

Análisis de la relación entre contabilidad y fiscalidad en Colombia

Ernesto María Sierra González*

resumen

La relación entre contabilidad y fiscalidad ha sido una tradición en Colombia, pues es notable la influencia ejercida por las instituciones de carácter público encargadas del control impositivo, en la normativa sobre la cual descansa la práctica contable del país. Si bien se han hecho esfuerzos por separar las dos dimensiones, aún hoy estas permanecen.

Con la propuesta de adoptar Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), se hace necesario separar las dos esferas. Pero las diferencias en los métodos de cálculo y valoración afectan los resultados de la empresa y por tanto su efecto impositivo. Se trata pues del análisis de esta problemática en aras de garantizar los niveles de recaudo y evitar distorsiones en el mercado.

Palabras clave: contabilidad, fiscalidad, Normas Internacionales de Contabilidad, tratamiento de las diferencias.

abstract

An analysis of the relationship between accountancy and fiscal control in Colombia

There has always been a tradition in Colombia regarding the relationship between accountancy and fiscal control, notably concerning the influence of the public institutions responsible for tax control over the regulations guiding Colombian accounting practice. Attempts may well have been made in the past to separate the two dimensions, but the relationship still holds today.

The proposed adopting of international accountancy standards (IAS) has made it necessary to separate the two spheres. However, differences in calculation and evaluation methods affect a company's results and thus its tax effect. An attempt was therefore made to analyse this problem, aimed at guaranteeing collection levels and avoiding distortions in the market.

Key words: accountancy, fiscal control, international accountancy standards, treating differences.

résumé

Analyse du rapport entre comptabilité et fiscalité en Colombie

Traditionnellement, en Colombie, il y a eu une relation entre comptabilité et fiscalité. En effet, l'influence exercée par les institutions publiques chargées du contrôle fiscal, sur l'ensemble des règles qui sont à la base de la pratique comptable du pays, est significative. Malgré les efforts orientés vers la séparation de ces deux dimensions, les rapports persistent.

La proposition d'adopter des règles internationales de comptabilité (NIC) rend nécessaire la séparation de ces deux sphères. Cependant, les différences dans les méthodes de calcul et de valorisation affectent les résultats des entreprises et ont, par conséquent, des effets sur la fiscalité. Il s'agit donc d'analyser cette problématique afin de chercher à assurer des niveaux de recouvrement et éviter les distorsions du marché.

Mots clé: comptabilité, fiscalité, normes internationales de comptabilité, traitement des différences.

resumo

Análise da relação entre contabilidade e fiscalidade na Colômbia

A relação entre contabilidade e fiscalidade tem sido uma tradição na Colômbia, pois é notável a influência exercida pelas instituições de caráter público encarregadas do controle impositivo, na norma sobre a qual descansa a prática contábil do país. Mesmo que tenham havido esforços para separar as duas dimensões, ainda hoje estas permanecem unidas.

Com a proposta de adotar normas internacionais de contabilidade (NIC), torna-se necessário separar as duas esferas. Mas as diferenças nos métodos de cálculo e valorização afetam os resultados da empresa e, portanto, seu efeito impositivo. Trata-se, assim, da análise desta problemática a fim de garantir os níveis de arrecadação e evitar distorções no mercado.

Palavras chave: contabilidade, fiscalidade, normas internacionais de contabilidade, tratamento das diferenças.

Contador público, doctor en Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad Complutense de Madrid, España. Profesor en la Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de Colombia.

Correo electrónico:
emsierrag@unal.edu.co



Sierra, E. M. (2008). *Análisis de la relación entre contabilidad y fiscalidad en Colombia*. *Innovar*, 18(31), 117-134.

Clasificación JEL: M41, M48

Recibido: octubre de 2007

Aprobado: enero de 2008

Correspondencia: Ernesto Sierra, Universidad Nacional de Colombia, sede Bogotá, Cra. 30 No. 45-03, edificio 311, oficina 304A, Colombia.

Introducción

En este documento se plantea como hipótesis que desde la aparición en Colombia del impuesto de renta (1918), ha sido una tradición la contribución de la fiscalidad¹ a la formación de normas contables. A pesar de la aparición del D. 2160 de 1986² que separó significativamente las dos dimensiones, se sigue dando esta práctica y se mantiene una fuerte relación entre contabilidad y fiscalidad, prevaleciendo esta última en caso de conflicto entre las normativas. Esto no significa que nuestro sistema contable sea “atrasado” sino que ha obedecido a condicionantes históricos particulares y a un modelo contable caracterizado a nivel mundial³. Como se argumentará posteriormente, este sistema se inserta internacionalmente en el modelo continental europeo⁴, que además de la característica anterior, posee otros rasgos distintivos como la expedición de la normativa por el sector público y un sistema planificado de cuentas que se constituye en un elemento fundamental de la regulación.

En el ámbito internacional, la correlación entre contabilidad y fiscalidad ha sido evidente, y son muchos los autores que analizan el problema y señalan que esta correlación es uno de los factores causantes de las diferencias en los sistemas contables de cada país, Mueller (1971), Radebaugh (1975), Daniels, Ogram y Radebaugh (1976), Belkaoui (1985), Blake (1990), Nobes y Parker (1991), Alnajjar (1992), Nobes (1992), Radebaugh y Gray (1993), Laínez (1993), Jarne (1997, 2001, p. 44). En este sentido, se puede afirmar que ha sido un tema de capital importancia y mantiene su vigencia, aún más en el actual momento cuando se plantea una profunda reforma a la normativa contable en Co-

lombia por la utilización de Normas Internacionales de Contabilidad.

Ahora bien, los fines perseguidos por la contabilidad y la fiscalidad son marcadamente diferentes; mientras los primeros buscan suministrar una información financiera y económica a diversos usuarios, los propósitos de la segunda se dirigen a generar una información financiera al Estado, con el objetivo de fijar impuestos y niveles de recaudo óptimos para cubrir algunas necesidades sociales, producto de negociaciones políticas, calculadas en un presupuesto, e intervenir en la política económica a través del sistema tributario. A continuación se analizará detalladamente este aspecto.

1. Conflicto de intereses en los objetivos perseguidos por la contabilidad y la fiscalidad

1.1 Objetivos de la contabilidad

A principios de los años setenta del siglo pasado se comienzan a materializar políticamente los cambios que el desarrollo de las fuerzas productivas del mundo capitalista venía imponiendo, aunados con la detección de las debilidades en la productividad y el desarrollo de la industria militar de la Unión Soviética. Es así como los más connotados líderes del capitalismo mundial, Ronald Reagan y Margaret Thatcher, declaran el fin del Estado de bienestar⁵ y el inicio del libre mercado (paradigma dominante en los actuales momentos) como política económica que regiría para el resto del siglo y comienzo del siglo XXI, siendo el Consenso de Washington el organismo que institucionaliza esta política⁶.

¹ Cuando se habla de fiscalidad se entiende el conjunto de normas de carácter tributario.

² La primera norma autónoma de la contabilidad en el sentido que no fue emanada de la legislación comercial, ni tampoco de la legislación tributaria, ni de organismos de control estatal como las superintendencias. Es la primera norma de contabilidad que trata de gobernarse a sí misma.

³ En los países que han adoptado el sistema continental europeo, generalmente la relación entre la contabilidad y la fiscalidad es muy fuerte. Alemania es adalid de esta concepción. Mueller cataloga a estos países como modelo macroeconómico.

⁴ El autor, en su artículo El nuevo periodo de la normalización internacional contable y sus implicaciones en Colombia, demuestra cómo Colombia es de los pocos países latinoamericanos, si no el único, que posee elementos significativos del modelo continental europeo.

⁵ El Estado de bienestar comienza a implementarse con la política de *New Deal* en donde se da la “garantía impersonal y general de ser receptor de servicios a los cuales tienen derecho los ciudadanos por su calidad de tales” (Alviar y Rojas, 1989, p. 15). Este modelo, alcanzado por las reivindicaciones del proletariado internacional influido por su vanguardia revolucionaria, el proletariado soviético, y consolidado con el triunfo significativo de la URSS y los EE.UU. en la Segunda Guerra Mundial, evidenció, al final de la Guerra Fría, las debilidades del sistema económico socialista al mostrar bajos niveles de productividad en su economía y grandes debilidades en su industria militar al sentirse derrotado con la propuesta de Guerra de las Galaxias, expuesta por el presidente Reagan. Propició las condiciones necesarias para la instauración de un nuevo modelo de desarrollo económico global relegando al socialismo a desaparecer como antagonista y superponiendo un nuevo orden mundial, en donde por primera vez se puede catalogar un orbe capitalista.

⁶ El Consenso de Washington estableció la disciplina fiscal; reordenamiento de las prioridades del gasto público; reforma tributaria; liberalización de las tasas de interés; tasa de cambio competitiva; liberalización comercial; liberalización de entrada de inversión extranjera; privatizaciones; desregulación; derechos de propiedad. Hay que resaltar la importancia de la liberación de los flujos internacionales de capital (Davidson, 2003, p. 172).

Es en este escenario donde ve la luz el Informe Trueblood⁷ (Aicpa, 1973), documento institucional que proclama el nacimiento de un nuevo paradigma contable: “La utilidad para la toma de decisiones”. En él, se identifican los actores usuarios de la contabilidad como los inversores (principal), los agentes (gerentes, funcionarios), el Estado, trabajadores, proveedores, clientes y público en general, lo mismo que se define el objetivo básico de los estados financieros en el sentido de suministrar información útil para la toma de decisiones económicas de los mencionados actores.

El tránsito a un nuevo paradigma (utilidad para la toma de decisiones) concuerda con los cambios del entorno del mundo económico, en tanto manifiesta en su esencia los principios del mercado, pues la información contable se considera útil para la toma de decisiones de los inversores⁸ y no sólo para determinar “las utilidades”; así se pretende imprimir una racionalidad maximizadora de beneficios y minimizadora de costos. Este nuevo paradigma marca la ruptura entre contabilidad y fiscalidad, ya que el concepto rector de la contabilidad (paradigma anterior) estaba encaminado por la “búsqueda del beneficio verdadero”⁹ que ayudaba a la determinación correcta de la base impositiva.

Es importante señalar que en 1973 también se creó el International Accounting Standards Committee, IASC¹⁰. Este organismo logró su autonomía para la emisión de normas internacionales de contabilidad, estableciendo dentro de sus objetivos: “i) formular y publicar, buscando el interés público, normas contables que sean observadas en la presentación de Estados Financieros, así como promover su aceptación y observación, *en todo el mundo*. ii) trabajar en forma

general para la mejora y armonización de las regulaciones, normas contables y procedimientos, relacionados con la presentación de los Estados Financieros” (IASC, 1999).

Con la constitución de esta entidad se comienza a perfilar la necesidad de armonizar Normas Internacionales de Contabilidad alrededor del mundo, buscando un lenguaje común, preferencialmente para los mercados de capitales, esfuerzo que se cristaliza en el año 2002, cuando la Unión Europea decide acoger la normativa IASB¹¹ como propia para las empresas que consolidan estados financieros y participan en el mercado de valores. En este sentido, se hace absolutamente necesaria la completa independencia entre las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)¹² y las diferentes normativas nacionales, ya sean de carácter contable, tributario o mercantil.

En conclusión, en el desarrollo del actual paradigma, la información económica sin ningún tipo de sesgo (fiscal o mercantil) es un requisito *sine qua non*, en tanto los actores se han internacionalizado y entre mayor sea el grado de desregulación de los mercados y el libre flujo de capitales, los sistemas de información y especialmente la contabilidad adquieren mayor importancia para tratar de aminorar los riesgos a los inversores. Una normativa contable única y de carácter mundial que garantice la comparabilidad¹³ de la información financiera en los mercados internacionales, agilizando las decisiones de inversión y facilitando su movilidad, se convierte en un aspecto importante para la rentabilidad y acumulación capitalista. Acumulación capitalista caracterizada por el principio de financiarización (Giraldo, 2001, p. 164)¹⁴. No obstan-

⁷ The Trueblood Report en doce puntos establece los objetivos de la información financiera para la legislación de Estados Unidos. Se resalta que el objetivo básico es suministrar información útil para la toma de decisiones (Tua, 1989, p. 268).

⁸ Existen dos tendencias en la interpretación del paradigma de la utilidad. La primera, la del Aicpa, ya mencionada, y la de The Corporate Report (Icaew, 1975) que define las necesidades de los diferentes grupos de interés a través de asignar la función a cada uno de ellos.

⁹ Sobre este paradigma, Tua nos manifiesta. “... persigue la búsqueda y –registro– de una verdad única, el cálculo del beneficio y de la situación patrimonial sin importar quién la recibe y por qué” (Tua, 1989, p. 262).

¹⁰ “El IASC fue constituido en 1973 a través del acuerdo establecido entre institutos profesionales de Alemania, Australia, Canadá, Francia, Holanda, Irlanda, Japón, México, Reino Unido y Estados Unidos de América. Entre 1983 y 2001 pasaron a incluirse como nuevos miembros del IASC todos los institutos profesionales que fueran miembros de la Federación Internacional de Contadores (IFAC, Instituto Mexicano de Contadores Públicos)”, 2001, p. 1.

¹¹ “En 2001 tiene lugar la reforma del IASC, con el nacimiento de IASB. Se profundiza el camino hacia la armonización internacional haciendo posible la aceptación de las NIC/NIIF para los mercados de valores” (Normas Internacionales de Contabilidad NIIF/ NIC de la Unión Europea, p. 13).

¹² El nombre de NIIF (en inglés, Internacional Financial Reporting Standards, IFRS) recoge las viejas normas internacionales de contabilidad (en inglés, Internacional Accounting Standards, IAS) emitidas por el IASC, organismo que precedió al IASB, como las que el IASB está emitiendo desde el año 2002, las cuales también reciben el nombre de NIIF con el número que le corresponde (Gonzalo Angulo, 2003).

¹³ La armonización contable internacional tiene como principal objetivo la comparabilidad de los estados financieros de las empresas de diferentes países (Gonzalo Angulo, 2002, p. 37).

¹⁴ El profesor César Giraldo manifiesta que “los recursos financieros se reinvierten en actividades financieras, como si lo financiero produjera beneficios financieros en sí mismo, ‘el dinero parece entonces engendrar dinero’, dice Salama. Los recursos dejan de estar disponibles para la reposición, aumento y mejora del capital productivo”.



te, los fuertes intereses del Estado hacen que en algunos países exista una preeminencia de la norma fiscal sobre la contable, como en el caso colombiano; de ahí la importancia de la discusión o el debate sobre el proceso¹⁵ de adopción de normas internacionales de contabilidad en nuestro medio.

1.2 Objetivos de la fiscalidad

Existe una fuerte relación entre lo “fiscal” y las finanzas públicas. En este sentido, la preocupación por el buen manejo de las finanzas del Estado debe responder preguntas fundamentales como: ¿Cuál es el rol económico del Estado?, que encuentra respuesta en la fijación de funciones estatales¹⁶ de asignación, estabilización y redistribución (Musgrave, 1987). A través del tiempo cambian los énfasis en cada una de estas funciones, pero siempre están presentes. Del mismo modo, se plantean preguntas sobre déficit, equilibrio macroeconómico y las políticas correspondientes para alcanzar metas alrededor de estos temas.

En concordancia con lo anterior, a continuación se presentan algunas reflexiones sobre los cambios en los objetivos de las finanzas públicas. En primer lu-

gar, encontramos la hacienda pública tradicional, que promueve un mayor interés por la autorización de la tributación o recaudo, donde el objetivo es fijar el ingreso dados unos gastos. En este sentido se trata de un listado con una estructura de las erogaciones y cómo financiarlas.

Posteriormente, se ve el presupuesto como un acto administrativo¹⁷, en el que median los conflictos de intereses. Es así como el gasto aprobado por el parlamento es el que se busca financiar. La pregunta por resolver es: ¿Mediante qué impuestos?¹⁸ El problema es que los agentes económicos no revelan sus preferencias en cuanto a bienes públicos (Hume), pues independientemente del monto de sus aportes en impuestos, su consumo de bienes públicos no se ve modificado.

Subsecuentemente, en medio de la reacción ideológica: los liberales, el pensamiento alemán, el nacionalismo, el imperialismo; los socialistas; el sindicalismo; el anarquismo; el positivismo; el marxismo; el internacionalismo y el fascismo, la hacienda pública debe preocuparse por la deuda pública (Buchanan, 1987), pues terminadas las dos guerras mundiales y la gran depresión aparece un déficit que en el siglo XIX la economía no generaba, en tanto estaba en equilibrio. Es así como la deuda pública se ve como impuestos diferidos.

Entonces el objetivo de la fiscalidad se transforma; tiene como propósito la extracción de rentas del sector privado a través de los impuestos óptimos sobre bienes, dado un presupuesto, situación que origina el problema de optimización (Alm, 1996). De la misma forma, la teoría moderna de la hacienda nos presenta una relación con el equilibrio que pretende frenar el aumento del déficit y conseguir una estabilidad macroeconómica, pero se propone una flexibilización en casos extremos como catástrofes naturales y guerras, situaciones en las que el Estado puede excederse en los gastos y generar déficit para darles solución (Peacock y Wiseman, 1977)¹⁹. Del mismo modo, aparece una teoría que ex-

¹⁵ Proceso que incluye la definición de: ámbito de aplicación, procedimientos técnicos para la adopción y mecanismos de salvaguardias, criterios de valoración, impacto en los recaudos, constitucionalidad de la utilización de normas de carácter privado y otros aspectos relativos a los subsistemas contables. Se trata entonces de plantear una posición frente a estos temas que debe provenir de estudios serios de los mismos, para determinar la alternativa más conveniente frente a la forma de adopción (por ejemplo, el caso de la Unión Europea).

¹⁶ En cuanto a la producción de bienes públicos, intervención para conseguir el equilibrio macroeconómico y redistribuir el ingreso nacional.

¹⁷ El presupuesto es catalogado como un acto administrativo o un acto condición que es fundamental para que las leyes de ingresos y gastos ya existentes puedan ser ejecutadas (Restrepo, 2005, p. 229).

¹⁸ En función de objetivos económicos de eficiencia y equidad.

¹⁹ Ley de Peacock y Wiseman. Una causa del crecimiento del gasto público es la existencia de una carga fiscal soportable por los ciudadanos. Se puede soportar esta carga de las siguiente forma: 1. Efecto desplazamiento: cuando hay una guerra ocurre desplazamiento de la carga fiscal. 2. Efecto inspección: la gente revisa su carga fiscal tolerable y la mantiene. 3. Efecto concentración: el gobierno ha concentrado funciones, lo que motiva un crecimiento del gasto público (hoy este efecto no se presenta, sucede lo contrario con la inserción de principios de mercado en las decisiones de política).

plica el crecimiento del gobierno en términos del poder de los burócratas como electores: el gobierno emplea el voto para mayor proyección de poder o para obtener mayor poder (Waed, 1982).

En resumen, el objetivo de extracción de rentas perseguido por la fiscalidad permanece en el tiempo. No obstante, cambian las metas, pues en la hacienda tradicional se pretendía financiar un gasto dadas unas funciones del Estado; en la actualidad se busca financiar la deuda y establecer el equilibrio. En otras palabras, los recaudos se destinan en un mayor porcentaje al pago del financiamiento (deuda) y en uno menor a las funciones tradicionales del Estado. Sin embargo, la necesidad de aumentar los ingresos vía impuestos se ha incrementado en el tiempo²⁰, pues toda financiación genera intereses que tienden a engrosar las cifras de financiamiento.

Como colofón, en las normativas nacionales los objetivos perseguidos por la contabilidad y la fiscalidad han sido conciliados dada la importancia de su cumplimiento tanto para las empresas como para el Estado. Sin embargo, con la aplicación de normativa internacional es imprescindible su separación; el problema radica en cómo garantizar la neutralidad tributaria, es decir, que no exista aumento de la carga fiscal para las empresas ni una disminución en el recaudo de los impuestos.

2. Aspectos teóricos de las diferencias entre fiscalidad y contabilidad

2.1 Generalidades

La elaboración de información contable se ve afectada por la diferencia de objetivos de estas dos áreas: de un lado, la búsqueda de la información financiero-económica para la toma de decisiones y fundamentalmente de inversión, y del otro, la determinación de una base imponible que favorezca los intereses del fisco con el objeto de cumplir sus funciones.

Por otra parte, respecto al gravamen impositivo de la renta o impuesto de renta se plantean dos posibles clasificaciones: de un lado se encuentra su tratamiento como gasto, y del otro como un dividendo, pues representa una distribución del excedente. Sin embargo la doctrina contable se ha inclinado por catalogar los impuestos a la renta como un gasto (Grupo 54 del de-

creto 2650 de 1993, Norma 12 del IASB) y como tal debe tenerse en cuenta en la obtención del resultado contable, “lo que origina una obligatoria diferencia entre dicho resultado contable y el fiscal, diferencia que se recogerá en su caso, como una imposición anticipada o diferida en los estados contables según que la misma tenga uno u otro signo” (Sánchez, 1989). En síntesis, la situación que da origen a las diferencias entre la normativa fiscal y contable son las partidas que se toman o excluyen para el cálculo de los resultados, que en cada caso puede variar²¹.

Ahora bien, para Constancio Zamora Ramírez (2000) las diferencias se originan por razones de: a) técnica fiscal, debido a la excepción en el uso de algunos principios, como el de causación; b) la limitación de criterios contables, en tanto existe imprecisión en algunos criterios, abriendo la posibilidad de originar problemas jurídicos, por interpretación de normas; y c) políticas económicas y fiscales, pues el Estado utiliza las herramientas fiscales para incentivar o intervenir la inversión, el ahorro o el consumo.

Son ejemplos de estas diferencias el gasto por impuesto de renta, la corrección monetaria en enajenación de bienes inmuebles, las ventas a plazos, crédito, pérdidas a compensar, sociedades transparentes y operaciones vinculadas para las causadas por razones de técnica fiscal. Originadas por la limitación de criterios, encontramos la no deducibilidad de multas, sanciones, subcapitalización, amortización, provisiones de insolvencias, amortización de fondos de comercio y derechos de traspaso, dotaciones y provisiones de renta fija. En cuanto a las procedentes de políticas económicas y fiscales, se observa el diferimiento de los beneficios de venta de los bienes inmuebles, libertad de amortización y depreciaciones y aceleración de amortizaciones de arrendamiento financiero.

2.2 Los principios de contabilidad generalmente aceptados y la fiscalidad

Como se anotó anteriormente, una de las razones por las cuales se originan diferencias en el cálculo del resultado se encuentra en la exclusión de algunos principios contables por parte de la normativa fiscal. Así se puede establecer que la orientación de la información económico-financiera determina la validez de los principios de acuerdo con los objetivos perseguidos por cada área. A continuación se presentan algu-

²⁰ A pesar de que el Estado ya no responde a todas las demandas sociales, sino por el contrario promueve la incursión de los individuos al mercado y la focalización para los considerados realmente pobres.

²¹ Inicialmente, la diferencia se da por cuenta de la inclusión del impuesto para el cálculo del resultado contable; de otro lado pueden surgir diferencias por la normativa fiscal que permite la inclusión de ciertas partidas como descuentos tributarios, entre otros.

nos principios en los cuales divergen la contabilidad y la fiscalidad:

- a) *Empresa en marcha o continuidad*²² (Cerdá, 1993): para la contabilidad, en este concepto subyace la continuidad de la empresa; se refiere a un modelo dinámico que representa una estructura viva. Entre tanto, la fiscalidad concibe a la empresa de manera más estática y se limita a verificar el cálculo del resultado en el último día del periodo gravable. En este sentido, para la cuestión fiscal la importancia de la fijación del impuesto a la empresa se resume en el resultado del periodo.
- b) *Asociación*²³ (*correlación de ingresos y gastos*), *realización y causación* (Zamora, 2000): en contabilidad, la información debe ser registrada en el momento en que se produce el hecho contable, no así en el caso fiscal, donde se prescinde de este principio en las operaciones a plazo, utilizando el concepto de caja, lo mismo que en el pago de los parafiscales que condicionan la deducción de gastos por salarios. Del mismo modo, se ve afectado el principio de asociación de ingresos y gastos, pues en términos fiscales sólo es posible la asociación efectivamente pagada; no obstante, en contabilidad el principio de causación interviene en el establecimiento de esta correlación.
- c) *Prudencia*²⁴ (Cerdá, 1993): este principio está relacionado con la incertidumbre que debe ser informada en los estados financieros anuales, de tal forma que se promueva un comportamiento mesurado en el caso de posibilidad de ganancias o pérdidas extraordinarias. En consecuencia, la contabilidad acepta múltiples provisiones siempre que sean re-
- veladas, en oposición el ámbito fiscal que, previniendo la evasión, no admite algunas provisiones y reservas.
- d) *Valuación o medición*²⁵ (Zamora, 2000): este concepto establece que el patrimonio debe valuarse al costo histórico. En el caso tributario, a éste debe aplicarse la corrección monetaria, ocasionando una diferencia permanente negativa. Del mismo modo, debe usarse el valor de mercado para las operaciones vinculadas, pues supone el mismo valor para cesiones de bienes y derechos, dando origen a una diferencia permanente positiva, para lo cual la empresa debería haber hecho provisiones respecto a la disminución del costo histórico, de tal forma que no surgieran ajustes negativos.
- e) *Importancia relativa o materialidad*²⁶ (Cerdá, 1993): este principio señala que la información que se presenta a los usuarios debe tener incidencia en la toma de decisiones y no se debe reportar información innecesaria. No obstante, la norma fiscal precisa menos flexibilidad y la aplicación de normas puntuales que dan origen a divergencias entre la información con propósitos económico-financieros y fiscales.
- f) *Esencia sobre la forma*²⁷: para la legislación contable colombiana posee mayor importancia el registro de las operaciones, en tanto conciernen a aspectos sustanciales o esenciales de la realidad económica, mientras que en la legislación tributaria priman los aspectos de carácter formal, es decir lo descrito en la ley.

En resumen, nuestra legislación tributaria no menciona explícitamente unos principios generales para

²² Artículo 7, Decreto 2649/93. "Los recursos y hechos económicos deben contabilizarse y revelarse teniendo en cuenta si el ente económico continuará o no funcionando normalmente en periodos futuros. En caso de que el ente económico no vaya a continuar en marcha, la información contable deberá expresarlo".

²³ Artículo 13, Decreto 2649/93. "Se deben asociar con los ingresos devengados en cada periodo los costos y gastos incurridos para producir tales ingresos, registrando unos y otros simultáneamente en las cuentas de resultados". Artículo 12. "Solo pueden reconocerse los hechos económicos realizados. Se entiende que un hecho económico se ha realizado cuando quiera que pueda comprobarse que, como consecuencia de transacciones o eventos pasados, internos o externos, el ente económico tiene o tendrá un beneficio o un sacrificio económico, o ha experimentado un cambio en sus recursos, en uno y otro caso razonablemente cuantificables". Artículo 48. "Los hechos económicos deben ser reconocidos en el periodo en el cual se realicen y no solamente cuando sea recibido o pagado el efectivo equivalente".

²⁴ Artículo 17, Decreto 2649/93. "Cuando quiera que existan dificultades para medir de manera confiable y verificable un hecho económico realizado, se debe optar por la alternativa que tenga menos probabilidades de sobreestimar los activos y los ingresos, o de subestimar los pasivos y los gastos".

²⁵ Artículo 10, Decreto 2649/93. "Tanto los recursos como los hechos económicos que los afecten deben ser apropiadamente cuantificados en términos de la unidad de medida. Con sujeción a las normas técnicas, son criterios de medición aceptados el valor histórico, el valor actual, el valor de realización y el valor presente".

²⁶ Artículo 16, Decreto 2649/93. "... Un hecho económico es material cuando, debido a su naturaleza o cuantía, su conocimiento o desconocimiento, teniendo en cuenta las circunstancias que lo rodean, pueden alterar significativamente las decisiones económicas de los usuarios de la información...".

²⁷ Artículo 11, Decreto 2649/93. "Los recursos y hechos económicos deben ser reconocidos y revelados de acuerdo con su esencia o realidad económica y no únicamente en su forma legal".



la elaboración de la contabilidad tributaria, como sí son expresados en la reglamentación contable contenida en el Decreto 2649/93. Sin embargo, la fiscalidad utiliza como herramienta fundamental la contabilidad financiera, que se estructura con unos principios básicos, para la determinación de la “utilidad verdadera”. Es decir que tácitamente estos principios son compartidos por los dos campos, aunque en caso de conflicto siempre primará la normativa fiscal (Art. 136 D. 2649).

2.3 Diferencias temporales y permanentes

Después de reconocer las causas de las diferencias, éstas se pueden tipificar en temporales y permanentes. Esta clasificación corresponde al carácter de la diferencia en el tiempo; así se puede definir una diferencia permanente como una diferencia irreconciliable en la determinación del resultado al utilizar criterios contables y fiscales, que no se desaparecerán en periodos futuros en tanto se refiere a la divergencia entre los conceptos que forman parte de los gastos e ingresos (Labatut, 1993)²⁸. De otro lado, las diferencias temporales son las que originan un activo o pasivo anticipado o diferido por impuestos originados en un periodo y que desaparecen en otro ejercicio (Gallego, 1995). En otras palabras, éstas corresponden a los ingresos y gastos que hacen parte del cálculo de resultado de un periodo y constituyen la base gravable de otro.

Se pueden encontrar diferencias temporales de dos tipos (Mata y Prieto, 1997), así:

- *Diferencias temporales de tipo positivo*: se producen cuando un gasto contable no tiene carácter deducible en el mismo periodo, pero lo será en un periodo posterior.
 - *Diferencias temporales de tipo negativo*: se presentan cuando un gasto fiscal no se considera contable en el periodo, pero será calificado como tal en un periodo posterior.
- Del mismo modo, se pueden reconocer dos tipos de ajustes para conciliar el resultado contable con el fiscal (Álvarez, 1998): el ajuste positivo que implica un aumento de cantidades y el ajuste negativo que representa una disminución de éstas en el resultado contable para igualarlo al fiscal.

2.4 Tratamiento contable de las diferencias

Como señala Pina Martínez, existen varias alternativas para reflejar las diferencias que se presentan en la determinación del impuesto a la renta (Pina, 1988, pp.122 y ss.), a saber:

- a) *Método de la cuota a pagar*: este método no presenta diferencias, pues la cuota causada y a pagar son iguales, en tanto no considera la existencia de las diferencias temporales, ya que el impuesto se visualiza como un factor exógeno que viene dado y la contabilidad sólo lo recoge cuando se produce; es decir, no tiene relación con otras partidas. Así, se puede representar como un gasto en la cuenta de resultados o una aplicación del beneficio contable del periodo.
- b) *Método del efecto impositivo*: el efecto impositivo aparece cuando el periodo en que se producen los ingresos y gastos no coincide con la causación de éstos, en tanto la norma fiscal sólo admite (en algunos casos) como deducción de los ingresos los pagos efectivamente realizados. Así, surgen las diferencias temporales, las cuales pueden ser registradas de usando los siguientes métodos:
 - *Método de capitalización*: se capitalizan acumulándose en una cuenta de impuestos diferidos, no representan ni derecho de cobro, ni obligación de pago. Así, el cálculo de la cuota impositiva como gasto incluye la cuota a pagar y las diferencias temporales capitalizadas o amortizadas en el periodo. Este método intenta periodificar el impuesto.
 - *Método de la deuda*: en éste, las diferencias temporales sí representan un derecho de cobro o una obligación de pago con el Estado. De esta manera, el gasto de impuesto involucra la cuota a pagar, las cuotas diferidas por diferencias temporales originadas o revertidas en el periodo actual y los ajustes necesarios para que los activos y pasivos reflejen la

²⁸ Ver Almela Díez, Manuel Bárcenas Gutiérrez y Salvador Molla Cots, Evolución legislativa de las relaciones entre fiscalidad y contabilidad. *Técnica Contable*, 1997.

aparición o desaparición de impuestos. Así se pretende reflejar la deuda de impuesto real.

El método de la deuda basado en la cuenta de resultados corresponde a las diferencias temporales, y el método basado en el balance general, a las temporarias.

3. Evolución de la normativa fiscal y su contribución a la contabilidad en Colombia²⁹

Como se indicó antes, la legislación fiscal desde su nacimiento ha contribuido a la formación de la normativa contable. Para observar la importancia de la relación en Colombia, en este apartado se presentará un análisis de la influencia histórica de la regulación fiscal en la contabilidad.

En los inicios del siglo XX, los ingresos tributarios del gobierno central dependían casi por completo de los recaudos de aduanas, de salinas, de papel sellado y otros impuestos indirectos. Se estima que durante los años veinte, éstos representaban cerca de las dos terceras partes del total de ingresos tributarios. (Bernal, 1992, p. 177). Al final de la primera guerra mundial, el país encuentra condiciones administrativas, económicas y políticas favorables al establecimiento del impuesto de renta. Es importante resaltar que durante este periodo se marca el comienzo del desarrollo del mercado interno colombiano, producto del auge de las exportaciones de café, que condujeron a la acumulación comercial y financiera configurándose una base importante para las inversiones en diferentes tipos de empresas manufactureras.

La obra *La Reforma Tributaria en Colombia*, escrita por Esteban Jaramillo en Estados Unidos en 1917, despertó el interés general de los medios políticos, sociales y académicos, pero por sobre todo, los legisladores la acogen dando lugar a la expedición de la Ley 56 en 1918 (Jaramillo, 1930), con la cual se establece por primera vez en Colombia el impuesto directo a la renta³⁰, en tanto, el sistema fiscal que había imperado hasta la fecha se basaba en lo fundamental



en impuestos indirectos³¹. De esta forma, se logra un mayor dinamismo para los ingresos fiscales del Estado, ingresos históricamente pobres de por sí.

El impuesto así concebido insinúa una aproximación rudimentaria a lo que hoy se conoce como impuesto de renta, y fue el primer eslabón importante para el desarrollo de la contabilidad, pues la medición de la riqueza y la determinación de la renta conlleva a un sistema racional de cuentas.

La característica de adoptar un sistema celular a través de la división de los contribuyentes en aquellos que obtienen rentas por concepto de explotación del capital de un lado y del trabajo por el otro, además de gravar a los contribuyentes con tasas demasiado bajas y la falta de progresión en el tributo, no permitieron la anhelada equidad en los impuestos recaudados. Sin embargo, es indudable que esta propuesta significaba un gran avance en la concepción de la fiscalidad del momento, en tanto que el impuesto progresivo de renta significaba equidad y justicia en la redistribución del ingreso³².

Por otra parte, en 1919, el Decreto 794 reglamentó la Ley 56 de 1918. De acuerdo con esta disposición, la renta comprende cualesquiera ganancias, utilidades, provechos, beneficios, intereses, cánones, salarios, sueldos y dividendos de cualquier fuente, que no pro-

²⁹ Este tema fue tratado someramente por el autor en el artículo Evolución de la normativa contable en Colombia, publicado en la revista *Innovar*, 17, de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Colombia.

³⁰ En consecuencia, a partir de la fecha, "se gravan todas las personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras no residentes en el país, pero que obtengan alguna renta proveniente de bienes de capital radicados en Colombia. Para efectos de tasación y recaudación del impuesto, éste se divide en tres clases: rentas provenientes del capital gravadas en un tres por ciento; rentas provenientes de capital combinado con la industria del hombre gravadas con el dos por ciento; rentas provenientes sólo de la industria o trabajo, que paga el uno por ciento" (Jaramillo, 1930, p. 387).

³¹ La reforma fiscal de los radicales liberales a mediados del siglo XIX se estructuró con base en impuestos indirectos como el de papel sellado, monopolio de la sal, monopolios estatales y con dependencia casi exclusiva del impuesto de aduanas como ingreso fiscal (Alviar, 1989).

³² Este impuesto requiere el alejamiento del Estado de la economía como fuente de desequilibrios, puesto que al basarse en lo fundamental en la renta personal, no afecta ninguna actividad económica en particular.

vengan de las adquisiciones hechas por donación, herencia o legado. Señala además que las rentas de las compañías anónimas, en comandita o por acciones, comprende los dividendos, ya sea que éstos se distribuyan en dinero o en acciones. Para determinar la renta se deducen del monto bruto de ella:

- a) Las expensas que se realizaron en la administración de los negocios, profesiones o industrias, sin incluir en ella los gastos personales o de familia.
- b) Los intereses pagados durante el periodo fiscal por razón de deudas a cargo del contribuyente.
- c) Los impuestos nacionales, departamentales y municipales, pagados por el contribuyente dentro del país o en el exterior.
- d) La renta que debiera corresponder a propiedades que hayan sido destruidas o inutilizadas por causas fortuitas, siempre que no sean compensadas por un seguro o por otra causa.
- e) La renta proveniente de rentas a favor del contribuyente, que se estimen sin valor alguno.
- f) Los dividendos recibidos de compañías anónimas, en comandita o por acciones que quedan gravadas sobre las utilidades líquidas (Jaramillo, 1930, p. 387).

Este decreto produjo en la práctica contable efectos de gran importancia al determinar el alcance de las rentas o ingresos, al igual que describe las categorías de los gastos, egresos o costos, lo mismo que las relaciones entre éstos en un periodo previamente establecido. De otro lado, permitió también limitar el periodo contable (fiscal) entre el 1º de enero y el 31 de diciembre. Por otra parte, el decreto manifiesta explícitamente que la sociedad es un ente independiente de sus propietarios.

A pesar de la no obligatoriedad por parte del Estado de exigir papeles y libros de contabilidad con fines fiscales³³, se ha ubicado la expedición de la Ley 56/1918 como el punto de partida originario de la relación contabilidad fiscalidad, pues se considera como el comienzo de la regulación de la práctica contable por la norma fiscal, la cual se irá fortaleciendo hasta el año de 1986, momento en que aparecen las primeras normas autónomas reguladoras de la contabilidad.

Se puede abordar ahora la legislación impulsada en 1927. En efecto, en ese año se expide la Ley 64 (*Diario Oficial* 20.648, 1927), que corrigió el concepto de impuestos directos que hasta el momento se tenía, estableciendo el sistema sobre la renta global. Aparece la categoría de renta líquida, es decir, la renta bruta me-

nos las deducciones de gastos de administración, intereses, pérdidas y deudas sin valor. Se asignaron tarifas del 1 al 8%, incrementándolas en relación con la Ley 56 de 1918.

Con esta ley también se gravan las sociedades anónimas o en comanditas, nacionales o extranjeras con las mismas tarifas asignadas a las personas naturales. Igual, no obliga a los contribuyentes a exhibir los libros de contabilidad; por tanto, la contabilidad sigue permaneciendo con el carácter de secreta y sólo será expuesta a solicitud de la autoridad competente para resolver litigios entre comerciantes. Es de anotar que a partir de la expedición de esta norma, el impuesto directo de renta comenzó a adquirir importancia para los ingresos públicos.

El efecto de la ley en mención sobre la práctica de la contabilidad se resume de la siguiente manera: correlación de los ingresos con los gastos correspondientes aceptando éstos como deducciones. Aparece la categoría de deudas sin valor para deudas de dudoso o difícil cobro.

Otra ley de la misma tipología en la siguiente década, relevante para el desarrollo de la contabilidad, es la Ley 81 de 1931 (*Diario Oficial*, 21.731, 1931), la cual se relaciona con algunos aspectos del impuesto a la renta. Esta legislación establece, en su artículo primero, cuál renta líquida está o no sujeta a gravamen; en el artículo segundo enuncia las deducciones a la renta bruta y las expensas necesarias como salarios razonables, arrendamientos, intereses, impuestos, pérdidas, deudas sin valor, depreciación, agotamiento de minas. En el artículo tercero indica que el impuesto sobre la renta grava a todo individuo, sea éste residente o no residente en Colombia. También grava todas las rentas de los bienes poseídos en comunidad, sucesiones y fideicomisos. De igual manera, en su artículo cuarto, establece el impuesto sobre toda compañía anónima o en comandita nacional o extranjera, dado el especial impulso que esta forma de organización empresarial comienza a representar para la época.

Por tanto, con esta normatividad se amplía enormemente el espectro de la información contable hacia el Estado, al obligar a todo individuo y sociedad a presentar declaraciones de renta o informes anuales a la administración de hacienda nacional, y verter el gravamen de la renta de la sociedad en cabeza de los socios o accionistas. Esta misma ley introduce el concepto de causación en los gastos, lo mismo que la categoría de depreciación y agotamiento como una

³³ Los contribuyentes están obligados a declarar bajo palabra de honor el monto de su renta, pero no se les puede exigir juramento ni hacerles exhibir sus libros. (Jaramillo, 1930, p. 388).

cuota adecuada, considerando la posibilidad de deducción por este motivo.

Además, el orden jurídico del momento no facultaba al Estado para efectuar la revisión de los libros contables de los contribuyentes, para verificar las cuentas del empresario o resolver conflictos entre el Estado y el comerciante, resultando de esta manera extremadamente difícil la verificación del impuesto liquidado por el contribuyente.

En 1935, la Ley 78 (*Diario Oficial*, 23.075, 1935) introduce cambios sustanciales en el esquema de tributación directa:

- En su artículo segundo se establecen taxativamente las deducciones de la renta bruta, señalando, además, que las personas o entidades que lleven libros de comercio en forma y con los requisitos exigidos por la Ley, tendrán derecho a que se les deduzcan de su renta bruta las expensas e intereses señalados en la norma, causados estos durante el año gravable, aunque, tales gastos o expensas no hayan sido pagados aún, señalando: “Para tener derecho a la deducción se requiere además, como requisito indispensable, que el contribuyente que la solicite, manifieste que está dispuesto a permitir al respectivo Administrador de Hacienda o jefe de Rentas e Impuestos Nacionales, según sea el caso, el examen e inspección directa de sus libros de comercio a fin de que dichos empleados puedan cerciorarse de que por haberse cumplido la condición requerida en esta disposición, no habrá perjuicio para el Fisco al conceder la deducción”.
- En sus artículos tercero y cuarto se elevan las tarifas del impuesto a la renta y se eliminan las deducciones por depreciación contenidas en normas anteriores. Las tarifas del impuesto de renta se incrementan del 8% al 17%, esto como promedio ponderado para las diferentes categorías contenidas en la Ley. Sin embargo, la modificación no se limita al aumento del impuesto, sino también al perfeccionamiento del mismo para las sociedades anónimas surgidas para esta época. Por otra parte, se crean los impuestos al patrimonio (Art. 21) y al exceso de utilidades (Art. 13), este último bastante polémico desde su implantación porque se ha considerado como un castigo a la eficiencia empresarial y desestímulo a la inversión, además de difícil de calcular. Fue suprimido en 1974 (Alviar y Rojas, 1985, p. 464).
- Esta norma pone de manifiesto cómo la fiscalidad se sirve de la contabilidad al obligar a las personas naturales y jurídicas a llevar libros de contabilidad con el fin de ser aceptadas las deducciones a la renta bruta; igualmente, se eliminan algunas deduc-

ciones que se establecieron con anterioridad, como las depreciaciones por agotamiento, para reforzar la base fiscal del Estado, es decir, el manejo de estimaciones de algunas cuentas con el fin de mejorar los ingresos del gobierno. Es de resaltar el papel del Estado como un tercer agente interesado en la información contable, al permitir el contribuyente la inspección de sus libros de contabilidad para la verificación del registro correcto de sus operaciones.

Junto con los Decretos Ley 1892 y 818 de 1936, se crean mecanismos que permiten evitar los fraudes y las evasiones en la determinación de la renta gravable, e introducen el criterio de que la renta consolidada por la posesión de un capital debe someterse a un gravamen de mayor cuantía que las originadas por el simple trabajo. Es decir, que las personas poseedoras de capital, a partir de esta reforma, tendrán que contribuir a los ingresos del Estado por pertenecerles un patrimonio que potencialmente debería generar rentas, contribuyendo al desarrollo económico y a la redistribución de la renta entre los ciudadanos. Esta reforma se desarrolla en concordancia con el espíritu de la reforma constitucional impulsada por el presidente Alfonso López en 1936.

De acuerdo con el profesor César Giraldo, “... este impuesto de renta se enmarcaba dentro de la nueva estrategia económica, que buscaba estimular el desarrollo de la industria nacional (que sería uno de los sectores gravados) por la vía de permitirles usufructuar un mercado cautivo y protegido, al cual ya se le había dotado con algunas obras de infraestructura que lo integraban parcialmente, y podía disponer de mejores condiciones de rentabilidad” (Giraldo, 1994, p. 38).

Es importante anotar que las reformas respecto a los impuestos directos de renta, patrimonio y exceso de utilidades, pasaron de representar un 7,6% de los ingresos ordinarios del gobierno en 1935, a un 27,7% de estos ingresos en 1940 (Restrepo, 1992, p. 91), alcanzando los objetivos propuestos en la Ley, a fin de cimentar la tributación directa y progresiva en Colombia.

Desde la creación del impuesto de renta, la contabilidad había permanecido para el Estado como “secreta”. Es a partir de reforma constitucional de 1936 cuando se cristaliza la intervención de éste, al permitir la inspección de documentos y libros de contabilidad privados para la verificación del cumplimiento de la normativa tributaria en la determinación de la base imponible del impuesto de renta. Esta es otra muestra del modelo económico de intervencionismo de Estado que comienza a tomar fuerza en estos momentos en la vida económica del país.

En 1946, se creó un recargo del 35% y se inició la costumbre de decretar sobretasas con destinaciones es-

pecíficas, y dos años más tarde se elevaron las tarifas marginales en forma permanente, llegando así la tarifa máxima al 45% (Lora y Ocampo, 1992, p. 178). El establecimiento de las sobretasas con destinación específica pone en evidencia el fortalecimiento del modelo económico imperante a mediados de siglo, siendo el Estado el agente de mayor relevancia en el desarrollo de los diferentes sectores económicos del país.

Las normas anteriores proveen de normas contables a las personas naturales o jurídicas para la presentación de su información financiera. La intervención del gobierno tiene por objetivo fundamental ejercer control para la recaudación de los ingresos impulsando así el desarrollo económico a través del gasto público.

Con la expedición de la Ley 81 del 22 de diciembre de 1960 (*Diario Oficial*, 30.412, 1960), Ley orgánica del impuesto sobre la renta, se acentúa aún más el carácter fiscalista de la contabilidad, la cual, en el desarrollo de la práctica contable en Colombia:

- Establece el concepto de ingresos realizados y causados, identificando plenamente los sistemas de contabilidad de caja y causación.
- Define la categoría de dividendos.
- De prácticas contables de reconocido valor técnico se enumeran los criterios para los gastos o costos que serán deducidos de la renta bruta para la obtención de renta líquida.
- Tratamiento de las pérdidas por destrucción, incendio, inutilidad, etc., de activos fijos, como activos diferidos y amortizados.
- Tratamiento de las “reservas” para deudas de dudoso o de difícil cobro.
- Definición de la vida útil probable de los bienes depreciables e introduce el concepto de valor de salvamento.
- Determina normas y procedimientos para establecer los costos de bienes sujetos a agotamiento.
- Determina normas para la valoración del “good will”.
- Establece normas para el tratamiento de los gastos pagados por anticipado.
- Define normas para la determinación de los inventarios.

Los anteriores conceptos se definen por sí solos; sin embargo es importante mencionar que progresivamente la norma tributaria en Colombia va construyendo una normativa contable que servirá en la práctica como guía de normativa contable para calcular “el beneficio verdadero” y así facilitar una “justa” tasación de los impuestos.



La incursión del Decreto extraordinario 1651 de 1961 (*Diario Oficial*, 30.583, 1961), dicta un conjunto de normas procedimentales. En su artículo 78 manifiesta: “Cuando haya desacuerdo en la declaración de renta y patrimonio, y en los asientos de contabilidad de un mismo contribuyente, prevalecen éstos. Si las cifras registradas en los asientos contables referentes a costos, deducciones, exenciones especiales y pasivos exceden el valor de los comprobantes externos, los conceptos correspondientes se entenderán comprobados hasta la concurrencia del valor de dichos comprobantes”.

Aquí la legislación tributaria le imprime plena prueba probatoria a los libros de contabilidad, siempre y cuando se lleven conforme a las reglas y teniendo en cuenta la calidad del trabajo efectuado. Esta prueba se hace extensiva al Estado como un agente más en la defensa de los intereses de las partes (Estado-contribuyente). En tanto, en el Código de Comercio, ya estaba señalado otorgar valor probatorio a los libros de contabilidad exclusivamente en el ámbito de las relaciones mercantiles entre comerciantes.

El Decreto 377 de 1965, que reglamenta el Decreto Ley 3288 de 1963, se refiere al IVA (impuesto sobre las ventas), en donde se establece para el contribuyente del impuesto “llevar en su contabilidad cuentas o subcuentas especiales para cada uno de los grupos gravados...”. Además, “... le otorga facultades a la División de Impuestos Nacionales y a sus administraciones regionales para investigar evasiones e inexactitudes, para la cual tendrán la posibilidad de estudiar los libros de contabilidad, registros y facturas de ventas de los contribuyentes y de terceros, pedir informaciones a las instituciones públicas y privadas y las personas naturales, quienes están obligadas a suministrarlas”. Así, sigue cumpliendo el Estado su función de control en aras de proteger sus intereses, no solamente en el cálculo, a través de la contabilidad del impuesto de renta, sino también de los impuestos indirectos, como en este caso, el de ventas.

En el último tercio de los años sesenta comienza el declive de los impuestos directos, principalmente el de renta, en tanto se intenta fomentar el ahorro y la inversión de las empresas privadas en una nueva fase de la política de sustitución de importaciones, que por entonces se iniciaba.

Con el Decreto Legislativo 2053 del 30 de septiembre de 1974 (*Diario Oficial*, 34.178, 1974), que reorganiza el impuesto sobre la renta y complementarios, se emite normativa contable detallada para la determinación de la base imponible conceptuando sobre los siguientes aspectos:

- La realización y causación de ingresos, costos y deducciones.
- La determinación de la renta bruta.
- La renta bruta en la enajenación de activos.
- La clasificación de los activos enajenados.
- El precio de la enajenación de activos, y costo de activos movibles enajenados.
- Sistema de determinación del costo de enajenación de activos movibles.
- Costo de activos inmovilizados.
- Costo en moneda extranjera de provisión para el pago de pensiones.
- Amortización de inversiones sistemas de cálculo de la depreciación.
- Bienes depreciables.
- Costo de un bien depreciable.
- Obsolescencia.
- Prorrato de la depreciación.
- Vida útil de bienes depreciables.
- Beneficiario de la deducción por depreciación.
- Depreciación de bienes usados.
- Deducción por deudas de dudoso o difícil cobro, por deudas perdidas, y por pérdida de bienes.
- Valor de los bienes en divisas.
- Valor patrimonial de los bienes inmuebles, de los bienes intangibles, de los derechos sociales, de los títulos, bonos y seguros de vida, de los vehículos automotores.
- Pasivos de venta a plazos.

- Año, periodo o ejercicio gravable.
- Costo de activos movibles, inventario de mercancías, juego de inventarios.
- Sistemas contables de caja y de causación.
- Sistemas de ventas a plazos.
- Provisión individual de cartera.
- Provisión general de cartera.
- Deudas manifiestamente perdidas o sin valor.
- Créditos en moneda extranjera.

Para los efectos del presente estudio, se estiman suficientemente explicativos por sí mismos cada uno de los enunciados anteriores, lo que unido a razones de espacio hace que no describamos particularmente dichos enunciados. Como se observó, con este decreto la legislación tributaria reglamenta en casi todos los órdenes a la contabilidad apoyándose en los PCGA para proporcionar aspectos de carácter sustantivo o de fondo en la confección de la información contable³⁴.

Con el Decreto Legislativo 3803 de 1982, se reglamenta el valor probatorio de la contabilidad y sanciones por diferencia en los registros contables, otorgando a los contribuyentes una herramienta válida como prueba de sus transacciones en caso de litigios con el Estado. Con el Decreto extraordinario 3410 de 1983, se ordena que las declaraciones tributarias, a partir de determinado monto, deben firmarse por un contador público o revisor fiscal, para garantizar la veracidad de la información financiera.

Otra legislación de carácter tributario que ha influido o ha sido adoptada por la regulación contable es la referente a los ajustes por inflación. Con el D. E. 1744 de 1991 (*Diario Oficial*, 39.889, 1991), se introducen los ajustes por inflación como determinantes del impuesto de renta y complementarios, y más tarde la Ley 174 del 22 de diciembre 1994 (*Diario Oficial*, 41.643, 1994), en su artículo 5 define, a propósito de los efectos contables y fiscales del sistema de ajustes integrales, lo siguiente: "Para efectos de la contabilidad comercial se utilizará el sistema de ajustes integrales por inflación, de acuerdo con lo previsto en los principios o normas de contabilidad generalmente aceptadas en Colombia, y en los principios y normas de contabilidad expedidas por las respectivas entidades de control, de acuerdo con la naturaleza jurídica y las actividades desarrolladas por las personas obligadas a llevar contabilidad". La legis-

³⁴ El deber público de la contabilidad está conformado por aspectos formales y sustantivos: los primeros se refieren al registro en libros de contabilidad; los segundos, tratan de la forma como deben ser llevados los registros contables. Ver Jorge Tua Pereda, Como decíamos ayer... Algunas reflexiones en torno al derecho contable, diez años después, en *Revista Técnica Contable. La contabilidad en el siglo XXI*, Volumen extraordinario, Madrid, 1998.

lación contable acoge, en el capítulo IV sección segunda del Decreto 2649 de 1993 (*Diario Oficial*, 41.156, 1993) la corrección monetaria como un elemento de los estados financieros, y luego en el Decreto 2650 de 1993 incorpora los ajustes por inflación al Plan Único de Cuentas para los distintos entes económicos.

Con el artículo 8 del Decreto 326 del 20 de febrero de 1995, reglamentario de la Ley 174, se señala: “Efectos contables y fiscales del sistema de ajustes por inflación. De acuerdo con el inciso primero del artículo 330 del Estatuto Tributario, el sistema de ajustes integrales por inflación aplicado según las disposiciones contenidas en el título V del libro I de dicho Estatuto, con las modificaciones que le introdujo la Ley 174 de 1994, produce efectos para determinar el impuesto de renta y complementarios y el patrimonio de los contribuyentes”.

De acuerdo con el artículo 5 de la Ley 174 de 1994 (*Diario Oficial*, 41.643, 1994),

Para efectos de la contabilidad comercial, se utilizará el sistema de ajustes integrales por inflación de acuerdo con lo previsto en las normas o principios de contabilidad generalmente aceptados, contenidos en el decreto 2649 de 1993 y demás disposiciones que lo adicionen, modifiquen o sustituyan. Las entidades sujetas a la vigilancia de la Superintendencia Bancaria, la Superintendencia de Valores, la Superintendencia de Salud, la Superintendencia de Subsidio Familiar, el Departamento Administrativo Nacional de Cooperativas³⁵ y otros entes con capacidad para expedir normas o principios de contabilidad, deberán atenderse además, a lo que dispongan en materia de ajustes por inflación las respectivas entidades de vigilancia.

Para esta época la contabilidad ya se había provisto de su propio estatuto (D. 2649 de 1993) y la norma tributaria se regirá por éste para la valoración de sus activos y pasivos. Igualmente, se concede autonomía a las entidades de vigilancia y control para expedir las normas pertinentes a los ajustes por inflación.

Por otra parte, la norma contable señala en el artículo 136 del Decreto 2649 lo concerniente a los criterios para resolver los conflictos respecto al tratamiento de algunos temas, que al contar con varios referentes normativos podrían causar cierta imprecisión o duda por parte de los profesionales encargados de su registro o análisis. De este modo, al tratarse del reconocimiento y la revelación de hechos económicos, priman los principios contables, es decir, el contenido del Decreto 2649, por encima de cualquier otra norma legalmente reconocida. Sin embargo, la existencia de alguna discrepancia entre los principios deberá revelarse con suficiente claridad.

Adicionalmente, los principios contables se aplicarán de forma supletoria respecto a bases comprensivas de contabilidad diferentes a ellas. El registro contable de hechos basados en otras normas incompatibles podrá hacerse en cuentas de orden fiscal o de control en lo correspondiente. Si el caso es que la norma contable presenta incompatibilidad con la disposición tributaria, para efectos fiscales únicamente prevalecerán las normas fiscales.

Con la entrada en vigencia de la Ley 488 del 24 de diciembre de 1998 (*Diario Oficial*, 43.460, 1998), conocida como la reforma tributaria, aparece entre sus más importantes modificaciones la derogatoria del sistema integral de ajustes por inflación. Ahora bien, es importante observar el contenido del artículo 14 del título V del Estatuto Tributario sobre los efectos contables: “Los cambios introducidos por la presente Ley al sistema de ajustes por inflación, se aplicarán también en lo pertinente, para efectos contables”. Aquí la norma tributaria tiene efectos sobre las disposiciones contables derogadas como consecuencia de la vigencia de un nuevo ordenamiento tributario, quedando siempre en el tintero la real autonomía y legitimidad de la regulación contable frente a las disposiciones en materia tributaria o fiscal.

La evidencia muestra que en el medio contable colombiano existe cierta prevalencia de la norma fiscal sobre la contable, lo cual sesga la información financiera de carácter económico hacia los intereses del Estado, en tanto éste debe garantizar los ingresos públicos necesarios para proveerse de recursos suficientes a fin de ejecutar el gasto asignado por el parlamento en el Presupuesto General de la Nación.

Las hasta aquí expuestas, se constituyen en las normas de mayor importancia sobre principios y técnica contable, que la legislación tributaria colombiana haya expedido para la determinación tanto de forma como de fondo de los elementos constitutivos de la base grava-



ble del impuesto de renta. Es de anotar que para el año 1986, se publicó la primera reglamentación autónoma de la contabilidad en Colombia con la expedición del Decreto 2160 del mismo año, que propendió por unos objetivos propios diferentes a los de la fiscalidad, como se enunció al comienzo de este documento.

4. Algunas consideraciones sobre el escenario de adopción en Colombia de la NIC 12 “Impuesto a las ganancias”: a propósito de la relación entre fiscalidad y contabilidad

El presente aparte tiene como propósito presentar algunas reflexiones en torno a la relación entre fiscalidad y contabilidad en el proceso de adopción de Normas Internacionales de Información Financiera en Colombia. Para esto se presentará una comparación de la NIC 12 con la normativa contable nacional en lo referente al impuesto a la renta, su tratamiento y las diferencias ocasionadas por el efecto impositivo, que surgen al utilizar criterios diferentes en el cálculo de los resultados por parte de las normas fiscales o tributarias y las normas contables.

Se trata, entonces, de aproximarse a través de este paralelo a los puntos de encuentro y las diferencias existentes entre las dos normativas mencionadas, con el objetivo de señalar algunos de los problemas que subyacen en el proceso de adopción de normas internacionales. También se indicarán posibles soluciones a dichas cuestiones, pues la intención es contribuir al debate académico alrededor de este tema, sin tomar posiciones radicales. La idea es analizar la conveniencia o inconveniencia de una adopción pura, como la pretendida por el anteproyecto de intervención económica³⁶, es decir, sin ninguna objeción ni medida de contingencia.

Cabe señalar que el análisis de los problemas propios de la relación contabilidad fiscalidad, originados por las diferencias en los fines perseguidos, ha dado lugar, en este país, a que la normativa tributaria prime sobre la contable, pues, como ya se indicó, se pretende que el interés colectivo esté por encima del individual. En esta línea, el problema estructural por resolver es:

¿Cómo evitar que el uso de nuevos criterios para el cálculo de los resultados genere una disminución o aumento en el recaudo de impuestos?

4.1 Las diferencias temporales del Decreto 2649/93 vs. las diferencias temporarias del Internacional Accounting Standards Board (IASB).

Para la normativa colombiana, el cálculo del resultado contable corresponde al juego entre ingresos, costos y gastos de un periodo, en el que la valoración utilizada corresponde en su mayoría al costo histórico. La normativa internacional propone un cálculo de resultados que involucra el uso del valor razonable para algunos activos y pasivos, lo cual generaría diferencias en el establecimiento de los resultados. A continuación, se describe el tratamiento colombiano y el del modelo IASB, con el fin de señalar las posibles implicaciones de un cambio en el modelo contable en el contexto de la fiscalidad.

Tratamiento de las diferencias en Colombia

En los anteriores apartes se observó cómo en Colombia tradicionalmente ha existido una fuerte relación entre la contabilidad y la fiscalidad, producto de las circunstancias históricas y de la influencia del modelo contable continental europeo (Sierra, 2002³⁷), aunque se ha venido evolucionando hacia la independencia entre las normativas.

El Decreto 2649 de 1993 establece el tratamiento del impuesto a la renta, causante del efecto impositivo, como un gasto del ejercicio, en tanto que está asociado con los ingresos de la empresa, es decir, se hace absolutamente necesario este tipo de erogación para la consecución de las rentas y la existencia de la empresa, pues este pago le garantiza los derechos de propiedad a través de las instituciones del Estado y la conservación del statu quo, que le ofrece las condiciones para ejercer su objeto social. Esto implica que el impuesto representa un compromiso de pago, una obligación³⁸, un costo más por realizar negocios; en resumen, está sujeto a la ejecución de políticas admi-

³⁵ Hoy Dansocial.

³⁶ Anteproyecto de ley de intervención económica del 10 de diciembre de 2003, “por medio del cual se señalan los mecanismos por los cuales se adoptan en Colombia los estándares internacionales de contabilidad, auditoría y contaduría, se modifican el Código de Comercio, la normativa contable y se dictan otras disposiciones relacionadas con la materia”.

³⁷ En este artículo se presentan las principales características del sistema contable colombiano que corresponden al modelo continental europeo.

³⁸ No obstante, existe otra perspectiva que propone el tratamiento del impuesto a la renta como un dividendo en la medida que es un desembolso obligatorio que difiere del gasto, pues éste no se incurre deliberadamente en la búsqueda de un beneficio; además, el impuesto está sujeto al resultado. El gasto, por el contrario, se incurre con independencia de la existencia o no de beneficio. Finalmente, no puede verse como un gasto pues el incremento del impuesto no significa un aumento en los servicios prestados por el Estado.

nistrativas que determinan su incremento o disminución³⁹ (Pina, 1988).

Así, se origina un conflicto de intereses entre el Estado, que pretende a través de la norma fiscal un mayor recaudo de impuestos, y los agentes (gerentes), quienes mediante el uso de normas contables intentan disminuir el pago de sus impuestos; este es el caso de los precios de transferencia internacionales (Gandía y García, 2001), en el que la administración asignará los precios en virtud del tipo de tributación (alta o baja) que se encuentra en los países donde están ubicadas sus empresas.

Lo anterior significa que el agente está en la capacidad de determinar el curso de la redistribución de la renta hacia los inversionistas o hacia el Estado; simultáneamente define un traslado de los ingresos tributarios entre diferentes Estados. En respuesta a esta manipulación de precios, la norma fiscal utiliza el principio del precio de mercado para ajustar las bases imponibles.

*Diferencias temporales*⁴⁰: de conformidad con la técnica contable, se originan exclusivamente por conceptos que se registran contablemente en un periodo distinto al que se solicita como deducción fiscal, y dan lugar al registro del respectivo impuesto de renta diferido⁴¹, el cual, en el artículo 67 del Decreto 2649 de 1993 dispone que “se debe amortizar en los periodos en los cuales se revertan las diferencias temporales que lo originaron”.

Diferencias permanentes: se originan como consecuencia de las deducciones especiales, como la deducción ajustada por inflación de pérdidas fiscales de sociedades (artículo 147 E.T.), y la deducción ajustada por inflación del exceso de renta presuntiva sobre la renta líquida ordinaria (artículos 175 y 188 del E.T.); corresponden a conceptos que se tienen en cuenta única y exclusivamente para efectos fiscales, y, por tanto, no afectarán el estado de resultados.

Así, las diferencias entre la utilidad contable y la fiscal ocasionadas por los conceptos mencionados deben ser tratados, para efectos contables, como diferencias permanentes, de tal forma que las afectaciones al estado de resultados, a título de menor impuesto de renta sólo tendrán lugar en el periodo contable en que efectivamente se ejerza el correspondiente derecho de compensación. Por tanto, no habrá impuesto de renta diferido “débito” originado por conceptos generados en años anteriores que determinan las diferencias permanentes.

4.2 El enfoque alternativo del IASB en el tratamiento de las diferencias del impuesto sobre la renta: las diferencias temporarias

Las diferencias temporarias utilizan un método diferente que las diferencias temporales, pues las primeras se producen entre magnitudes *stock*, es decir, entre los elementos del balance; las últimas, entre magnitudes flujo afectando las cuentas de resultado (García, 1997). La norma internacional las define como “las diferencias existentes entre el valor de libros de un activo o pasivo *en el balance* y su base impositiva”⁴². Respecto a las diferencias permanentes, éstas no divergen en el método, pues giran en torno a los flujos de pérdidas y ganancias.

Ahora bien, siguiendo la normativa IASB, las diferencias temporarias se pueden clasificar en imponibles y deducibles. Las primeras reconocerán una obligación fiscal diferida en todas las diferencias temporarias imponibles, exceptuando algunas de éstas⁴³. Además, las compañías deberán reconocer la responsabilidad fiscal diferida en todas las diferencias temporarias imponibles asociadas a inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas y participaciones en *joint-ventures*, excepto en el caso de cumplir que la casa matriz, el inversor, o integrante de la *joint-venture* puede controlar la sin-

³⁹ Éstas a su vez se ven influidas por las decisiones de regulación de la actividad económica que implican una redistribución de la riqueza. El marco es entonces la teoría del proceso político donde se articulan estos conflictos de interés. Ver María Luisa Gallén Ortiz, La teoría positiva de la elección contable. *Técnica Contable*. Madrid, 1995.

⁴⁰ En España éstas surgen cuando se aplica un criterio distinto en la imputación temporal de los ingresos y gastos al periodo. Estas diferencias van a originar la aparición de activos o pasivos en el balance de situación como consecuencia del efecto impositivo debido a la anticipación o diferimiento en el pago de impuestos. Y las permanentes: se deben a una diferencia en los conceptos que forman parte de ingresos y gastos. Estas diferencias van a originar un ajuste extracontable al resultado económico, por lo que no van a suponer ningún tipo de efecto impositivo sobre el balance de situación, sino de información en la memoria (Labatut, 1993).

⁴¹ El impuesto de renta diferido de naturaleza “débito”, ocasionado por las “diferencias temporales” que impliquen el reconocimiento de un mayor impuesto en el año corriente, calculado a tasas actuales, siempre que exista seguridad razonable de que se generará suficiente renta gravable en los periodos en los cuales tales diferencias se revertirán. Su constitución y reversión se hará directamente contra la provisión del impuesto de renta corriente (Código 281505).

⁴² NIC 12 Párrafo. 5/15 - 39/24. Itálicas del autor.

⁴³ I. Plusvalía comprada cuya amortización no es deducible a efectos fiscales; II. Reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que: III. (i) no es una combinación comercial, y (ii) en el momento de la transacción no afecte las utilidades contables ni a la utilidad o pérdida fiscal.

cronización de la reversión de diferencias temporarias y que sea probable que la diferencia temporaria no se revierta en un futuro previsible.

En cuanto a las diferencias temporarias deducibles, se reconocerá un activo por impuestos diferidos en todas éstas, excepto cuando el activo provenga de minusvalía comprada que sea tratada como ingreso diferido (NIC 22), combinación de negocios o reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que: i) no es una combinación comercial, y ii) en el momento de la transacción, no afecte las utilidades contables ni a la utilidad o pérdida fiscal.

Es así como para las diferencias temporarias, además de las divergencias entre el valor contable y el fiscal, se requiere el cumplimiento de nuevas condiciones. Se parte entonces de la base fiscal de las magnitudes fondo que coincide con el valor fiscal en un momento determinado. Además, la existencia de dichas diferencias precisa que existan posteriormente montos gravables o deducibles. Así, en cualquier caso que se presenten diferencias temporales, también se producirán diferencias temporarias, pero no en situación inversa, de lo cual se deduce que estas últimas contienen un concepto más amplio que las primeras.

4.3 El impuesto a la renta de las sociedades frente a la adopción de la NIC 12

La reforma a la contabilidad planteada por la Organización Mundial del Comercio y recogida en el artículo 63 de la Ley 550 de 1999, en donde se establece la armonización de las normas contables, con los usos y reglas internacionales, pone de manifiesto la necesidad de considerar que dicha reforma involucra aspectos estructurales de la contabilidad, es decir, que atañe a los diferentes subsistemas contables descritos por Jarne (1997): regulador, profesional, formación, valoración y prácticas contables; por tanto, es necesario analizar las implicaciones de su adopción para el ámbito colombiano.

La primera precisión que se puede realizar es que el ordenamiento legal colombiano responde al derecho romano; por su parte, el sistema legal del cual provienen las normas internacionales es el derecho común.

Del mismo modo, se debe insistir en que la adopción de normas internacionales precisa de la diferenciación entre fiscalidad y contabilidad; por tanto, el tratamiento internacional a las diferencias suscitadas utiliza una metodología diferente que la determinada por la normativa colombiana. En este sentido, también se debe resaltar que en Colombia prima la norma fiscal sobre la contable; en oposición, para la norma internacional

la norma fiscal debe ajustarse para ser revelada en la contabilidad.

Las diferencias en los métodos técnicos de valoración propuestos por las dos normativas hacen que existan diferencias en el cálculo de los beneficios o utilidades; por consiguiente, deben analizarse las implicaciones en los criterios de valuación de tal forma que se minimice el riesgo de la disminución en el recaudo.

En resumen, el uso del tratamiento internacional frente al nacional puede originar diferencias en la determinación del resultado y, por ende, del impuesto a la renta. Se debe, entonces, encontrar un mecanismo que evite efectos lesivos para el erario público.

Conclusiones

En este documento se ha examinado un aspecto fundamental del modelo contable colombiano, la relación contabilidad fiscalidad, que se contextualiza en la forma del modelo contable colombiano, próximo al continental europeo, en donde una de sus características sobresalientes es la profunda relación existente entre las estas dos esferas. En el estudio de dicha relación, se observó que los fines perseguidos por la contabilidad y la fiscalidad son marcadamente diferentes, situación que se origina por la diferencia de usuarios, de un lado, el Estado, y del otro, diversos usuarios, predominando los inversores. Así mismo, se observó la conciliación de los objetivos perseguidos por la contabilidad y la fiscalidad en el ámbito nacional, aunque existe subordinación de la norma fiscal sobre la contable, lo cual sesga la información financiera de carácter económico hacia los intereses del Estado.

Además, se ha construido un recorrido histórico en donde se muestran los aportes de la fiscalidad a la práctica contable, dada la influencia de legislación tributaria colombiana, tanto de forma como de fondo, en la determinación de los elementos constitutivos de la base gravable del impuesto de renta. Se encuentra un primer intento de separación con la expedición del Decreto 2160 de 1986.

Igualmente, se abordaron las generalidades de las diferencias ocasionadas por la divergencia entre los objetivos de estas dos áreas; de un lado, la búsqueda de la información financiero-económica para la toma de decisiones y, del otro, la determinación de una base imponible que favorezca los intereses del fisco con el objeto de cumplir sus funciones.

Con la aplicación de normativa internacional es imprescindible su separación, pues ésta no responde a modelos contables nacionales, sino que corresponde a un modelo no intervencionista, lo cual supone un au-

mento de la desregularización. El problema radica en cómo garantizar la neutralidad del impuesto, en cuanto a los niveles de recaudo y en lo referente a la no distorsión del mercado. La respuesta la debe obtener el

Ministerio de Hacienda, que por medio de sus estudios habrá determinado el impacto en el recaudo que traerá consigo la utilización de NIIF en nuestro medio. Sin embargo, la DIAN tiene la palabra.

Referencias bibliográficas

- Alm, J. (1996). What is an optimal tax system. *National Tax Journal*, 49(1), 117-133.
- Alnajjar, Y. (1992). *International accounting standard and the environment: a proposal*. Trabajo presentado en el XV Congreso de la European Accounting Association, Madrid.
- Álvarez, S. (1998). Conciliación del resultado contable con el resultado fiscal. *Homenaje al Profesor Sáez Torrecilla*. Madrid: ICAC.
- Alviar, O. y Rojas, F. (1985). *Elementos de finanzas públicas en Colombia*. Bogotá: Temis.
- Alviar, O. & Rojas, F. (1989). *Elementos de finanzas públicas en Colombia*. Bogotá: Temis.
- American Institute Certified Public Accountants, Aicpa. (1973). Report of the study group on the objectives of financial statements. New York.
- Belkaoui, A., (1985). *International accounting: issues and solutions*. Westport, CT: Quorum Books.
- Bernal, J. (1992). Política fiscal. En Eduardo Lora y José Antonio Ocampo (coords.), *Introducción a la macroeconomía colombiana*. Bogotá: Tercer Mundo Editores.
- Blake, J. (1990). Problems in international accounting harmonisation. *Management Accounting*, 68(2), 28-31.
- Buchanan, J. (1987). Constitutional Economics. *The new Palgrave: A dictionary of Economics*. London and New York: Macmillan and Stockton. En J. Eatwell, M. Murray & P. Newman (Eds.), *The new Palgrave: A dictionary of Economics*. London and New York: Macmillan and Stockton.
- Cerdá, J. (1993). *Los principios contables de valoración, en las legislaciones nacionales de adaptación de la IV directiva y en las legislaciones fiscales vigentes de nuestro entorno*. Madrid: Técnica Contable.
- Código del Comercio. (1997). *Decreto 410 de 1971*. Bogotá: Legis editores.
- Colombia. Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Dirección General de Impuestos Nacionales. (1982). *Impuesto sobre la renta en Colombia*. Bogotá: El Ministerio.
- Daniels, J., Ogram, E. & Radebaugh, L. (1976). *International business: environments and operations*. Reading, MA: Addison-Wesley Publishing Co.
- Davidson, P. (2003). ¿Qué erróneo es el Consenso de Washington y qué debemos hacer? *Cuadernos de Economía*, 22(39), 169-194.
- DIAN, Subdirección jurídica. (1993). *Conc. Gral. 12341*, mar. 25 de 1993.
- Diario Oficial. (1927). *Ley 64 de noviembre de 1927* (No. 20.648). Bogotá, D. C.: Imprenta Nacional de Colombia.
- Diario Oficial. (1931). *Ley 81 del 6 de julio de 1931* (No. 21731). Bogotá, D. C.: Imprenta Nacional de Colombia.
- Diario Oficial. (1935). *Ley 78 de 1935* (No. 23.075). Bogotá, D. C.: Imprenta Nacional de Colombia.
- Diario Oficial. (1960). *Ley 81 del 22 de diciembre de 1960* (No. 30.412). Bogotá, D. C.: Imprenta Nacional de Colombia.
- Diario Oficial. (1961). *Decreto extraordinario 1651 de agosto 10 de 1961* (No. 30.583). Bogotá, D. C.: Imprenta Nacional de Colombia.
- Diario Oficial. (1974). *Decreto legislativo 2053 del 30 de septiembre de 1974* (No. 34.178). Bogotá, D. C.: Imprenta Nacional de Colombia.
- Diario Oficial. (1991). *Decreto 1744 de 4 julio de 1991* (No. 39.889). Bogotá, D. C.: Imprenta Nacional de Colombia.
- Diario Oficial. (1993). *Decreto 2649 de 1993 de diciembre 29 de 1993, por medio del cual se reglamentan las normas del Código del Comercio en materia de Contabilidad, y se fijan los principios y normas contables generalmente aceptadas en Colombia* (No. 41156). Bogotá, D. C.: Imprenta Nacional de Colombia.
- Diario Oficial. (1994). *Ley 174 de 1994 de 22 de diciembre* (No. 41.643). Bogotá, D. C.: Imprenta Nacional de Colombia.
- Diario Oficial. (1998). *Ley 488 de 28 de diciembre de 1998* (No. 43.460). Bogotá, D. C.: Imprenta Nacional de Colombia.
- Díaz, A., Barcenás, M. y Molla, S. (1997). *Evolución legislativa de las relaciones entre fiscalidad y contabilidad*. Madrid: Técnica Contable.
- Djankov, Si., Glaeser, E., La Porta, R., Lopez-de-Silanes, F. & Shleifer, A. (2003). The New Comparative Economics. *Journal of Comparative Economics*, 31(4), 595-619.
- Gallego, I. (1995). *Tratamiento contable y fiscal de las operaciones que originan impuestos diferidos*. Madrid: Técnica Contable.
- Gallén, M. L. (1995). *La teoría positiva de la elección contable*. Madrid: Técnica Contable.
- Gandía, J. L. y García, M. A. (2001). *Manual de contabilidad internacional*. Madrid: Pirámide.
- García, R. (1997). *Las diferencias temporarias: otro enfoque en el tratamiento contable del impuesto sobre beneficios*. Madrid: Técnica Contable.
- Giraldo, C. (1994). *Estado y hacienda pública en Colombia*. Bogotá: Contraloría General de la República.
- Giraldo, C. (2001). *Finanzas públicas en América Latina: la economía política*. Bogotá: Ediciones desde abajo.
- Gonzalo Angulo, J. (2002). *Informe sobre la situación actual de la contabilidad en España y líneas básicas para abordar su reforma (Libro blanco para la reforma de la contabilidad en España)*, elaborado por la Comisión de Expertos nombrada al efecto por el ministro de Economía. Madrid: ICAC.
- Gonzalo Angulo, J. (2003). Las NIIF: contabilidad y control. La cara oculta de las normas internacionales. *Revista AECA*, (65), 13-16.
- Hendricksen, E. (1982). *Teoría de la contabilidad*. México: Uteha.
- Hume, D. (1974). *Moral, political and literary essays*. Oxford: Oxford Press.
- Institute of Chartered Accountants in England and Wales ICAEW-(1975). *The corporate report*. London: ICAEW.
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos. (2001). *Normas Internacionales de Contabilidad*. México: IMCP.
- International Accounting Standards Committee, IASC. (1999). *Normas internacionales de contabilidad*. México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- Jaramillo, E. (1930). *Tratado de ciencia de la hacienda pública*. Bogotá: Editorial Minerva.
- Jaramillo, F., Castaño, J. y Gaviria, L. (1991). Influencia fiscal sobre la contabilidad en Colombia. *Contaduría*, (17-18), 155-198.
- Jarne, J. I. (1997). *Clasificación y evolución internacional de los sistemas contables*. Madrid: AECA.
- Jarne, J. I. (2001). Concepto de sistema contable y causas de las diferencias a nivel internacional. *Manual de contabilidad internacional*. Madrid: Ediciones Pirámide.
- Labatut, G. (1993). *Problemática actual de las relaciones contabilidad fiscalidad al cierre del ejercicio 1992: diferencias permanentes y temporales por aplicación del método del efecto impositivo*. Madrid: Técnica Contable.
- Láinez, J. (1993). *Comparabilidad internacional de la información financiera: análisis y posición de la normativa española*. Ma-

- drid: Ministerio de Economía y Hacienda, ICAC.
- Lora, E. y Ocampo, J. A. (1992). *Introducción a la macroeconomía colombiana* (4a. ed.). Bogotá: Tercer Mundo.
- Mata, J. y Prieto, B. (1997). *Análisis de las diferencias surgidas entre el coste de producción contable y el fiscal: repercusiones en el impuesto de beneficios*. Madrid: Técnica Contable.
- Mueller, G. G. (1971). *A new introduction to Accounting*. New York: Price Waterhouse Foundation.
- Musgrave, R. A. (1987). Public finance. En J. Eatwell, M. Murray & P. Newman (Eds.), *The new Palgrave: A dictionary of Economics*. London and New York: Macmillan and Stockton.
- Nobes, C. (1992). *International classification of financial reporting*. London: Routledge.
- Nobes, C. & Parker, R. (1991). *Comparative international accounting*. London: Prentice Hall International.
- North, D. (1995). *Instituciones, cambio institucional y desempeño económico*, Agustín Berceña (Trad.). México: FCE.
- Peacock, A. T. & Wiseman, J. (1977). *The growth of public expenditure in the United Kingdom*. Durham, N. C.: Princeton University Press.
- Peñalva, F. (2002). Por qué ha caído Enron y por qué va a desaparecer Andersen EE.UU. *Revista de la asociación española de contabilidad y administración de empresas*, (59), 6-8.
- Perry, G. y Cárdenas, M. (1986). *Diez años de reformas tributarias en Colombia*. Bogotá: Fedesarrollo.
- Pina, V. (1988). *Efectos económicos de las normas contables*. Madrid: Asociación española de Contabilidad y Administración de Empresas.
- Radebaugh, L. (1975). Environmental factors influencing the development of accounting objectives, standards and practices in Peru. *The International Journal of Accounting*, 11(1), 39-56.
- Radebaugh, L. & Gray, S. (1993). *International accounting and multinacional enterprises*. New York: John Wiley & Sons.
- Restrepo, J. C. (2005). *Hacienda pública*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Sánchez, J. L. (1989). *Contabilidad y fiscalidad. La contabilidad en España en la segunda mitad del siglo XX*. Madrid: Ediciones Técnica Contable.
- Sierra, E. (2002). El nuevo periodo de normalización internacional contable y sus implicaciones en Colombia. *Innovar*, (19), 89-107.
- Superintendencia Bancaria. (1997). *Circular Externa 063* (septiembre). Bogotá D. C.: Superintendencia Bancaria.
- Tua Pereda, J. (1989). Algunas implicaciones del paradigma de la utilidad en la disciplina contable. *Revista Técnica Contable*, 41(486), 261-280.
- Waed, B. (1982). Taxes and the size of Government. *The American Economic Review*, 72(2), 346-350.
- Zamora, C. (2000). Principios contables y su perspectiva fiscal. *Partida doble*, (110), 4-9.

