

**EVALUACIÓN ENTRE LA BASE CONTABLE DE CAUSACIÓN DEL DECRETO 2649
DE 1993 DE COLOMBIA Y LA BASE CONTABLE DE DEVENGO DE LAS NORMAS
INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA**

Sandra Liliana Cárdenas Cardozo



Tutor: Diana Milena Carmona

UNIVERSIDAD MILITAR “NUEVA GRANADA”

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

**ESPECIALIZACIÓN EN REVISORIA FISCAL Y AUDITORIA
INTERNACIONAL**

BOGOTÁ, MAYO DE 2017

EVALUACIÓN ENTRE LA BASE CONTABLE DE CAUSACIÓN DEL DECRETO 2649 DE 1993 DE COLOMBIA Y LA BASE CONTABLE DE DEVENGO DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA¹



*Sandra Lilibiana Cárdenas Cardozo*²

RESUMEN

El presente artículo de investigación tiene como propósito evaluar las bases contables de causación del decreto 2649 de Colombia y la base contable de devengo de las NIIF, se realiza basado en un método descriptivo cualitativo a través del cual se toman las definiciones, los elementos y las características de cada una de las bases y se analizan. La conclusión principal es que existe una diferencia entre las dos bases contables la cual consiste en que la base de acumulación o devengo se torna mucho más estricta que la base de causación, condicionando el reconocimiento de los hechos económicos no solo a cuando dichos hechos sucedan y generen derechos y obligaciones para las compañías, sino también cuando cumplan las definiciones y los criterios de reconocimiento para activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos contenidos en el marco conceptual de las NIIF.

PALABRAS CLAVE: Causación, devengo, NIIF, financiera, fiscal.

ABSTRACT

The purpose of this research article is to evaluate the accounting bases of causation of decree 2649 of Colombia and the accrual basis of IFRS, is based on a qualitative descriptive method through which the definitions, elements and Characteristics of each of the bases and analyzed. The main conclusion is that there is a difference between the two bases of accounting which consists in the fact that the basis of accumulation or accrual becomes much stricter than the basis of causation, conditioning the recognition of economic facts not only when such events happen and but also when they comply with the definitions and recognition criteria for assets, liabilities, equity, income and expenses contained in the IFRS conceptual framework.

¹ Este artículo de reflexión es el resultado del trabajo de grado desarrollado en la Especialización en Revisoría Fiscal y Auditoría Internacional de la Universidad Militar Nueva Granada.

² Estudiante de la Especialización en Revisoría Fiscal y Auditoría Internacional de la Universidad Nueva Granada, especialista en Gerencia de Recursos Humanos, Contadora pública, docente universitaria con énfasis en NIIF y Senior NIIF en una Firma de Outsourcing Contable. Salicar1976@gmail.com

1. **INTRODUCCIÓN**

El nuevo marco normativo contable vigente trajo consigo cambios importantes, que si bien no distan mucho de lo que estipulaba el antiguo marco del decreto 2649 en su estricto cumplimiento, sí es bastante diferente a las prácticas adoptadas por la mayoría de empresas colombianas en el cumplimiento de los requerimientos de tipo fiscal; este cambio ha generado la gran expectativa de que las NIIF (Normas Internacionales de Información Financiera) son un punto de partida adecuado en el reconocimiento de los hechos económicos y útil para la toma de decisiones, pero ha generado también una gran incertidumbre debido al efecto que el nuevo sistema fiscal empieza a tener sobre la información financiera que generan los Estándares Internacionales.

Si bien para dar cumplimiento a toda la nueva normatividad contable y financiera en Colombia, hay ya varias fuentes a seguir, como lo son las mismas NIIF, los decretos reglamentarios para su aplicación o las disposiciones fiscales; no se puede dejar de mencionar que no hay directrices claras para poder cumplir con dicha normatividad ni con los lineamientos de los entes de fiscalización,

esto debido a que hay diferentes interpretaciones de las mismas entre las grandes firmas de outsourcing contable, escritores de Blogs Contables, grupos de investigación de las diferentes universidades y grandes exponentes de la profesión.

El presente estudio de profundización, tiene como principal propósito mostrar los factores y características propias de la **base contable de causación** tratada en el Decreto 2649 de 1993 y tratada en la contabilidad fiscal y la **base contable de acumulación o devengo** tratada a partir de diciembre de 2016 en algunos apartes de la ley 1819 (Reforma tributaria) y tratada en las NIIF que para Colombia está enmarcada en el Decreto 2496 de 2015, esto con el fin de establecer si son diferentes o no, así como también, evaluar sus efectos contables o tributarios.

En este momento histórico para la contabilidad en Colombia, es conveniente establecer lineamientos precisos al respecto que permitan la correcta aplicación de las nuevas normas. Con el desarrollo de este trabajo de investigación se proporcionará claridad acerca del proceder para los profesionales contables en el desarrollo de

sus funciones como preparadores de la información contable y financiera, la cual es la base para toma de decisiones y pago de impuestos, entre otros.

Para el tema del presente artículo de reflexión, hay quienes afirman que con la nueva reforma tributaria se dará fin a la expresión “causación” para dar entrada a la expresión “acumulación o devengo” porque son dos conceptos diferentes, tal y como lo expresó (Bermúdez, 2016) de la Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas de la Pontificia Universidad Javeriana en su artículo para Comunidad Contable de Legis: “Causación vs. acumulación o devengo” (Bermúdez, 2016), allí expone que debe examinarse si es correcto hablar de base de acumulación o devengo ya que una cosa es acumulación y otra es devengo, cuestiona las diferencias en los criterios de reconocimiento y medición consagradas para los tres grupos del sector privado (Grupo 1, 2 y 3) y para dos de los grupos del sector gubernamental, ya que éstas dejan en el aire el cuestionamiento sobre la constitucionalidad de este tratamiento contable y concluye que aunque se sostuviere que cada grupo cuenta con las normas que mejor reflejan su situación financiera (no su capacidad contributiva), queda por resolver si ello ha de entenderse

como respeto del principio superior de igualdad ante la ley.

KPMG por su cuenta, en el análisis que realizó a la reforma tributaria días antes de su aprobación mencionó que el Estatuto Tributario estaba estructurado bajo el concepto de causación pero que este concepto se encuentra incorporado bajo el nuevo concepto del “Devengo o Acumulación” en los nuevos marcos técnicos contables; aludiendo que se consideró necesario actualizar las normas del Estatuto Tributario, con el objetivo de incorporar nuevos conceptos y técnicas procedentes de la normativa financiera, considerando ciertas excepciones y limitaciones a dichos conceptos y técnicas, en cumplimiento de la política fiscal, pero concluye diciendo que la realización (tributación) del ingreso para fines fiscales se basa en el ‘devengo’ y que dicho concepto es más amplio que el concepto de ‘causación’ (KPMG, 2016).

En contraposición de (KPMG, 2016) y (Bermúdez, 2016), hay quienes afirman que no es más que un juego de palabras pero que al final significan lo mismo, como es el caso de Flórez, (2011), especialista en NIIF del portal Acualícese.com, quien al responder una pregunta de un suscriptor afirma que

“devengo” es un tecnicismo internacional usado para referirse a lo que en Colombia conocemos con el nombre de “causación”; o (Mantilla, 2015) quien en su libro “Estándares/Normas internacionales de Información Financiera (IFRS/NIIF)” resume de una manera didáctica las NIIF ejemplarizándolas con ejercicios y menciona en la parte de los objetivos de la información contable de propósito general, que el rendimiento financiero es reflejado por contabilidad y el flujo de efectivo, donde muestra las dos bases contables como una igualdad; Causación(=devengo, o acumulación).

Como se observa, existen varias posiciones que han surgido alrededor del tema generando de esta manera confusión y errores de conceptualización entre el nicho de profesionales que ejercen en el ámbito financiero-contable lo cual puede repercutir y afectar considerablemente el reconocimiento y pago de la carga fiscal para las empresas a partir del año en curso.

Por tanto, la pregunta de investigación es: **¿Existe diferencia entre la base contable de causación del decreto 2649 de 1993 de Colombia y la base contable de**

devengo de las normas internacionales de información financiera?

Para dar respuesta a la pregunta de investigación, se plantea el siguiente objetivo general: **Evaluar las diferencias entre la base contable de causación del Decreto 2649 de 1993 y la base contable de devengo de las NIIF.** Para el desarrollo del objetivo general se plantean los siguientes objetivos específicos: **Caracterizar los principales elementos que define la base contable de causación del Decreto 2649 y los principales elementos que define la base contable de devengo de las NIIF;** luego **Comparar los elementos que caracterizan cada una de estas bases contables y finalmente analizar los cambios que se generan frente a su aplicación al reconocer y medir los hechos económicos en Colombia con el nuevo marco normativo contable.**

El presente artículo se desarrolla de la siguiente manera: la primera parte es el marco teórico, el cual aborda la definición de las dos bases contables desde los inicios de la contabilidad y su tratamiento en Colombia, así como también las definiciones de la contabilidad financiera y la contabilidad fiscal, luego se muestra un paralelo entre lo

que planteaba el decreto 2649 de 1993 adoptando la contabilidad por base de causación y lo que se quiso con las NIIF al adoptar la base de acumulación o devengo para identificar las diferencias entre una y otra, si es que existen. En la segunda parte del trabajo de investigación se abordará la metodología utilizada para desarrollar el presente artículo y para finalizar se hará mención de los resultados y discusiones que arrojó el desarrollar la pregunta de investigación y las implicaciones que ello trae para su aplicación en Colombia.

2. REVISIÓN TEÓRICA

En este componente se encuentra la definición de la base contable de causación y la base contable de acumulación o devengo desde los inicios de la contabilidad. Cabe resaltar que los objetivos de la contabilidad financiera y la contabilidad fiscal son muy diferentes y esto no solo sucede en Colombia, sucede en la mayoría de países del mundo desde la antigüedad; (Hendriksen, 1974) detalló lo siguiente:

Durante el periodo anterior al siglo XVI el principal objeto de la contabilidad fue brindar información al dueño. Pacioli manifestó que el propósito de la teneduría de libros era “dar al mercader, sin demora información en cuanto a su activo y a su pasivo”. (p. 29)

(Pereda, 1995) cuando plantea para qué es importante la contabilidad, afirma: “Con el fin de poder comunicar a sus usuarios información económica y social, objetiva, relevante y válida para la toma de decisiones” (p.183).

Por su parte, (IASB, 2010) en el Marco Conceptual afirma:

El objetivo de la información financiera con propósito general es proporcionar información financiera sobre la entidad que informa que sea útil a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales para tomar decisiones sobre el suministro de recursos a la entidad. Esas decisiones conllevan, comprar, vender o mantener instrumentos patrimonio y de deuda y proporcionar o liquidar préstamos y otras formas de crédito. (p.8)

Ahora bien, la contabilidad tributaria, no tiene un marco conceptual definido y su base es diferente a los principios de contabilidad, sin embargo, por tratarse de un tema de vital importancia han sido varios los autores que han analizado la diferencia entre las bases de la contabilidad financiera y la contabilidad tributaria, pues a diferencia de la primera, esta última busca generar al estado información base para fijar impuestos y para su recaudo.

(Monsalve, 2005) ratifica: “*Contabilidad Tributaria: Sistema de información que comprende las normas, reglas y procedi-*

mientos que deben aplicarse a la planeación, preparación y presentación de la información requerida por las autoridades tributarias” (p.124).

(Restrepo, Contabilidad Tributaria, sf) en su libro Contabilidad tributaria menciona:

La contabilidad tributaria se considera como un subsistema de interjección entre las normas contables y las fiscales, que resultan ser muy divergentes en su contenido y aplicación, lo cual crea ciertas complejidades en el tratamiento que deba darse a los hechos económicos desde el punto de vista de la contabilidad financiera y del derecho tributario (p. 3)

Es evidente que para muchas empresas pequeñas su único objetivo contable es preparar la declaración de renta, anteriormente muchas empresas no llevaban contabilidad hasta que fue obligatorio para tributar, por lo que se convirtió en una carga que en algunas ocasiones resulta pesada hasta para las grandes empresas, como lo expresa Hendriksen, (1974) *“los reglamentos del impuesto sobre la renta han tenido influencia en la promulgación de procedimientos generales en la contabilidad” (p.50).*

Para cerrar el marco teórico que diferencia la contabilidad tributaria de la financiera veamos lo que expone Restrepo, (Contabilidad Tributaria, sf):

Debe aclararse, por tanto que la contabilidad tributaria existe y subsiste por la contabilidad

financiera de la empresa de la cual obtiene la información necesaria para establecer las diferentes obligaciones fiscales (ejemplo: información exógena, presentación virtual de declaraciones, firma de las declaraciones tributarias por parte del contador público o del Revisor fiscal, etc.) y para determinar y cuantificar las bases gravables de los diferentes impuestos de los que es sujeto pasivo el contribuyente. (p.5)

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. 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.

El siguiente punto es definir las bases contables de causación y la de acumulación o devengo. Ahora bien, por lo que se refiera a la base contable de causación mencionada en el decreto 2649 de 1993 (Ministerio de Hacienda y Crédito público, 1993) denota que los hechos económicos deben ser reconocidos en el periodo en el cual se realicen y no solamente cuando sea recibido o pagado el efectivo o su equivalente” (p.8).

para entenderlo es necesario revisar el concepto “realización”, para el cual el mismo decreto da la siguiente directriz:

“solo pueden reconocerse 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. (p.3)

Del mismo modo (Byrne, 1937)(citado por Hendriksen, 2000) relató:

La utilidad incluirá solo las ganancias realizadas en el ejercicio durante el cual tuvieron lugar, se considera realizada la ganancia cuando se efectúa una venta en el curso ordinario del negocio, a menos de que las circunstancias sean de tal índole que no está razonablemente asegurado el cobro del precio de la venta.

Por su parte Parra, (1997) manifiesta:

La contabilidad con base en la causación suministra información en la que presenta los ingresos y desembolsos relacionados con la actividad de obtener utilidades, tan pronto como estos se puedan determinar con un grado aceptable de certeza. Las cuentas por cobrar y pagar son pronosticadores o indicadores de ingresos y egresos futuros. La contabilidad de causación al reportar transacciones y otros eventos ayuda en la predicción de flujo de caja con efectos monetarios en el momento en que estos ocurren y no cuando el efectivo se paga o se recibe. (p. 91)

En resumen se podría decir que las diferencias entre lo contable y lo fiscal se generan por las partidas que se toman o se excluyen para el cálculo de los resultados, al

respecto, (Restrepo, Contabilidad Tributaria) expone:

La contabilidad de causación y pago de cada impuesto difiere de acuerdo con lo establecido por las normas fiscales conforme a dichas disposiciones, se debe hacer el reconocimiento de los diferentes impuestos en la contabilidad financiera, en observancia también a los principios de contabilidad. (p. 197)

En este aparte se aborda la base de acumulación o devengo que rigen las NIIF. (Olivares, 2009) anuncia: *“Y base de devengado, significa que los efectos de las transacciones y demás hechos contables se reconocen cuando ocurren independientemente al flujo financiero del cobro o pago por la transacción” (p.5).*

(IASB, 2010) *“La contabilidad de acumulación (o devengo) describe los efectos de las transacciones y otros sucesos y circunstancias sobre los recursos económicos y los derechos de los acreedores de la entidad que informa en los periodos en que esos efectos tienen lugar, incluso si los cobros y pagos resultantes se producen en un periodo diferente. Esto es importante porque la información sobre los recursos económicos y los derechos de los acreedores de la entidad que informa y sus cambios durante un periodo proporcionan una mejor base para evaluar el rendimiento pasado y futuro de la entidad que la información únicamente sobre cobros y pagos del periodo (p.11).*

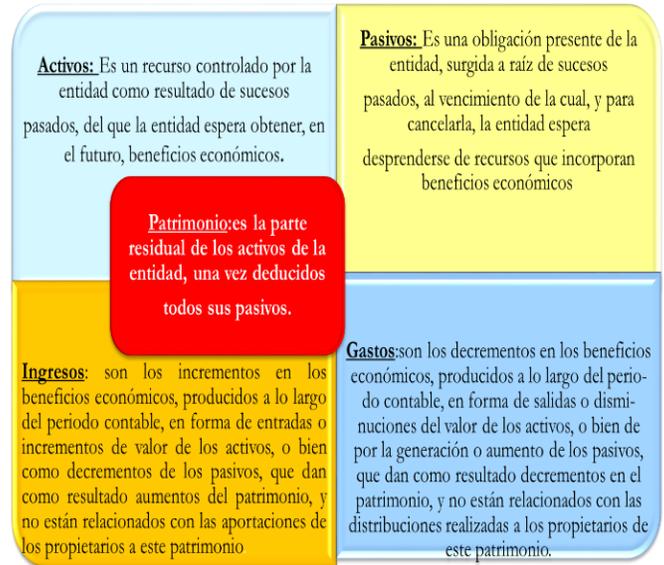
Además de definirlo, (IASB, 2010) imparte instrucciones precisas en la NIC 1 “Presentación de Estados Financieros” sobre cómo y cuándo se deben reconocer las transacciones:

Base contable de acumulación (devengo)
 Una entidad elaborará sus estados financieros, excepto en lo relacionado con la información sobre flujos de efectivo, utilizando la base contable de acumulación (o devengo). Cuando se utiliza la base contable de acumulación (devengo), una entidad reconocerá partidas como activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos (los elementos de los estados financieros), cuando satisfagan las definiciones y los criterios de reconocimiento previstos para tales elementos en el Marco Conceptual (p.16).

Antes de enumerar los elementos de los estados financieros con sus respectivas definiciones, ¿qué es reconocimiento? “Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación, en el balance o en el estado de resultados, de una partida que cumpla la definición del elemento correspondiente” (IASB, 2010) (p.30).

Las Normas Internacionales de Información Financiera, tienen un tratamiento diferente para cada uno de los elementos que conforman los Estados Financieros. Este enfoque se basa en los beneficios económicos, el marco conceptual de las NIIF define los elementos de los estados financieros de la siguiente manera:

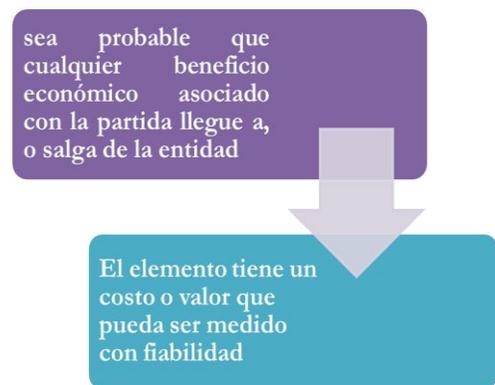
Gráfica 1: Definición de los elementos de los estados financieros



Fuente: Elaboración propia

Por otro lado los criterios generales de reconocimiento para los citados elementos son los siguientes:

Gráfica 2: Criterios de reconocimiento de los elementos de los estados financieros



Fuente: Elaboración propia

No obstante, cabe mencionar que cada clase de activo o pasivo, ingreso o gasto que conforma el grupo total de cada uno de los elementos de los estados financieros, tiene sus propios criterios de reconocimiento que son particulares para cada uno de ellos dependiendo de su naturaleza, así por ejemplo, para reconocer una provisión que hace parte del grupo de los pasivos bajo NIIF, se deben cumplir todos los siguientes criterios de reconocimiento:

Gráfica 3: Criterios de reconocimiento de una provisión



Fuente: Elaboración propia

Por último (López, 2004) se refiere al principio de acumulación, para que los estados financieros logren su objetivo se preparan bajo la base de devengo como lo consideran las NIIF,

“Con esto, los efectos de las transacciones y otros eventos son reconocidos cuando ocurren (y no cuando el efectivo o su equivalente, es recibido o pagado) y son registrados en los registros contables y

presentados en los estados financieros en los periodos a que se refieren”

De esta manera se observa que los autores coinciden con que los reportes que son preparados bajo la base de acumulación o devengo reflejan no solo las transacciones pasadas relacionadas con el pago o ingreso de efectivo, sino que también evidencian las obligaciones futuras y el efectivo que se recibirá en el futuro, lo que representa información útil para las decisiones que se deben tomar al respecto.

3. MARCO LEGAL

En respuesta a la propuesta del artículo de reflexión, se traerán bases técnicas y normativas del gobierno Colombiano basados en el Decreto 2649 de 1993 por el cual se reglamenta la contabilidad en general y se expiden los PCGA (principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia); asimismo, como se mencionó en el punto anterior, se debe revisar también el marco conceptual donde la Junta de normas Internacionales de contabilidad IASB (International Accounting Standards Board) delimita la aplicación de las NIIF señalando como base única de reconocimiento la base de Acumulación y devengo. (Ministerio de Hacienda y Crédito público, 1993) con la expedición del Decreto 2649 en el capítulo I

de las normas técnicas generales, el artículo 48 menciona: “*CONTABILIDAD DE CAUSACIÓN O POR ACUMULACIÓN. Los hechos económicos deben ser reconocidos en el periodo en el cual se realicen y no solamente cuando sea recibido o pagado el efectivo o su equivalente*” (p.8).

A partir de la ley 1314 de 2009, el país entra en un periodo de convergencia hacia normas internacionales donde el Congreso de la república interviene la economía con el fin de apoyar la internacionalización de las relaciones económicas fijando como plazo hasta el 2014 para la puesta en marcha de la convergencia de las empresas hacia el nuevo marco normativo contable.

Por otro lado la misma ley 1314 contempla: “Las normas expedidas en desarrollo de esta ley, únicamente tendrán efecto impositivo cuando las leyes tributarias remitan expresamente a ellas o cuando éstas no regulen la materia” (Congreso de la República, 2013)(Art. 4). Meses más tarde se emite el decreto 2548 de 2014 el cual estipula:

Que de conformidad con lo establecido en el artículo 165 de la Ley 1607 de 2012, durante los cuatro (4) años siguientes a la entrada en vigencia de las NIIF, esto es, a partir de la fecha en la cual los estados financieros se preparan con base en el nuevo marco técnico normativo, las

bases fiscales de las partidas que se incluyan en las declaraciones tributarias continuarán inalteradas con el fin de permitirle a la UAE Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) medir los impactos tributarios de la implementación de las NIIF y proponer la adopción de medidas legislativas que correspondan. (Presidencia de la República, 2014).

Para terminar, no se puede excluir del contexto legal, la Ley 1819 la cual oficializa la información bajo NIIF como la información fuente para determinar las bases fiscales dando como resultado un registro único contable para la preparación de información financiera y tributaria. (Congreso de Colombia, 2016).

En resumen, el decreto 2649 que antes regulaba la profesión pierde vigencia legal a partir del 1 de enero de 2014 para las empresas pertenecientes al grupo 1 o 3 y el 1 de enero de 2015 para las pertenecientes al grupo 2, actualmente para todas las empresas el único marco legal válido es el marco internacional compilado en el decreto 2496 de 2015. Por otro lado en un principio se dijo que las normas fiscales eran autónomas e independientes de las de contabilidad e información financiera y que por 4 años la DIAN mediría los impactos tributarios de la implementación de las NIIF para luego proponer las medidas legislativas

correspondientes, esto sería 2018 para grupos 1 y 3 y 2019 para grupo 2, condición que no se cumplió, ya que la reforma tributaria de 2016 dispuso que para la determinación del impuesto sobre la renta los obligados a llevar contabilidad aplicarán los sistemas de reconocimiento y medición, de conformidad con los marcos técnicos normativos contables vigentes en Colombia. (Congreso de Colombia, 2016).

Con estos marcos legales reglamentarios parecería que todo es claro, pues sería solo cuestión de cumplir las normas y las leyes, pero cuando se trata de interpretación jurídica es común encontrar posiciones diferentes fundamentadas principalmente en los vacíos de las normas o las constantes impresiones que se cometen al redactarlas.

En los próximos apartes se evaluarán las definiciones y las bases legales para establecer cuál es la forma de proceder al momento de preparar información financiera y tributaria.

4. METODOLOGÍA

El presente artículo se basa en un método descriptivo cualitativo a partir de la comparación de la base de contabilidad de

causación del decreto 2649 y la base de acumulación o devengo de las NIIF.

Para el cumplimiento del objetivo de investigación se desarrollan las siguientes etapas metodológicas:

4.1. Etapa 1: Caracterizar los principales elementos que define la base contable de causación del decreto 2649 y los elementos que define la base contable de devengo de las NIIF.

Se revisan las definiciones de base de causación y base de devengo de los autores Hendriksen, Pereda, Restrepo, Monsalve, Parra, Olivares y López. Así como también las del Congreso de la República de Colombia e IASB con el fin de entender estos conceptos y así poder establecer si hay cambios o no en el reconocimiento de los hechos económicos para la contabilidad en Colombia.

4.2. Etapa 2: Comparar los elementos que caracterizan cada una de las bases contables

Se revisan los elementos dados en cada una de las definiciones para examinar sus atributos y realizando un paralelo entre una

y otra, poder establecer sus relaciones, diferencias o semejanzas.

4.3. Etapa 3: Analizar los cambios que se generan frente a su aplicación al reconocer y medir los hechos en Colombia con el nuevo marco normativo contable.

Con el estudio de las definiciones, la revisión y comparación de los elementos de cada base contable, información generada en las etapas 1 y 2, se establecerá cuáles son los lineamientos que deben seguir los profesionales contables para proveer información financiera y tributaria a los usuarios de la información en las organizaciones.

5. RESULTADOS

Es fundamental situar los resultados de esta investigación en los efectos que trae para el sistema contable y para el país alinearse a un lenguaje financiero mundial. Si bien es cierto que el cambio ha sido traumático e incluso un tema vedado para algunas empresas, también es cierto que no es algo opcional y que todas las organizaciones obligadas a llevar contabilidad en Colombia tarde o temprano deben alinearse, por lo tanto

seguidamente se presenta la resolución del interrogante planteado.

5.1. Caracterización de los principales elementos que define la base contable de causación del decreto 2649 y los elementos que define la base contable de devengo de las NIIF.

A continuación se llevará a cabo la descripción de cada una de las bases y los elementos que las distinguen.

5.1.1. Base de Contable de Causación del Decreto 2649 de 1993: Llegado a este punto se observa a través de las diferentes teorías y de los marcos legales que con esta base, los hechos económicos se reconocen cuando puede comprobarse que la empresa tiene o tendrá un beneficio o un sacrificio económico o también puede decirse que se reconocen si a causa de ello la empresa ha experimentado un cambio en sus recursos, siempre y cuando cualquiera que sea la situación, dichos hechos sean cuantificables. Simultáneamente, la base de causación pronostica por medio de las cuentas por cobrar o las cuentas por pagar, ingresos o egresos futuros

ayudando de esta manera en la predicción del flujo de caja, lo anterior quiere decir que para reconocer las transacciones no es necesario que hayan efectos monetarios pagando o recibiendo efectivo sino que solo basta registrarlos en el momento en que estos ocurren. Por último, fiscalmente hablando, la causación se refiere al momento específico en que surge o se configura la obligación respecto de cada una de las operaciones materia del impuesto.

5.1.2. **Base de Acumulación o devengo de las NIIF:** De igual modo cuando se tiene base contable de devengo los hechos contables se reconocen cuando ocurren, independientemente del flujo financiero del cobro o pago de la transacción, otro elemento que se observa bajo esta base es la descripción de los efectos de las transacciones y otros sucesos o circunstancias sobre los recursos económicos y los derechos de los acreedores de la empresa en los periodos en que esos efectos tienen lugar, incluso si los pagos y cobros se hacen en periodos diferentes. Ahora

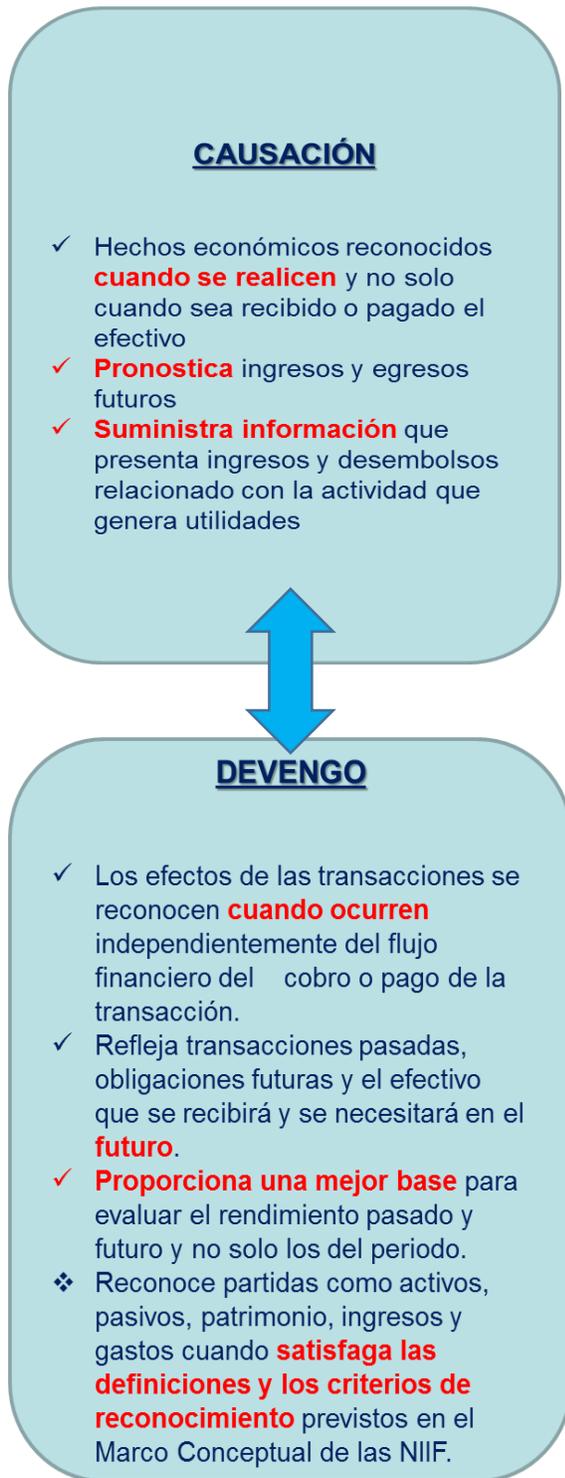
bien, además de las características anteriores, se reconocen las transacciones cuando los elementos de los estados financieros que allí interfieran y que se pretendan incorporar, satisfagan las definiciones y los criterios de reconocimiento proporcionados por el marco conceptual de las NIIF.

5.2. Comparación de los elementos que caracterizan cada una de las bases contables.

Teniendo claras ya las definiciones de cada una de las bases contables, sus marcos legales y los elementos que las caracterizan se procederá a continuación a compararlas.

El siguiente gráfico permite observar las características de cada una de ellas, sus similitudes y sus diferencias.

Gráfico 4: Comparación de las bases contables de Causación y Devengo



Fuente: Elaboración propia

Como se denota en los cuadros, las bases contables de devengo y de causación tienen similitudes pero también se evidencia que a la hora de definir las, la base de devengo denota más requisitos para su aplicación. En los siguientes párrafos se analizarán estas apreciaciones.

5.3. Análisis de los cambios que se generan frente a su aplicación al reconocer y medir los hechos en Colombia con el nuevo marco normativo contable.

Para examinar los cambios que se generan en Colombia contablemente, se debe tener el panorama de lo que ha habido hasta el momento para ello Romero (2004) asegura:

Desde los inicios el principio de realización está ligado al concepto de ingresos, así tenemos que:

- *Los gastos se reconocen y se registran desde el momento en que se sabe de ellos.*
- *Las utilidades se reconocen y se registran hasta que se realicen*
- *Las ganancias se reconocen hasta que haya poca probabilidad, o no haya ninguna de que desaparezcan.*
- *Las pérdidas se reconocen cada vez que haya alguna evidencia disponible de que puede ocurrir (p. 74.)*

Si se hablara explícitamente del tiempo presente, el artículo 28 del estatuto tributario modificado con la Reforma tributaria

(Congreso de Colombia, 2016) estipula: “Para los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad, los ingresos realizados fiscalmente son los ingresos devengados contablemente en el año o período gravable.” (Congreso de Colombia, 2016)”, Hasta aquí se pensaría que la finalidad de la Reforma Tributaria al equipararse al término “devengo” es la de eliminar el bache existente entre la contabilidad financiera y la contabilidad fiscal y de esta manera alinear la información. Sin embargo la segunda parte del mismo párrafo menciona lo siguiente:

Los siguientes ingresos, aunque devengados contablemente, generarán una diferencia y su reconocimiento fiscal se hará en el momento en que lo determine este Estatuto y en las condiciones allí previstas:

1. *En el caso de los dividendos provenientes de sociedades nacionales y extranjeras, el ingreso se realizará en los términos del numeral 1 del artículo 27 del Estatuto Tributario.*
2. *En el caso de la venta de bienes inmuebles el ingreso se realizará en los términos del numeral 2 del artículo 27 del Estatuto Tributario.*
3. *En las transacciones de financiación que generen ingresos por intereses implícitos de conformidad con los marcos técnicos normativos contables, para efectos del impuesto sobre la renta y complementario, solo se considerará el valor nominal de la transacción o factura o documento equivalente, que contendrá dichos intereses implícitos. En consecuencia, cuando se devengue contablemente, el ingreso por intereses implícitos no tendrá efectos fiscales.*
4. *Los ingresos devengados por concepto de la aplicación del método de participación patrimonial de conformidad con los marcos técnicos normativos contables, no serán objeto del impuesto sobre la renta y complementarios. La distribución de*

dividendos o la enajenación de la inversión se regirán bajo las disposiciones establecidas en este estatuto.

5. *Los ingresos devengados por la medición a valor razonable, con cambios en resultados, tales como propiedades de inversión, no serán objeto del Impuesto sobre la Renta y Complementarios, sino hasta el momento de su enajenación o liquidación, lo que suceda primero.*
6. *Los ingresos por reversiones de provisiones asociadas a pasivos, no serán objeto del impuesto sobre la renta y complementarios, en la medida en que dichas provisiones no hayan generado un gasto deducible de impuestos en períodos anteriores.*
7. *Los ingresos por reversiones de deterioro acumulado de los activos y las previstas en el párrafo del artículo 145 del Estatuto Tributario, no serán objeto del impuesto sobre la renta y complementarios en la medida en que dichos deterioros no hayan generado un costo o gasto deducible de impuestos en períodos anteriores.*
8. *Los pasivos por ingresos diferidos producto de programas de fidelización de clientes deberán ser reconocidos como ingresos en materia tributaria, a más tardar, en el siguiente periodo fiscal o en la fecha de caducidad de la obligación si este es menor.*
9. *Los ingresos provenientes por contraprestación variable, entendida como aquella sometida a una condición –como, por ejemplo, desempeño en ventas, cumplimiento de metas, etc.-, no serán objeto del impuesto sobre la renta y complementarios sino hasta el momento en que se cumpla la condición.*
10. *Los ingresos que de conformidad con los marcos técnicos normativos contables deban ser presentados dentro del otro resultado integral, no serán objeto del impuesto sobre la renta y complementarios, sino hasta el momento en que, de acuerdo con la técnica contable, deban ser presentados en el estado de resultados, o se reclasifique en el otro resultado integral contra un elemento del patrimonio, generando una ganancia para fines fiscales producto de la enajenación, liquidación o baja en cuentas del activo o pasivo cuando a ello haya lugar. (Congreso de Colombia, 2016)*

Ahora bien, si hablamos de los costos, el artículo 59 del estatuto tributario estipula que

los costos realizados fiscalmente son los costos devengados contablemente en el año o período gravable, (Congreso de Colombia, 2016), pero al igual que con los ingresos menciona las siguientes excepciones:

Los siguientes costos, aunque devengados contablemente, generarán diferencias y su reconocimiento fiscal se hará en el momento en que lo determine este Estatuto y se cumpla con los requisitos para su procedencia previstos en este Estatuto:

a) Las pérdidas por deterioro de valor parcial del inventario por ajustes a valor neto de realización, solo serán deducibles al momento de la enajenación del inventario;

b) En las adquisiciones que generen intereses implícitos de conformidad con los marcos técnicos normativos contables, para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, solo se considerará como costo el valor nominal de la adquisición o factura o documento equivalente, que contendrá dichos intereses implícitos. En consecuencia, cuando se devengue el costo por intereses implícitos, el mismo no será deducible;

c) Las pérdidas generadas por la medición a valor razonable, con cambios en resultados, tales como propiedades de inversión, serán deducibles o tratados como costo al momento de su enajenación o liquidación, lo que suceda primero;

d) Los costos por provisiones asociadas a obligaciones de monto o fecha inciertos, incluidos los costos por desmantelamiento, restauración y rehabilitación; y los pasivos laborales en donde no se encuentre consolidada la obligación laboral en cabeza del trabajador, solo serán deducibles en el momento en que surja la obligación de efectuar el respectivo desembolso con un monto y fecha ciertos, salvo las expresamente aceptadas por este Estatuto, en especial lo previsto en el artículo 98 respecto de las compañías aseguradoras y los artículos 112 y 113;

e) Los costos que se originen por actualización de pasivos estimados o provisiones no serán deducibles del impuesto sobre la renta y complementarios, sino hasta el momento en que surja la obligación de efectuar el desembolso con un monto y fecha ciertos y no exista limitación alguna;

f) El deterioro de los activos, salvo en el caso de los activos depreciables, será deducible del impuesto sobre la renta y complementarios al momento de su enajenación o liquidación, lo que suceda primero, salvo lo mencionado en este Estatuto; en especial lo previsto en los artículos 145 y 146;

g) Los costos que de conformidad con los marcos técnicos normativos contables deban ser presentados dentro del otro resultado integral, no serán objeto del impuesto sobre la renta y complementarios, sino hasta el momento en que, de acuerdo con la técnica contable, deban ser presentados en el estado de resultados, o se reclasifique en el otro resultado integral contra un elemento del patrimonio, generando una pérdida para fines fiscales producto de la enajenación, liquidación o baja en cuentas del activo o pasivo cuando a ello haya lugar.

2. El costo devengado por inventarios faltantes no será deducible del impuesto sobre la renta y complementarios, sino hasta la proporción determinada de acuerdo con el artículo 64 de este Estatuto. En consecuencia, el mayor costo de los inventarios por faltantes constituye una diferencia permanente. (Congreso de Colombia, 2016)

Fue necesario citar todo lo anterior para mostrar que con todas estas excepciones la contabilidad fiscal realmente en muy poco se alineó a las NIIF, dando como resultado que continuarán existiendo las partidas conciliatorias entre una y otra, las cuales generan diferencias temporarias que se

seguirán reflejando irremediabilmente en el impuesto diferido de los obligados a llevar contabilidad.

6. DISCUSIÓN

Teniendo en cuenta lo anterior, se evidencia que aunque la definición de las dos bases es muy similar y que aunque tampoco los elementos característicos de cada una de las bases contables difieren mucho, el marco conceptual de las NIIF (IASB, 2010), sí añade un componente adicional para el reconocimiento de los elementos de los Estados Financieros, este componente es, que el elemento que va a ser incorporado a los estados financieros debe cumplir con la **definición y los criterios de reconocimiento** propios de cada partida mencionados en el marco teórico del presente artículo; cosa que no estipulaba el principio de causación contenido en el decreto 2649 (Ministerio de Hacienda y Crédito público, 1993). No obstante, es aquí donde pueden llegar a surgir las diferencias; de donde se infiere que **si existe diferencia** entre la base de causación usada anteriormente y la base de devengo que mencionan las NIIF (IASB, 2010) principalmente desde el punto de vista fiscal, como se expuso en el punto anterior.

También se prevé que seguirá como constante la necesidad de realizar conciliaciones entre la información contable y la información fiscal para cada uno de los rubros exceptuados de la base de devengo para ingresos, costos y gastos en la reforma tributaria (Congreso de Colombia, 2016), además de las exigencias adicionales de tener en cuenta las definiciones y los criterios de reconocimiento bajo la nueva base aplicable de contabilidad (el devengo) surgen las diferencias del valor del dinero en el tiempo tenido en cuenta por las NIIF, por lo que se recurre al valor razonable o al costo amortizado versus el costo histórico que se seguirá teniendo en cuenta fiscalmente para algunos rubros como lo menciona (Bohorquez Forero, 2015).

Otro aspecto que sin lugar a dudas tiene gran impacto con esta situación es el impuesto diferido, si tan solo con las bases de cálculo ya se advierte una gran diferencia debido a que bajo NIIF la base tenida en cuenta es sobre el método del activo y el pasivo, el modelo colombiano lo calcula sobre la utilidad, es decir sobre cuentas del estado de pérdidas y ganancias, adicione a esto el hecho de que las bases contables fiscales son diferentes a las bases contables financieras generando de esta manera

diferencia temporarias que conllevan a que las organizaciones deban calcular el impuesto diferido y de esta manera reflejar la realidad económica de los efectos futuros en materia de impuesto a la renta.

7. CONCLUSIONES

A partir de los resultados generados en torno a la pregunta de investigación **¿Existe diferencia entre la base contable de causación del decreto 2649 de 1993 de Colombia y la base contable de devengo de las normas internacionales de información financiera?**, se da la siguiente respuesta: “Si existe diferencia entre la antigua base de causación y la base actual vigente de acumulación o devengo”.

De acuerdo a los resultados, se encuentran similitudes entre la base de causación del decreto 2649 y la base de acumulación o devengo de las NIIF, las dos principales similitudes son:

- Tanto la base de causación como la base de acumulación o devengo mencionan que se deben reconocer los hechos económicos en el periodo en el que realmente sucedan independientemente de si hay o no salida o entrada de efectivo.

- Cuando se prepara información financiera con cualquiera de las dos bases se cuenta con información útil y oportuna para la toma de decisiones de terceros.

De otro modo, es de importancia mencionar que la base de acumulación o devengo agrega dos componentes fundamentales para que se puedan reconocer los hechos económicos o las transacciones que se llevan a cabo en una organización, que la diferencian tajantemente de la base de causación. El primero, es que se reconocen activos, pasivo, patrimonio, ingresos y gastos si cumplen con la definiciones que se mencionaron en el marco teórico de este artículo y cuya fuente está en el marco conceptual de las NIIF (IASB, 2010). El segundo componente adicional que menciona la base de acumulación o devengo, son los criterios de reconocimiento de dichos activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos como lo menciona la NIC 1 (IASB, 2010).

Fiscalmente hablando, el concepto de ingreso, que utiliza el artículo 28 (Congreso de Colombia, 2016) para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, son los mismos principios de reconocimiento de ingreso que exige los nuevos marcos

contables de NIIF, pero como se puede apreciar, finalmente a la hora de tributar no se tienen en cuenta los principios contables, sin embargo en la contabilidad financiera si se observan los lineamientos fiscales para efectos de su contabilización. Con la adopción de las NIIF las diferencias en los métodos de cálculo y valoración afectan los resultados de la empresa y por tanto su efecto impositivo.

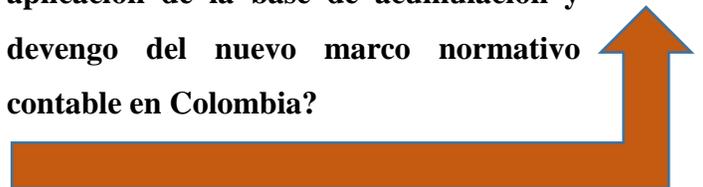
Por último se puede mencionar que los lineamientos fiscales siguen siendo independientes y seguirán primando en las prácticas empresariales como resultado de presiones políticas o por la finalidad de obtener tratamiento equitativo entre los contribuyentes, menciona (Sierra González, 2008):

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 Pre- supuesto General de la Nación.

Es decir, que como antes, seguirán existiendo diferencias en las bases de deducciones e ingresos entre la Contabilidad Fiscal y la Contabilidad Financiera debido a la gran cantidad de excepciones que fueron aprobadas en la reforma tributaria (Congreso de Colombia, 2016).

A partir de los resultados obtenidos en el presente artículo de investigación, se plantea una nueva pregunta para futuras extensiones: **¿Cuáles son los efectos financieros y operativos para las empresas con la aplicación de la base de acumulación y devengo del nuevo marco normativo contable en Colombia?**



Bibliografía

- Bermúdez, H. (24 de octubre de 2016). *Comunidad Contable de Legis.* Obtenido de <http://www.comunidadcontable.com/BancoConocimiento/Contrapartidas/causacion-vs-acumulacion-o-devengo.asp>
- Bohorquez Forero, N. d. (2015). Implementación de Noma Internacional de inventarios en Colombia. *Innovar*, 25(57), 79-92.
- Byrne, G. R. (1937). *Teoría de la contabilidad*. Chicago.
- Congreso de Colombia. (2016). *Ley 1819*. Bogotá.
- Congreso de la República. (2013). *Ley 1314 de 2009*. Bogotá.
- Flórez, E. (11 de NOVIEMBRE de 2011). *ACTUALICSE .COM*. Obtenido de <http://actualicese.com/respuestas/causacion-como-devengo-en-las-niif/>
- Hendriksen, E. (1974). *Teoría de la contabilidad*. México: Hispano-Americana.
- IASB. (2010). El Marco Conceptual para la Información Financiera.
- IASB. (2010). NIC 1 Presentación de Estados Financieros. En IASB, *Normas Internacionales de Información financiera NIIF* (pág. 16).
- KPMG. (10 de OCTUBRE de 2016). *KPMG.COM.CO*. Obtenido de https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/co/pdf/rte_exposicion_de_motivos.pdf
- López, A. J. (2004). *Principios de contabilidad*. México: Mc Graw Hill.
- Mantilla, S. A. (2015). Estándares/Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS/NIIF). Bogotá: ECOE EDICIONES LTDA.
- Ministerio de Hacienda y Crédito público. (1993). *Decreto 2649 de 1993*. Bogotá.
- Monsalve, R. (2005). *Diccionario Integrado contable Fiscal*. México: CIJUF.
- Olivares, P. V. (octubre de 2009). Análisis del marco conceptual de los principios de contabilidad generalmente aceptados de los Estados Unidos de Norteamérica(Normas FASB). *QUIPUKAMAYOC Revista de la Facultad de Ciencias Contables*, 16(32), 117-127.
- Parra, O. P. (1997). *El Ciclo Contable*. Bogotá: Orpa Editores.
- Pereda, J. T. (1995). *Lecturas de Teoría e investigación contable*. Medellín: CIJUF.
- Presidencia de la República. (2014). *Decreto 2548*. Bogotá.
- Restrepo, C. M. (s.f.). *Contabilidad Tributaria*. En C. M. Restrepo. Ecoe Ediciones.
- Restrepo, C. M. (sf). *Contabilidad Tributaria*. Bogotá: Ecoe Ediciones.
- Romero, J. (2004). *Principios de contabilidad*. Mexico: Mc Graw Hill.
- Sierra González, E. M. (31 de enero de 2008). Análisis de la relación entre contabilidad y Fiscalidad en Colombia. *Innovar Journal*, 18, 117-134.