excedente de los ingresos sobre los gastos, incluyendo impuestos y el costo de oportunidad del inversionista. Considera todos los factores que inciden en la productividad de la empresa. En otras palabras, EVA es lo que queda después de atender los gastos y satisfacer la rentabilidad mínima esperada por los propietarios, de esta manera, se observa cómo la empresa, utilizando sus recursos, genera o destruye valor.

El EVA, es una herramienta más adecuada, para medir los resultados, que las técnicas contables tradicionales, como rentabilidad del activo, del patrimonio y otras, es de importancia en la toma de decisiones y en el establecimiento de planes de incentivos a diferentes niveles de la organización.

Los promotores del Economic Value Added, son Joel Stern y Bennet Stewart, quienes fundaron su firma consultora y patentaron el concepto en 1982, en los Estados Unidos.

Los detractores del EVA, argumentan, que retoma la teoría del ingreso marginal, manejada en 1890 por el economista Alfred Marshall, quien dijo que una empresa tiene utilidad real, cuando los ingresos son suficientes para cubrir los gastos operacionales y el costo de capital.

En 1920, la teoría del ingreso marginal, fue empleada por La General Electric para medir el resultado de sus operaciones; en los años treinta, Irwin Fisher explora el concepto en su libro Teoría de las Inversiones y en los sesenta, hacen importantes manifestaciones Modigliani y Miller a través de diferentes documentos.

Diferencia entre EVA y utilidad

El EVA, considera el costo de las diferentes fuentes de financiación; la utilidad en el estado de resultados, sólo tiene en cuenta los gastos financieros derivados de la deuda, omitiendo el costo de oportunidad de los inversionistas.

Al determinar la utilidad antes de intereses e impuestos, EVA, considera utilidades operacionales, sin hacer alusión a las no operacionales, por no corresponder al desarrollo del objeto social de la compañía.

El EVA, no se limita por normas y principios contables que pueden distorsionar la medición del valor, para su cálculo, se requiere de ajustes, que deslignen

la utilidad de dichos principios y así determinar, de mejor manera, el valor de la empresa. Seguidamente, se mencionan algunas prácticas que distorsionan el valor y que se deben reevaluar de acuerdo con las necesidades internas de cada empresa y así contribuir a mejorar las decisiones gerenciales.

Prácticas y principios que distorsionan la información

Existen prácticas y principios contables que afectan el valor de los activos y la utilidad, reduciéndola o aumentándola. Es necesario plantear estrategias, para mejorar la información para hacerla comparable con períodos anteriores, proyecciones y con la información de empresas del sector.

Algunas prácticas a considerar, en lo denominado como contabilidad creativa, maquillaje de estados financieros, gimnasia o acrobacia contable son las siguientes:

1. Revalorización de activos, se aumenta el valor del activo y las depreciaciones, por lo tanto, se disminuye la utilidad y el pago de impuestos.
2. Activación de gastos, con lo que se logra aumentar la utilidad, la imagen de valor de la empresa y la compensación que se paga a los gerentes por utilidades obtenidas.
3. Tratar como gastos inversiones en activos fijos, por ejemplo, modernizaciones, ampliaciones y mejoras, que al incrementar la capacidad instalada y la vida útil, se deben capitalizar, al no hacerlo, se subvaloran los activos, la utilidad y el pago de impuestos.
4. Sobrevalorar el good will, cuando disminuye el valor de los demás activos y este se mantiene, se genera una falsa imagen de valor.
5. La valoración de inventarios, se hace por diferentes métodos, que afectan el costo de ventas e inventarios. Con inflación, al pasar de peps a ueps, se reduce la utilidad y los impuestos.
6. Dependiendo del método de depreciación empleado, se cargan más o menos gastos en el período, afectando utilidades, impuestos y el valor del activo.
7. Las depreciaciones pueden incluir gastos financieros. En algunas circunstancias, los intereses de préstamos que financian activos, se capitalizan; igual sucede con la diferencia en cambio.

8. Las utilidades se pueden manipular, al considerar operacionales como no operacionales y viceversa, al utilizar reservas para reducir gastos operacionales o pérdidas, al distorsionar cuentas sujetas a estimación, como provisiones, descuentos y otras.
9. Las operaciones con empresas vinculadas, se deben hacer a precio de mercado, el manipularlas, es una práctica normal, debido a la dificultad para su control.
10. Las medidas tradicionales consideran que los recursos propios no tienen costo, lo cual es un gran error. Nadie cede capital a costo cero.

Es importante reevaluar las prácticas que mejoran las cifras contables artificialmente, ya que no contribuyen a la adecuada toma de decisiones y a la generación de valor. Cada empresa decide qué modificaciones realizar a la información contable. La información mejorada, sirve para usos internos en el proceso de planeación y toma de decisiones.

Pasos para implementar el EVA

Para implementar el Valor Económico Agregado, como medida de valor, es preciso considerar los siguientes aspectos:

1. Familiarización con la teoría, su aplicación, determinación del tiempo requerido para implementar su funcionamiento y los beneficios que reporta, que van a depender de las características propias de cada empresa.
2. Integrarlo a los sistemas de gestión, se logra, al realizar los diferentes procesos e implementar las decisiones, en términos de EVA.
3. Estructurar un plan de bonificaciones, basado en EVA, en concordancia con la cultura de la compañía.

Componentes del EVA

En el cálculo del EVA, se utilizan tres variables que afectan el valor agregado, ellas son:

1. Utilidad operativa después de impuestos (UODI).

2. Valor del activo.
3. Costo de capital ponderado CCPP ó WACC).

Utilidad operativa después de impuestos (UODI)

La utilidad operativa después de impuestos (UODI), también conocida como utilidad antes de intereses y después de impuestos (UAIDI) o Net Operating Profits After Taxes (NOPAT), es de gran importancia en el cálculo del EVA, si se incrementa, también lo hará el EVA y el valor de empresa.

En la UODI, se consideran las utilidades operacionales, es decir, las alcanzadas en el desarrollo de la actividad principal del negocio y se le descuentan los impuestos, se excluyen las no operacionales, por no provenir del desarrollo del objeto social.

Su cálculo es el siguiente:

UAI (1-Tx)

UAI: Utilidad antes de intereses e impuestos o utilidad operativa (EBIT)

Tx : Tasa impositiva

Una forma alternativa de cálculo es la siguiente:

UTILIDAD NETA

$$\begin{aligned} &+ \text{GASTOS FINANCIEROS} \\ &+ \text{GASTOS NO OPERACIONALES} \\ &- \text{UTILIDAD NO OPERACIONAL} \\ &- \text{BENEFICIOS TRIBUTARIOS} \\ &= \text{UAIDI} \end{aligned}$$

Nota: También se debe calcular el EVA no operacional, o sea el que no proviene de la actividad principal del negocio, en múltiples circunstancias, es mayor que el operacional; como ocurrió en Colombia con el sector textil en la década de los años noventa, debido a los portafolios de inversión que se conformaron para contrarrestar el mal desempeño operativo.

Observemos el cálculo, a partir de los dos modelos propuestos.

UAII:	1.000
Impuestos:	33%
Intereses:	200
Ingresos no operacionales:	100
Egresos no operacionales:	50

$$UODI = UAII (1 - T_x)$$

$$UODI = 1.000 \times 67\% = \$ 670$$

Bajo la segunda estructura, primero, se determina la utilidad neta:

UAII (EBIT)	1.000
- Intereses	200
+ Ingresos no operacionales	100
- Egresos no operacionales	50
= Utilidad antes de impuestos	850
- Impuestos	280.5
= Utilidad neta	569.5

Ahora calculemos la UAIDI.

Utilidad neta	569.51
+ Intereses	200
+ Gastos no operacionales	50
- Ingresos no operacionales	100
- Beneficios tributarios	49.51
= UAIDI	670

El beneficio tributario se calcula de la siguiente manera:

(Intereses + Gastos no operacionales – Ingresos no operacionales) Tasa impositiva

$$(200 + 50 - 100) 33\% = 49.5$$

Como aumentar la UODI

Para aumentar la UODI se requiere:

1. Orientar la empresa al mercado y la innovación, con el fin de incrementar las ventas.
2. Reforzar las estrategias de estimulación de la demanda, como publicidad, promociones, descuentos.
3. Reducir costos variables a través del establecimiento de alianzas estratégicas, por ejemplo, comprando conjuntamente con empresas del sector.
4. Reducir costos fijos, mediante el análisis de las actividades, lo que permite eliminar las que no aportan valor y rediseñar las demás.
5. Reducir la inversión en activos y por lo tanto los gastos que se relacionan con estos.
6. Incrementar la productividad y establecer programas de incentivos.
7. Reducir el pago de impuestos mediante un adecuado manejo fiscal.

Con la implementación de alguna de estas estrategias o la combinación de varias, se logra incrementar una variable importante en la determinación del valor de la empresa, por lo tanto, se alcanzará mayor EVA o dicho de otra manera se aumentará el valor de la empresa.

Valoración del activo

Los activos son vitales en el cálculo del EVA, si se reducen, o invierte en aquellos que tengan un rendimiento mayor que su costo, la empresa aumenta su valor. Se deben considerar los activos operacionales, es decir el KTNO y los activos fijos utilizados en el desarrollo del objeto social.

Un problema al que se enfrenta el analista, es valorar los activos, de lo que depende, en gran parte, los resultados. Existen varias posibilidades, se pueden mencionar las siguientes:

Costo de adquisición

Considera el valor, del momento en que se realizó la compra, su desventaja, es que no considera el efecto, que sobre el valor, tiene la pérdida en el poder adquisitivo del dinero, aspecto de relevancia en una economía inflacionaria donde

el valor de los activos está en constante aumento. Es adecuado cuando la empresa es nueva y el costo de adquisición refleja la realidad del mercado.

Valor en libros

El valor en libros, es el costo de adquisición menos la depreciación acumulada, en la mayoría de las circunstancias, no se compadece con la realidad, donde los activos, especialmente, la propiedad raíz, adquiere mayor valor con el paso del tiempo. Es aceptable, cuando se comienza una empresa y, por lo tanto, el valor en libros es muy similar al valor de mercado, ya que no se han sufrido los efectos de la depreciación.

Valor de mercado

Consiste en valorar el activo a precios de hoy, es una cifra más real, que corresponde al desembolso que se realizaría si se llevara a cabo la inversión en este momento. El principal inconveniente que presenta, es que a veces es difícil de calcular con criterios objetivos, por no existir en el mercado activos similares a los que se emplean en la empresa.

Activos a considerar

Se mencionó, que se debían considerar los activos corrientes y fijos implicados en el desarrollo de la actividad principal, es decir, los operacionales; ahora el asunto es si considerar los activos del principio, final del período o un promedio.

Para solucionar el problema, se recomienda observar la contribución de los activos en la generación de utilidad y en esa medida tomarlos, debido a la complejidad de lo anterior, lo más normal, es considerar los del principio del período, resultado que es adecuado, ya que se ajusta a la dinámica normal de la empresa. Es importante tener en cuenta que los intangibles deben reflejar valores cercanos a la realidad.

Mientras más baja la inversión en activos, mayor valor genera la empresa, ya que se aumenta la productividad de los recursos.

Algunas estrategias para reducir la inversión en activos son las siguientes:

1. Aumentar la rotación, incrementando las ventas con una inversión determinada, la estrategia se materializa con la reducción de inventarios sin afectar

el desarrollo del objeto social, empleando técnicas como justo a tiempo y reduciendo el ciclo de producción.

2. Reducir el ciclo de caja, es decir, el período comprendido desde la compra de la materia prima hasta su transformación en efectivo.
3. Agilizar los recaudos de cartera, para ello, hay que aplicar técnicas de gestión de crédito como selección adecuada de clientes, nuevos métodos de cobro, entrega de comisiones con el pago del cliente, utilización del factoring, seguro de crédito y otros.
4. Utilizar leasing y el leaseback, al no comprar los activos, se liberan recursos y se disminuye la inversión.
5. Externalizar procesos, con outsourcing, maquila, servicios de terceros.

Costo de capital ponderado (CCPP)

El costo de capital ponderado, también conocido como WACC, muestra el costo de financiar activos. La financiación puede ser interna, es decir, proveniente de los recursos generados internamente por la empresa (utilidades retenidas) o externa, que se obtiene, a través de los accionistas, acreedores, entidades de crédito, emisión de bonos y otros. Al disminuir el costo de capital, se aumenta el valor de la empresa, ya que se paga menos por la utilización de los activos, por esta razón, es uno de los componentes fundamentales en el cálculo del EVA.

Empresas que han implementado el EVA

Un estudio realizado por el Financial Executive Institute, revela que en Estados Unidos, más de una cuarta parte de las empresas, utilizan el EVA, como indicador para evaluar y controlar la gestión empresarial.

La primera compañía en implementar el EVA, fue Coca-Cola en 1980, whirlpool, Siemens, Quaker y General Electric, son otras empresas pioneras en este campo.

En América Latina, México se encuentra a la vanguardia con Vitro, empresa fabricante de vidrio.

En Colombia se comienza a entender y aplicar el concepto, especialmente en hidrocarburos, laboratorios farmacéuticos y concesionarios de vehículos.

Es importante resaltar que las empresas que lo implementaron han percibido un incremento notable en su valor de mercado.

Estrategias para incrementar el EVA

Algunas estrategias que contribuyen al incremento del EVA son:

1. Aumentar la eficiencia en la operación de los activos, sin realizar nuevas inversiones, para ello, hay que mejorar el margen de utilidad, lo que se logra con el incremento en los precios de venta, reducción de costos o con el aumento en la rotación de activos.
2. Planificar eficazmente el aspecto fiscal, con el fin de reducir el pago de impuestos, muy importante en la micro, pequeña y mediana empresa.
3. Invertir en alternativas que superen el costo de capital ponderado, y no la rentabilidad actual, ya que esta puede ser superior al CCPP y se rechazarían alternativas generadoras de valor.
4. Reducir los activos operacionales manteniendo la utilidad y disminuir la financiación y su costo. Algunas Estrategias como justo a tiempo, leasing, reducción de plazos a clientes, reducción de efectivo, contribuyen a lograr este propósito.
5. Gestionar el costo de capital ponderado (CCPP), con lo que la deducción por costo de financiar los activos que se hace de la UODI, es menor. La estrategia depende de la evolución de las tasas de interés en el mercado, de la capacidad de negociación de la empresa ante las entidades financieras, del riesgo que representa para sus acreedores el conceder crédito a la empresa y de la percepción de los inversionistas sobre el riesgo de la empresa.

El EVA, es una herramienta que permite medir el valor generado por la empresa; no reemplaza las estrategias necesarias, que son las que, en última instancia, permiten aumentar el valor; por lo tanto, con la sola aplicación de esta herramienta no se logra generar valor, es necesario realizar una gestión gerencial que afecte positivamente la UODI, el activo operacional y el WACC.

No se puede olvidar que el cambio, en algunas variables del entorno, puede afectar positiva o negativamente el EVA, hay que identificarlas y estar al tanto de ellas.

Cálculo del EVA

El cálculo del EVA se realiza de la siguiente manera:

$$\text{EVA} = \text{UODI} - (\text{VALOR DEL ACTIVO} \times \text{COSTO DE CAPITAL})$$

O también:

$$\text{EVA} = \text{VALOR DEL ACTIVO} \times (\text{RAN} - \text{CCPP})$$

Incentivos, motivación y EVA

La fijación de incentivos, con base en el EVA obtenido por cada unidad o departamento del negocio, es una herramienta propiciadora de valor, ya que se motiva a los empleados, quienes actuarán como si fueran propietarios, responsabilizándose de los activos que manejan y de las utilidades que de ellos se derivan.

El complemento de la retribución fija, con una variable, se utiliza cada vez más, con el propósito de mejorar el rendimiento de los empleados. La estrategia se aplica comúnmente en la alta dirección, pero es conveniente llevarla a cabo en todos los niveles de la organización.

Tradicionalmente, se utilizan para la fijación de incentivos, las cifras de ventas, producción, reducción de costos, rentabilidad, mejoras en la calidad. Se analizará cómo se pueden dejar estas medidas tradicionales y utilizar el EVA en la fijación de incentivos.

El EVA, permite relacionar, los resultados de la gestión de los empleados, con el valor generado para los accionistas; por lo tanto, los incentivos son coherentes con los objetivos del inversionista.

En cierto modo, se retribuye a los empleados, como si fueran propietarios, por lo tanto, actúan de esta manera y se logra aumentar la motivación y la productividad.

Para crear un sistema de incentivos, es necesario calcular el EVA para cada unidad estratégica y definir con anterioridad, el porcentaje de incentivo y el valor del EVA sobre el cual se aplicará.

Para fomentar el compromiso y el trabajo en grupo, es mejor establecer el porcentaje a repartir, sobre el EVA total de la empresa, este puede estar entre el 10% y el 35% del EVA que exceda una cantidad fijada previamente, no conviene establecer límites al incentivo, ya que se reduce la productividad de los empleados y lo que realmente interesa es que el valor aumente indefinidamente.

Para que no se pierda el interés en el crecimiento, se debe entregar parte del incentivo y establecer una cuenta corriente que aumente o disminuya de acuerdo con el comportamiento del EVA.

Al fijar incentivos basados en el EVA, se anima a los empleados a:

1. Mejorar los resultados de su departamento, reduciendo costos y mejorando los ingresos.
2. Optimizar la eficiencia y eficacia en el uso de activos y aumentar su rotación y productividad.
3. Invertir en activos que rindan por encima de su costo de financiación, haciendo uso adecuado del apalancamiento financiero.

Con las siguientes cifras, se analiza cómo cambia el EVA, ante diferentes situaciones.

UODI:	\$ 300 Millones
Activos de operación:	900 Millones
CCPP:	28%

$$RAN = \frac{295}{780} = 37.82\%$$

EVA inicial

$$EVA = UODI - AO \times CCPP$$

$$300 - 900 \times 0.28 = \$ 48 \text{ Millones}$$

$$EVA = AO \times (RAN - CCP)$$

$$900 \times (0.3333 - 0.28) = \$ 48 \text{ Millones}$$

Incrementar la UODI sin inversión adicional.

Suponga que la UODI pasa de \$ 300 a 320 millones

$$RAN = \frac{295}{780} = 37.82\%$$

EVA

$$320 - 900 \times 0.28 = \$ 68 \text{ Millones}$$

$$900 (0.3555 - 0.28) = \$ 68 \text{ Millones}$$

$$\text{EVA actual:} \quad 68$$

$$\text{EVA anterior} \quad 48$$

$$\text{Incremento del EVA:} \quad 20$$

El aumento del valor económico agregado (EVA), con relación al período anterior, es igual al incremento en la UODI, debido a que para lograr el aumento en la utilidad, no se realizaron inversiones adicionales, por lo tanto, no hay ningún costo a considerar y el incremento es valor adicional para la empresa.

Invertir en proyectos con rentabilidad superior al WACC

Se invierten \$ 40 millones que producen una UODI de \$ 15 millones.

$$\text{Rentabilidad marginal: } \frac{15}{40} = 37.5\%$$

Las nuevas inversiones, producen una rentabilidad superior a la obtenida hasta el momento, que es de 35,5%, a la vez, es superior al costo de capital del 28%, la rentabilidad del activo neto se aumenta, también lo hace el valor y esto queda reflejado en un mayor EVA.

$$RAN = \frac{295}{780} = 37.82\%$$

EVA

$$335 - 940 \times 0.28 = \$ 71,8 \text{ Millones}$$

$$940 \times (0.3563 - 0.28) = \$ 71,8 \text{ Millones}$$

EVA actual:	71'8
EVA anterior:	68
Incremento del EVA:	3'8 Millones

El EVA se aumenta con relación al período anterior, dado que la rentabilidad marginal, es mayor que la rentabilidad actual de la empresa. El caso contrario se puede dar, si se invierte en proyectos con rentabilidad inferior a la actual o peor aún si es menor que el costo de capital.

Liberar fondos ociosos manteniendo la UODI actual

Se liberan \$ 10 millones, se disminuye la inversión en activos y se mantiene la utilidad.

$$RAN = \frac{295}{780} = 37.82\%$$

EVA

$$335 - 930 \times 0.28 = z \$ 74.6 \text{ Millones}$$

$$930 (0.3602 - 0.28) = \$ 74.6 \text{ Millones}$$

EVA actual:	74.6	Millones
EVA anterior:	71.8	
Incremento en el EVA:	2.8	Millones

Desinvertir en recursos disminuyendo activos y la utilidad

Para generar valor adicional, se debe desinvertir en proyectos con rentabilidad inferior al costo de capital, con esto, se liberan recursos improductivos, si bien es cierto, se disminuye la utilidad, esta no justifica los recursos que se comprometieron para lograrla.

Suponga que se elimina una línea que producía \$ 40 millones y se liberan activos por \$ 150 millones.

$$RAN = \frac{295}{780} = 37.82\%$$

EVA

$$295 - 780 \times 0.28 = \$ 76.6 \text{ Millones}$$

$$780 (0.3782 - 0.28) = \$ 76.6 \text{ Millones}$$

EVA actual: 76.6 Millones

EVA anterior: 74.6

Incremento en el EVA: 2.0

En esta situación, se incrementa el EVA en \$ 2 millones, se muestra que no necesariamente, para generar valor, hay que aumentar la utilidad, en la mayoría de las circunstancias, esto no lo comprenden los empresarios, piensan, que a toda costa, hay que aumentar la utilidad, que en muchas ocasiones, destruye valor, dado que no justifica los recursos comprometidos, debido a unidades estratégicas de negocios (UEN) no rentables, lo mismo sucede con departamentos y líneas de productos. Es importante analizar la contribución de cada departamento, con las herramientas que proporciona la contabilidad gerencial.

Ejercicio de aplicación

Con base en el Balance General, Estado de Resultados e información adicional, se pide calcular EVA y dar las recomendaciones que sean necesarias.

COMPAÑÍA PURA VIDA Ltda. BALANCE GENERAL DICIEMBRE 31 DE 2008 (EN MILES DE PESOS)			
ACTIVO		PASIVO Y PATRIMONIO	
Efectivo	40.000	Proveedores	169.000
Cuentas por cobrar	117.000	Obligaciones Bancarias	200.000
Inventarios	80.000	Capital	96.000
Activo fijo neto	480.000	Utilidad retenida	252.000
TOTAL ACTIVO	717.000	PASIVO + PATRIMONIO	717.000

COMPAÑÍA PURA VIDA Ltda. ESTADO DE RESULTADOS ENERO 1° A DICIEMBRE 31 DE 2008	
Ventas	987.800
Costo de ventas	145.800
Utilidad Bruta	842.000
Gastos de Admón. y ventas	46.000
Utilidad operacional	796.000
Ingresos no operacionales	74.000
Gastos no operacionales	50.000
Intereses	60.000
UAI	760.000
Impuesto (33%)	250.800
UTILIDAD NETA	509.200

Información adicional:

El activo tiene una valorización de \$ 50 millones, el costo de oportunidad de los inversionistas es del 35%, el costo de la deuda antes de impuestos es 25%, la tasa impositiva es el 35%,

Solución:

Cálculo del costo de la deuda después de impuestos

$$CDI = CAI (1 - T_x)$$

$$CDI = 0.25 (1 - 0.33)$$

$$CDI = 16.75\%$$

ESTRUCTURA FINANCIERA			
FUENTE	PROPORCIÓN	COSTO	PONDERACIÓN
Recurso propio	0.6355	0.3500	0.2224
Deuda	0.3645	0.1675	0.0610
Costo Ponderado			0.2834

$$UODI = 796'000 (0.67) = 533.320$$

UAIDI:	
Utilidad neta	509.200
+ Gastos financieros	60.000

+ Gastos no operacionales	50.000
- Ingresos no operacionales	74.000
- Beneficio tributario	11.880
TOTAL UAIDI	533.320

VALOR DEL ACTIVO:	
Activo Total	717.000
Valorización	50.000
TOTAL	767.000

EVA	
UODI	533.320
Valor activo x costo de capital	217.368
TOTAL EVA GENERADO	3315.952

Como se observa, la empresa genera valor por \$ 315.952 millones, lo que implica buena utilización de los recursos.

Es importante analizar algunos componentes del activo y tratar de disminuirlo con el propósito de mejorar el EVA generado por la empresa.

Con relación a las cuentas por cobrar, hay que agilizar los recaudos, con lo que se logra liberar recursos, que pueden emplearse más productivamente en otra actividad de la empresa.

Es prioritario analizar la posibilidad de disminuir los niveles de efectivo e inventarios, sin afectar la actividad del negocio, de esta manera, se reducen activos y sus costos asociados, los costos de ventas parecen altos, por lo tanto se debe mirar cómo se podrían reducir y mejorar la UODI.

Conclusiones

Con el surgimiento del EVA, como medida de generación de valor, no se está saboreando nada nuevo, es un concepto que ha persistido en las empresas desde siempre, ya que el incremento del valor, es la razón de ser de todo ente económico, simplemente, es una manera diferente de ver este aspecto tan importante.

Lo fundamental, es considerar que con la utilización del EVA, no se genera valor, sólo se aplica una herramienta que permite medirlo; por lo tanto, se debe pensar en implementar estrategias para aumentar el valor.

Hoy en día lo importante, es enfatizar el manejo financiero hacia la gerencia del valor, lo que permite que las empresas sean de alto desempeño, sostenibles y muestren crecimientos periódicos que permiten perpetuar las empresas.

Bibliografía

AMAT, Oriol. Valor Económico Agregado. Editorial Norma. Barcelona 1999. Primera Edición.

BERRÍO GUZMÁN, Deysi y Castrillón Cifuentes, Jaime. Costos para Gerenciar Organizaciones. Ediciones Uninorte, Barranquilla.

BREALEY, Richard. A. y MEYERS Stewart. C., Fundamentos de Financiación Empresarial. Editorial McGraw-Hill 2002. Cuarta Edición.

Copeland, Tom, Koller, Tim, Murrin, Jack. Valuation. Measuring and Managing de Value Companies, Jhon Wiley and Sons, 2000. Third Edition.

GARCÍA, Oscar León. Administración Financiera Fundamentos y Aplicaciones. Prensa Moderna. Tercera Edición.

------. Valoración de Empresas, Gerencia del Valor y EVA. Primera Edición. Digital Express.

GLENN P. Jenkins y Arnold C. Harberger, Cost-Benefit Analysis of Investment Decisions. Editorial, Harvard Institute for International Development. Manual 1999. Unicom Edition.

PASCALE R. Decisiones Financieras. Ediciones Macchi. España 1998. Tercera Edición.

Páginas de internet

www.sternstewart.com

www.oscarleongarcia.com

www.gestiopolis.com

LOS PECADOS AMBIENTALES DE LA CONTABILIDAD

Alba Lucía Gómez Ramírez*

*Produce una inmensa tristeza pensar que la naturaleza
habla mientras el género humano no escucha.*

Víctor Hugo

Resumen

La responsabilidad social del contador público con respecto a los recursos naturales y del ambiente, es preponderante, ya que a éste le compete, informar y comunicar acerca de la pérdida de las funciones vitales de los ecosistemas, que conlleva efectos en la pérdida de bienestar social, generando adicionalmente estancamiento en el sistema económico. Abordar esta situación es difícil ya que se trata de sistemas dinámicos y altamente complejos.

Este trabajo muestra la relación existente entre sostenibilidad y contabilidad, desde conceptos tales como sostenibilidad fuerte y débil, capital natural crítico, y plantea posteriormente interrogantes que deben ser evaluados a través de la interdisciplinariedad y la transdisciplinariedad.

* Especialista en Revisoría Fiscal, egresada de la Universidad de Manizales, aspirante al título de Magíster en Medio Ambiente y Desarrollo Sostenible de la Escuela de Geociencias y Medio Ambiente de la Facultad de Minas de la Universidad Nacional de Colombia, sede Medellín. Docente investigadora de tiempo completo de la Universidad Autónoma Latinoamericana. Correo electrónico: al-gora@hotmail.com

Palabras clave: Desarrollo sostenible, capital natural crítico, sostenibilidad débil, sostenibilidad fuerte, rentabilidad ambiental, rentabilidad social, contabilidad ambiental.

Abstract

The social responsibility of the public counter regarding the natural resources and of the ambiente, is preponderante, since to this competes him, inform and communicate about the loss of the vital functions of the ecosystems, that comports effects in the loss of social welfare, Generating incidentally stagnation in the economic system. Abordar This situation is difficult since you treat of dynamic systems and highly complex.

This work shows the existent relation between sostenibilidad and accounting, from concepts such as sostenibilidad strong and feeble, critical natural capital, and poses subsequently interrogantes that they have to be evaluated through the interdisciplinariedad and the transdisciplinariedad.

Key words: sustainable Development, critical natural capital, sostenibilidad feeble, sostenibilidad strong, rentabilidad environmental, rentabilidad social, environmental accounting.

Reflexiones iniciales

Tener una visión compartida en la problemática ambiental, conlleva necesariamente a integrar la imaginación y el establecimiento de metas. Para ello es necesario unir los imaginarios de las sociedades para visionar la sociedad sustentable que se quiere. Un punto crucial en la determinación de políticas ambientales se contempla a partir de la experiencia de Costanza (1995), el cual afirma que es necesario apearse a la visión y ser flexibles acerca de la ruta como único mecanismo para encontrar la ruta, es decir es necesario ser firme en el objetivo planteado a largo plazo y flexible en el camino para alcanzarlo, ya que esto permitirá encontrar los elementos teóricos o metodológicos que permitan una mejor comprensión del problema y una solución escalonada del mismo. De lo contrario sería estar apuntando permanentemente a frentes diferentes que generan desaciertos, dudas e incertidumbres e impiden el alcance de lo planteado. Alcance que debe ser en todo sentido responsable y alcanzable, es decir coherente con los límites biofísicos, económicos y sociales que nos circundan. Las externalidades¹ generadas por

¹ Costos que las empresas no contabilizan pero que deben ser asumidos por la sociedad.

la contaminación industrial en todas las partes que conforman el ambiente, han hecho que el problema tenga que ser visto integralmente, es decir con sus efectos en la sociedad y no como un problema que afecta internamente a una empresa o sólo a una parte de la sociedad. Se solicita con urgencia, un análisis no sólo de la dimensión económica de los bienes sino también de la dimensión física- biótica, y sus efectos en la sociedad, pues es claro que la acumulación de riqueza monetaria en los procesos de producción, distribución y consumo, llevan implícitos en la sombra, daños ambientales irreversibles.

Según Soddy, (1921) en un proceso productivo la energía está presente en todo cuanto existe, aun en el pensamiento de quien toma decisiones, descubre, innova y crea nuevo conocimiento. Agrega también el autor que en el mismo proceso de transformación de la energía, ya sea a nivel físico, biológico o del pensamiento del ser humano, hay una parte de la energía que se utiliza realmente en el propósito que se tenía, otra se pierde en el sentido de que no puede utilizarse nuevamente para la vida laboral ni mucho menos para el uso vital, pero sin embargo no desaparece sino que queda circulando en el ambiente, por lo tanto se puede decir que en términos de materia y energía siempre va a haber un desbalance entre la energía que ingresa y la que realmente cumple su labor y la que se gasta en el sentido de que no es posible volver a usar, generando siempre un déficit. Esta afirmación se podría sintetizar así:

$$Ye = Eu + Eg$$

Donde

Ye = Ingresos de energía,

Eu = Energía utilizada o aprovechada para un fin determinado

Eg = Energía gastada o aniquilada.

Frente a esta realidad, algunos autores afirman también que el hombre no puede crear ni la energía ni la materia, sólo crea utilidades. La pregunta que cabría aquí es ¿si el hombre crea utilidades, estas utilidades son generadas por quién? ¿Por el hombre?. La única respuesta es por la energía que está presente en todo cuanto existe en el planeta (combustibles fósiles, materia prima, maquinaria que funciona con energía, fuerza de trabajo, fuerza de pensamiento etc.). Entonces el hombre no genera utilidades, genera nuevos bienes que han utilizado una energía y han desperdiciado otra; bienes que le representan “utilidades”.

Lo que el hombre ha hecho es desconocer esta realidad y crear en lo simbólico un concepto de “utilidades” a partir de la acumulación de bienes en unidades físicas o en unidades monetarias al final de un proceso, atribuyéndose su elaboración e incrementando con ello su ego, cuando en realidad lo que transformó fue materia y energía con el recurso energía presente en todo el proceso productivo y tiene como resultado final un bien o un servicio transformado y que tiene materia y energía pero con déficit. Por lo tanto no puede acumular ni guardarse para sí lo que otra fuerza generó, lo que le pertenece a la naturaleza y a otros hombres (empleados, obreros etc).

En el tercer mundo, el individuo sigue siendo un sujeto pasivo que en poco interviene en las decisiones del Estado, ya que no se ha dado cuenta de que dentro de los diferentes agentes sociales que intervienen en las negociaciones, él constituye un grupo de interés que tiene también el poder para mejorar la calidad ambiental desde sus acciones y desde sus valores.

Generalmente delega la responsabilidad de sus actos al Estado, a los jefes de empresa, a los líderes comunitarios, es decir a la “autoridad competente” y cuestiona la función de dicha autoridad, pero pocas veces acepta que él, es responsable socialmente de sus actuaciones individuales, debido a que desde la libertad de elegir que consume, cuanto consume, como maneja su energía, sus desechos, es como él le puede dar viabilidad al ambiente y a las posibilidades de vida de la especie humana.

Determinar que se quiere legar a las futuras generaciones requiere un esfuerzo tanto individual como estatal. Para ello se deberán tener las metas claras y las rutas definidas. Políticas tales como la regulación, o las adquisiciones de ecosistemas estratégicos por parte del estado o la declaración de parques naturales, con el ánimo de proteger dichas riquezas naturales, son esfuerzos importantes pero requieren de mayor cantidad de inversión y conciencia por parte de los diferentes grupos de interés.

Desarrollo sostenible y contabilidad

Para evaluar los problemas de deterioro ambiental generados por la acción del hombre sobre la naturaleza, los gobiernos del mundo han centrado su atención fundamentados en el concepto de desarrollo económico sostenible, el cual se ha definido por la Comisión Brundtland, como aquel que satisface las necesidades de la generación presente sin comprometer la capacidad de las generaciones futuras para satisfacer sus propias necesidades. Este concepto sugiere de entrada un interrogante crucial: ¿Qué es lo que debe ser sostenido? ¿Hasta cuántas generaciones:

hijos, nietos, bisnietos y tataranietos? ¿Qué estoy dispuesto a sacrificar para que las otras generaciones disfruten lo que se tiene hoy? Como se puede observar, este cuestionamiento trasciende lo semántico para adentrarse en implicaciones de tipo económico.

Solow, citado por Naredo (1999), señala que para hablar de sostenibilidad es necesario “aclarar que lo que debe ser conservado es el valor del stock de capital (incluyendo el capital natural) con el que cuenta la sociedad”, argumentando que esta situación otorgaría a las generaciones futuras la posibilidad de seguir produciendo bienestar económico en condiciones similares a las actuales, pues el pecado no es la explotación de los recursos naturales sino el consumo de las rentas obtenidas por su explotación.

La sostenibilidad requiere “establecer relaciones entre los dinámicos sistemas económicos, humanos y los sistemas ecológicos, y también dinámicos de tal forma que se garantice que la vida humana pueda continuar indefinidamente; que los individuos puedan prosperar; donde las culturas humanas puedan desarrollarse y donde los efectos de las actividades humanas se mantengan dentro de ciertos límites de tal manera que no se destruya la diversidad, la complejidad y la función del sistema ecológico que da soporte a la vida”. (R. Costanza, 1994).

Dentro de este enfoque es el capital natural (que incluye, la estructura del suelo, la atmósfera, la biomasa vegetal y animal, las poblaciones de peces, los depósitos de petróleo, entre otros) el que debe ser mantenido y específicamente los ecosistemas terrestres y con ello las funciones de soporte a la vida.

Las decisiones de inversión son muy importantes ya que el dilema es cómo asignar los recursos, y decidir si se debe invertir en protección, conservación y restauración del capital natural o se debe invertir en capital económico (maquinarias, infraestructura, mano de obra, conocimiento). Frente a esta situación los ecologistas han adoptado la posición de que el Estado debe intervenir para proteger los sistemas naturales, mientras que los economistas enfatizan en el mercado y los derechos de propiedad. Castiblanco (2004).

Con base en este concepto de sostenibilidad, se han creado también dos principales corrientes metodológicas para establecer la contabilidad ambiental. La primera postura (‘sostenibilidad fuerte’) defiende y pretende que haya una cuantificación más profunda de las relaciones entre las funciones ecológicas y la actividad económica, mostrando los flujos y los fondos de causa y efecto en el ecosistema intervenido y, a la vez, en el sistema económico y social, logrando con ello la disminución en las emisiones de contaminantes a la biosfera, la no utilización de materiales que produzcan daño ambiental (incluidos problemas a la salud).

Quienes defienden esta postura “... no admiten riesgos por incertidumbres y, por lo tanto, no pactan bajo ninguna circunstancia con el crecimiento económico...” (Azevedo, 1999), siendo un tanto rígidos en este planteamiento.

La ‘sostenibilidad débil’ reconoce la incapacidad de la contabilidad para elucidar con certeza estas complejas interacciones del ambiente con la economía y se concentra básicamente en establecer restricciones a la interferencia de la economía en los ecosistemas a través de tasas impositivas o de derechos de propiedad, planteando que los recursos naturales se pueden explotar pero que, por ello, debe haber una compensación monetaria que será utilizada, entre otras, en generar tecnologías que suplan el daño causado, o en generar productos sustitutos, o en entregar incentivos a ciertas comunidades.

Proponen un intercambio entre un recurso natural por otro recurso diferente, que no tiene las mismas características ni cumple las mismas funciones en el ecosistema, o entre un recurso natural y un recurso manufacturado, argumentando que la ciencia siempre podrá resolver todos los problemas que se presenten y que los recursos naturales son perfectamente sustituibles por otros bienes naturales o por bienes producidos en el laboratorio.

Si el debate se centra en el campo político-ideológico, el consenso es prácticamente imposible, por un lado, está el factor incertidumbre y, por el otro, la posibilidad de generar bienestar material a costa de las funciones del ecosistema, afectando por ende los intereses de la sociedad. Se requiere negociación política, donde los sistemas de información expresen situaciones referentes a las relaciones entre economía y ambiente y puedan servir como orientadores de rutas, mas no con la capacidad de definir aún objetivos concretos (Azevedo, 1999).

Pretender entregar información en unidades monetarias de las acciones del hombre y los efectos que generan sobre el sistema natural y la sociedad, es entregar datos vacíos, que no dan idea del agotamiento de los servicios ambientales de los ecosistemas. Además, en esta visión clásica del desarrollo, en términos de dinero, no se tienen en cuenta los sistemas sino la producción de mayores beneficios a menores costos económicos y una desmedida acumulación de riqueza en pocas manos. Ello impide un uso racional de los recursos finitos frente a unas necesidades infinitas y que haya un verdadero equilibrio entre los diferentes sistemas ambientales, económicos y sociales.

Por otro lado, la valoración de los costos no depende sólo de la cantidad de recursos naturales utilizados en la producción de un bien o servicio, sin tener en cuenta sus límites. Dicha visión impone un sistema de valoración desde una ética, no del capitalismo agresivo. Un recurso o servicio ecosistémico es tomado en

cuenta en la medida en que representa un valor para los intereses del ente económico que lo mide. Se fundamenta en el hecho de que todo servicio ecosistémico tiene un valor intrínseco ligado al ecosistema. La problemática radica no sólo en el método de valoración de los servicios ambientales, sino que remite a su ética.

La delimitación de los ecosistemas no puede reducirse a una simple delimitación política, sino a criterios de los sistemas estructurantes naturales del espacio público y no sólo a los factores antrópicos. Para valorar un ecosistema habrá que tener en cuenta las relaciones del hombre con el medio natural y de los impactos producidos por las actividades humanas en su entorno. Aquí aparece la visión de empresa como individuo con deberes y responsabilidades frente a la sociedad, como unidad económica que toma del medio natural los recursos naturales para desarrollar su objeto social y produce unos impactos en el medio. Éstos deberán ser identificados, cuantificados y valorados para incorporarlos a un ecobalance y medir la gestión.

Esta perspectiva no inhibe la explotación del ambiente, pero invita a invertir el capital natural equivalente a la renta recibida, de manera que la diferencia entre insumos ('inputs') y productos ('outputs') de capital natural dentro del sistema económico sea más o menos igual a cero. La sostenibilidad fuerte supone que "... lo que es explotado hoy se acaba hoy mismo y, por lo tanto, la renta neta derivada de la remoción del recurso es cobrada con integridad por el sector responsable por su pérdida..." (Azevedo, 1999). No se debe distribuir la renta entre los diferentes agentes sociales que intervienen en ella, sino que se debe cancelar la deuda de remover el recurso en su integridad a la naturaleza. Los servicios que la naturaleza ofrece a la economía humana no pueden ser adecuadamente valuados en el sistema contable tradicional. Éstos solamente presentan indicadores monetarios y es necesario determinar, además, indicadores físicos y de calidad para determinar si la economía es ecológicamente sostenible.

Los autores que defienden esta última postura discuten las siguientes razones:

- Algunos recursos naturales son esenciales para la producción y su pérdida puede constituir un evento irreversible y catastrófico.
- Aún para los procesos de producción donde el capital natural no es ingrediente esencial, la sustituibilidad declina a medida que los stock de recursos son agotados.

- Para muchos recursos naturales especialmente los recursos silvestres la elasticidad de sustitución entre capital manufacturado y capital natural es cero, debido al carácter único de algunas formas de capital natural.
- Algunos stocks de capital natural crítico deben ser conservados, sin consideración del costo de oportunidad que esto genera. Para este enfoque los precios son considerados señales imperfectas de la escasez de un recurso debido a las imperfecciones del mercado.
- Los precios no capturan los intereses de las generaciones futuras, tan sólo reflejan las condiciones en el margen y, por tanto, no pueden ser usados para valorar stocks completos de recursos naturales.
- Los horizontes de tiempo de los propietarios privados son demasiado cortos para conducir a un uso sostenido de los recursos.

Enfoque del capital natural en la contabilidad

Las diferencias de perspectivas acerca de los límites que se deben imponer al crecimiento económico, es el resultado de los factores de riesgo e incertidumbre respecto a las condiciones futuras de los recursos naturales y de los servicios ambientales sobre las cuales se debe desarrollar la contabilidad ambiental², pues desde el campo técnico científico, está en juego la evaluación de un universo cambiante y demasiado complejo —el medio ambiente— para que sea posible establecer criterios rígidos y valoraciones definitivas. El problema radica en que no es posible fragmentar el hecho o fenómeno observado en mínimas unidades de análisis como sea posible, ya que existen multiplicidad de variables involucradas en un ecosistema que involucra una red de relaciones sociales, económicas y ambientales muy complejas.

El crecimiento económico no está limitado por el capital financiero, sino por la disponibilidad de capital natural, es decir, por “el conjunto de recursos elaborados por la naturaleza en el pasado, los cuales pueden ser transformados en bienes y servicios presentes y futuros” Claude (2004).

2 Para Gray, Bebbington y Walters (1999) la contabilidad ambiental es el reconocimiento y búsqueda para mitigar los efectos ambientales negativos de la práctica contable tradicional. Es la identificación separada de los costos e ingresos relacionados con el ambiente, dentro de los sistemas contables tradicionales. Es idear nuevas formas de sistemas contables, sistemas de información y sistemas de control, financieros y no financieros, para fomentar decisiones administrativas ambientalmente más benignas. Experimentar maneras mediante las cuales la sostenibilidad pueda valorarse e incorporarse en la ortodoxia organizacional.

Este concepto necesariamente encierra el concepto de capital natural crítico (CNC) que según Ekins-Simon (2003), es definido como aquel que realiza funciones críticas, que no pueden ser sustituidas por otras cantidades de medio ambiente o por otros capitales que realicen las mismas funciones. Dichas funciones críticas hacen referencia a aquellas que no pueden ser sustituidas en términos de bienestar generacional por alguna otra función; aquellas para las cuales las pérdidas son irreversibles y aquellas cuyas pérdidas están por encima de un valor mínimo. S. Lopera. (2003).

Es decir, el desarrollo de una nación o de una organización empresarial no se puede medir en términos económicos, ya que ello involucra el análisis y determinación de variables tanto cuantitativas que inciden en la calidad de vida de las personas como cualitativas y no sólo a valores de mercado³ sino también a valores de uso.⁴

J. Cleveland y Mathías R (1997) plantean que en el ecosistema global, ingresa al sistema económico energía que viene del sol, la cual a través de un proceso natural, crea bienes y servicios que al pasar al sistema económico son —a la vez— transformados en un proceso productivo, y entregados a la sociedad en forma de materiales y energía degradados. Esto, según las leyes de la termodinámica es cierto, pero es necesario agregar que para ejercer un efectivo control a esta situación, dicho ecosistema requiere un sistema de información (contabilidad) que dé cuenta tanto de los flujos como de los fondos que se generan en cada uno de los procesos generados en el sistema natural, como en el económico y en el social, determinando además la pérdida de la energía y los materiales, y recomendando estrategias para su recuperación más bien en unidades físicas que en unidades monetarias y evaluando también las variables cualitativas inherentes al proceso ejecutado en el pasado, al que se está realizando en el presente y al que se desarrollará en el futuro. El ecosistema global presentado por estos autores es modificado así:

3 Se entiende por valor de mercado el precio que obtiene un bien en las relaciones de oferta y demanda del mismo.

4 El valor de uso está determinado por las cualidades esenciales del bien que hacen que para una comunidad sea importante y para otra no. Este valor no necesariamente pasa por la esfera del mercado, pero implica un juicio de valor del individuo o de la comunidad respecto a la importancia que tiene para estos.



Figura 1. Ecosistema global y sistema de información (adaptado de Cleveland y Mathías, 1999).

Esta postura con respecto a la contabilidad, necesariamente involucra “aspectos teórico prácticos que le dan sentido a su saber en medición y valuación de los flujos y los fondos de riqueza, por lo tanto no puede considerarse en forma aislada sino integrada a aspectos de la vida cotidiana”⁵. Es necesario decir que la contabilidad en muchos aspectos aún no brinda los niveles de confiabilidad esperados por parte de los usuarios de la información, ya que el margen de error es considerable y no existen límites máximos y mínimos que permitan ejercer un efectivo control en la información que la misma genera, obstaculizando con ello la posibilidad de medir y valorar la riqueza que se desea identificar y comunicar.

Si el propósito de la sociedad actual es incrementar la calidad de vida de sus pobladores, dicho bienestar va íntimamente ligado al consumo de los recursos naturales; por lo tanto no es posible tampoco desligar los métodos técnicos y político-ideológicos de la contabilidad como instrumento que contribuye a la toma de decisiones frente al sistema económico y al ambiente.

La función tradicional de control de la contabilidad con el ánimo de obtener, a partir de la disminución de costos mayor rentabilidad que beneficie especialmente a los dueños del capital, es superada en el sentido de que la realidad que desde esta óptica se debe informar trasciende lo meramente financiero para adentrarse en un concepto más de rentabilidad ambiental⁶, que permita el equilibrio entre el

5 Mattessich, Richard.(2002) Contabilidad y Métodos Analíticos. Medición y Proyección del Ingreso y la Riqueza en la Microeconomía y en la Macroeconomía. Editorial La Ley S.A.

6 A mi modo de ver la rentabilidad ambiental debe ser entendida como aquella parte del capital natural

hombre y la naturaleza y por supuesto de rentabilidad social⁷, permitiendo que éste se permee también en lo colectivo, siempre en la búsqueda de esa armonía entre el sistema natural, el económico y el social, ya que en el problema de la sostenibilidad convergen diferentes grupos de interés imbricados, donde una decisión que beneficie a uno solo, afecta inexorablemente a los demás y viceversa.

En este sentido una fuerte crítica que se le hace a esta disciplina está fundamentada por el concepto de confianza pública derivado de ser dadores de fe pública, es decir, de ser guardianes de los bienes no sólo privados sino públicos de las sociedades donde debe imperar siempre el bien común, no sólo para la especie humana sino para todas las especies. Esta es la brújula que orienta las decisiones de los sistemas de gobierno de las diferentes organizaciones y estados, tanto para esta generación como para las generaciones que vienen.

A continuación se presentan una serie de matrices que podrían –con el tiempo– convertirse en herramientas de control de la energía y los materiales que ingresan al sistema económico y de los efectos que causa en la naturaleza y la sociedad tanto su explotación como los desechos y residuos generados en el mismo sistema. La primera de ellas muestra cómo podría medirse la gestión en las decisiones tomadas por el sistema de gobierno de las organizaciones y los efectos producidos en los diferentes sistemas, a saber: físico, biótico, económico, social y cultural. Esto con el fin de analizar la situación desde todas las perspectivas y no sólo desde la económica, que ha sido el error cometido por la contabilidad. Incluso podrían analizarse los efectos no sólo en el presente sino en el futuro y no sólo en perspectiva sino también de analizar las condiciones actuales de una situación y determinar las causas que originaron esa situación en el pasado, con el fin de medir la responsabilidad social y ambiental de las organizaciones y empezar a cobrar las deudas que se tienen con la naturaleza y la sociedad por los hechos o acciones ejecutadas en el pasado y que inciden de manera directa en el presente.

reproducido, medido en unidades físicas y/o en términos de materia y energía que se reinvierten y con base en ello, se obtienen nuevas fuentes de riqueza natural.

7 La rentabilidad social vista desde el ambiente muestra ese grado mayor de bienestar alcanzado por una comunidad a partir de un mejoramiento en las condiciones de vida, salud, educación, vivienda, recreación, acorde con su cultura, sus aspiraciones y sus deseos.

Acciones ejecutadas	Efectos en lo físico	Efectos en lo biótico	Efectos en lo económico	Efectos en lo social	Efectos en la cultura
Decisiones con respecto al proceso de producción					
Decisiones con respecto al proceso de distribución					
Decisiones con respecto al proceso de consumo					
Decisiones con respecto al manejo de desechos					
Decisiones con respecto al manejo de residuos					

Otro mecanismo de control de las decisiones se realiza con base en la evaluación de una situación ambiental en un momento de tiempo determinado y frente al deseo del sistema que gobierna de mejorar las condiciones ambientales, parte de una planeación hacia la meta que se desea obtener. La matriz contendría los siguientes campos:

Área evaluada	Situación actual	Situación Deseada	Acciones a ejecutar	Resultados obtenidos

Si según Franco (1998)⁸ la contabilidad analizada como un sistema de información y comunicación de diferentes magnitudes entre ellas la ambiental, la cultural y la social cuyo objeto de estudio es el “control de la riqueza adscrita a una propiedad”⁹ pública o privada, dicho sistema debe involucrar las causas y los efectos generados por las decisiones de los sistemas de gobierno de las organizaciones empresariales y estatales sobre el ambiente y sobre la sociedad. Se hace urgente que los sujetos de conocimiento contable, se liberen del sometimiento paradigmático capitalista en el cual ha estado imbuida la disciplina durante mucho tiempo, y de la forma convencional de ver la contabilidad y empiecen a liderar

8 FRANCO, Rafael. (1998). Seminario de Revisoría Fiscal. Facultad de Contaduría Pública. Universidad de Manizales. Manizales.

9 ARIZA, Danilo. (1996). Una Aproximación a la Naturaleza de la Contabilidad. En: Lúmina No.1 Revista de la Facultad de Contaduría Pública. Universidad de Manizales.

caminos de emancipación donde su saber se convierta en un saber estratégico para la información, la comunicación y el control de los recursos naturales, sociales y financieros, siempre planteado desde la óptica del bien común.

Este es sólo el inicio de la reflexión acerca de la relación contabilidad y sostenibilidad. Quedan por resolver interrogantes para los contables que sólo podrán solucionarse a través de la interdisciplinariedad. Estoy segura que estos ámbitos han sido tocados de alguna forma por otros saberes y sólo en la medida en que se entronquen los mismos, la contabilidad podrá empezar a hacerse responsable por lo que le compete pero que por desidia o ignorancia no ha asumido. Algunos de estos interrogantes son.

- ¿Es posible informar acerca del pasivo y el costo ambiental y social que tiene esta generación por hechos ocurridos en el pasado, en el presente y los que vendrán a futuro?

- ¿Qué mecanismos deben utilizarse para que la riqueza monetaria generada por el uso de la materia y la energía sea medida, valorada y de igual manera redistribuida en recursos naturales de manera que la biosfera, continúe prodigando bienestar y vida?

- Si la energía se utiliza de dos maneras: “para uso vital y para uso laboral”¹⁰ y siempre habrá una parte que será consumida en el sentido que no puede ser usada posteriormente. ¿Por qué los hombres a través de la historia se han distribuido (apoyados en la información contable) las utilidades generadas por la energía solar y por la materia?

- ¿Es posible elaborar un estado de resultados en términos de materia y energía que permita determinar la cantidad de energía utilizada para el uso vital; la utilizada en el uso laboral y la consumida en ambos procesos?

Considero que, hablando en términos de ecosostenibilidad, la respuesta a estas preguntas permitirá definir objetivos ambientales más claros, redefinir rutas, políticas y estrategias para alcanzarlos, interactuar con la naturaleza no desde un punto de vista antropocéntrico que a todas luces es el que ha generado el desequilibrio en las relaciones hombre, naturaleza y sociedad, sino desde una nueva cultura, desde una nueva forma de ver el mundo y desde una necesaria reconceptualiza-

10 Para Soddy, la energía es el capital del que disponen los individuos y la sociedad para mantener la vida y argumenta que este es un capital-energía que al ser intercambiada en productos fabricados se fue consumiendo más en usos laborales que en usos vitales, generando con ello pérdidas irreversibles.

ción de la riqueza. Para ello es necesario entender que la naturaleza es un ente y tiene límites en los servicios que puede prestar, y de la forma como se utilicen sus recursos, sus servicios, sin agotarlos o llevarlos al límite de la extinción o agotamiento, dependerá la sostenibilidad y la prevalencia de la empresa y de la humanidad en el tiempo.

Es claro que la contabilidad no ha podido dar cuenta de la realidad de la problemática medioambiental desde la perspectiva de la sostenibilidad fuerte, debido a que la visión de ésta parece estar enmarcada sólo para informar, y “mal” acerca de lo financiero, sin tener en cuenta las implicaciones que tiene para la vida en el planeta esa visión sesgada de una realidad que tiene que ser evaluada, medida, valorada, informada y comunicada oportunamente, sopena de que se distribuyan “utilidades” entre los diferentes agentes sociales (estado, empleados, proveedores, clientes etc.) cuya generación de riqueza no se realiza sólo por la acción del hombre o del capital sino de la energía y de la materia que está presente en todo cuanto existe, aun en el ser humano que piensa y toma decisiones que afectan a otros hombres y a la naturaleza.

Desde la perspectiva de la sostenibilidad débil, a mi modo de ver, la contabilidad está intentando irse por las ramas a solucionar un problema coyuntural a partir de generar límites a la explotación de los recursos naturales a través de compensaciones, impuestos, titulación de derechos de propiedad transables a los servicios ambientales (oxígeno, agua, biodiversidad, paisaje). Considero que esta mirada miope de la realidad, llevará a que dichos servicios se compren y se vendan como un bien más cualquiera, y que la contabilidad informe una vez más acerca de cuánto dinero ingresó, cuánto se gastó y cuánto se acumuló, sin tener en cuenta que son bienes y servicios únicos que cumplen unas funciones que no son fácilmente sustituibles por bienes manufacturados y que después de destruidos no se puede volver atrás, por lo tanto la compensación, las tasas impositivas y las titulaciones no se pueden aplicar en unos bienes y servicios vitales de los cuales depende la supervivencia de la especie humana.

“Toda la naturaleza está en todo momento esforzándose al máximo por nuestro bien”.
Henry David Thoreau

BIBLIOGRAFÍA

ARIZA, Danilo. Una Aproximación a la Naturaleza de la Contabilidad. Lúmina No.1
Revista de la Facultad de Contaduría Pública Universidad de Manizales. 1996.

- COLLADOS, Cecilia Capital Natural y Calidad de Vida. Una Perspectiva Regional. Ambiente y Desarrollo. VOL XV - Nº 4, pp. 68 - 79 (ISSN 0716 - 1476). 1999.
- COMMON, M., PERRINGS, C., "Towards an ecological economics of sustainability", Ecological Economics, Vol. 6, issue 1, pp. 7-34. 1992.
- CONFERENCIA DE LAS NACIONES UNIDAS SOBRE COMERCIO Y DESARROLLO. Los desafíos de la contabilidad ambiental. <http://www.ub.es/geocrit/sn-45-14.htm>.
- COSTANZA Robert. Three General Policies To Achieve Sustainability, Second Conference of the International Society for Ecological Economics (ISEE), "Investing in Natural Capital," Stockholm, Sweden, August 3. Pages 1-12. 1992.
- EKINS P. y SIMON S. An illustrative application of the CRITIC framework to the U.K. *Ecological Economics*. 2003.
- EPSTEIN, Marc J. El desempeño Ambiental en la Empresa. Ecoe Ediciones. 2000.
- FRANCO. Rafael. Seminario de Revisoría Fiscal. Facultad de Contaduría Pública. Universidad de Manizales. Manizales. 1998.
- GEORGESCU R, Richard. De la Economía Ambiental a la Economía Ecológica. F. Aguilera y V. Alcántara. (comp.), pp. 303-320. 1994.
- GRAY, Rob. BEBBINGTON, Jan y WALTERS, Diana. Contabilidad y Auditoría Ambiental. Ecoe Ediciones. Santafé de Bogotá. 1999.
- HARRISON, Lee. Manual de Auditoría Medioambiental Higiene y Seguridad. Mc Graw Hill. Segunda Edición, 1999.
- CLEVELAND J y MATHIAS, R. ¿Cuándo, dónde y por cuánto los límites biofísicos restringen el proceso económico? En: Economía ¿Ecológica? Universidad Nacional de Colombia, sede Medellín. Traducido por Ramón Alonso Berrío Cárdenas. 1999.
- LOPERA, SERGIO. El Capital Natural Crítico un instrumento de política ambiental para los recursos naturales, *Gestión y Ambiente*, Vol 6, No 2, p. 39-50, 2003

- MATTESSICH, Richard. (2002) Contabilidad y Métodos Analíticos. Medición y Proyección del Ingreso y la Riqueza en la Microeconomía y en la Macroeconomía. Editorial La Ley S.A.
- NAREDO, J.M. y VALERO, A. *Desarrollo Económico y Deterioro Ecológico*, Fundación Argentaria, Madrid, 1999.
- PEARCE. D. Sustainable Development. the political relevance of sustainable development. In *Economics and Environment*, Montpellier, Edward Elgar. Pages 69-119. extraites 69-119. Class Documents, 1998.
- SODDY, Frederick. Economía Cartesiana. La Influencia de la Ciencia Física en la Administración del Estado. En <http://hábitat.aq.upm.es/boletín/n37/afsod:es.html>, 1921.

CONTABILIZACIÓN DE LAS SUBVENCIONES DEL GOBIERNO E INFORMACIÓN A REVELAR SOBRE AYUDAS GUBERNAMENTALES (Norma Internacional de Contabilidad no. 20)

Christian Castañeda Arango*

Resumen

Actualmente en el Congreso de la República cursa un proyecto de Ley el cual pretende que en Colombia se realice convergencia de las normas de información financiera con las normas internacionales de contabilidad emitidas por el IASB. Es importante que nosotros los contables hagamos parte activa de esta transición aportando con análisis y debate al respecto, es así que no debemos conformarnos con una mirada a la técnica contable e ir más allá con el análisis progresivo de unos estándares que encajen en un entorno que marque la comparabilidad de la información y transparencia de la misma.

La NIC 20 (Contabilización de las subvenciones del gobierno e información a revelar sobre ayudas gubernamentales) en un escenario como el colombiano no encaja de manera literal ya que nuestra Constitución Política en su artículo 355 prohíbe estas actuaciones por parte de las entidades gubernamentales.

* Especialista en Legislación Tributaria de la Universidad Autónoma Latinoamericana. Correo electrónico: crcastaneda@deloitte.com

Palabras clave: Subvenciones, ayuda gubernamental, donaciones, NIC (Normas Internacionales de Contabilidad), métodos de reconocimiento, entorno, contexto.

Introducción

Históricamente se puede destacar que la contabilidad ha ido cambiando conforme al desarrollo vivido por regiones, naciones y ahora por el conglomerado de países que comparten entre sí algunas características en especial las organizacionales y las económicas que son las que de alguna forma han marcado la pauta para el desarrollo de la contabilidad. Pero aún así por muchas similitudes que existan en las características de diversas naciones en las prácticas contables “... *no existen dos países que tengan prácticas de contabilidad financiera idénticas*”.¹ Porque aunque se tuviera por común una normatividad o unos estándares en primera instancia en dos naciones, cada una deberá aplicarlos de la mejor forma en que no se vea golpeada su economía y su cultura, pues aceptar una idéntica práctica sería aceptar una única cultura, y aún más unas costumbres comerciales idénticas en ambos países. Cosa imposible ya que si vemos diferentes costumbres en una misma nación no podríamos esperar menos entre dos estados.

Es importante en este momento en el cual estamos a las puertas de entrar en una convergencia con las normas internacionales de contabilidad, hacer claridad en que la contabilización de las subvenciones del gobierno de que trata la NIC 20, son un tema complejo y aparentemente con muy poco que decir acerca de éstas, ya que en una economía como la colombiana este tipo de intervencionismo del Estado es poco común.

Las subvenciones son rechazadas por diversos países que han suscrito tratados de comercio internacional, es así que podremos encontrar diferentes normatividades² que tratan de controlar lo conocido como prácticas de competencia desleal, es decir, el “dumping” y las subvenciones. Que, de acuerdo con la O.M.C. y sus países miembros, afectan notoriamente la economía y el desempeño normal de las leyes de la oferta y la demanda. Pues se podría, por intermedio de estas prácticas, entrar a competir en el mercado con una serie de ventajas que afectarían la producción nacional de un país o que al menos podría llegar a afectarla.

1 Gerhard G. Mueller, Hernon Helen, Meek Gary K., Contabilidad una Perspectiva Internacional; McGraw Hill Interamericana Editores, S.A. de C.V., 1ra edición, p.p 11.

2 Decreto 299 de 1995, que rige para países no miembros del tratado de Cartagena – Comunidad Andina – y la decisión # 499 de 1999, que rige para países miembros del acuerdo de Cartagena. Acogidos por las diferentes naciones y por la organización mundial del comercio (OMC).

Aunque esta práctica no sea bien vista por muchas organizaciones y por algunas naciones, podemos observar que quienes la practican en mayor proporción son las potencias que tienen destinado una parte de su P.I.B. para brindar ayudas a diferentes sectores de la economía.

Abordando la norma internacional #20 (NIC 20). Desde las definiciones que la norma trae podemos ver que las subvenciones, se diferencian de las ayudas gubernamentales en dos aspectos, que son importantes en la medida en que nos aclaran ambos conceptos, acerca de los cuales se va a realizar, del primero (subvenciones), una mirada de los métodos para reconocerlo contablemente, y del segundo (ayudas gubernamentales), una mirada relacionada con la información que se debe presentar de este hecho.

El presente trabajo buscará hacer una comparación de lo presentado en la NIC #20, **CONTABILIZACIÓN DE LAS SUBVENCIONES DEL GOBIERNO E INFORMACIÓN A REVELAR SOBRE AYUDAS GUBERNAMENTALES**, y lo estipulado en este tema por la teoría que rige o prima en Colombia³, para luego llegar a sacar una serie de diferencias, semejanzas y conclusiones que nos arrojen importante conceptualización del tema aquí tratado. Adicionalmente se tratara de establecer si existen vacíos en cuanto a la teoría escrita al respecto de su tratamiento contable en Colombia y de igual forma observar si la NIC, objeto de estudio, puede suplir estas falencias⁴, o si por el contrario el trato de las subvenciones por parte del IASB, se puede complementar con algunos buenos manejos que se le da en Colombia, esto con el fin de buscar la calidad en la presentación de estados financieros.

Las subvenciones, subsidios y auxilios como transferencias con fines económicos y financieros.

Antes de llegar a este tipo de transferencias⁵(las subvenciones son transferencias que el Estado realiza a diferentes tipos de entidades, ya sean públicas o

3 Para este trabajo vamos a tomar como teoría al conjunto de principios, leyes, normas, hipótesis, escritos, que nos faciliten la comprensión y aplicación acerca de este tema (Subvenciones y ayudas gubernamentales).

4 Dentro de los objetivos y contenido del marco conceptual del IASB se establece el “ayudar a los organismos nacionales de regulación contable a la hora de desarrollar sus propias normas”

5 Las transferencias con fines económicos o financieros, son una sola clase de transferencias existentes dentro de los gastos sin contrapartida directa y personal, también existen transferencias con fines sociales y gastos consuntivos. RAMÍREZ CARDONA, ALEJANDRO “HACIENDA PÚBLICA”, Cuarta Edición 1998, pp. 344-348.

privadas), es interesante tener presente que las transferencias con fines económicos, pertenecen dentro de las categorías del gasto público a la de gastos sin contrapartida directa y personal. Dichos gastos son erogaciones que realiza el Estado en un período determinado con fines de desarrollo o redistributivos de la renta nacional. Las transferencias de tipo económico, están incluidas dentro de la clasificación de los gastos sin contrapartida directa y personal.

Acercándonos aún más al tema concerniente de este trabajo, encontramos que las transferencias financieras tienen tres grandes grupos, los cuales citaremos a continuación:

- A) Subvenciones a otros entes públicos
- B) Subsidios a la empresa privada
- C) Auxilios regionales

A) Subvenciones a otros entes públicos

Son, en consecuencia, traslados de disponibilidades monetarias entre el Estado en el orden nacional y el Estado en el orden regional y local, entre la nación y las entidades territoriales (departamentos y municipios) y las entidades descentralizadas del orden nacional, regional o local (establecimientos públicos y empresas industriales y comerciales del Estado en estos diversos órdenes). Las subvenciones pueden ser de varias clases, según estén o no condicionadas o supervisadas:

Subvenciones condicionadas. Son las transferencias a otros entes públicos, con una destinación específica, conforme a las necesidades públicas que se requiere satisfacer o a la categoría del gasto público.

Subvenciones incondicionadas. Son transferencias a otros entes públicos sin una destinación específica.

Subvenciones condicionadas a una contrapartida. Son transferencias otorgadas a otros entes públicos con unos fines específicos, pero su entrega está condicionada a la apropiación o asignación de recursos por parte del ente receptor.

B) Subsidios a la empresa privada

Estos subsidios hacen parte del grupo de transferencias que el Estado realiza a empresas privadas, al igual que como sucede con las subvenciones a otros entes públicos, estos desembolsos pueden estar sujetos a ciertos condicionamientos o supervisiones por parte del Estado.

Los subsidios pretenden, entre otras cosas, beneficiar a los consumidores de ciertos bienes o servicios, y a su vez, a las empresas particulares para cubrir su exceso de costo de producción. Es así como con una especie de práctica de intervencionismo en la economía, el Estado pretende buscar una estabilización de ésta.

C) Auxilios regionales

Son transferencias realizadas por el gobierno a las regiones, las cuales deben ser canalizadas o recaudadas por entidades (del orden regional, o local) que agrupen regiones específicas.

Dichos auxilios buscan fines económicos y de integración regional, toda vez que deben de tener un orden, una prelación y una coordinación no sólo en el ámbito regional o local sino también a nivel nacional a través del plan nacional de desarrollo.

Las subvenciones, subsidios y auxilios como transferencias con fines sociales

Las transferencias por causas sociales pueden dividirse en:

- A) Seguros y prestaciones sociales
- B) Asistencia pública
- C) Auxilios por calamidades públicas y otros

A) Seguros y prestaciones sociales

Estos seguros son pagados por el Estado con el fin de lograr mayor seguridad para trabajadores inactivos o desempleados.

B) Asistencia pública

Su fin es el de proteger a personas que estando en incapacidad física para trabajar carecen de cualquier medio para subsistir.

C) Auxilios por calamidad pública y otros

Estos desembolsos son realizados por el Estado en caso de calamidad pública (incendios, terremotos, inundaciones, entre otros), dichos beneficios serán recibidos por personas que no tienen compensación por seguros, ni medios de subsistencia.

Gastos consuntivos con características de subvenciones, subsidios o auxilios.

Este tipo de subvenciones hace parte de transferencias internacionales con diversos fines como lo son los económicos, políticos o sociales. Es menester recordar que son transferencias de la renta pública pero con un revertimiento distinto al del sector de donde se recauda dicha renta⁶.

Tratados antidumping y de derechos compensatorios

Decreto 299 de 1995.

Es preciso mirar entonces la definición y aspectos a tener en cuenta, que aparecen en el decreto 299 de 1995 de subvenciones, para luego mirar éste desde otros puntos de vista, como lo es desde la hacienda pública y demás regulaciones para la concesión de estos beneficios.

“Artículo 11. Concepto. Se considera que una importación ha sido subvencionada cuando la producción, fabricación, transporte o exportación del bien importado o de sus materias primas e insumos, ha recibido directa o indirectamente cualquier prima, ayuda, premio, estímulo o incentivo del Gobierno del país de origen o de exportación o de sus organismos públicos o mixtos.

El empleo de tipos de cambio múltiples en el país de origen o de exportación, así como la existencia de alguna forma de sostenimiento de los ingresos o precios cuando con ello se otorgue una ventaja, igualmente podrán ser considerados como subvención.

ARTÍCULO 12. Elementos para determinar la subvención. La cuantía de la subvención se calculará en unidades monetarias o en porcentaje ad valorem, por unidad del producto subvencionado que se importe al territorio nacional.

La cuantía de la subvención se establecerá deduciendo los siguientes elementos de subvención total:

⁶ Estos términos relacionados con subvenciones se pueden encontrar en los textos de hacienda pública, los diferentes tipos de transferencias tocados anteriormente se apoyan en los siguientes textos entre otros: RAMÍREZ CARDONA, ALEJANDRO “HACIENDA PÚBLICA”, Cuarta Edición 1998, pp. 344-348; GUTIÉRREZ LONDOÑO, ALFONSO LEÓN; ESCOBAR GALLO, HERIBERTO; GUTIÉRREZ LONDOÑO, EBER ELÍ “HACIENDA PÚBLICA UN ENFOQUE ECONÓMICO” p.p 337-338.

1. Cualquier gasto en que necesariamente se haya tenido que incurrir para tener derecho a la subvención o para beneficiarse de la misma.
2. Los tributos a la exportación, los derechos y otros gravámenes a que se haya sometido la exportación del producto a Colombia, destinados especialmente a neutralizar la subvención.

Cuando un interviniente dentro de la investigación solicite tal deducción, deberá aportar la prueba de que la solicitud está justificada.

La cuantía de la subvención se considerará de “minimis” cuando está sea inferior al 1% ad valorem.”

Decisión 457 de 1999

Este acuerdo tiene por objeto prevenir o corregir daños a una rama de la producción de países miembros de la comunidad andina, causados por competencia en la importación de productos subvencionados.

A diferencia del Decreto 299/1995, esta decisión tiene un ámbito de aplicación diferente. Pues mientras el Decreto 299/95 rige para países no miembros del acuerdo de Cartagena, la decisión 457, es dirigida sólo a países miembros de la comunidad andina. Igualmente en este acuerdo como en el Decreto, se señala cuándo un país importador debe aplicar medidas compensatorias; “cuando:

- a) Una subvención originada en el territorio de otro país Miembro amenace causar o cause daño a la rama de la producción nacional destinada al mercado interno del país afectado; o,
- b) Una subvención originada en el territorio de un país Miembro amenace causar o cause daño a la rama de la producción destinada a la exportación a otro país Miembro.”

Es también notoria la diferencia en la terminología utilizada en estos dos textos reglamentarios acerca de subvenciones, pues el que rige para los países no miembros de la comunidad andina habla de derechos compensatorios, mientras en la decisión 457 para los países miembros se hace mención a medidas compensatorias.⁷

⁷ Mirar la diferencia entre esta terminología, para lo cual se harán averiguaciones en el Mincomex. Ya que explícitamente no se ve diferencia en los textos.

Delimitación

De los diferentes tipos de subvenciones definidos desde la hacienda pública y en dos de los muchos tratados internacionales se hará énfasis en los desembolsos que el Estado realiza hacia las empresas privadas, ya que son estas donde recaería la aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad de subvenciones y ayudas gubernamentales, además de ser el sector en el cual se enfocarían una gran cantidad de miradas, pues sin ser obligación para el Estado apoyar con recursos de la renta nacional estas empresas, éste lo hace, en casos que, aunque son excepcionales, no son muy bien vistos por los diferentes competidores ya que se ve como una especie de competencia desleal que afecta en muchos casos la producción nacional de un país⁸. Estas ayudas son principalmente realizadas a empresas exportadoras a las cuales se trata de apoyar para mejorar o aumentar la calidad de algunos mercados.

Del mismo modo se tocarán las transferencias que realiza el Estado a entidades privadas por diferentes causas como lo son calamidad doméstica y otros similares, no serán objeto de profundización ni de estudio el tema relacionado con gastos consuntivos y demás conceptualizaciones concernientes a los auxilios mencionados en el marco teórico de las subvenciones.

Tenemos así que las transferencias distintas de las realizadas a empresas privadas, como lo son subvenciones a empresas públicas o mixtas no se desarrollarán en el presente escrito, y del mismo modo, no se tocarán las ayudas o beneficios que recayendo sobre las entidades de interés para este trabajo (empresas privadas), no sean de una forma directa.

Es así que por subvenciones realizadas por el Estado de una forma directa a empresas privadas se deberá entender, transferencias de beneficios, ya sean estos: efectivo, propiedad, planta y equipo o condonación⁹, entre otros. Ya que este tipo de auxilios, además de tener características propias, como lo son ser causadas por situaciones específicas, y beneficiar a un sector de la economía, son los que afectan de una manera directa al ente económico, por lo que se deben reconocer en los estados financieros y revelar por medio de la información necesaria.

⁸ Se pueden observar diferentes críticas a las prácticas de subvenciones y “dumping” realizadas en algunos países, generalmente potencias, en revistas y libros como: Revista Incomex, Sin Fronteras, Vol I, 1992 p.p. 57-63, entre otras, en donde dicho artículo se titula “Instrumentos Para Una Competencia Transparente” y es notorio el rechazo a estas prácticas que no son muy bien vistas.

⁹ Estos conceptos (Efectivo, Propiedad, Planta y Equipo, Condonación) se pueden consultar en el Diccionario de términos contables para Colombia; Aguiar Horacio, Cadavid Luis Alberto, Cardona John, entre otros; p.p. 52, 105, 214.

Hará parte integral de la delimitación del trabajo de lo que no se ocupa la NIC 20, tratado dentro del alcance de esta Norma Internacional y presentada a continuación.

Alcance y conceptos de la NIC 20

Dentro de los siguientes párrafos se ubicará el contexto Colombiano en lo referente a las subvenciones relacionadas con lo contemplado dentro de esta NIC que es objeto de estudio.

De las diferentes transferencias que en Colombia se pueden dar hacia otros tipos de entidades por parte del Estado enunciadas someramente en las páginas anteriores, se destacará la que se denominó **SUBSIDIOS A LA EMPRESA PRIVADA**, ya que es la que cumple con una serie de características presentadas por la NIC 20 referente a las ayudas y auxilios gubernamentales, además de tener un principio y característica vital: tener una forma directa.

En el alcance de la norma internacional de contabilidad No. 20 se hace referencia de lo que no se ocupa dicha norma, como lo es:

- b) “ Los problemas especiales que aparecen en la contabilización de subvenciones del gobierno dentro de estos estados financieros que reflejan los efectos de cambios en los precios, o en información complementaria de similar naturaleza;
- c) Ayudas gubernamentales que se conceden a la empresa en forma de ventajas que se materializan al calcular los resultados a efectos fiscales o bien se determinan o limitan sobre la base de las obligaciones fiscales (tales como exenciones fiscales, créditos fiscales a la inversión, amortizaciones aceleradas y tasas impositivas reducidas).
- d) Participaciones del gobierno en la propiedad de la empresa;
- e) Las subvenciones del gobierno cubiertas por la NIC 41, de Agricultura”

ANÁLISIS DE LA (NIC 20) CONTABILIZACIÓN DE LAS SUBVENCIONES DEL GOBIERNO E INFORMACIÓN A REVELAR ACERCA DE LAS AYUDAS GUBERNAMENTALES

1. Análisis del concepto de subvención

Es de vital importancia tener claro algunos de los términos que se usan en la NIC 20 y que de alguna manera se diferencian de los que se utilizan en Colombia para referirse a las subvenciones, tanto así que la definición del IASB de subvenciones se entiende dentro del entorno nuestro con otro significado.

En un grado de importancia aún mayor se debe decir que en los textos de contabilidad colombianos no se trata el tema de subvenciones por parte de las entidades gubernamentales, la razón es que esta medida económica en Colombia¹⁰ puede ser considerada como inconstitucional. En la ausencia de literatura en un tema tan específico como este, es relevante observar su manejo en otros contextos, para la posterior aplicación en nuestro entorno, de ser el caso, con modificaciones o las mejoras correspondientes que conlleven a la mayor fiabilidad de la información contable.

Para comenzar, miraremos la diferencia en las definiciones que aparecen en la NIC 20 y en textos que tengan aplicación en Colombia del término subvención. Para tratar de llegar a una común terminología que permita el análisis de esta norma, no se tratará de llegar a realizar discusiones semánticas ya que no considero ser el más adecuado para hacerlo, además de no ser el objetivo de este trabajo.

Las **SUBVENCIONES DEL GOBIERNO** son definidas por el **IASB** como “... *ayudas procedentes del sector público en forma de transferencias de recursos a una empresa en contrapartida del cumplimiento futuro o pasado, de ciertas condiciones relativas a sus actividades de operación...*”¹¹ es relevante decir que dentro de la anterior definición también se hace claridad en que no se deberán reconocer las ayudas gubernamentales como subvenciones.

10 Aunque otra cosa se puede observar en el Decreto 2650 de 1993, en donde aparece el manejo que se le deben dar a las subvenciones. Se debe hacer claridad que las subvenciones que trata este decreto no tienen una connotación específica como si fueran recibidas de parte del sector público. Por lo cual su tratamiento básicamente se refiere a subvenciones provenientes de compañías privadas nacionales e internacionales a entidades sin ánimo de lucro u otro tipo de sociedades con carácter lucrativo, ubicadas en Colombia.

11 NICs 2001; IASB, pp. 636.

Ahora, si miramos la definición que desde la hacienda pública se da para un contexto como el colombiano, encontramos una diferencia bastante notoria que conllevaría a realizar una homogeneización para tener una mejor claridad al abordar el tema y encontrar la manera de unificar criterios que nos lleven al desarrollo adecuado del tema en mención.

Dicha diferencia conceptual se observa al citar el concepto de subvenciones en nuestro contexto, ya que estas se ven como: traslados de disponibilidades monetarias entre el Estado en el orden nacional y el Estado en el orden regional o local, entre la Nación y las entidades territoriales y las entidades descentralizadas en su diferente orden¹². De allí se deriva que existan ciertos condicionamientos de parte del ente que realiza la subvención hacia el ente que recibe dichas disponibilidades, tales como: destinación específica a este recurso y ciertos controles y vigilancias para que la disponibilidad monetaria cumpla con el objetivo para el cual fue originado.

Ahora, luego de citar las dos definiciones de subvenciones se encuentra que la principal diferencia es que las transferencias, si bien son emitidas por un solo organismo –sector público–, su destinación es dirigida, en la primera para empresas con carácter patrimonial privado –según concepto del IASB–, y en la segunda para empresas con carácter patrimonial público –definición desde la hacienda pública que se aplica en Colombia–.

En defensa de la norma internacional No. 20, es de resaltar que quizás con el ánimo de evitar esta serie de inconvenientes conceptuales dicha NIC, dentro de sus definiciones, hace la aclaración que dichas subvenciones son conocidas también como subsidios, transferencias o primas. En nuestro caso estas ayudas que el gobierno realiza a los entes privados son conocidas como subsidios o auxilios¹³.

Con esta aclaración podemos atrevernos a dar un concepto de la palabra subvención:

12 Se puede ver con mayor amplitud este concepto en textos de hacienda pública como RAMÍREZ CARDONA, Alejandro “HACIENDA PÚBLICA”, Cuarta Edición 1998, pp 344-348, entre otros.

13 Los subsidios son transferencias que el Estado realiza a entes privados. Esta práctica es vista como una especie de intervencionismo en la economía por parte del Estado. Dicha práctica es aplicada principalmente por grandes potencias que destinan parte de su PIB a estos auxilios.

GUTIÉRREZ LONDOÑO, Alfonso León; ESCOBAR GALLO, Heriberto; GUTIÉRREZ LONDOÑO, Eber Eli “HACIENDA PÚBLICA UN ENFOQUE ECONÓMICO” p.p. 337-338.

Las **SUBVENCIONES DEL GOBIERNO** se entenderán como auxilios, erogaciones, primas, subsidios o transferencias realizadas por el gobierno en su diferente orden nacional, regional, local o por intermedio de una entidad descentralizada a empresas con un carácter patrimonial privado y condicionado (dicha ayuda) a realizar una serie de hechos pasados y/o futuros que determinarán su entrega. La determinación de esta ayuda se reflejará de una forma directa en los estados financieros.

Dentro de las definiciones que aparecen en esta norma internacional de contabilidad también se encuentran contemplados:

- **Subvenciones relacionadas con activos:** Que trata de las transferencias que realiza el gobierno, condicionadas a compra de activos.
- **Subvenciones relacionadas con ingresos:** Que se refiere a subsidios diferentes a las relacionadas con las de activos.
- **Préstamos Condonables:** Son aquellos en donde el prestamista promete no realizar el cobro, bajo algunas condiciones.
- **Valor Razonable:** Hace referencia al importe por el cual puede ser intercambiado un bien. Entre un comprador y un vendedor.

2. Métodos para el reconocimiento contable de las subvenciones

Partiendo del anterior concepto (Subvención) tenemos que en diferentes textos de contabilidad dentro del capítulo que se refiere al patrimonio, se hace mención del tema superávit¹⁴, que es importante para nuestro trabajo, en la medida en que podamos observar la relación existente entre la subvención y el superávit de capital¹⁵. Por lo que se tratará en los siguientes párrafos de justificar dicha relación.

14 Elizondo López, Arturo. Proceso Contable- Contabilidad del Capital; 2da edición, Ediciones Contables y Administrativas, S.A. de C.V., p.p. 29.

En este libro, entre otros, se puede ver los diferentes tipos de superávit como lo son el superávit ganado y el superávit de capital, nos centraremos en el **superávit de capital** ya que se tiene como incrementos del patrimonio por causas diferentes al objeto social desarrollado por la empresa, causa que permitiría reconocer la subvención como incremento del patrimonio del ente subvencionado.

15 Las características de la subvención se acomodan para que el reconocimiento de ese hecho contablemente, se lleve como superávit por donación, subtema del ya mencionado superávit de capital. Aunque más adelante se mostrara que no es la única forma de reconocer este evento contablemente.

Lo que para el gobierno es una subvención (entrega), para la empresa puede tenerse como subvención (recibe transferencias) o como donaciones. Ambos aspectos se deben tener en cuenta para el reconocimiento contable que la empresa privada debe hacer de este evento económico. Lo anterior nos indica que debe haber una serie de similitudes entre las donaciones y las subvenciones, para observar estas semejanzas acudiremos a la definición de donaciones.

Las **DONACIONES** se entienden como “contrato por el cual una persona transfiere gratuita e irrevocablemente una parte de sus bienes a otra persona que lo acepta”.¹⁶ Tal definición se asemeja a las subvenciones.

Es así como, luego de determinar las posibles formas de reconocimiento contable de esta ayuda para el contexto colombiano (como lo son un incremento en el patrimonio o como ingreso que se refleje en el estado de resultados), se encuentra semejanza con lo estipulado por la NIC 20 en lo que se refiere a los métodos para el tratamiento contable de estos auxilios. Ya que dicha norma internacional considera el reconocimiento de las subvenciones por dos métodos el “**método del capital**” y el “**método de la renta**”.

2.1 Métodos para el tratamiento contable de las subvenciones del gobierno de acuerdo a las normas internacionales.

Si bien la NIC 20, enuncia dos métodos para reconocer contablemente este hecho, es de mayor importancia decir que dicha norma internacional en su párrafo 7 describe dos aspectos, los cuales se deben tener en cuenta antes de dar este hecho (la subvención) como cierto y proceder así a contabilizarlo. Estas condiciones son conocer con seguridad si:

- “a) la empresa cumplirá las condiciones asociadas a su disfrute; y*
- b) Se recibirán las subvenciones”*

Seguidamente hacen claridad en que el solo hecho de recibir la subvención no será suficiente para reconocerla contablemente, pues no se puede asegurar que se cumplirán con las condiciones exigidas para recibir definitivamente esta ayuda.

¹⁶ Aguiar, Horacio. Cadavid, Luis Alberto. Cardona, John. Carvalho, Javier y otros; Diccionario de términos contables para Colombia.

El manejo contable de las subvenciones del gobierno se puede reflejar por dos métodos según el párrafo 13. De dicha norma, el primero “método de capital” por el cual “... *las subvenciones se acreditan directamente al patrimonio neto...*”. Los que defienden este método argumentan que se debe reconocer como tal porque:

- Las subvenciones son un recurso financiero y por lo tanto se deben reconocer así dentro del balance general y dicen que no se deben reconocer en cuentas de resultado compensando los gastos que pudieron financiar este subsidio.
- Es indebido reconocerlas como ingreso ya que no han sido generadas por la empresa.

En oposición a este método se encuentra el “método de la renta” según el cual “...*las subvenciones se imputan a los resultados de uno o más períodos...*”. Los que defienden este método argumentan:

- La fuente de la subvención es distinta de los socios, por lo tanto no debe acreditarse al patrimonio neto y sí reconocerse en cuenta de resultados.
- Estos auxilios raramente son gratuitos, el ente debe cumplir ciertas condiciones para hacerse acreedora a estos subsidios, por lo que debe compensarse con los costos asociados.
- El impuesto a las ganancias y otros tributos se reconocen contra los resultados de la empresa, y por tanto de igual forma se deben reconocer, pero a favor de la empresa.

Téngase presente que en el texto de las NIC 20, en lo que se refiere a las subvenciones, se debe decir que el reconocimiento de este hecho lo desarrollan por el “método de la renta” y como tal el párrafo 12 lo aclara: “*Las subvenciones del gobierno deben reconocerse como ingresos sobre una base sistemática, a lo largo de los períodos necesarios para compensarlos con los costos relacionados. Lo recibido en concepto de tales subvenciones no será acreditado directamente al patrimonio.*”

Ahora, al reconocer la ayuda como un ingreso, se deben tener en cuenta algunos puntos, como lo son:

- El reconocer la subvención sobre bases sistemáticas y racionales, a lo largo de los períodos necesarios para compensarlos con los costos relacionados.

De este aspecto el IASB, hace la aclaración que al reconocer el auxilio de esta manera, no se estaría cumpliendo con la base contable de la acumulación o devengo.¹⁷

- Aunque se contempla el caso en donde dichas ayudas sean otorgadas por causas ocurridas en períodos pasados y para lo cual da la opción de que éstas, sean reconocidas como ingresos extraordinarios en el período en que puedan ser exigidos.

El tratamiento a seguir para reconocer una subvención relacionada con activos de acuerdo al IASB, sería de dos formas: la primera sugiere que el subsidio sea reconocido como un ingreso diferido e irlo cancelando contra el ingreso a lo largo de la vida útil del activo; el segundo según el párrafo 27 de esta norma sugiere: *“... deducir cada subvención del valor por el que se ha contabilizado el activo correspondiente. Las subvenciones se reconocen en la cuenta de resultados a lo largo de la vida útil de los activos por vía de aminorar los cargos por la depreciación anual de cada activo...”*

Para reconocer las subvenciones relacionadas con los ingresos también se tienen dos formas para su manejo contable. Consistente una en reconocer las subvenciones como ingresos extraordinarios y el otro método que dice que se deben compensar estos ingresos con los costos en que se incurrieron para obtener esta ayuda, es decir, aparecer como deducciones de los gastos con que se relacionan.

2.2 tratamiento contable de las subvenciones de acuerdo a las normas contables colombianas.

Acercándonos un poco más a lo que se entiende por subvención en textos y normas contables colombianas nos encontramos que existe una asimilación de este término con las donaciones, aspecto que habíamos señalado anteriormente, aunque se debe decir que estas subvenciones no serían tomadas como recursos emitidos únicamente por el sector público, sino también por otros entes privados. De los hechos (donaciones o subvenciones) que se deben reconocer como un incremento del capital, estipulado en algunos libros de contabilidad, se puede determinar lo que es entendido como donaciones: *“aquellos valores que recibe el ente económico supeditado a una contraprestación específica, o condicionada para determinadas actividades...”*¹⁸ y seguidamente en el mismo texto se puede

17 La acumulación o devengo es conocido en Colombia como Realización, obsérvese en los principios de contabilidad general aceptados. Decreto 2649 de 1993.

18 Orozco Montaña, Edilberto. Contabilidad: Control, Valuación y Revelaciones; Ediciones Universidad

observar lo que se entiende como subvención y como tal se debe reconocer como un ingreso. “... *aquellas que no están sujetas a restricción alguna y se reciben con el fin de atender costos o gastos de funcionamiento, se registrarán en el estado de resultados*”.¹⁹

En el Decreto 2650 de 1993 es donde nos apoyaremos para decir que las transferencias que se realizan a la empresa, sea por parte de entidades del gobierno o privadas se deberán reconocer como ingreso o incremento del patrimonio según el caso.

En la descripción de la cuenta superávit de capital donaciones. Aparece que sólo se reconocerán los valores recibidos por la empresa por concepto de bienes y valores. Pero hace claridad de que sólo se considerarán superávit de capital aquellos recursos que incrementen el patrimonio del ente, y que además no estén condicionados.

En lo que se refiere a recursos que sean obtenidos por el ente sin que exista contraprestación alguna por parte de éste y que tengan el fin de cubrir costos o gastos de funcionamiento, se deberán registrar como ingreso y deben reflejarse en el estado de resultados.²⁰

La Superintendencia de Sociedades en consulta radicada bajo número 2002-01-006085, de enero 28 de 2002, concepto 340-02356, aclara que las donaciones podrán ser tratadas como incremento de capital para sociedades anónimas los valores que han recibido como donaciones de bienes, sin embargo, especifica que aquellos bienes recibidos sin contraprestación económica con el fin de atender los costos o gastos deben ser tratados como ingreso. Haciendo énfasis en las donaciones recibidas en dinero.

Después de haber observado este manejo que se le da a este tipo de subsidios, se puede notar que para reconocer este tipo de eventos como ingreso reflejado en el estado de resultados o como un aumento del patrimonio, se deben cumplir ciertas características ya señaladas y que especifican el tratamiento que se le debe dar a las subvenciones, no obstante el tratamiento contable que se aplica en la actualidad

del Valle, 1ra edición, p.p. 323.

19 Las transferencias recibidas de entes públicos o privados pueden reconocerse en cuentas de resultados o como un incremento del patrimonio. De acuerdo a ciertos criterios como el condicionamiento o no del recurso que se recibe. Este procedimiento también se puede observar en el Decreto 2650 de 1993. En el capítulo III, descripciones y dinámicas.

20 PUC 2008. Legis Editores S.A., décima sexta edición. Véase allí el Decreto 2650 de 1993, en la dinámica de la cuenta (3210) superávit de capital – Donaciones y de la subcuenta (429509) Diversos – Subvenciones.

en Colombia en poco difiere del propuesto por la NIC 20, aspecto que facilitaría una posible convergencia propuesta por el proyecto de Ley 165 de 2007.

Ayudas gubernamentales

Las ayudas gubernamentales en Colombia, son conocidas como una serie de actos (medidas de tipo económico, político o fiscal que toma el gobierno) realizados por el sector público y de donde se desprenden una cantidad de beneficios para una empresa o un grupo de empresas.

Estas medidas originadas en ocasiones por circunstancias que hacen necesario que el gobierno brinde ayudas que incentiven el crecimiento de la economía son amplias, tanto así que dentro de dichas ayudas cabe el concepto de subvenciones realizadas por el Estado.

Esto para decir que las ayudas provenientes del sector público y dirigidas para una amplia gama de empresas del sector privado son tantas como lo pueden ser las medidas adoptadas por el gobierno, las cuales afecten la economía del país y que por tanto pueden beneficiar a unos aunque en ocasiones dichas medidas afecten a otros.

3.1 Ayudas gubernamentales contempladas por la nic 20

En el texto de las NIC se puede observar la aclaración y la diferencia que se hace entre las subvenciones y las ayudas gubernamentales. Las ayudas gubernamentales las definen en su párrafo 3. Como *“...acciones realizadas por el sector público con el objeto de suministrar beneficios económicos específicos a una empresa o grupo de empresas, seleccionados bajo ciertos criterios. No son ayudas gubernamentales, para el propósito de esta norma, los beneficios que se producen indirectamente sobre las empresas por actuaciones sobre las condiciones generales del comercio o la industria, tales como el suministro de infraestructura en áreas de desarrollo o la imposición de restricciones comerciales a los competidores”*.

Vale la pena decir que existen dos diferencias fundamentales entre las subvenciones y las ayudas gubernamentales. Las diferencias son **a) las ayudas gubernamentales se pueden confundir con las operaciones normales de la empresa** y **b) es difícil asignar un valor razonable a estas ayudas**.²¹

21 En el texto NIC 2001, aparece como ejemplo de la primera diferencia: el escoger a una empresa privada para dar cumplimiento a una política de aprovisionamiento implementada por el sector público y de la segunda es el asignar un valor razonable a la seguridad brindada por el sector público.

En lo que se refiere a la información a revelar acerca de estas ayudas, el IASB hace énfasis en que algunas de estas pueden necesitar ser reveladas acerca de su naturaleza, alcance y duración. Esto con la finalidad de una correcta presentación de los estados financieros y mejor comprensión de estos.

Dentro del párrafo 39. De la NIC mencionada, se señalan algunos casos específicos que se deben tener en cuenta al revelar información.

“Debe revelarse información sobre los siguientes extremos:

- a) las políticas contables adoptadas en relación con las subvenciones del gobierno, incluyendo los métodos de presentación adoptados en los estados financieros;
- b) la naturaleza y alcance de las subvenciones del gobierno reconocidas en los estados financieros, así como una indicación de otras modalidades de ayudas gubernamentales, de las que se hayan beneficiado directamente las empresas; y
- c) las condiciones incumplidas y otras contingencias relacionadas con las ayudas gubernamentales que se hayan contabilizado.”

Veremos que en Colombia aunque no se habla en especial de la información que se debe revelar de las subvenciones del gobierno, sí encontraremos una serie de hechos, los cuales deben ser reconocidos por medio de informes que permitan un mejor entendimiento por los usuarios de la situación financiera de la empresa.

2.2. Ayudas gubernamentales en Colombia

Con relación a las ayudas gubernamentales dentro de la disciplina contable (en específico en Colombia) se debe decir que no existe definición alguna y que por lo tanto se debe tener como referente la definición que aparece en la NIC 20, esto servirá para centrarnos en el análisis de este estándar en lo que se refiere a la información a revelar sobre este hecho.

Si tomamos entonces como ayuda gubernamental lo estipulado por el IASB, podemos llegar a que la información a revelar de este tipo de eventos está contemplada en nuestras normas contables,²² las cuales dicen que se debe informar en forma completa y resumida toda aquella información que sea necesaria para

22 PUC 2008. Legis Editores S.A., Décima sexta edición. Véase el decreto 2649 de 1993. Su artículo 15. Revelación Plena y en su capítulo III – Normas Técnicas Sobre Revelaciones. Los artículos del 113 al 122.

comprender y evaluar la situación financiera de un ente. Dando así la oportunidad de manejar información de los estados financieros en notas a los estados financieros, y otros informes. Todo con el único fin de una adecuada y fiable información sobre la cual se puedan tomar decisiones con un grado de certeza alto.

Es así que aunque no exista un concepto claro y específico de qué es una ayuda gubernamental en Colombia para nuestra disciplina, encontramos que frente a este tipo de situaciones que afectan el ente económico de manera representativa nuestra normatividad contempla herramientas para que sean reconocidos diferentes hechos, dentro de los cuales se pueden incluir las ayudas que provienen del gobierno.

4. Conclusiones: más allá de la técnica contable

Más allá de observar su manejo en la práctica contable (el de las subvenciones y de las ayudas gubernamentales), el problema para la aplicación en Colombia de este estándar internacional de contabilidad financiera, está centrado en que en nuestro contexto está prohibido el subsidio por parte del sector público al sector privado, pues se prestaría para un sinnúmero de destinaciones específicas de cuantías, para pagar en muchas ocasiones favores políticos, y que afectarían en gran medida el curso normal de la economía en nuestro país. Dicha prohibición está contemplada por nuestra Constitución Nacional de 1991 en su artículo 355. *“Ninguna de las ramas u órganos del poder público podrá decretar auxilios o donaciones a favor de personas naturales o jurídicas de derecho privado...”*, dicha prohibición se observa alineada con diversos tratados internacionales tales como Decreto número 299 de 1995, que rige para países no miembros del Tratado de Cartagena –Comunidad Andina- y decisión número 499 de 1999, que rige para países miembros del Acuerdo de Cartagena, acogidos por las diferentes naciones y por la Organización Mundial del Comercio. (OMC).

A partir de lo anterior, el manejo contable – Operativo – acerca de las subvenciones del gobierno y demás procedimientos para reconocer estos hechos por parte de las Compañías Colombianas, con base en las normas internacionales (NIC 20), la cual fue tratada en párrafos anteriores, aparentemente y a simple vista no tendría aplicación ni cabida en nuestro entorno²³, pues esta medida no se puede dar por parte del gobierno Colombiano, sin ser vista como anticonstitucional y nociva.

23 Por norma expresa se consideraría inconstitucional el traslado de fondos de entidades gubernamentales colombianas a entidades de derecho privado, no obstante en la praxis se ha observado que diferentes gobiernos extranjeros han realizado subvenciones a compañías colombianas.

No obstante que nuestras entidades gubernamentales tengan prohibido el traslado de fondos a entidades de derecho privado, en Colombia podrían existir escenarios en los cuales compañías nacionales deben reconocer en sus estados financieros subvenciones gubernamentales (NIC 20).

Los escenarios en que se podría dar tal reconocimiento son varios, para nuestro caso podríamos mencionar dos:

- a) Subvenciones que sean realizadas por entidades gubernamentales extranjeras a compañías domiciliadas en Colombia.
- b) Transferencias en dinero o activos realizados por entidades gubernamentales extranjeras a filiales en el exterior, cuya matriz sea una compañía colombiana. En este caso por efectos de consolidación podría darse el reconocimiento en los estados financieros de la subvención.

En conclusión, si bien es cierto que la contabilidad financiera difiere de principios de contabilidad generalmente aceptados de país a país, se deben realizar grandes esfuerzos para la homogeneización a escala internacional de la presentación de estados financieros (trabajo realizado por el IASB), con el fin de buscar la “transparencia”. De allí que se encuentre gran similitud entre los PCGA colombianos y las NIC “... *en términos locales, los principios de contabilidad han reducido las diferentes prácticas. A nivel internacional, se puede lograr un grado similar de reducción en las diferencias. La armonización de las prácticas contables tienen como finalidad una reducción...*”²⁴

La segunda parte de la NIC 20 sería entonces lo relacionado con la **información a revelar de las ayudas gubernamentales**, que aunque aparentemente no tenga mucha importancia a simple vista, por ser un aspecto más de naturaleza cualitativa que cuantitativa, otra cosa es lo que se puede observar en la práctica y que se encuentra sustentado en diferentes textos de contabilidad financiera, en donde se hace hincapié en este tema de las revelaciones por ser parte fundamental de los estados financieros, considerándola como vital para la toma de decisiones. “*La revelación es un punto muy importante, dado que la información revelada potencialmente puede afectar las decisiones y a las acciones de la gente. La infor-*

24 Gerhard G. Mueller, Hernon Helen, Meek Gary K, Contabilidad una Perspectiva Internacional; McGraw Hill Interamericana Editores, S.A. de C.V., 1ra edición, 1999, pp 33.

Se evidencia así una analogía entre los principios de contabilidad generalmente aceptados y la armonización que pretende realizar el IASB por intermedio de las NIC, todo con el propósito de que haya una mayor fiabilidad y mejor comparabilidad de la información financiera.

mación no revelada no tiene ese potencial. Cuando los principios de contabilidad generalmente aceptados obligan a hacer determinada revelación, equivale a decir que dicha información es en potencia lo suficientemente importante para afectar a las decisiones y, por tanto, debe ser revelada...”²⁵

La conceptualización que al respecto hace la IASB acerca de la revelación de las ayudas gubernamentales es importante en la medida que genera mayor seriedad para que las diferentes empresas que se vean beneficiadas por disposiciones gubernamentales de este tipo tengan la obligación de revelarlo en sus estados financieros acercándonos más a una transparencia en la información financiera.

Es de vital importancia que posterior a la entrada en vigencia de la normatividad que acepte que en Colombia las empresas realicen una convergencia con las normas internacionales de contabilidad, se revisen cada uno de los estándares conocidos como normas internacionales de contabilidad, para analizar con respecto a nuestro entorno económico la adecuada aplicación de unos altos estándares que alcancen el objetivo de lograr las mejores prácticas y la comparabilidad de la información financiera a nivel mundial.

Bibliografía

AGUIAR, Horacio. CADAVID, Luis Alberto. Cardona, John. Carvalho, Javier y otros; Diccionario de términos contables para Colombia. 1998.

Constitución Política de Colombia 1991.

Decreto número 299 de 1995, que rige para países no miembros del tratado de Cartagena –Comunidad Andina.

Decisión número 499 de 1999, que rige para países miembros del acuerdo de Cartagena. Acogidos por las diferentes naciones y por la organización mundial del comercio. (OMC).

ELIZONDO LÓPEZ, Arturo. Proceso Contable- Contabilidad del Capital; 2^{da} edición, Ediciones Contables y Administrativas, S.A. de C.V.

25 Gerhard G. Mueller, Hernon Helen, Meek Gary K., Contabilidad, una Perspectiva Internacional; McGraw Hill Interamericana Editores, S.A. de C.V., 1ra edición. 1999, p.p 78.

En el capítulo 5. Prácticas Mundiales de Revelación de la Información, se puede observar el énfasis y la importancia que se le da al tema de las revelaciones.

GERHARD G. Mueller, HERNON HELEN, Meek Gary K., Contabilidad una Perspectiva Internacional; McGraw Hill Interamericana Editores, S.A. de C.V., 1ª edición. 1999,

GUTIÉRREZ LONDOÑO, Alfonso León; ESCOBAR GALLO, Heriberto; GUTIÉRREZ LONDOÑO, Eber Eli. “HACIENDA PÚBLICA UN ENFOQUE ECONÓMICO”. PUC 2008. Legis Editores S.A., Décima sexta edición.

OROZCO MONTAÑO, Edilberto. Contabilidad: Control, Valuación y Revelaciones; Ediciones Universidad del Valle, 1ª edición.

RAMÍREZ CARDONA, Alejandro “HACIENDA PÚBLICA”, Cuarta Edición, 1998.
NICs 2001; IASB.

CIBERGRAFÍA

<http://www.supersociedades.gov.co>: Superintendencia de Sociedades
Consulta bajo radicado: 2002-01-006085, de enero 28 de 2002. Superintendencia de Sociedades.

<http://www.wto.org/indexsp.htm>: Organización Mundial del Comercio.

CONTADOR PÚBLICO: SIETE PLAGAS AMENAZAN

Rafael Franco Ruiz*

CONTADOR PÚBLICO: SIETE PLAGAS AMENAZAN

1. Las plagas que amenazan

Se trata de realizar algunas reflexiones en relación con el hoy, el ayer y el mañana de la Contaduría Pública, su problemática y prospectiva. Hay una alusión a los textos bíblicos del Antiguo Testamento cuando el Demiurgo ofreció al Faraón un tratamiento punitivo muy específico para alcanzar de él una conducta debida: dar libertad al pueblo hebreo. Ese es quizás el mismo sentido que se quiere ilustrar en esta reflexión, la identificación de una serie de castigos que caen sobre la profesión de la Contaduría Pública como una forma de presión de la sociedad para alcanzar la conducta debida, el trabajo como autores sociales de cambio. Las siete plagas que amenazan a la Contaduría Pública pueden resumirse en:

1.1 Ejercicio profesional sin fundamento

Hay dentro de las tradiciones contables, una que ha actuado de manera sensible, a pesar de ser la más cuestionada en el campo del conocimiento. Es el principio de conservadurismo, entendido como apego a formas tradicionales de comportamiento y actividad. Al realizar un trabajo de indagación, de verificación empírica acerca de cómo se ejerce la Contaduría Pública en Colombia, se llega, se ha hecho ya

* Contador Público egresado de la Universidad Libre de Bogotá, con estudios de Maestría en Administración Económica y Financiera de la Universidad Tecnológica de Pereira. Presidente del Consejo Técnico de la Contaduría Pública.

en el ámbito de investigaciones exploratorias, a conclusiones decepcionantes. El ejercicio profesional se encuentra fundamentado en usos, costumbres y tradiciones; ese elemento se confirma al observar los criterios aplicados en relación con las funciones más elementales de su quehacer social, la compilación o verificación de datos; en general el ejercicio profesional está marginado del desarrollo del conocimiento, incluso de su marco legal.

Encontrar un profesional al servicio de cualquier organización que maneje correctamente elementos simples de teoría y tecnología contable es extraño y lo es también la aplicación del marco jurídico que regula las acciones de información y control básicas en su práctica. Esto resulta trágico. Se ignoran requerimientos mínimos de una concepción forense de la contabilidad, orientada a su constitución como prueba judicial. En algunas oportunidades, en desarrollo de actividades profesionales, gremiales o académicas se ha planteado un interrogante: ¿cuál es la entidad que maneja el registro de códigos y símbolos de las transacciones en su organización contable? La gente queda estupefacta, no sabe de qué trata este asunto porque se acostumbró a desarrollar sus actividades contables dentro de las más antiguas tradiciones del método continental europeo y las de control a la luz de añejas prácticas de la auditoría financiera. Ni siquiera se ha logrado un nivel de contemporización de esos quehaceres y eso ha hecho que la profesión, a pesar de tener calificación académica, siga siendo ejercida como una actividad empírica, justificando aseveraciones en el debate universitario según las cuales la contabilidad es un saber terminal, práctico, instrumental empírico, que carece de posibilidades de desarrollo y en tal sentido no se concibe su permanencia en los claustros de la universidad cuya existencia se justifica por la difusión y construcción de conocimiento, de fundamentación científica e investigativa, debiendo por tanto clasificarse en los niveles intermedio profesional o en consideración extrema en el nivel tecnológico de la educación pos secundaria. Los desarrollos de la teoría de la contabilidad saben a extravagancias, son extraños, la regulación internacional apenas influye las prácticas profesionales en algunas élites, la propia legislación es sustituida por la costumbre; la profesión se ha entregado a un quehacer ausente del conocimiento y la regulación. Esa es la primera amenaza, uno de los primeros elementos que acercan a la parca en el concierto profesional.

1.2 Regulación sin autenticidad

Dentro de los enfoques de desarrollo de la contabilidad existen varias tradiciones; la de mayor antigüedad, pero además, la más retardataria desde el punto de vista del conocimiento, es la tradición legalista, que de una parte entiende la contabilidad dentro de una concepción judicialista, en tanto que la producción de información tiene enfoques simplemente procesales, forenses, que la orientan

a su constitución como prueba judicial o de otra, regulacionista, porque se establece como un campo de reglas que orientan la acción de los contadores con un carácter de obligatoriedad donde lo que determina el ejercicio profesional es el cumplimiento de las disposiciones legales antes que la producción de información objetiva, o la representación de magnitudes que simplifiquen la complejidad de las organizaciones informadas, verdadero fin de la contabilidad.

Hay una entrega a la práctica desenfrenada de regularlo todo, no sólo estableciendo líneas generales de acción, llegando a establecer procedimientos específicos. Las intenciones de aprendizaje contable han sucumbido ante las prácticas de hermenéutica jurídica y la solución de los problemas no se busca en el campo del conocimiento sino en la interpretación de las normas. Se ha dado uno de los pasos más peligrosos al superar la concepción legalista de la regulación como luces orientadoras que van generando ideas, construyendo perspectivas para la aplicación de un criterio profesional, llegando a un sendero conductor donde las propias actividades sensomotoras son determinadas por las normas legales.

La implantación de planes únicos de cuentas, ha conducido a la enajenación de la capacidad de discernir para entregarse al adiestramiento en el ejercicio sensomotor de la operación de un artefacto muchas veces incomprendido; alrededor de ese desarrollo regulacionista, es una corriente internacional, se ha agregado un elemento adicional, es la disposición a la integración por cuanto se renunció a los propios valores culturales, a las propias realidades sociales para abrazar unas regulaciones que nos son ajenas. La regulación se ha convertido en una práctica de copistas, antes que de constructores.

Se puede hacer un detallado inventario del desarrollo de las reglas contables comprobando que históricamente han respondido a una serie de desarrollos realizados en sociedades que por alguna circunstancia se consideran mejores, superiores, apropiando con humildad, sin autenticidad, la máxima expresada por un expresidente de la Federación Internacional de Contadores Públicos (IFAC) cuando instaba a que “pensemos con cabeza ajena”. Esta práctica genera sin duda un ahorro de esfuerzo en el pensar pero construye dependencia.

Si se examinan los contenidos del Decreto 2649 de 1993, se encuentran dos componentes principales de actualización de normas anteriores como son el Decreto 2160 de 1986 y el Decreto 1798 de 1990 constituyente este último del título tercero. Al comparar los contenidos del título tercero mencionado con el texto original de las primeras Ordenanzas de Bilbao de 1479 o de las segundas de 1779, no encontraríamos diferencias substanciales en esa normatividad, es una regulación fuertemente comprometida con el pasado, con concepciones de información

y control que han sido superadas históricamente en todo el mundo. Se relaciona con libros de comercio y sus características, incorporando los viejos contenidos de la ley Paetiella Papiria emitida en tiempos del Imperio Romano, alusiva a las formalidades necesarias para que la contabilidad pueda ser reconocida como prueba judicial, siguiendo la lógica de la legislación comercial, desde siempre ligada a la escuela latina del derecho.

El Decreto 2160 de 1986 no es más que la reproducción de la síntesis que presentara una firma profesional del ARS 7, Estudio de Investigación Contable número 7, publicado por el Instituto Americano de Contadores Públicos (AICPA) en 1965. Fue adoptado en Colombia con 21 años de retraso. Esta norma “se actualiza” en el Decreto 2649 de 1993, mediante la transcripción literal del SFAC 001, (Normas de Contabilidad Financiera) emitido por FASB (Comité de Normas de Contabilidad Financiera de los Estados Unidos de América) en 1978, motivo de satisfacción para muchos porque se disminuyó la extemporaneidad en el trabajo de copistas en trece años.

No escapa a la práctica copista el Plan General de Contabilidad Pública, el cual fundamenta su Modelo Conceptual en la misma norma, incorporando algunas novedades clasificatorias, y su Modelo Instrumental en los Planes Únicos de Cuentas de Comerciantes y de Entidades Financieras, adoptando para la contabilidad del Estado la estructura de la Contabilidad de los negocios, como si persiguieran los mismos fines, como si la racionalidad del Estado se fundamentara en la ganancia financiera.

En el campo del control se inicia el mismo camino con la adopción de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGAS) con la pretensión de su aplicación en el campo bien diferente de la fiscalización integral, incorporado por la legislación comercial colombiana y en contravía de criterios de los organismos de supervisión estatal, que han sostenido de manera reiterada la diferencia entre Auditoría y Revisoría Fiscal. La Ley 43 de 1990 estableció la obligación de aplicar Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas y el Consejo Técnico de la Contaduría Pública se ha encargado a través de Pronunciamientos o Disposiciones Profesionales (hoy eliminadas del Universo jurídico por sentencia de la Corte Constitucional) de asimilar esta expresión a los Standard Auditing Sistem, SAS, originarios y de obligatoria aplicación en los Estados Unidos de América. La incorporación a ese modelo va hasta la adopción literal de los informes de auditoría para utilizarlos en un campo que les es extraño, la fiscalización integral. Se ha recomendado a través de Disposiciones Profesionales, utilizar como estándar de informe de fiscalización los prescritos por el SAS 58, que en el momento en que fue adoptado en Colombia, ya había sido sustituido en los Estados Unidos

por el SAS 79, incorporando sólo una diferencia introductoria, en tanto que los textos originales expresan...he examinado; mientras los textos adoptados inician diciendo: ...he auditado.

La práctica copista no se ha realizado en relación con Normas Internacionales, lo ha sido respecto a las normas extranjeras expedidas por organizaciones gremiales o interinstitucionales de los Estados Unidos de América. El efecto de esta práctica copista, regulación sin autenticidad, está conduciendo a lo que el filósofo del nihilismo, Friedrich Nietzsche, denominara “la parábola del eterno retorno”. La contabilidad surgió como un apéndice del derecho, las primeras expresiones de reconocimiento de la contabilidad lo fueron porque las normas contables fueron incorporadas dentro de la normatividad jurídica, primero en el código de Hammurabi y después en el derecho romano convirtiéndose en pruebas de la existencia de derechos y obligaciones. Hoy la regulación, enfoque legal de la contabilidad, recuerda sus orígenes. Antes que progresar como disciplina de información, se retorna a la raíz jurídica, antes que evolución se hace involución.

1.3 Aprendizaje sin conocimiento

Las dos condiciones anteriores conducen a la tercera plaga. El aprendizaje sin conocimiento. La educación contable es una educación de demanda, no es una educación de oferta ni es una educación disciplinar; los programas universitarios se constituyen para dar respuesta a los requerimientos del mercado ocupacional y este requiere, más que de profesionales, de técnicos instrumentales capaces de hacer manejos diestros de la información, responder a intereses empresariales que se limitan en ese campo a dos cosas: la primera cumplir obligaciones de carácter legal, por eso se dice que la contabilidad y la revisoría fiscal son aportes parafiscales y la no-obligación de hacer la primera o proveer el cargo en la segunda constituyen ventajas competitivas; la segunda para sustentar las bases tributarias al son de los requerimientos del mercado, caracterizados por una cultura de la evasión. Esos son fenómenos inocultables, los niveles de evasión en Colombia superan el 40%, en las estimaciones que hace la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN, sin incorporar dentro de sus estadísticas a quienes perteneciendo al universo tributario, nunca han estado vinculados a él, esa es una masa gigantesca.

Estas condiciones producen múltiples efectos en los procesos de aprendizaje. Estos se reducen a la aplicación de un modelo conductista de aprendizaje, vicario o por imitación, donde el profesor es el modelo que desarrolla algunos ejercicios de empresa didáctica que son imitados por los estudiantes, los cuales tienen que repetirlos reiteradamente para ganar en memoria, en velocidad, es decir, para desarrollar la habilidad sensomotora de la realización de unas tareas rutinarias que no

tienen diferencias substanciales con lo realizado en las empresas, en las cuales se hace sobre fenómenos reales, mientras en las clases se hace sobre formulaciones experimentales, de simulación y eso determina que los procesos educativos se constituyan, fundamentalmente, en entrenamiento, al estilo de los futbolistas, de tanto repetir las rutinas las aprenden y como en ellos el entrenamiento se aplica sobre los factores sensomotores antes que sobre la inteligencia.

No hay manejos disciplinares en los procesos educativos, no hay un aprendizaje dirigido a la formación, solamente lo hay orientado al adiestramiento; las instituciones universitarias no han sido capaces de desarrollar modelos educativos de oferta, donde a través de procesos de investigación, se puedan crear nuevas potencialidades de prestación de servicios, se han dedicado a formar profesionales para el pasado, a entrenarlos para las formas como se hizo, de pronto en sus versiones más contemporáneas a las formas como se hace, pero cuando el estudiante culmina su carrera ya su entrenamiento sólo responde a lo que se hizo y jamás podrá responder a lo que deberá hacer, a lo que debería hacer, porque el hecho de haber sido objeto de un entrenamiento, en lugar de formarlo disciplinalmente en un conocimiento, le impide contemporizarse con los nuevos desarrollos del saber. Por eso la Contaduría Pública es la profesión más dispuesta al reentrenamiento; existen estudios sobre el mercadeo de la educación continuada y las actividades que más demanda tienen de ella son las relacionadas con su ejercicio, porque al no tener una inteligencia predispuesta, unas metodologías de aprendizaje y autoaprendizaje obliga cada vez que haya una mutación de los procesos de trabajo, de las formas de hacer, a reentrenar, a reaprender, no se tiene la posibilidad de un desarrollo autónomo y esa es una pesada herencia debida a las instituciones educativas que sustituyeron la educación por la instrucción, la formación por el entrenamiento.

1.4 Mercado sin competencia

Es muy curioso que cuando hoy se plantean problemas del mercado profesional, se diga que no es ningún asunto de interés y con una mentalidad neoliberal alimentada por ideas evolucionistas, se piense que la solución corresponde al mercado porque él va haciendo su selección natural, manteniendo activos a los que saben, a los que dominan, a los que tienen la mayor capacidad de prestación de servicio e irá eliminando a los que no tienen esa capacidad de prestar servicios de alta calidad. Esos principios de la libre competencia, esos fundamentos del capitalismo salvaje, no tienen aplicación en el mercado de servicios profesionales de Contaduría Pública porque este es un mercado imperfecto, a los servicios prestados a los usuarios no los han entendido como aspectos generadores de valor para los objetivos organizacionales, simplemente son satisfacción de un requisito,

el cumplimiento de una obligación que debe lograrse al menor costo, no al mayor saber.

En esa estructura de mercado se encuentra una sociología de participación profesional, caracterizada por la crisis de la abundancia. Siempre se ha pensado que la crisis es un problema de carencia; en este caso se tiene una crisis de la abundancia. Hoy existen 193 programas académicos de Contaduría Pública cuando en 1990 apenas se llegó a 78; hay 80.000 contadores públicos inscritos y cerca de 20.000 que egresaron de universidades y están en ese tránsito de la inscripción, no la han solicitado o la tienen en trámite, mientras que en 1990 teníamos 30.000 contadores inscritos. La población estudiantil supera los 150.000 estudiantes, lo cual infiere que en los próximos tres años se habrá alcanzado una población de 200.000 profesionales de Contaduría Pública; se observa un crecimiento geométrico en la oferta de trabajo frente a una depresión de la demanda.

Se han desarrollado en esta década dos normas que amplían el campo de trabajo de los contadores públicos, la Ley 298 que genera unas oportunidades en el manejo de contabilidad estatal y la Ley 222 que al establecer la separación, deslindar campos entre la certificación y el dictamen de información financiera obliga a que sean utilizados muchos más contadores al servicio de las organizaciones empresariales; de todas maneras no alcanzan esos incrementos de las oportunidades profesionales a igualar los niveles de crecimiento de la oferta de servicios. Hay asuntos que no se analizan, se tiene una mala costumbre, solamente interesan las normas legales cuando lo son, no en su formación. No se participa de los procesos decisionales y eso cuesta caro. Cuáles hubieran sido las consecuencias de la adopción del Régimen Unificado de Imposición o Régimen de Imposición Sustitutivo, de haber sido aprobado en la Reforma Tributaria, lo cual no ocurrió por marginales actividades gremiales. Hoy las estadísticas de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales dicen que los colombianos presentan anualmente 3.800.000 declaraciones tributarias de orden nacional, la adopción del régimen sustitutivo hubiera disminuido ese volumen a 1.400.000, al tiempo que eliminaría más del 60% del mercado de compilación de información, porque dejaba de ser obligatoria la contabilidad para quienes tengan ingresos inferiores a 200 millones de pesos anuales. La pirámide empresarial es muy robusta en empresas muy pequeñas y bastante esbelta en medianas empresas porque mirando las cosas desde una perspectiva internacional, en Colombia no hay grandes empresas, cualquiera de las mil que salieran reportadas por estos días, como las más grandes, no hacen una división de una empresa multinacional. La primera característica del mercado la constituye el crecimiento geométrico de la oferta y la depresión de la demanda.

Junto a esta primera situación surge una adicional, más perversa, la problemática de la estructura de mercado, cómo se distribuye entre esas grandes masas de trabajadores contables y en ello se encuentra una gran inequidad, las grandes mayorías están excluidas o semiexcluidas, dado que existen unas organizaciones profesionales multinacionales, o transnacionales, que actúan en niveles de oligopolio, que por los procesos de fusión a los que ha presionado el modelo de globalización se están acercando rápidamente al monopolio. Si se toma como referente el Producto Interno Bruto sometido a fiscalización, esas firmas multinacionales oligopolizan el 93% del mercado, ellos mismos lo ratificaron en una reciente publicación, en un publi-reportaje, prohibido por el código de ética profesional, describiendo como en las 100 empresas más grandes del país, son revisores fiscales de 94. Esas mismas empresas controlan la prestación de servicios relacionados con outsourcing de información, desarrollo en sistemas, asesoría de mercados, asesoría tributaria e incluso se convirtieron en un serio problema para el ejercicio del derecho, porque tiene los bufetes más grandes de abogados no sólo en nuestro país sino en el mundo; esas firmas controlan la mayor parte del mercado de alto nivel y ahora el mercado de nivel medio y las grandes masas de contadores tienen que quedarse con un mercado que podríamos llamar residual, el de algunas pequeñas empresas, las fami-empresas, las microempresas que por el desarrollo de la organización jurídica de nuestro Estado, es el objeto de simplificaciones que eliminarán miles y miles de puestos de trabajo y frente a eso la profesión se impone la quinta plaga.

1.5 Individualismo indiferente

El individualismo sostiene que el individuo es la forma esencial de la realidad, sólo los seres singulares poseen existencia real a diferencia de lo supra-individual o universal que termina siendo metafísico. Los individuos cuando así piensan se constituyen en seres únicos construyendo unas particularidades de existencia en el tiempo y en el espacio que son las únicas capaces de generar sus cualidades, resolver sus problemas y satisfacer sus necesidades. Uno de los más serios problemas que tiene el proceso de globalización es precisamente que destruye las comunidades y da prevalencia fundamental al individuo como solucionador de sus propios asuntos en un mercado de competencia. Al destruirse las comunidades se destruye la posibilidad de existencia de valores, intereses y objetivos compartidos; por esta vía se rompen los vínculos de integración, las bases de la identidad, presupuesto básico de la existencia de comunidades. Así se disuelven todas las posibilidades de acción social para la búsqueda de soluciones colectivas para los problemas colectivos.

La profesión ha tomado literalmente la argumentación ideológica de los modelos anglosajones de contabilidad, según la cual el trabajo contable es el pilar del capitalismo y sin capitalismo no hay trabajo contable, lo que desde luego es una falacia; en sociedades no capitalistas también se maneja información, existe contabilidad, tienen algunas diferenciaciones procedimentales pero no conceptuales. Muchos contadores piensan que si no abrazan los principios del capitalismo, si no se comprometen con su defensa, van a perder sus espacios naturales y por eso se someten voluntariamente a la ruptura de las comunidades y a la entrega de la solución de nuestros problemas a los esfuerzos individuales, a una infructuosa lucha crusoeniana, aceptando ser lanzados a las penalidades de una nueva plaga, la de las organizaciones vacías.

1.6 Organizaciones vacías

Esta plaga es otra expresión de la crisis de la abundancia. La Contaduría Pública es la profesión más prolífica en organizaciones gremiales, supera las 80, todas se reivindican como las más representativas, pero un ejercicio exploratorio señala que los niveles de afiliación real a esos grupos comunitarios, que son las organizaciones gremiales, no superan el 12% de la profesión y sería una proporción aún inferior si se le descontara la doble o múltiple afiliación, porque muchos de los miembros de las agremiaciones pertenecen simultáneamente a 2 o más. Son organizaciones realmente vacías de contenido humano, constituyen fundamentalmente personerías jurídicas que cumplen funciones sociales y políticas, pero que están muy lejos de tener un contenido humano; por eso las posiciones profesionales no ganan gran trascendencia en la difusión de problemas nacionales, porque han sido incapaces de convertir la profesión en un sector para sí, en una fuerza social, para consolidarse como un grupo de presión capaz de arrancar de la sociedad y del Estado las reivindicaciones a que tiene derecho para poder vivir su vida en su propia nación.

Se practican falacias para generar la ilusión de gran consolidación de organizaciones, que van desde las afiliaciones presuntas en las asociaciones de egresados, donde estatutariamente se determina que todos los egresados de una entidad universitaria pertenecen a la asociación, hasta el reporte de afiliaciones ficticias que resultan interesantes para optar a dignidades de dirección y vigilancia de la profesión. Las nuevas organizaciones florecen marchitas cada día, vinculadas a instituciones universitarias, áreas geográficas, especialidades, intereses ideológicos, relaciones espirituales, como expresión de las prácticas declinantes de las clases medias, pequeña burguesía en otros lenguajes, pero todas ellas resultan siendo organizaciones de papel que sirven a intereses particulares.

1.7 Ética sin moral

Esta última plaga se encuentra íntimamente ligada al individualismo. La ética históricamente ha tenido una serie de mutaciones transformadoras de su esencia; el primer paso en la transformación de la ética, de alguna manera inspirado en el pensamiento griego, es la transformación de la ética como metafísica a una ética sin metafísica, sin efectos más allá de lo físico. El segundo paso en esa transformación se da en la sociedad capitalista y es la obtención de una ética sin religión, una ética sin Demiurgo, sin valores espirituales y hoy hemos llegado al punto máximo de esa deformación de la concepción ética al concebirla en ausencia de la moral. Es el punto del surgimiento de la llamada moral media, flexible, adecuable a las circunstancias, punto máximo de un pragmatismo que al establecer la prevalencia de lo individual sobre lo colectivo hace de las prácticas profesionales un sistema de exclusiones y desigualdades.

En este punto el protagonista en la evaluación de los comportamientos de los hombres no es el cosmos sino el caos y la moral no es la lógica sino el azar, desaparece la axiología y es remplazada por un pragmatismo que califica como bueno a lo mejor posible dadas las circunstancias. Se avanza, ese es otro componente del modelo de globalización, a una ética sin valores, a la desaparición de los valores, que desde luego es un elemento valioso para el desarrollo del capitalismo salvaje: “haga lo mejor que pueda, defiéndase lo mejor que pueda, que el que no pueda será sepultado en el proceso” y lo explican con las teorías darvinianas de la selección de las especies.

No siempre lo más conveniente de acuerdo con las apreciaciones individuales corresponde con las necesidades sociales, los asuntos de la necesidad individual pueden ser antinomia frente a la necesidad colectiva y siendo la Contaduría Pública una actividad fundamentada en el interés público se origina un contrasentido. Cuando en el marco de la antinomia entre libertad y necesidad, se actúa con criterio individualista por la segunda, se procede contra el interés público ocasionando daños sociales, algunas veces irreparables, que terminan colocando a los contadores en el nivel de responsabilidades, incluso en los problemas de paz y violencia, porque en acciones que determinan la disminución indebida del ingreso público, por ejemplo, se actúa en la construcción y desarrollo de desigualdades constituyentes de exclusiones sociales en el acceso a la satisfacción de necesidades básicas esenciales y es éste el factor fundamental del conflicto social.

Ese es el panorama profesional, muchos dirían tremendamente catastrófico, pesimista pero verificable por confirmaciones empíricas. Todas estas aseveraciones sobre la presencia de las siete plagas corresponden con la realidad.

2. Sociología profesional

Frente a esas plagas deben tomarse actitudes, analizar situaciones, no en el sentido simplemente descriptivo de lo presente, sino en términos de la prospección, del futuro y en esa orientación, si se hiciera una sociología profesional utilizando las categorías desarrolladas por Juanjo Gaviña, famoso autor de prospectiva estratégica, uno de los últimos desarrollos en el campo de la administración, podríamos clasificar nuestra población profesional en tres fuerzas: Las fuerzas del pasado, las fuerzas el presente y las fuerzas del futuro.

2.1 Fuerzas del pasado

Las fuerzas del pasado son defensoras del Statu Quo, sus vasallos han sido beneficiados en el pasado, creen en aquel principio perverso de que lo que ha sido será, confían en las mega-tendencias y por eso actúan con una línea de acción conservadora que mantenga las cosas tales como están, que no generen cambios porque estos les generarán perjuicios. Los ejemplos de este tipo de actores abundan en la actividad profesional, están incrustados en los organismos de poder y su posición social les permite fortaleza en la protección de sus intereses. Se puede tomar como observatorio el trámite del proyecto de ley sobre la Revisoría Fiscal que cursa en el Parlamento; frente a él se identifican unos sectores opuestos al progreso que implica su aprobación final a ese beneficio social para los contables; quienes lo hacen son practicantes del modelo de auditoría, las firmas multinacionales, las mismas que están controlando el mercado. Cómo van a estar de acuerdo con el cambio, si a ellos la mega tendencia los ha enriquecido y al mantenerse los seguirá enriqueciendo; no importa que haya muchos excluidos del ejercicio del derecho al trabajo, ese problema lo soluciona el mercado dentro de la lógica neoliberal de que el que sobrevive nada pierde.

2.2 Fuerzas del presente

El segundo sector lo conforman las fuerzas del presente. Ellos toman actitudes preactivas, miran cómo van las cosas y toman medidas que les permiten solucionar sus debilidades para obtener mejores resultados de las cosas como están y como seguirán, tampoco son agentes de cambio, realizan políticas de parcheo, en el sentido del parcheo de las vías, tapan los huecos para poderse deslizar sin mayores problemas, muy amigos de la actualización, entendida en un escenario profesionalista para ganar contemporización con los desarrollos locales e internacionales del conocimiento. Como las fuerzas del pasado son creyentes en el destino y consideran que el futuro es la prolongación de la historia vivida.

2.3 Fuerzas del futuro

Existe un tercer sector constituyente de las fuerzas del futuro. Estas actúan por proacción, son partidarios del cambio, están convencidos de la inexistencia del destino preestablecido porque el cambio permite construir el futuro que se habrá de vivir, la sociedad labra su propio destino. El cambio es enemigo de la mega tendencia, aliado fundamental de la justicia, del desarrollo, de la construcción de conocimiento. Para las fuerzas del futuro no hay entrega fatalista a las condiciones dadas, ni conformismo con la vida que correspondió vivir por un desconocido designio. Sólo existe la capacidad constructora y transformadora del hombre, sin las predeterminaciones excluyentes de las teorías del hombre superior, de la raza superior, de las predestinaciones al éxito. El trabajo continuo, el compromiso trascendente, la utilización integral de la inteligencia constituyen los pilares de la construcción del futuro que se quiere construir.

3. Estrategias liberadoras

Esas fuerzas del futuro, proactivas, comprometidas con el cambio requieren la determinación de unas estrategias que permitan la derrota a las siete plagas para que los contadores no tengan, como el faraón, que aconductarse a la voluntad del poder, perdiendo su libertad, su potencialidad y entregándose a sufrir su destino por la carencia de capacidad y compromiso para construirlo. Para las mayorías profesionales aceptar su condición como fuerzas del pasado o fuerzas del presente es la auto-condena a la miseria, a la exclusión, es aconductarse a la voluntad del poder renunciando al ejercicio de la propia, la renuncia a ser autores del cambio, la permanencia como actores de la exclusión, por no desarrollar la capacidad de derrotar a las siete plagas que amenazan. Esas estrategias podrían sintetizarse en:

3.1 De hacer a saber hacer

Se debe romper con la concepción empírica instrumental característica de un ejercicio profesional basado en usos y costumbres donde se privilegia el hacer, adoptando una acción tecnológica de saber hacer privilegiando el conocimiento sobre las rutinas sensomotoras. Recuérdese que el desarrollo de la ciencia y la tecnología avanza irremediamente en la creación de artefactos y hasta mentefactos, en los sistemas expertos, que desplazan el trabajo humano, generando una profundización de la crisis de la abundancia; el funcionalismo de las rutinas será – o ya es?– objeto de proceso por sistemas expertos y ello determina una reformulación de las características del ejercicio profesional, para que éste se centre no en un ejercicio sensomotor, sino en el dominio del conocimiento que permita

enfrentar problemas, construir y desarrollar instrumentos, artefactos y mentefactos, solucionar nuevos problemas, en fin avanzar del hacer al saber hacer, reconociendo la realidad social y el marco jurídico en que se ejerce sin someter la calidad de la información a las arbitrariedades del derecho, para lo cual existen metodologías específicas como la contabilidad multidimensional desarrollada por la investigación dentro del modelo de Contabilidad Integral.

3.2 De la regulación a la normalización

Superar las regulaciones caracterizadas por la integración promovida por copistas interesados, para llegar a la normalización y a la armonización dentro de marcos jurídicos determinados. La normalización es el lenguaje de la ciencia, actúa a partir del criterio, como enfoque teleológico, de que el objetivo de la ciencia es la verdad y no lo útil; abandonar las concepciones pragmáticas que han hecho trabajar dentro del paradigma de utilidad para avanzar a un paradigma de verdad como objetivo del conocimiento alimentando la construcción de instrumentos de trabajo a partir de una conceptualización de la contabilidad como disciplina y tecnología de representación de magnitudes que simplifican la complejidad de los entes informados en sus estructuras y procesos; la realidad jurídico social impone representaciones legales, en oportunidades separadas de la realidad objetiva; éstas deben incorporarse no mediante la sumisión de la contabilidad al derecho, sino en la construcción y aplicación de artefactos tecnológicos de representaciones múltiples y simultáneas, posibilitadas por instrumentos como la contabilidad multidimensional o la matricial. En relación con lo internacional, la contemporización se da a través de la armonización, no de la uniformización, de desarrollos nacionales en ciencia y tecnología contable a los desarrollos de ciencia y tecnología contable que se den en el ámbito mundial; ello determina autonomía, si se quiere, soberanía profesional.

3.3 Del entrenamiento al conocimiento

Está llamada a ser la estrategia fundamental por constituir la posibilidad del cambio en las personas, obtenible por medio de la formación, actuando en sustituto del adiestramiento. Los profesionales son antes que otra cosa personas, capaces de altos niveles de racionalidad, creatividad, innovación, talentos destruidos por las currículas actuales que por efectos de los contenidos funcionales ocultos forman para la sumisión, la memoria y la destreza, antes que para la inteligencia transformadora. La transformación de los procesos educativos debe partir por la sustitución del énfasis profesionalizante por el disciplinal, el centro de la formación debe estar constituido por el conocimiento, no la técnica ni la práctica simulada, de lo contable y de control, la preocupación por aprender a saber y aprender a aprender y desaprender, conociendo los factores culturales y sociales en niveles

global, regional, nacional y local que influyen el saber y su práctica científica. Debe existir más administración académica y menos gestión de recursos, más ciencia y menos negocio, determinando el avance del entrenamiento al conocimiento, de la instrucción a la educación, de lo informativo a lo reflexivo.

3.4 De lo residual a lo adversarial

El mercado de servicios profesionales no puede continuar como tabú en las grandes discusiones, las acusaciones de sindicalismo no pueden acallar la crisis de abundancia presentada en esta práctica social. Las mayorías profesionales deben superar el mercado residual que hoy disputan con sacrificio de la calidad de sus servicios, surgida de la pauperización remunerativa. Es indispensable avanzar desde lo residual a lo competitivo y de allí a lo adversarial. Esto implica esfuerzos por el desarrollo de una legislación que proteja a los hijos de esta patria, que parece, hoy son la última preocupación del estado; los esfuerzos en el campo de la acción política por la defensa de los derechos deben acompañarse del desarrollo personal, intelectual, de ciencia y tecnología, porque los mercados no se logran simplemente con una medida proteccionista, se requieren además servicios capaces de competir aquí y ahora, de hacer lo mismo y más de lo que hacen de lo que ellos satisfacen, a precios competitivos. Esto determina exigencias de investigación y desarrollo. A estas pretensiones se opondrán los discursos de la globalización, apoyados en convenios de liberalización de los mercados de servicios; tal apertura sólo es equitativa en relaciones de reciprocidad real, lo contrario es sacrificio ingenuo.

3.5 De la indiferencia al compromiso

El individualismo ha conducido a la indiferencia, la despreocupación por problemas colectivos. La ingeniería social se propuso el objetivo de ocultar la existencia de problemas generales y reconocer sólo la existencia de problemas particulares, desarrollando para ello dos grandes estrategias: la descentralización y el individualismo. Con la primera, la búsqueda de soluciones, la acción por reivindicaciones, sólo afecta un órgano del sistema pero no a éste en su conjunto, garantizando así su permanencia. Con la segunda se sepultan las posibilidades de acción social y la solución a los problemas se concentra en el individuo mismo, dando gran importancia a herramientas como la exitodinamia y el desarrollo personal, condenando a la persona a la soledad de la urna de cristal y al reconocimiento permanente del otro como el competidor a vencer, cambiando los paradigmas de análisis de problemas sociales. El hombre es por naturaleza social, vive en sociedad, comparte acciones, intereses y valores con ésta y sólo en ella, por interacción con ella puede encontrar solución a sus problemas, que desde luego los tiene. Por eso se requiere avanzar de la soledad a la integración, de la indiferencia al compromiso.

3.6 El retorno a las comunidades reales

Ir de la soledad a la integración, de la indiferencia al compromiso, no es otra cosa que retornar a la construcción de comunidades contables, posibilidad única de recrear intereses y valores comunes, revivir en la acción social, para alcanzar condiciones de vida satisfactorias a nuestros intereses y valores. Sin duda el camino más legítimo en ese campo es la creación del Colegio Profesional de la Contaduría Pública, donde lleguen todos con sus concepciones, incluso contradictorias, y la organización cumpla una función parlamentaria, conductora a consensos unitarios para defender los intereses profesionales frente al Estado y a la comunidad. Esta comunidad no puede ser simplemente gremial, debe serlo de conocimiento y fundamentarse en el interés público, por ser la Contaduría Pública una profesión de alto riesgo social. Este nivel de organización no es suficiente, crearlo es otra forma de individualismo; si se quiere afirmar como un sector social para sí, la profesión contable debe integrarse con otras organizaciones profesionales y sociales, en el nivel nacional e internacional. Frente a problemas globales se requieren organizaciones y estrategias globales.

3.7 Del pragmatismo a los valores

El regreso a los enfoques teleológicos y deontológicos para que las conductas sean evaluadas por lo trascendente y no por lo fenoménico, a partir de la existencia de unos valores socialmente compartidos incluso espiritualmente compartidos y no por las condiciones específicas de ocurrencia de una acción. Los contadores pertenecen a una comunidad y es ella quien califica sus actos a partir de un sistema de valores compartidos que cumplen la función social de darle cohesión, identidad. Sus acciones no pueden ser evaluadas desde la individualidad, porque viven en un medio de relaciones y es en esas relaciones con los otros (clientes, colegas, Estado, agentes sociales, sociedad en general) y consigo mismo, donde las acciones son valoradas y la dignidad humana reconocida. Con las condiciones de miseria lo mejor para el individuo no siempre es lo más conveniente para el bien social; El sistema de valores compartidos podría estar integrado por el amor al conocimiento, el amor al trabajo, el respeto a la dignidad humana, la independencia mental y la solidaridad social.

Si se desarrollan esas estrategias se avanza en el camino de la derrota de las siete plagas, la profesión se consolidará como un sector social que, como ha sido reconocido, realiza funciones de interés público y es catapulta de la construcción de una confianza social, de un ambiente de confianza motor del desarrollo.

Reglamento de la Revista

La revista Visión Contable de la Facultad de Contaduría Pública de la Universidad Autónoma Latinoamericana, tiene como finalidad principal servir de tribuna para el debate de los temas de intereses que convocan a la profesión contable. Los artículos se someten a arbitraje nacional e internacional según el caso, siempre con el ánimo de garantizar la excelencia de las publicaciones.

Su distribución se hará mediante venta directa en la tesorería de la Universidad, por canje, donación a entidades de formación y suscripción. Para ello se puede obtener información en la Facultad de Contaduría, o por correo electrónico en la siguiente dirección: concontable@unaula.edu.co.

Ni la Universidad, ni la Facultad, se hacen responsables de los contenidos de los artículos, ni necesariamente deberán reflejar nuestro pensamiento con respecto a lo tratado en ellos. Como lo hemos afirmado, la revista pretende ser un espacio para el análisis y la reflexión sobre los temas de actualidad de la disciplina y de la profesión contables.

La sola recepción del documento no implica la obligatoriedad de su publicación. El consejo editorial de la revista se reserva el derecho de incluirlo o no.

En cuanto a las aclaraciones técnicas, el documento deberá tener las siguientes especificaciones:

- Presentación del tema en 10 renglones, señalando las palabras clave para la consulta.
- Documento tipo word.
- Estilo de letra Times New Roman tamaño 12.
- Interlineado 1,5 líneas.