

**IMPACTO FINANCIERO RESULTANTE DE LA APLICACIÓN DE LA NIC 12 EN
UNA EMPRESA DEL SECTOR REAL DEDICADA A LA PRESTACIÓN DE
SERVICIOS EN COLOMBIA**

CASO APLICADO

KATHERINE ARCINIEGAS RAMÍREZ

UNIVERSIDAD DEL VALLE

FACULTAD DE CIENCIAS DE LA ADMINISTRACIÓN

PROGRAMA ACADÉMICO DE CONTADURÍA PÚBLICA

SANTIAGO DE CALI

2015

**IMPACTO FINANCIERO RESULTANTE DE LA APLICACIÓN DE LA NIC 12 EN
UNA EMPRESA DEL SECTOR REAL DEDICADA A LA PRESTACIÓN DE
SERVICIOS EN COLOMBIA**

CASO APLICADO

Trabajo de grado para optar al título de Contadora Pública

Katherine Arciniegas Ramírez

Director

Jorge Ágreda

UNIVERSIDAD DEL VALLE

FACULTAD DE CIENCIAS DE LA ADMINISTRACIÓN

PROGRAMA ACADÉMICO DE CONTADURÍA PÚBLICA

SANTIAGO DE CALI

2015

Aprobado por el Comité de trabajos de grado en cumplimiento de los requisitos exigidos por la
Universidad del Valle para otorgar el título de Contador Público

Decano Facultad de Ciencias de la Administración

Director del Programa Académico de Contaduría Pública

Jurado

Jurado

Santiago de Cali, enero de 2015

DEDICATORIA

A Dios, siempre presente en cada reto que emprendo.

A mi madre, quien siempre me ha impulsado a avanzar en diferentes situaciones de mi vida.

A mi padre por su inducción hacia el interés por el saber.

Katherine

AGRADECIMIENTOS

La autora expresa sus agradecimientos especiales al profesor Jorge Ágreda, docente de la Universidad del Valle por su asesoría y acompañamiento y a Marlene Escobar directora de Impuestos de Carvajal Servicios S.A.S, por su apoyo en el contenido temático y su comprensión durante este largo proceso.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	12
1. DESCRIPCIÓN DEL TRABAJO.....	15
1.1 Antecedentes	15
1.2. Definición del problema	19
1.2.1. Planteamiento del problema.....	19
1.2.2. Formulación del problema.	21
2. OBJETIVOS	22
2.1. Objetivo general.....	22
2.2 Objetivos específicos	22
3. MARCO REFERENCIAL.....	23
3.1. Marco contextual	23
3.2 Marco teórico.....	24
3.2.1. Globalización.....	24
3.2.2 La contabilidad.....	26
3.2.3 Paradigma de la utilidad.....	27
3.2.4 Teoría de agencia.	30
3.2.5 Teoría de los costos de transacción.....	32
3.3 Marco jurídico.....	34
3.3.1. Constitución Política de Colombia.	34
3.3.2. Decreto 2649 de 1993	36
3.3.3. Ley 1314 de 2009.....	36
3.3.4. Decreto reglamentario 2784 de diciembre de 2012, NIIF para grupo 1 modificado por el Decreto Reglamentario 3024 del 27 de Diciembre de 2013	37

3.3.5. NIC 12.....	38
4. METODOLOGÍA.....	40
4.1 Tipo de estudio.....	40
4.1.1 Estudio exploratorio.....	40
4.1.2 Estudio descriptivo.....	40
4.2 Método de investigación.....	41
4.2.1 Estudio de caso.	41
4.3. Fuentes de información y técnicas de recolección.....	41
4.3.1 Fuentes primarias.	41
4.3.2 Fuentes secundarias.	42
4.4 Procedimiento	42
5. TRATAMIENTO DEL IMPUESTO CORRIENTE Y DIFERIDO SEGÚN NORMA COLOMBIANA	44
5.1 Impuesto sobre la renta corriente.....	44
5.2 Impuesto diferido	45
5.3 Constitución de reserva.....	46
6. TRATAMIENTO DEL IMPUESTO CORRIENTE Y DIFERIDO SEGÚN LA NIC 12	47
6.1 Impuesto a las ganancias o impuesto corriente.....	47
6.2 Impuesto diferido	47
6.3 Base fiscal	48
7. DIFERENCIAS ENTRE LA NORMATIVIDAD APLICADA EN COLOMBIA ACTUALMENTE Y LOS ESTÁNDARES INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA	49
7.1. Alcance tributario del marco regulatorio nacional versus el marco regulatorio internacional	49
7.2. Análisis comparativo del tratamiento del impuesto diferido en Colombia con respecto a la NIC 12.....	51
7.2.1. Diferencias en el cálculo del impuesto diferido.....	51

7.2.2. Diferencias en lo referente a la base fiscal.....	52
7.2.3. Diferencias en el reconocimiento de impuesto diferido por escudos fiscales.	53
8. CASO DE APLICACIÓN	59
Presentación del caso	59
8.1 Descripción del caso	59
8.2 Generalidades de la empresa.....	59
8.3 Procedimiento	59
8.3.1 Información antes de la adopción de estándares internacionales.....	60
8.3.2 Implementación.....	60
8.3.3 Conciliación del patrimonio.....	61
8.3.4 Conclusión.	61
8.4 Aplicación teórica	61
Desarrollo del caso.....	62
8.1. Descripción del caso	62
8.2 Generalidades de la empresa RAMÍREZ Y ASOCIADOS S.A.	62
8.3. Procedimiento	64
8.3.1. Se ilustra el balance COLGAAP con corte a 31 de diciembre de 2013 elaborado por la compañía y se realiza una comparación con la base fiscal para establecer las diferencias entre sus cifras. Estas cifras están expresadas en pesos.	64
8.3.2. Implementación.....	76
8.3.3. Conciliación del patrimonio COLGAAP versus ESFA.	102
8.3.4. Conclusión	103
8.4. Aplicación teórica	106
9. CONCLUSIONES	108
10. RECOMENDACIONES.....	111
REFERENCIAS.....	112

LISTADO DE CUADROS

Cuadro 1. COLGAAP versus base fiscal.....	64
Cuadro 2. Diferencias permanentes.....	71
Cuadro 3. Detalle de diferencias temporarias susceptibles de revertir a futuro	72
Cuadro 4. Provisión de cartera.....	73
Cuadro 5. Balance de apertura elaborado por la compañía RAMÍREZ Y ASOCIADOS S.A. al 1 de enero de 2014 comparativo con COLGAAP corte a 31 de diciembre de 2013.....	78
Cuadro 6. Impuesto diferido pérdidas y excesos.....	98

LISTADO DE TABLAS

Tabla 1. Etapas metodológicas.....	43
Tabla 2. Conceptos fundamentales.....	55

LISTADO DE FIGURAS

Figura 1. Casos en los que se presentan diferencias temporarias deducibles e imponibles.....	54
--	----

INTRODUCCIÓN

Colombia se encuentra en un proceso de convergencia a estándares internacionales, lo que se ha considerado un compromiso del gobierno, tanto que está incorporado al plan de desarrollo - Ley 1450 de 2011 Art. 240- y se toma como una estrategia para apoyar la internacionalización de la economía.

Dicho proceso se inicia con la expedición de la Ley 1314 de 2009, que se propone como objetivo “la conformación de un sistema único y homogéneo de alta calidad, comprensible y de forzosa observancia, de normas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de la información”, define el camino a seguir, los actores y los roles, como en el caso de los denominados armonizadores y reguladores.

Como entes regulatorios se instituye a los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo, que deben expedir las normas que incorporan al ordenamiento nacional el conjunto de estándares que previamente el armonizador, Consejo Técnico de la Contaduría Pública, recomiende. Este último, a su vez, debe contar con la participación de la sociedad a través de los denominados Comités Ad Honorem (sector privado, cooperativo, financiero, expertos tributaristas, educativo, entre otros), con la finalidad de recibir comentarios, análisis y recomendaciones que contribuyan a la socialización y apropiación del nuevo ordenamiento.

El proceso se ha cumplido siguiendo los planes de trabajo propuestos por el Consejo Técnico y se han expedido los respectivos decretos atendiendo a la clasificación previa por grupos conforme a criterios que las mismas normas disponen. El camino no ha estado exento de crítica, incluido un ejercicio preliminar de adopción voluntaria soportado en el Decreto 4946 de 2011, con el que al final se imparten normas con carácter obligatorio, así por ejemplo para el Grupo I - NIIF plenas, Decreto 2784 del 28 de diciembre de 2012 , modificado por el Decreto 3024 de 2013. Se cita esta norma en particular dado que para el presente trabajo se aborda la NIC 12 prevista en este decreto.

Las empresas están obligadas a cumplir las normas y esta situación propicia el surgimiento de diversos estudios. Para este caso, se propone estudiar el impacto y el proceso que ha de realizarse para implementar las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), específicamente en lo referente al impuesto a las ganancias – NIC 12, utilizando la información de una sociedad de la que se omite el nombre; para hacer referencia a la misma, se citará como “RAMÍREZ Y ASOCIADOS S.A”.

Se está en una fase de aprendizaje tanto del nuevo ordenamiento como de los procesos, los análisis y los marcos de referencia que es necesario adoptar para cumplir; como consecuencia, desde el punto de vista metodológico, se trata de un tipo de investigación descriptiva, exploratoria, que acoge el método de caso.

De acuerdo con lo anterior, en este estudio se opta por comprender el alcance, reconocimiento, medición y revelación de la NIC 12, sus diferencias con la regulación vigente y

su correspondencia con el Decreto 2649 de 1993, para posteriormente hacer una aproximación a su aplicación por primera vez, determinar su incidencia en el balance de apertura y reconocer las diferencias existentes entre el balance general cortado al 31 diciembre del 2013 bajo normas colombianas y las NIIF, de tal manera que se posibiliten el análisis y las conclusiones.

En resumen, se puede decir que el presente trabajo pretende determinar el impacto financiero como resultado de aplicar la NIC 12 en una empresa privada del sector servicios, ubicada en Colombia y perteneciente al Grupo I, mediante un estudio de caso; no obstante, es pertinente hacer la salvedad de que se utilizará como información base de análisis la que corresponde al año gravable 2013, el balance de apertura al 1° de enero de 2014.

1. DESCRIPCIÓN DEL TRABAJO

1.1 Antecedentes

Por tratarse de la indagación en torno a la implementación de la NIC 12, contenida en las normas vigentes en Colombia y aplicables a las empresas del Grupo I, conviene recordar premisas como que las empresas elaboran sus estados financieros siguiendo los principios de contabilidad generalmente aceptados, lo que no siempre coincide con la aplicación de principios tributarios que tienen como principal objetivo la captación de recursos financieros para la caja fiscal. Esta situación ha sido tratada por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad – IASC (hoy IASB), para lo cual ha emitido la NIC No. 12 – Impuesto a las ganancias, cuya aplicación permite entender y mostrar los efectos de estas diferencias en la preparación de dichos estados financieros.

Se hallaron algunos estudios relacionados con el tema, que pueden servir de referencia ya sea metodológica o de contenido. A continuación, se reseñan brevemente.

Larrahondo (2006) en la tesis de Maestría en Administración titulada ‘Medición del impacto de la aplicación de los estándares internacionales de contabilidad en los estados financieros de la empresa Colombina S.A’ concluye que:

- El proceso y resultado del trabajo sugieren que la aplicación rigurosa de los requerimientos de los Estándares Contables Internacionales a Colombina S.A. como empresa representativa de un grupo de empresas con valores inscritos en la Bolsa de Valores, puede llevar a que la

medición de su situación financiera y de desempeño refleje una posición financiera más débil. Ello debe significar un replanteamiento de las estrategias financieras y operativas de las empresas colombianas a fin de prepararse en tal sentido para enfrentar los retos planteados por el entorno globalizado en el que se desempeñan.

- Como principal resultado de la evaluación, se encontraron diferencias en cuanto al método de aplicación de criterios para la preparación y presentación de estados financieros. También se verificó que, aunque tanto el marco regulatorio nacional como el internacional se enfocan al logro de información con criterio financiero, este último es más explícito y exigente en los requerimientos para lograr su propósito de utilidad de la información contable para la toma de decisiones financieras por parte de los diferentes usuarios de esa información.

- El juicio profesional en la aplicación de políticas y prácticas contables de una empresa es un factor que puede generar diferencias en los resultados logrados en un estudio de caso.

- En el caso colombiano, de acuerdo con el Estatuto Tributario, la base del impuesto de renta es la renta líquida gravable que resulta de: renta líquida (base depurada), renta presuntiva (base presunta), a la menor de las dos anteriores se le restan las rentas exentas.

- En Colombia no se acepta el impuesto diferido sobre las pérdidas fiscales.

- Respecto a lo planteado por el estándar en cuanto a diferencias temporarias, en Colombia se trabaja con un híbrido en el que prevalecen las diferencias temporales (ejemplo: 80% del impuesto de Industria y Comercio causado y no pagado en el año fiscal).

- Existen diferencias temporarias que en Colombia no se reconocen (ejemplo: el exceso de costo fiscal de un activo frente al contable se reconoce en cuentas de orden fiscales pero no en el balance).

- En Colombia las pérdidas fiscales no son retroactivas (Art. 147 ET).

- En el país se establece el método diferido que solo se refiere a activos o pasivos basados en diferencias temporales del Estado de Resultados, mientras que el estándar requiere el método del pasivo que se fundamenta en diferencias temporarias a partir de las cuentas de activos y pasivos, lo que lo hace mucho más razonable en términos de la esencia de la realidad económica del ente.

- Según la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), la amortización del crédito mercantil no es deducible.

- En el país no se acepta reconocer impuesto diferido activo por pérdidas fiscales.

- La empresa se ajusta satisfactoriamente en su manejo contable a los requerimientos de la norma contable y fiscal colombiana y presenta conciliaciones entre su utilidad contable y fiscal, así como entre su patrimonio contable y fiscal.

- En Colombia no hay Retención en la Fuente por dividendos o participaciones a socios residentes o domiciliados en el país, pero sí hay por dividendos o participaciones a socios no residentes o no domiciliados.

Por su parte, el Comité de Expertos Tributaristas, que tiene pretensión de establecer los posibles efectos de la adopción de la NIC 12 y direcciona sus opiniones hacia la entrada en vigencia de las NIC-NIIF, señala que estas generalizarán la aplicación del impuesto diferido en Colombia, el cual si bien hoy está regulado en nuestro régimen jurídico contable, no se aplica de manera generalizada ni uniforme. Agrega también que el reconocimiento del impuesto diferido permite generar los impactos del impuesto en el período que se cause y no desplazarlo en el tiempo afectando a los inversionistas del futuro. Mientras en Colombia se usa el método del diferido, basado en diferencias temporales, en la NIC 12 se hace referencia a las diferencias temporarias, por diferencias entre las bases contables y fiscales de los activos y pasivos, es decir, se utiliza el método del pasivo.

Según el Consejo Técnico de la Contaduría Pública –CTCP- (2011) el impuesto diferido es un asunto típicamente financiero, no se trata de un asunto tributario, por lo tanto, no se analizó el efecto tributario de las NIIF en temas como el recaudo, la fiscalización o las necesarias reformas a los artículos del Estatuto Tributario u otras normas, que se refieren a la contabilidad. Máxime si se considera la separación de bases comprensivas que hace la Ley 1314.

Baker Tilly Colombia Consulting (2011), en la asesoría contratada por la Superintendencia de Sociedades, publica el informe sobre los resultados obtenidos en el proceso de selección de los estándares y/o mejores prácticas que recomienda aplicar a las sociedades del sector real, acompañado de la respectiva justificación y de los documentos que la soportan conforme a las actividades previstas, así como el estudio sobre las principales divergencias técnicas y su impacto cualitativo a nivel sectorial en términos contable, financiero y fiscal de acuerdo con el direccionamiento estratégico del CTCP. Según este documento, la NIC 12 es una de las normas

que generarían mayor impacto y transversalidad de carácter general en todos los macro sectores y sectores, considerando en la clasificación realizada en el documento un impacto cualitativo alto para esta norma.

1.2. Definición del problema

1.2.1. Planteamiento del problema.

La NIC 12 tiene como objetivo establecer el tratamiento contable para el impuesto a las ganancias, conocido en Colombia como impuesto sobre la renta, el cual aborda el tratamiento del impuesto diferido, el reconocimiento de activos y pasivos diferidos, que a su vez implican el reconocimiento de un ingreso o gasto, lo que genera efectos financieros en la compañía.

En el presente estudio se busca identificar los posibles impactos que pueda tener la aplicación de la NIC 12, en el resultado de las diferencias temporales y temporarias, mediante un estudio de caso aplicado en la empresa RAMÍREZ Y ASOCIADOS S.A.¹, dedicada al suministro de servicios a terceros; a la organización y métodos para la dirección, planificación y desarrollo de empresas, en los campos financiero, contable, jurídico, administrativo, de inversión y crédito, entre otros.

¹ No se publica el nombre de la empresa porque esta pidió confidencialidad y reserva a cambio de suministrar los datos reales; en consecuencia, se adopta un nombre distinto que será utilizado para efectos del presente trabajo.

Las empresas colombianas son dadas a presentar información que usan, principalmente, los entes fiscalizadores, de aquí se desprende el hecho de que las organizaciones lleven una contabilidad fiscal. En estas organizaciones existen diferencias entre lo contable y lo fiscal dadas por diversas situaciones, algunas son limitaciones estipuladas en el estatuto tributario y otras corresponden a tratamientos contables alternativos permitidos, que son utilizados por las empresas para reducir el impuesto a cargo.

Dado que se tienen dos bases comprensivas distintas, resultan las denominadas diferencias permanentes y temporarias, siendo consecuencia de las últimas el impuesto diferido. Ahora en su origen, algunas de esas diferencias son el resultado de la planeación tributaria como estrategia de financiación sin costo.

La implementación de las Normas de Información Financiera, derivadas del proceso de convergencia, para el caso del impuesto a las ganancias tiene importante implicación. El objeto de este trabajo, desde el conocimiento de la norma y utilizando las cifras de una empresa del grupo I, es identificar los posibles impactos que se pueden presentar al reconocer el impuesto diferido generado por las diferencias temporarias en dicha organización. Para ello, se evalúan las consecuencias actuales de la recuperación o liquidación de activos o pasivos, reconocidos en el estado de situación financiera inicial.

Los estudios previos, señalados en los antecedentes, dan cuenta de la importancia e implicaciones que se derivan de la NIC 12, de tal manera que este ejercicio permitirá contrastar sus resultados.

1.2.2. Formulación del problema.

¿Tiene y cuál sería el posible impacto financiero, resultado de aplicar la NIC 12, impuesto a las ganancias?

2. OBJETIVOS

2.1. Objetivo general

Identificar el impacto financiero originado en la implementación de la NIC 12, bajo la metodología de un estudio de caso.

2.2 Objetivos específicos

- Describir y establecer las diferencias entre el marco regulatorio nacional y los estándares internacionales de información financiera.
- A través de un caso, ilustrar el cálculo del impuesto diferido a la luz de la NIC 12, en cuanto a reconocimiento y medición.
- Identificar el impacto financiero desde el estado de situación financiera de apertura.

3. MARCO REFERENCIAL

3.1. Marco contextual

El proceso globalizador incluye la orientación hacia la estabilidad financiera internacional, que, entre otras organizaciones, se proyecta desde la Financial Stability Board - FSB, esto es, la nueva arquitectura financiera internacional conocida como NAFI. Según la carta publicada por el FSB, se entiende que su función es la de coordinar a nivel internacional el trabajo de un conjunto de autoridades financieras nacionales con el fin de establecer una efectiva regulación y supervisión de las políticas del sector financiero.

Desde la Ley 1450 de 2011 o del Plan Nacional de Desarrollo, en su artículo 240 como un aparte del sistema administrativo contable, se alude a los principios de transparencia, eficiencia, eficacia, publicidad, participación, seguridad jurídica e igualdad, lo que sería posible, entre otras estrategias, a través de la adopción de estándares internacionales de información y de aseguramiento; de hecho el antecedente legal para tal propósito se encuentra en la Ley 1314 de 2009.

La convergencia hace parte del propósito de inserción de Colombia en la economía global; el país hace algún tiempo había intentado acoger los estándares internacionales de contabilidad, ahora de información financiera y de aseguramiento de la información. Así se consignó en el artículo 65 de la Ley 550/99, pero al final, como ya es de conocimiento general, mediante la Ley 1314 de 2009 se incursiona en la nueva normatividad y se acogen los estándares emitidos por el

Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), que a la vez hacen parte de la denominada arquitectura financiera internacional agenciada, entre otros, por el FSB.

Brevemente, las normas expedidas para acoger los estándares del IASB son:

- Decreto 2784 de 2012, modificado por el Decreto 3024 de 2013, aplicable a las empresas del Grupo I. Se prescribe período de transición, preparación de balance de inicial y sus posteriores reportes bajo el nuevo marco normativo.
- Decreto 3022 de 2013, aplicable a las empresas del Grupo II.
- Decreto 2706 de 2012, modificado por el Decreto 3019 de diciembre 27 de 2013 aplicable al Grupo III.

Para el caso en estudio, se hace referencia al Decreto 3024 del año 2013 aplicable al grupo I, que recoge los denominados estándares plenos; el proceso de implementación de esta nueva normatividad, hoy obligatoria en Colombia, se inicia según el plan de los decretos con la aplicación por primera vez, partiendo del balance de apertura.

3.2 Marco teórico

3.2.1. Globalización.

El fenómeno de la globalización se puede abordar desde diferentes perspectivas, muchos tratadistas se ocupan del tema; para este caso se consideran algunos planteamientos fundamentales.

Para Stiglitz (2010), es la integración más estrecha de los países y los pueblos del mundo, producida por la enorme reducción de los costos de transporte y comunicación, y el desmantelamiento de las barreras artificiales a los flujos de bienes, servicios, capital, conocimientos y (en menor grado) personas a través de las fronteras.

Ahora, esta integración, tiene claramente un referente financiero, y esta es la perspectiva desde la que se aborda el fenómeno. Según Globalization (2000), es un proceso de interacción e integración entre la gente, las empresas y los gobiernos de diferentes naciones, que se da en función del comercio y la inversión en el ámbito internacional y cuenta con el respaldo de las tecnologías de información. Dicho proceso produce efectos en el medio ambiente, la cultura, los sistemas políticos, el desarrollo y la prosperidad económica, al igual que en el bienestar físico de los seres humanos que conforman las sociedades de todo el mundo.

De acuerdo con el Banco Mundial (2000), la globalización se resume como otra manera de referirse al capitalismo o a la economía de mercado. Cuando se utiliza con esta connotación, las preocupaciones tienen que ver más con temas clave de la economía de mercado, como la producción por parte de empresas privadas y con fines de lucro, la frecuente reestructuración de los recursos según la oferta y la demanda y el impredecible y rápido cambio tecnológico.

En este sentido, indudablemente es importante analizar las fortalezas y las debilidades de la economía de mercado como tal, y comprender mejor las instituciones y las políticas necesarias para que esta funcione de manera más eficaz. Además, las sociedades necesitan profundizar la reflexión sobre cómo manejar mejor las consecuencias que trae consigo el rápido cambio tecnológico. Sin embargo, poco se gana cuando se confunden estos factores diferentes (aunque

relacionados) con la globalización económica en su significado medular, que es la ampliación de los lazos económicos a través de las fronteras.

Así pues, la globalización es un fenómeno que tiene consecuencias, por tanto, a través de instituciones se busca su minimización o control; para el caso relacionado con la estandarización de la información financiera y el aseguramiento, la instauración es parte de la arquitectura y la adopción de lo emitidos por el IASB.

3.2.2 La contabilidad.

La contabilidad se ha definido como el lenguaje de los negocios, en este sentido, se han pronunciado diversos autores, entre los cuales están Manso y Garay (1998) quienes argumentaron que toda representación es un lenguaje, en tanto articulación de signos o de formas significativas. Desde esta perspectiva, la contabilidad es igualmente una forma de representación de la realidad, que resuelve la dificultad existente para una clara representación e interpretación de los bienes económicos.

El “ente económico” es un concepto central cuando de contabilidad se habla, asimilable al concepto de “empresa”, que puede ser comprendido en la perspectiva de tres categorías: *la económica*, por ser la organización en la que se funden las fuerzas del trabajo y el capital; *la social*, por corresponder a una comunidad de vida, en la que la dirección unitaria organiza los factores capital y trabajo, y la *categoría política* al actuar las organizaciones como intermediarias

entre el Estado y el individuo. La contabilidad da cuenta de las empresas y de sus relaciones; revela información y bajo estas categorías, de una u otra forma, debe tener el poder de actuar en beneficio de la colectividad.

3.2.3 Paradigma de la utilidad.

En principio, cumplir con el requerimiento de la información² exige el aporte de la contabilidad, que por definición, en general, satisface el interés de los usuarios. Los estados financieros son uno de los mecanismos contables para cumplir tal cometido, constituyéndose la revelación en prioridad de la información contable a partir de la emergencia del denominado "paradigma de la utilidad"³, fundamentado en la información para los usuarios, siendo su fin servir para la toma de decisiones.

Se considera que este paradigma, a pesar de atribuirse a la década del sesenta y a su consolidación en los setenta (Hendricksen, 1974)⁴, comenzó a gestarse en los últimos años de la década de los veinte y primeros de los treinta, durante los cuales el cambio más importante en el pensamiento contable fue la modificación del objetivo de la contabilidad de presentar información financiera a los inversionistas y accionistas, impulsado por la gran depresión y la crisis económica.

²Las cooperativas, en general, y en particular las de trabajo asociado están obligadas a reportar información financiera a la Superintendencia de la Economía Solidaria al menos una vez al año.

³En relación con la contabilidad como ciencia paradigmática ver a Belkaoui en "Accounting Theory", p. 285- 305.

⁴Esta afirmación es citada por Tua Pereda y se puede complementar con el texto en Hendricksen, Eldon "Teoría de la contabilidad".

Tua (2000) cita un estudio realizado por Zeff en 1982 en el cual se atribuye a Staubus el impulso de la concepción utilitarista; igualmente, este autor resalta el papel que jugó la American Accounting Association en la evolución del paradigma. De acuerdo con Tua, los objetivos de la contabilidad consisten en suministrar información para una amplia gama de propósitos entre los que se encuentra la toma de decisiones relativas al uso de recursos limitados, incluida la identificación de las áreas cruciales de decisión y la determinación de objetivos y fines, así como también la dirección y control efectivos de los recursos humanos y materiales de la organización, junto con la evaluación y control de la utilización de los recursos confiados a la entidad para facilitar las funciones y controles sociales.

Por medio de los estados financieros se da a conocer la realidad económica, sintetizándola y proveyendo de información relevante, pero ¿La revelación misma tiene límites? Por ejemplo, en relación con el comportamiento de la competencia, el estimado del pasivo previsto por razón de un pleito podría influir en el resultado del propio pleito, por tanto es necesario precisar la medida de la revelación.

Hendriksen (1974) recoge tres características de revelación: adecuada, equitativa y plena. La más comúnmente usada es “revelación adecuada”, pero esta implica una cantidad mínima de revelación congruente con el objetivo negativo de hacer que los estados no sean engañosos; equitativa y plena son conceptos más positivos. La revelación equitativa implica el objetivo ético de dar igual tratamiento a todos los lectores potenciales. La revelación plena implica la presentación de toda la información pertinente; para algunos, esta significa la presentación de información superflua y es, por tanto, inapropiada. De cualquier manera, lo que se pretende es ofrecer la utilidad de la información a los usuarios.

En Colombia se adoptó la revelación plena. El Artículo 15 del DR 2649/93 dice:

El ente económico debe informar en forma completa, aunque resumida, todo aquello que sea necesario para comprender y evaluar correctamente su situación financiera, los cambios que ésta hubiere experimentado, los cambios en el patrimonio, el resultado de sus operaciones y su capacidad para generar flujos futuros de efectivo.

La norma de revelación plena se satisface a través de los estados financieros de propósito general, de las notas a los estados financieros, de información suplementaria y de otros informes según reza el art. 15 del DR 2649/93; implica, por tanto, la información que ubique al lector en las mejores condiciones para conocer y tomar decisiones que le sean pertinentes. La revelación como tal es un imperativo y para ello, entre las estrategias posibles para lograrlo, están las cuentas de orden.

La revelación se torna en eje de la información contable, dando lugar a la generación de normas que la hagan posible; de este fenómeno o preocupación dan cuenta, entre otros, la revelación en notas a los estados financieros (Art.88 D 2160/86), advirtiéndole que las mismas no son un sustituto del adecuado tratamiento contable, más aún se prescribía el contenido de estas, tal como se puede constatar en el Art.89 del citado decreto. En el mismo sentido, se prevé la utilización de las cuentas de orden, específicamente relacionadas con las contingencias, habida cuenta de la posibilidad de que la realización o no de un hecho futuro pueda afectar la estructura financiera del ente (Art. 92 y 93 Decreto 2160/86), de tal manera que se resalta que las cuentas de orden no deben emplearse como sustituto para omitir el registro de pérdidas contingentes (Art.94).

Para ejemplificar la implicación de la información contable bajo las connotaciones que ofrece el paradigma de la utilidad (orientación al usuario, objetivo y cualidades para toma de decisiones), en el que la información reviste especial importancia, es posible ubicar como objeto de estudio la implementación de las Normas de Información Financiera.

Tua (2000) plantea algunas consecuencias e implicaciones del paradigma de utilidad; reconoce que este orienta los estados financieros a las necesidades del usuario, asumiendo que su principal requerimiento es el apoyo informativo de acuerdo a la toma de decisiones. El criterio de utilidad para el usuario constituye actualmente el punto de partida para la determinación de las reglas contables y, en consecuencia, para el establecimiento del contenido de los estados financieros.

La propuesta estandarizadora se funda en dos pilares: la orientación a los usuarios y la suficiencia. El primero se inscribe en el denominado paradigma de la utilidad, siendo su fin servir para la toma de decisiones. Desde la teoría, se centra la información en cuatro aspectos importantes: definición, edición, revelación y reconocimiento, los cuales también son claves para la toma de decisiones.

3.2.4 Teoría de agencia.

Jensen y Meckling (1976) definen la relación de agencia como un contrato bajo cuyas cláusulas una o más personas (el principal) contratan a otras personas (el agente) para que realice determinado servicio a su nombre, implicando un grado de delegación de autoridad del principal al agente. Se considera que ambos buscan maximizar funciones de utilidad y que el agente no

siempre actuará en beneficio del principal; en tal sentido, es necesario establecer unos mecanismos de incentivos y de control, formalizados en los contratos. Dentro de la teoría de los costos de transacción, surge la Teoría de la Agencia, que es conceptualizada así: agente es una persona que actúa en nombre de otra, llamada principal.

Según los autores mencionados, la relación entre agente y principal está explicada por un marco institucional y unas reglas de incentivos que motivan el comportamiento de los agentes a favor de la maximización del bienestar del principal, pero también están presentes fallas de mercado como la asimetría de información y fallos de los controles e incentivos.

La anterior teoría tiene aplicación en áreas de las organizaciones, como: Área Financiera, en relación con la necesidad de evaluar empresas y calcular el riesgo; Área de Marketing, se aplica la teoría a la forma como se intercambia la información sobre precios, calidad y características de productos entre consumidores y proveedores; y Área Organizacional, la teoría se aplica en el estudio de las relaciones de poder en la estructura misma, como es el caso de delegación de autoridad, en el momento de toma de decisiones en una estructura descentralizada.

Watts y Zimmerman (1983) explican cómo la separación de valores entre el administrador y el control es típica en las grandes corporaciones; puede esto ser una eficiente forma de organización económica, ya que el administrador busca sus propios intereses, entre tanto el propietario (principal) busca minimizar los riesgos y el monitoreo eficiente de las decisiones o acciones del administrador (agente).

Para el caso del análisis de las implicaciones de la implementación de la NIC 12, se establecen diversas relaciones de principal y agente, entre las que se puede citar la que se origina por el reconocimiento del impuesto diferido por parte de la entidad que informa, para la DIAN, el contribuyente; al tiempo entre los usuarios de la información y la entidad por las implicaciones financieras que se derivan.

3.2.5 Teoría de los costos de transacción

La información es relevante para tomar decisiones, uno de los propósitos es evitar la crisis, estar debidamente informados; para ello, el referente que se adopta es el financiero. Para ilustrar previamente, se hace alusión desde la teoría de la empresa a la crisis.

De acuerdo con Milgron y Roberts (1993), la crisis tiene un costo; cuando las empresas no están en condiciones o no están dispuestas a satisfacer el pago de sus préstamos en las fechas debidas, los acreedores deben elegir entre extender el plazo de devolución del préstamo o forzar al prestatario a la suspensión de pagos y, eventualmente, a la quiebra, para obtener lo que puedan. Ambas opciones son costosas. Forzar la quiebra implicará normalmente que la empresa sea liquidada, convirtiéndose, entonces, en nada más que un conjunto de activos usados que pueden tener que ser vendidos a precio de saldo. En contraste con ello, si la empresa continúa en operación, como negocio en marcha tiene mucho más: un equipo de gerentes y empleados con conocimientos, marcas registradas, sistemas de gestión, y relaciones con suministradores y clientes, todo ello será necesario si la empresa ha de generar algún ingreso.

De otra parte, es pertinente recoger aspectos de esta teoría que pueden relacionarse con el objeto de estudio; estos son citados por Ágreda (2004) en su artículo sobre consolidación de estados financieros de la siguiente manera:

COASE (1937) en su pionero artículo sobre la naturaleza de la empresa inicia el análisis de los denominados costos de transacción, que posteriormente, fue ampliada por Oliver Williamson; a partir de COASE se sitúa a la empresa como organizadora de las relaciones hacia adentro frente al mecanismo de formación de precios del mercado. Para COAS a pesar de que los mercados distribuyen los bienes en forma eficiente, a menudo también se generan sustanciales costos de transacción: coordinación entre vendedor y comprador, negociación de precios y cierre de operaciones a través de contratos. Estos costos hacen que se produzca la combinación, esto es, cuando las transacciones que antes organizaban dos o más empresarios se organizan ahora por un solo empresario. Entre tanto Williamson (1981) señalaba “básicamente, hay que ver a la corporación moderna como el producto de una serie de innovaciones organizativas que han tenido como objetivo y meta el ahorro de los costos de transacción”

Para el caso, a partir de la visión económica, se puede colegir que una de las razones para la combinación es la reducción de los costos de transacción, garantizando que las relaciones con proveedores, distribuidores, clientes, entre otros, no sean tan onerosas fruto de la celebración de contratos, garantías, solución de conflictos, entre otros.

La búsqueda racional de la reducción de costos esta signada por un requerimiento “confianza” en que el proveedor, el distribuidor, el agente, cumplirá o no las estipulaciones de un contrato, otro tanto se puede predicar de la incursión en nuevos mercados, siendo a través de la integración reducidos costos como los de legalización, posicionamiento, los que estarían garantizados por la empresa en la que se invierte.

En el marco conceptual se advierte de la relación costo-beneficio, una de las tareas de la información es la de facilitar para los emisores, quienes realizan vigilancia, control o fiscalización, y para los usuarios, hacer frente a la asimetría para la toma de decisiones.

Uno de los propósitos de la información es atacar el problema de cómo lograr observarla a un menor costo involucrando los sujetos necesarios en el proceso, como son el emisor, el auditor y el usuario, quienes producen la información, garantizan seguridad sobre ella y acceden, respectivamente. Se busca lograr con la información financiera unificada que los costos de auditar y los costos de usuario sean menores.

3.3 Marco jurídico

3.3.1. Constitución Política de Colombia.

La Constitución es la norma suprema de un Estado de derecho, por tanto, es fuente de remisión principal para emprender un proceso normativo, como es el de convergencia; esta exige deberes y responsabilidades a los individuos (artículo 95), de tal manera que a estos quedan sometidos todos, incluidos los gobernantes.

En tal marco, según el artículo 189, se concede al Presidente de la República la potestad para ejercer su rol como jefe de Estado y suprema autoridad administrativa, correspondiendo a la obligación de supervisar a través del nombramiento de los Ministros; así mismo, debe dirigir las relaciones internacionales; nombrar a los agentes diplomáticos y consulares; recibir a los agentes

respectivos y celebrar con otros Estados y entidades de derecho internacional tratados o convenios que se someterán a la aprobación del Congreso; sancionar las leyes; promulgar las leyes, obedecerlas y velar por su cumplimiento; ejercer la potestad reglamentaria, mediante la expedición de los decretos, resoluciones y órdenes necesarios para la cumplida ejecución de las leyes; ejercer de acuerdo con la ley, la inspección, vigilancia y control sobre las personas que realicen actividades financiera, bursátil, aseguradora y cualquier otra relacionada con el manejo, aprovechamiento o inversión de recursos captados del público; de la misma manera, sobre las entidades cooperativas y las sociedades mercantiles.

Además, debe organizar el Crédito Público; reconocer la deuda nacional y arreglar su servicio; modificar los aranceles, tarifas y demás disposiciones concernientes al régimen de aduanas; regular el comercio exterior; ejercer la intervención en las actividades financiera, bursátil, aseguradora y cualquier otra relacionada con el manejo, aprovechamiento e inversión de recursos provenientes del ahorro de terceros de acuerdo con la ley; ejercer la inspección y vigilancia sobre instituciones de utilidad común para que sus rentas se conserven y sean debidamente aplicadas y para que en todo lo esencial se cumpla con la voluntad de los fundadores, entre otras.

La Ley 1314 de 2009 y los decretos posteriores se fundan en la potestad del gobierno para la intervención de la economía.

En lo relacionado al marco normativo actual para la contabilidad se considera lo siguiente:

3.3.2. Decreto 2649 de 1993

Por el cual se reglamenta la Contabilidad en general y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia. En su artículo 67 menciona los activos diferidos y explica la contabilización del impuesto diferido, indicando que se debe contabilizar como impuesto diferido débito el efecto de las diferencias temporales que impliquen el pago de un mayor impuesto en el año corriente, calculado a tasas actuales, siempre que exista una expectativa razonable de que se generará suficiente renta gravable en los períodos en los cuales tales diferencias se revertirán. El impuesto diferido se debe amortizar en los períodos en los cuales se reviertan las diferencias temporales que lo originaron.

El impuesto por pagar reglamentado en el artículo 78 del mismo decreto indica que se debe contabilizar como tal el efecto de las diferencias temporales que impliquen el pago de un menor impuesto en el año corriente, calculado a tasas actuales, siempre que exista una expectativa razonable de que tales diferencias se revertirán.

3.3.3. Ley 1314 de 2009

"Por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento".

Para los propósitos de esta Ley, se entiende por normas de aseguramiento de información el sistema compuesto por principios, conceptos, técnicas, interpretaciones y guías, que regulan las

cualidades personales, el comportamiento, la ejecución del trabajo y los informes de un trabajo de aseguramiento de información. Tales normas se componen de normas éticas, normas de control de calidad de los trabajos, normas de auditoría de información financiera histórica, normas de revisión de información financiera histórica y normas de aseguramiento de información distinta de la anterior.

Las normas expedidas (internacionales) únicamente tendrán efecto impositivo por remisión o cuando no regulen expresamente la materia. Únicamente para fines fiscales prevalecen las normas tributarias sobre las de información financiera (en caso de incompatibilidad). Los estados financieros se realizarán con base en la contabilidad financiera.

3.3.4. Decreto reglamentario 2784 de diciembre de 2012, NIIF para grupo 1 modificado por el Decreto Reglamentario 3024 del 27 de Diciembre de 2013

Este decreto aplica para el caso en particular a tratar en esta investigación, el cual tiene su aplicabilidad a partir de la fecha de expedición, para las empresas situadas en el Grupo I. La empresa que se utiliza como caso para esta investigación se encuentra dentro de esta clasificación, dado que reúne las exigencias contempladas en el literal C y el literal II del ámbito de aplicación del Decreto 3024 de 2013, esto es, tiene una planta de personal mayor a 200 trabajadores o con activos totales superiores a 30.000 salarios mínimos legales vigentes. Adicionalmente, cumple con el parámetro establecido de ser subordinada o matriz de una Compañía Nacional que deba aplicar NIIF plenas. De acuerdo con este decreto, es pertinente resaltar la línea de tiempo para la implementación:

Período de preparación obligatoria: 1 de enero de 2013 hasta el 31 de diciembre de 2013.

Fecha de transición: inicio del ejercicio anterior que permitirá presentar estados financieros comparativos cuando se genere el estado financiero de apertura; esta fecha es el 1 de enero de 2014.

Período de transición: 1 de enero de 2014 hasta el 31 de diciembre de 2014.

Fecha de aplicación: 1 de enero de 2015, fecha en la que cesarán los registros contables según la normatividad colombiana regida por los Decretos 2649 y 2650 de 1993.

Fecha de reporte obligatorio: el 31 de diciembre de 2015 se presenta el estado de situación financiera de apertura.

3.3.5. NIC 12

Esta norma se aplica para el reconocimiento, medición y revelación del impuesto a las ganancias, tanto corriente como diferido. Según las International Financial Reporting Standard – IFRS- (2012), el término impuesto a las ganancias incluye todos los impuestos, ya sean nacionales o extranjeros, que se relacionan con las ganancias sujetas a imposición. El impuesto a las ganancias incluye también otros tributos, tales como las retenciones sobre dividendos, que se pagan por parte de una entidad subsidiaria, asociada o negocio conjunto, cuando proceden a distribuir ganancias a la entidad que informa.

El impuesto a las ganancias está contemplado por la NIC 12, comprende el tratamiento del impuesto corriente e impuesto diferido en las operaciones de la organización. Se centra

básicamente en reconocer activos y pasivos que sustenten las diferencias que se presenten entre la información contable y fiscal de un ente. Este reconocimiento a su vez viene asociado con el registro de un ingreso o gasto de acuerdo a la naturaleza de su diferencia. También exige que las entidades contabilicen las consecuencias fiscales de las transacciones y otros sucesos de la misma manera que contabilizan esas mismas transacciones o sucesos económicos.

El estándar también aborda el reconocimiento de activos por impuestos diferidos que aparecen ligados a pérdidas y créditos fiscales no utilizados, así como la presentación del impuesto a las ganancias en los Estados Financieros, incluyendo la información a revelar sobre los mismos. La norma colombiana establece el reconocimiento del impuesto diferido con el método del diferido, esto es, activos o pasivos basados en diferencias temporales del Estado de Resultados; en cambio el estándar lo reconoce con el método del pasivo, con base en las diferencias temporales del Balance General. Lo anterior puede generar diferencias significativas en el valor de dichos impuestos, por cuanto la norma colombiana no permite, por ejemplo, el reconocimiento de impuestos diferidos activos por partidas fiscales.

4. METODOLOGÍA

4.1 Tipo de estudio

4.1.1 Estudio exploratorio.

Los estudios exploratorios tienen por objeto esencial familiarizar al investigador con un tópico desconocido, poco estudiado o novedoso; esta clase de investigaciones sirven para desarrollar métodos a utilizar en estudios más profundos. Se considera investigación de carácter exploratorio cuando no se tiene mucha información sobre el tema a tratar o cuando los casos que existen no son del todo aplicables al objeto de la investigación (Cortese, 2014).

Por tal razón, este tipo de estudio aplica para este trabajo de investigación, debido a que las Normas Internacionales son un tema nuevo y poco conocido en Colombia; la idea, entonces, será explorar todo su contenido hasta obtener una mayor fuente de información que permita derivar conclusiones.

4.1.2 Estudio descriptivo.

“En la actualidad, el estudio es el prototipo de la investigación representativa llevada a cabo desde una perspectiva cualitativa. Los estudios descriptivos acuden a técnicas específicas en la recolección de información, como la observación, las entrevistas y los cuestionarios; también pueden utilizarse informes y documentos elaborados por otros investigadores. La mayor parte de

las veces se usa el muestreo para la recolección de datos que se somete a un proceso de codificación, tabulación y análisis estadístico” (Méndez, 2006, p. 230).

Para el presente estudio es esencial emplear el estudio exploratorio y descriptivo, debido a que se pretende, por un lado, llegar a un nivel de conocimiento que ayudará a resolver el problema de investigación, y por otro, contribuir a una caracterización más acertada de sus elementos y componentes, como lo son los artículos emitidos por los diferentes comités encargados de analizar e interpretar la norma, investigadores, entre otros.

4.2 Método de investigación

4.2.1 Estudio de caso.

Un estudio de caso busca centrarse en la realidad de una empresa y analizar los aspectos específicos que pueden afectar la toma de decisiones o la situación financiera de la misma. Según Merriam (1988), el estudio de caso es particularista, descriptivo, heurístico e inductivo y tiene una alta utilidad para estudiar problemas prácticos o situaciones determinadas. Este estudio se trabaja como un estudio de caso porque enfatiza particularmente en el análisis de la información proveniente de una empresa específica.

4.3. Fuentes de información y técnicas de recolección

4.3.1 Fuentes primarias.

Para la realización de esta investigación se utiliza información primaria escrita. En este caso, la fuente primaria es la empresa que suministra la información para llevar a cabo el estudio de

caso, hacer el análisis respectivo aplicado a una realidad del sector servicios y así cumplir con los objetivos.

4.3.2 Fuentes secundarias.

Las fuentes secundarias son bibliográficas y son referenciadas a lo largo de la investigación.

Estas son:

- Estándares, decretos, leyes, libros, circulares y páginas web, relacionados con el tema tratado.
- Diversas investigaciones o estudios.

4.4 Procedimiento

Tabla 1. Etapas metodológicas

Objetivos	Actividades	Herramientas
- Establecer las diferencias entre el marco regulatorio nacional y los Estándares Internacionales de Contabilidad, referentes al tratamiento del impuesto diferido- NIC 12.	1. Revisión del estatuto tributario colombiano, normatividad al respecto del impuesto diferido en Colombia. 2. Revisión de la normatividad internacional al respecto. 3. Análisis comparativo entre la norma nacional y la internacional.	Análisis comparativo. Revisión documental y normativa.
- Analizar el cálculo del impuesto diferido según NIC 12.	4. Determinar el impuesto diferido calculado por la compañía con base en el estado de resultados según norma colombiana. 5. Establecer las diferencias temporarias que originan impuesto diferido según la NIC 12. 6. Retirar el impuesto diferido calculado por la compañía, e incluir el impuesto diferido	Revisión de la información de la compañía. Revisión NIC-12. Análisis cuantitativo.

	calculado según lineamientos de la NIC 12 en el estado de situación financiera de apertura.	
- Identificar el impacto financiero que surge a partir la aplicación de la NIC 12.	7. Recolección de información primaria en la empresa de referencia. 8. Análisis de los datos y las variaciones en el estado de situación financiera de apertura. 9. Definición de los impactos.	Análisis cuantitativo. Matriz de impactos.

Fuente: autora de investigación

5. TRATAMIENTO DEL IMPUESTO CORRIENTE Y DIFERIDO SEGÚN NORMA COLOMBIANA

5.1 Impuesto sobre la renta corriente

Se define de manera general la renta como toda ganancia económica que una persona tuvo durante un período (Due y Friedlander, 1990).

Es el impuesto directo por excelencia puesto que grava las utilidades empresariales y las rentas personales. El concepto de renta adoptado por Colombia es el que surge a partir de Haig Simons (consumo + ahorro), expresado en el estatuto como “ingresos susceptibles de incrementar el patrimonio” (Gutiérrez, 2010).

Según el Estatuto Tributario en su artículo 26, la renta líquida gravable, base para calcular el impuesto, se determina así: de la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados, se restan las devoluciones, rebajas y descuentos, con lo cual se obtienen los ingresos netos. De los ingresos netos se restan, cuando sea el caso, los costos realizados imputables a tales ingresos, con lo cual se obtiene la renta bruta. De la renta bruta se restan las deducciones realizadas, con lo cual se obtiene la renta líquida. Salvo las excepciones legales, la renta líquida es renta gravable y a ella se aplican las tarifas señaladas en la ley.

5.2 Impuesto diferido

El Decreto 2649 de 1993 en sus artículos 67 y 78, cuando se refiere al impuesto diferido, señala que se debe contabilizar como impuesto diferido débito el efecto de las diferencias temporales que impliquen el pago de un mayor impuesto en el año corriente, calculado a tasas actuales, siempre que exista una expectativa razonable de que se generará suficiente renta gravable en los períodos en los cuales tales diferencias se revertirán. El impuesto diferido así calculado, se debe amortizar en los períodos en los cuales se reviertan las diferencias temporales que lo originaron.

Es importante tener clara la manera de reconocer las diferencias temporales que se originan como resultado de reconocer activos diferidos y la lógica de estos, pues se debe contabilizar como impuesto diferido débito el efecto de las diferencias temporales que impliquen el pago de un mayor impuesto en el año corriente, calculado a tasas actuales, siempre que exista una expectativa razonable de que se generará suficiente renta gravable en los períodos en los cuales tales diferencias se revertirán con fundamento en la NIC 12 y el marco conceptual (Actualícese, 2001).

Según el artículo 78 del Estatuto Tributario, el impuesto de renta por pagar es un pasivo constituido por los montos razonablemente estimados para el período actual, años anteriores sujetos a revisión oficial y cualquier otro saldo insoluto, menos los anticipos y retenciones pagados por los correspondientes períodos. Para su determinación se debe considerar la ganancia antes de impuestos, la renta gravable y las bases alternativas para la fijación de este tributo.

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

5.3 Constitución de reserva

Según el artículo 130 del estatuto tributario, los contribuyentes que en uso de las disposiciones pertinentes soliciten en su declaración de renta cuotas de depreciación que excedan el valor de las cuotas registradas en el Estado de Pérdidas y Ganancias, deberán, para que proceda la deducción sobre el mayor valor solicitado fiscalmente, destinar de las utilidades del respectivo año gravable como reserva no distribuible, una suma equivalente al setenta por ciento (70%) del mayor valor solicitado.

Cuando la depreciación solicitada fiscalmente sea inferior a la contabilizada en el Estado de Pérdidas y Ganancias, se podrá liberar de la reserva a que se refiere el inciso anterior, una suma equivalente al setenta por ciento (70%) de la diferencia entre el valor solicitado y el valor contabilizado. Las utilidades que se liberen de la reserva de que trata este artículo, podrán distribuirse como un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional.

Se menciona este artículo del estatuto porque es una exigencia para solicitar cuotas de depreciación fiscal mayores a las contables, las cuales dan lugar a una diferencia temporaria que genera impuesto diferido y la intención, precisamente, es reconocerlo. Al tiempo, desde la perspectiva financiera, se busca garantizar el fin de aportar a la estrategia financiera del

contribuyente, proveer capital de trabajo; esto se logra con la constitución de la reserva.

6. TRATAMIENTO DEL IMPUESTO CORRIENTE Y DIFERIDO SEGÚN LA NIC 12

6.1 Impuesto a las ganancias o impuesto corriente

Para los propósitos de esta Norma Internacional NIC 12, el término impuesto a las ganancias incluye todos los impuestos, ya sean nacionales o extranjeros, que se relacionan con las ganancias sujetas a imposición. El impuesto a las ganancias incluye también otros tributos, tales como las retenciones sobre dividendos, que se pagan por parte de una entidad subsidiaria, asociada o negocio conjunto, cuando proceden a distribuir ganancias a la entidad que presenta los estados financieros.

Impuesto corriente es la cantidad a pagar (recuperar) por el impuesto a las ganancias relativo a la ganancia (pérdida) fiscal del periodo, textualmente del párrafo 5, p. A706 parte A de la NIC 12.

6.2 Impuesto diferido

Tras el reconocimiento, por parte de la entidad que informa, de cualquier activo o pasivo está inherente la expectativa de que recuperará el primero o liquidará el segundo, por los valores en libros que figuran en las correspondientes partidas. Cuando sea probable que la recuperación o liquidación de los valores contabilizados vaya a dar lugar a pagos fiscales futuros mayores

(menores) de los que se tendrían si tal recuperación o liquidación no tuviera consecuencias fiscales, la presente Norma exige que la entidad reconozca un pasivo (activo) por el impuesto diferido, con algunas excepciones muy limitadas (párrafo 5, p. A706 parte A de la NIC 12).

Reconocer un activo o pasivo por impuesto diferido, será el resultado de diferencias temporarias imponibles o deducibles. Ciertas diferencias temporarias surgen cuando los gastos o los ingresos ordinarios se registran contablemente en un período, mientras que se computan fiscalmente en otro. Tales diferencias temporarias son conocidas también con el nombre de diferencias temporales. El cálculo de estas diferencias se realiza calculando la base fiscal de cada partida.

6.3 Base fiscal

La NIC 12 define lo siguiente:

La base fiscal de un activo es el importe que será deducible de los beneficios económicos que, para efectos fiscales, obtenga la entidad en el futuro, cuando recupere el importe en libros de dicho activo. Si tales beneficios económicos no tributan, la base fiscal será igual a su importe en libros (párrafo 7, p. A706 parte A de la NIC 12).

La base fiscal de un pasivo es igual a su importe en libros menos cualquier importe que, eventualmente, sea deducible fiscalmente respecto de tal partida en periodos futuros. En el caso de ingresos ordinarios que se reciben de forma anticipada, la base fiscal del pasivo correspondiente es su importe en libros, menos cualquier eventual importe que no resulte imponible en periodos futuros (párrafo 8, p. A706 parte A de la NIC 12).

7. DIFERENCIAS ENTRE LA NORMATIVIDAD APLICADA EN COLOMBIA ACTUALMENTE Y LOS ESTÁNDARES INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA

7.1. Alcance tributario del marco regulatorio nacional versus el marco regulatorio internacional

Marco regulatorio nacional

El Consejo Técnico de la Contaduría Pública propuso que las normas contables actuales se mantengan vigentes durante un plazo prudencial posterior a la entrada en vigor de dichas NIIF, esto con el objetivo de:

- Evitar los impactos tributarios por cambios en las bases fiscales, que afectarían a los contribuyentes o al Estado, y que se derivarían de un escenario en el cual las normas tributarias remitan expresa o tácitamente a las NIIF.
- Tener la oportunidad de seguir evaluando, con base en la experiencia, otros posibles impactos tributarios que no se detecten antes de la entrada en vigencia de las NIIF.

- Contar con el tiempo apropiado para adecuar el régimen tributario actual, de tal forma que las bases fiscales no sufran cambios bajo la vigencia de las NIIF.

Esta propuesta fue bien recibida por parte de la DIAN y se materializó mediante el artículo 165 de la Ley 1607 de diciembre 27 de 2012, el cual dispone lo siguiente:

Artículo 165. Normas contables. Únicamente para efectos tributarios, las remisiones contenidas en las normas tributarias a las normas contables, continuarán vigentes durante los cuatro (4) años siguientes a la entrada en vigencia de las Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF–, con el fin de que durante ese periodo se puedan medir los impactos tributarios y proponer la adopción de las disposiciones legislativas que correspondan. En consecuencia durante el tiempo citado, las bases fiscales de las partidas que se incluyan en las declaraciones tributarias continuarán inalteradas. Asimismo, las exigencias de tratamientos contables para el reconocimiento de situaciones fiscales especiales perderán vigencia a partir de la fecha de aplicación del nuevo marco regulatorio contable.

Marco regulatorio internacional

En este aparte se recoge lo expresado por Sierra (2014), al analizar el nuevo ordenamiento, NIC 12, y la delimitación de la Ley 1314 de 2009, en torno a la aplicación de la normativa tributaria. Se analiza la relación de la Ley 1314 de 2009 con las normas tributarias de forma tal que permita dar una visión general de la incidencia en cada tema expuesto y delimitar los puntos de partida para el análisis de las implicaciones de las normas.

Aclaraciones:

Debe existir claridad en que las NIIF no responden ni tienen intención de responder a objetivos de tipo tributario.

La adopción de las NIIF lleva a la necesidad de separar y diferenciar claramente la información financiera y la información fiscal; para esto es posible que se requiera una Contabilidad Fiscal Independiente, efecto relevante en la adopción de las NIIF en Colombia.

La interpretación de vacíos en el estatuto tributario debe determinarse de acuerdo con el contexto de la norma, es decir, de acuerdo a las definiciones dadas por otras leyes de carácter especializado en la materia y no necesariamente por la definición dada en materia contable, esto de acuerdo al art. 30 del código civil.

De acuerdo al artículo 4 de la Ley 1314 de 2009, “Las normas expedidas en desarrollo de esta ley, únicamente tendrán efecto impositivo cuando las leyes tributarias remitan expresamente a ellas o cuando estas no regulen la materia”.

7.2. Análisis comparativo del tratamiento del impuesto diferido en Colombia con respecto a la NIC 12

7.2.1. Diferencias en el cálculo del impuesto diferido.

El impuesto diferido según norma colombiana (Decreto 2649/93) se calcula sobre el estado de resultados ingresos, costos y gastos que generan una diferencia a futuro entre el importe declarado fiscalmente, con respecto al importe en libros, y eso se registra débito o crédito como un menor o un mayor gasto por impuesto diferido. A este método se le denomina método del diferido.

El método del diferido basado en el estado de resultados se centra en las diferencias temporales, mientras que las Normas Internacionales introducen el método del pasivo basado en el estado de situación financiera que contempla las diferencias temporarias surgidas de los activos así como de los pasivos.

Las diferencias temporales son entre la ganancia fiscal y la contable, que se originan en un periodo y revierten en otro u otros posteriores. Las diferencias temporarias son las que existen entre la base fiscal de un activo o pasivo y su importe en libros en el estado de situación financiera. La base fiscal de un activo o pasivo es el importe atribuido para fines fiscales a dicho activo o pasivo.

7.2.2. Diferencias en lo referente a la base fiscal

También existen diferencias con respecto a la normatividad colombiana en lo que respecta a la base fiscal, pues se enfocan bajo estándares internacionales en lo siguiente:

Base fiscal: corresponde al valor atribuido a los activos y pasivos para efectos fiscales, que sea susceptible de generar un efecto tributario en el futuro y por tanto corresponde al valor base del análisis de la NIC 12.

Base fiscal de un activo: es el importe que será deducible de los beneficios económicos que, para efectos fiscales, obtenga la sociedad en el futuro cuando recupere el importe en libros de dicho activo. Si tales beneficios económicos no tributan, la base fiscal del activo será igual a su importe en libros.

Base fiscal de un pasivo: es igual a su importe en libros menos cualquier importe que, eventualmente, sea deducible fiscalmente respecto de tal partida en períodos futuros.

Figura 1. Casos en los que se presentan diferencias temporarias deducibles e imponibles

		Diferencia temporaria imponible	Diferencia temporaria deducible
Combinación de Negocios	de	Cuando el importe en libros de un activo se incrementa hasta su valor razonable tras la combinación, pero la base fiscal del activo continua siendo el costo del propietario anterior	Si se reconoce un pasivo asumido en la fecha de adquisición, pero los costos relacionados se deducen en un período posterior
Activos contabilizados por su valor razonable		Cuando el importe en libros de un activo se incrementa hasta su valor razonable, pero dicha reexpresión no afecta la ganancia fiscal del período y por tanto no procede el ajuste de la base fiscal del activo	Cuando los activos son contabilizados por su valor razonable, sin que se haga un ajuste similar para fines fiscales y la base fiscal del activo exceda a su importe en libros
Plusvalía		En los casos en que las autoridades fiscales no permiten reducciones en el importe en libros de la plusvalía como gasto deducible en la determinación de la ganancia fiscal, la plusvalía tendrá una base fiscal cero, generando una diferencia temporaria impositiva, pero la norma no permite el reconocimiento del pasivo por impuesto diferido	Cuando el importe en libros de la plusvalía que surge en una combinación de negocios es menor que su base imponible. El activo por impuesto diferido deberá reconocerse como parte de la contabilización de una combinación de negocios, en la medida que sea probable el beneficio fiscal

7.2.3. Diferencias en el reconocimiento de impuesto diferido por escudos fiscales.

Actualmente en Colombia, con base en fallos del Consejo de Estado y conceptos del Consejo Técnico de la Contaduría, las pérdidas fiscales y los excesos de renta presuntiva no generan impuesto de renta diferido.

Pero bajo norma internacional y según un análisis realizado por Corredor (2010), la norma internacional 12 incluye el reconocimiento de un activo por impuesto diferido cuando existan pérdidas fiscales y créditos no utilizados. Por lo tanto, si al momento de la elaboración del estado financiero de situación financiera de apertura la empresa dispone de pérdidas fiscales pendientes de amortizar, habrá de reconocerse el impuesto diferido débito que resulte de aplicar la tarifa de impuesto vigente al valor de la pérdida pendiente de amortizar. Igual comportamiento deberá adoptarse a los excesos de renta presuntiva y, aunque la norma no los menciona, se asume el mismo tratamiento que en pérdidas al considerarse un escudo fiscal que representa un derecho a futuro.

A continuación se resume y se hace una comparación de las características de la norma colombiana versus estándar internacional referente a NIC 12, impuesto a las ganancias.

Tabla 2. Conceptos fundamentales

	Estándar Internacional	Norma contable colombiana	Colombina S.A.	Análisis Recursos / Acciones
Definición	IAS No. 12: Impuesto a las ganancias. * Ganancia Contable: Es la ganancia o pérdida neta del período antes de deducir el gasto por el impuesto a las ganancias. * Ganancia o pérdida fiscal: Es la ganancia o pérdida de un período, calculada de acuerdo con las reglas establecidas por la autoridad, sobre la que se calculan los impuestos a pagar o recuperar. * Gasto o ingreso por impuesto a las ganancias: Valor total que se incluye al determinar la ganancia o pérdida neta del período, conteniendo tanto el impuesto corriente como el diferido. * Impuesto Corriente: Es la cantidad a pagar o a recuperar por el impuesto a las ganancias del período. * Pasivos por impuestos diferidos: Cantidades de impuestos sobre las ganancias a pagar en períodos futuros, relacionadas con las diferencias temporarias impositivas. * Activos por impuestos diferidos: Cantidades de impuestos sobre las ganancias a recuperar en períodos futuros, relacionadas con: a) Las diferencias temporarias deducibles. b) la compensación de pérdidas fiscales obtenidas en períodos anteriores que no hayan sido objeto de deducción fiscal.	Decreto 2649 de 1993 En la norma colombiana los Impuestos por pagar representan obligaciones de transferir al Estado o a alguna de las entidades que lo conforman, cantidades de efectivo que no dan lugar a contraprestación directa alguna. El impuesto de renta por pagar es un pasivo constituido por los montos razonablemente estimados para el período actual, años anteriores sujetos a revisión oficial y cualquier otro saldo insoluto, menos los anticipos y retenciones pagados por los correspondientes períodos.		En el caso colombiano, de acuerdo con el Estatuto Tributario, la base del impuesto de renta es la renta líquida gravable que resulta de: -renta líquida: base depurada -renta presuntiva: base presunta -a la menor de las dos anteriores se le restan las rentas exentas En Colombia no se acepta el impuesto diferido sobre las pérdidas fiscales.

	Estándar Internacional	Norma contable colombiana	Colombina S.A.	Análisis Recursos / Acciones
Definición	c) la compensación de créditos fiscales no utilizados procedentes de períodos anteriores. * Diferencias temporarias: Divergencias que existen entre el valor en libros de un activo o pasivo y el valor que constituye la base fiscal de los mismos. Estas diferencias pueden ser: a) Imponibles: Aquellas que dan lugar a cantidades imponibles al determinar la ganancia o pérdida fiscal correspondiente a períodos futuros, cuando el valor en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado. b) Deducibles: Aquellas que dan a lugar a cantidades deducibles al determinar la ganancia o pérdida fiscal correspondiente a períodos futuros, cuando el valor en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado. * Base Fiscal: Es el valor atribuido para fines fiscales a dicho activo o pasivo. a) Base Fiscal de un activo: Valor que será deducible de los beneficios económicos que obtenga la entidad en el futuro, una vez recupere el valor en libros de dicho activo. b) Base Fiscal de un pasivo: Es igual a su valor en libros menos cualquier importe que sea deducible fiscalmente, respecto de tal partida en períodos futuros. * El gasto o ingreso por el impuesto a las ganancias comprende tanto la parte relativa al impuesto corriente como la del impuesto diferido.			Respecto a lo planteado por el estándar en cuanto a diferencias temporarias, en Colombia se trabaja con un híbrido en el que prevalecen las diferencias temporales (Ejemplo: 80% del impuesto de Industria y Comercio causado y no pagado en el año fiscal). Existen diferencias temporarias que en Colombia no se reconocen (ejemplo: el exceso de costo fiscal de un activo frente al contable se reconoce en cuentas de orden fiscales pero no en el Balance)

	Estándar Internacional	Norma contable colombiana	Colombina S.A.	Análisis Recursos / Acciones
Reconocimiento	Reconocimiento de pasivos y activos por impuestos corrientes * El impuesto corriente (correspondiente al período presente y a los anteriores), debe ser reconocido como una obligación de pago si no ha sido pagado. Si la cantidad ya pagada (del período presente o de anteriores) excede el valor a pagar, se debe reconocer un activo por este exceso. * Si una pérdida fiscal puede ser retroactiva para recuperar las cuotas corrientes satisfechas en períodos anteriores, el valor a cobrar correspondiente a dicha pérdida debe ser reconocido como un activo. * Cuando una pérdida fiscal se utilice para recuperar el impuesto corriente pagado en períodos anteriores, la entidad debe reconocer tal derecho como un activo, en el período en que ocurra la pérdida. Reconocimiento de pasivos y activos por impuestos diferidos <u>Diferencias temporarias imponibles</u> * Se debe reconocer un pasivo fiscal por causa de cualquier diferencia temporaria imponible, a menos que la diferencia haya surgido por: a) Una plusvalía comprada, cuya amortización no sea fiscalmente deducible. b) El reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que:	<u>Decreto 2649 de 1993</u> * Teniendo en cuenta lo establecido en otras disposiciones, se deben registrar por separado cada uno de los Impuestos por pagar, determinados de conformidad con las normas legales que los rigen. * Se debe contabilizar como impuesto diferido por pagar el efecto de las diferencias temporales que impliquen el pago de un menor impuesto en el año corriente, calculado a tasas actuales, siempre que exista una expectativa razonable de que tales diferencias se revertirán.	* Los impuestos por pagar en la compañía comprenden: Impuesto de Renta, Impuesto de Ventas, Impuesto de Industria y Comercio e Impuesto a la seguridad democrática (solo para el año 2002).	En Colombia las pérdidas fiscales no son retroactivas (Art. 147 ET) En el país se establece el método diferido que solo se refiere a activos o pasivos basados en diferencias temporales del Estado de Resultados, mientras que el estándar requiere el método del pasivo que se fundamenta en diferencias temporarias a partir de las cuentas de activos y pasivos, lo que lo hace mucho más razonable en términos de la esencia de la realidad económica del ente. Según DIAN, la amortización del crédito mercantil no es deducible.

	Estándar Internacional	Norma contable colombiana	Colombina S.A.	Análisis Recursos / Acciones
Reconocimiento	(i) no es una combinación de negocios; y (ii) en el momento en que fue realizada no afectó ni a la ganancia bruta contable ni a la ganancia o pérdida fiscal. * Se debe reconocer un pasivo diferido de carácter fiscal, por este tipo de diferencias asociadas con inversiones en entidades subsidiarias, sucursales y asociadas, o con participaciones en negocios conjuntos. <u>Diferencias temporarias deducibles</u> * Se debe reconocer un activo por impuestos diferidos, por causa de todas y cada una de estas diferencias, en la medida en que resulte probable que la entidad disponga de ganancias fiscales futuras, para cargar las deducciones por diferencias temporarias, salvo que el activo por impuestos diferidos aparezca por causa de: a) Una minusvalía comprada que reciba el tratamiento de ingreso diferido. b) El reconocimiento inicial de un activo o un pasivo en una transacción que: (i) no sea una combinación de negocios. (ii) en el momento de realizarla, no haya afectado ni a la ganancia contable ni a la ganancia o pérdida fiscal. * Se debe reconocer un activo por impuestos diferidos, por este tipo de diferencias			

	Estándar Internacional	Norma contable colombiana	Colombina S.A.	Análisis Recursos / Acciones
Reconocimiento	asociadas con inversiones en entidades subsidiarias, sucursales y asociadas, o con participaciones en negocios conjuntos. <u>Pérdidas y créditos fiscales no utilizados</u> * Debe reconocerse un activo por impuestos diferidos, siempre que se puedan compensar con ganancias fiscales de períodos posteriores, pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento, pero sólo en la medida en que sea probable la disponibilidad de ganancias fiscales futuras, contra los cuales se puedan cargar esas pérdidas o créditos fiscales no utilizados. <u>Reconsideración de activos por impuestos diferidos no reconocidos</u> * Al cierre de cada período, la entidad procederá a reconsiderar los activos por impuestos diferidos, que no haya reconocido anteriormente. Esto consiste en el registro de dicho activo como tal, siempre que sea probable que las futuras ganancias fiscales, permitan la recuperación del activo por impuestos diferidos. <u>Reconocimiento de impuestos corrientes y diferidos</u> * La contabilización para efectos fiscales, tanto en el período corriente como los diferidos para posteriores períodos, de una determinada transacción o suceso económico, ha de ser coherente con el registro contable de la transacción o el suceso correspondiente.	<u>Decreto 2649 de 1993</u> * Se debe contabilizar como impuesto diferido débito el efecto de las diferencias temporales que impliquen el pago de un mayor impuesto en el año corriente, calculado a tasas actuales, siempre que exista una expectativa razonable de que se generará suficiente renta gravable en los períodos en los cuales tales diferencias se revertirán. * El impuesto diferido se debe amortizar en los períodos en los cuales se reviertan las diferencias temporales que lo originaron.		En el país no se acepta reconocer impuesto diferido activo por pérdidas fiscales.

	Estándar Internacional	Norma contable colombiana	Colombina S.A.	Análisis Recursos / Acciones
Reconocimiento	Estado de Resultados * Los impuestos (periodo corriente o diferidos) deben ser reconocidos como gasto o ingreso, e incluidos en la determinación de la ganancia o pérdida neta del periodo, excepto si tales impuestos han surgido de: a) Una transacción o suceso económico que se ha reconocido, en el mismo periodo, cargando o abonando directamente al patrimonio neto. b) Una combinación de negocios que se ha calificado como adquisición. Partidas cargadas o acreditadas directamente al patrimonio neto * Los impuestos sobre las ganancias (periodo corriente o diferidos), deben ser cargados o abonados directamente al patrimonio neto si se relacionan con partidas que se llevan directamente a las cuentas del patrimonio neto, ya sea en el mismo periodo o en otro diferente. * Cuando una entidad paga dividendos a sus accionistas, puede tener la obligación de pagar una porción de tales dividendos a las autoridades fiscales, en nombre de los accionistas. Tales montos, pagados o por pagar a las autoridades fiscales, se cargan al patrimonio neto como parte más de los dividendos.			La empresa se ajusta satisfactoriamente en su manejo contable a los requerimientos de la norma contable y fiscal colombiana y presenta conciliaciones entre su utilidad contable y fiscal, así como entre su patrimonio contable y fiscal. En Colombia no hay Retención en la Fuente por dividendos o participaciones a socios residentes o domiciliados en el país, pero si hay por dividendos o participaciones a socios no residentes o no domiciliados.

	Estándar Internacional	Norma contable colombiana	Colombina S.A.	Análisis Recursos / Acciones
Reconocimiento	<u>Inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, y participaciones en negocios conjuntos</u> * La entidad debe reconocer un pasivo por impuestos diferidos en todos los casos de diferencias temporarias imponibles asociadas con inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, o con participaciones en negocios conjuntos, excepto que se den conjuntamente las dos siguientes condiciones: a) La controladora o inversionista es capaz de controlar el momento de reversión de la diferencia temporaria. b) Es probable que la diferencia temporaria no se revierta en un futuro previsible. * La entidad debe reconocer un activo por impuestos diferidos, para todas las diferencias temporarias procedentes de inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, o de participaciones en negocios conjuntos, sólo en la medida que: a) Las diferencias temporarias vayan a revertir en un futuro previsible. b) Se espere disponer de ganancias fiscales contra las cuales cargar las citadas diferencias temporarias.		* La provisión para impuesto sobre la renta y complementarios se determina con base en los impuestos a pagar, aplicando una tasa del 35%. * La tasa efectiva de impuesto sobre la renta es del 27% para el año 2002. Este porcentaje difiere de la nominal del 35%, debido a las diferencias entre la utilidad contable y la fiscal, derivadas de las conciliaciones y descuentos tributarios aplicables de conformidad con la legislación tributaria vigente.	

	Estándar Internacional	Norma contable colombiana	Colombina S.A.	Análisis Recursos / Acciones
Medición	* Los pasivos (activos) corrientes de tipo fiscal, ya procedan del período presente o de períodos anteriores, deben ser medidos por las cantidades que se espere pagar (recuperar) de la autoridad fiscal, utilizando la normativa y tasas impositivas que se hayan aprobado, o estén a punto de aprobarse, en la fecha del B/G. * Los activos y pasivos de tipo fiscal diferidos a largo plazo, deben medirse según las tasas que vayan a ser de aplicación en los períodos en los que se espere realizar (activos) o pagar (pasivos), a partir de la normativa y tasas impositivas que se hayan aprobado, o estén a punto de aprobarse en la fecha del B/G. * En los casos en que se apliquen diferentes tasas impositivas, según los niveles de ganancia fiscal, los activos y pasivos por impuestos diferidos se medirán utilizando las tasas medias que se espere aplicar, a la ganancia o a la pérdida fiscal, en los períodos en los que se espere que vayan a revertir las correspondientes diferencias. * La medición de los activos y pasivos por impuestos diferidos debe reflejar las consecuencias fiscales que se derivarían de la forma en que la entidad espera recuperar o liquidar, el valor en libros tanto de sus activos como de sus pasivos, en la fecha del Balance General. * Los activos y pasivos por impuestos diferidos no deben ser descontados. Para ello se requiere de un control detallado de la reversión de cada diferencia temporaria que no siempre es sencillo y practicable. * Las diferencias temporarias se calcularán tomando como referencia el valor en libros del activo o pasivo.	<u>Decreto 2649 de 1993</u> Para la determinación del Impuesto por pagar se debe considerar la ganancia antes de impuestos, la renta gravable y las bases alternativas para la fijación de este tributo.		

	Estándar Internacional	Norma contable colombiana	Colombina S.A.	Análisis Recursos / Acciones
Medición	* El valor en libros de un activo por impuestos diferidos debe someterse a revisión en la fecha de cada B/G. La entidad debe reducir el valor del saldo del activo por impuestos diferidos, en la medida en que estime probable la inexistencia de ganancia fiscal en el futuro, como para permitir cargar contra la misma totalidad o una parte, de los beneficios que comporta el activo por impuestos diferidos. Esta reducción deberá ser objeto de reversión, siempre que la entidad recupere la expectativa de suficiente ganancia fiscal futura, como para poder utilizar los saldos dados de baja.			

Fuente: Larrahondo, M. C. (2006)

Como puede observarse, la normatividad colombiana y la NIC 12 guardan relación en sus conceptos; los cambios se dan en el manejo contable y algunas partidas no contempladas bajo norma colombiana como es el caso de los escudos fiscales.

8. CASO DE APLICACIÓN

Presentación del caso

8.1 Descripción del caso

A través de este caso se pretende identificar el impacto financiero resultante de aplicar la NIC 12 para hallar las diferencias temporarias que dan lugar al cálculo del impuesto diferido, partiendo de un estado de situación financiera de apertura en el momento de adopción por primera vez de estándares internacionales y comparando estas cifras con COLGAAP.

8.2 Generalidades de la empresa

El desarrollo de este caso se hace a través de la información financiera perteneciente a la empresa RAMÍREZ & ASOCIADOS S.A., empresa de la cual se obtuvo toda la información base del análisis de este trabajo y cuyo nombre real no es revelado por motivos de confidencialidad.

8.3 Procedimiento

Cabe aclarar que esta información se extrae de los estados financieros de la compañía y se realizan algunas modificaciones que obedecen a forma y presentación.

8.3.1 Información antes de la adopción de estándares internacionales.

- Se parte de las cifras de un balance COLGAAP con corte a 31 de diciembre de 2013 y se realiza una comparación con la base fiscal para ilustrar las diferencias. Se muestra al final las cifras de los escudos fiscales que posee la compañía como dato informativo.
- Se clasifican las diferencias en permanentes y temporarias siendo estas últimas las que dieron lugar, en su momento, al cálculo del impuesto diferido reconocido por la compañía.
- Se explican los impuestos diferidos calculados por la empresa antes de la adopción por primera vez; estos son provisión de cartera, amortización del diferido (software), depreciación diferida y cálculo actuarial.

8.3.2 Implementación.

- A partir de las cifras de un balance de apertura preparado por la compañía a 1 de enero de 2014, se identifican las partidas conciliatorias con respecto a COLGAAP y se explican las notas que corresponden a estas diferencias.
- Se realiza una explicación de la base fiscal determinada de acuerdo a la NIC 12 para todas las cifras que componen el ESFA y se analizan las diferencias entre el valor contable del estado de situación financiera de apertura y la base fiscal, clasificándolas en diferencias permanentes y diferencias temporarias.

- Se realiza un análisis del artículo 67 del Decreto 2649 de 1993 para hallar la base fiscal sobre los escudos fiscales.
- Posteriormente, se muestra el cálculo del impuesto diferido correspondiente a las diferencias temporarias ya explicadas.

8.3.3 Conciliación del patrimonio.

Se realiza una conciliación patrimonial partiendo del patrimonio contable en COLGAAP hasta llegar al patrimonio contable del ESFA, con el fin de mostrar todas las partidas que afectaron la situación financiera de la empresa debido a la inclusión de estándares internacionales de información financiera.

8.3.4 Conclusión.

Se concluye por medio de indicadores financieros que calculan la variación de los índices financieros determinados con las cifras de COLGAAP y las cifras del ESFA. Se explican las variaciones.

8.4 Aplicación teórica

A través del caso, se aplica el marco teórico incluido en esta investigación.

Desarrollo del caso

8.1. Descripción del caso

En este capítulo se analizan, a través del estudio de un caso, las diferencias significativas de la información financiera bajo el enfoque de las normatividades estudiadas en el marco jurídico.

Se busca a través de este caso identificar los impactos financieros resultantes de la implementación de la NIC 12 con respecto al reconocimiento, medición y revelación del impuesto diferido, utilizando la metodología de caso aplicado con la información financiera de la empresa RAMÍREZ Y ASOCIADOS S.A.

Con el propósito de ilustrar el caso, se presentan algunos aspectos generales de la empresa, que suministró la información contable para este análisis.

8.2 Generalidades de la empresa RAMÍREZ Y ASOCIADOS S.A.

RAMÍREZ Y ASOCIADOS S.A. es una empresa que tiene como objeto social la prestación de servicios, en cuanto a organización, planificación y desarrollo de empresas en el campo financiero, jurídico, contable, administrativo, o de inversión y crédito, entre otras actividades legales; se encuentra ubicada en Colombia, específicamente en Cali. Es una empresa que nace en mayo de 1941, de la cual se tomarán las cifras contables y se realizarán los análisis pertinentes. Cabe aclarar que esta definición no se refiere a una holding, por tal motivo no cumple con las exigencias implantadas para grupos económicos e información consolidada.

8.3. Procedimiento

8.3.1. Se ilustra el balance COLGAAP con corte a 31 de diciembre de 2013 elaborado por la compañía y se realiza una comparación con la base fiscal para establecer las diferencias entre sus cifras. Estas cifras están expresadas en pesos.

Cuadro 1. COLGAAP versus base fiscal

CUENTA	DESCRIPCIÓN	NETO CONTABLE	NETO FISCAL	DIFERENCIA
	DISPONIBLE	2,784,652,498	2,784,652,498	-
110510	cajas menores	1,370,000	1,370,000	-
111005	moneda nacional	7,763,272	7,763,272	-
111010	moneda extranjera	42,498,758	42,498,758	-
112005	bancos	1,396,051	1,396,051	-
120550	actividad financiera	9,126,679	9,126,679	-
	fideicomisos de inversión moneda			
124505	nacional	2,722,497,738	2,722,497,738	-
	INVERSIONES EN SUBSIDIARIAS (SUBORDINADAS)	107,014,713,363	114,517,643,299	- 7,502,929,936
120520	industria manufacturera	104,251,063,109	104,251,063,109	-
	agricultura, ganadería, caza y			
120505	silvicultura	- 5,443,241,458	- 5,443,241,458	-
120506	Inversiones del exterior	13,276,999,309	10,347,514,740	2,929,484,568
120599	ajustes por inflación	5,039,179,546	5,039,179,546	-
129510	derechos en clubes sociales	146,780,286	146,780,286	-
129595	Diversas	176,347,075	176,347,075	-
129905	Provisión de Acciones	- 10,432,414,504	-	- 10,432,414,504
	DEUDORES	299,069,760,327	304,827,810,506	- 5,758,050,179
130505	Nacionales	27,116,661,260	27,116,661,260	-
130510	del exterior	26,045,546	26,045,546	-
132005	Filiales	264,616,282,705	264,616,282,705	-
133015	a trabajadores	320,000	320,000	-
134505	dividendos y/o participaciones	1,047,992,231	1,047,992,231	-
134510	Intereses	332,014,317	332,014,317	-
	anticipo de impuestos de industria y			
135510	comercio	1,109,000	1,109,000	-
135515	retención en la fuente	4,057,671,583	4,057,671,583	-

	impuesto de industria y comercio			
135518	retenido	674,707,000	674,707,000	-
	sobrantes en liquidación privada de			
135520	impuestos	63,203,332	63,203,332	-
136505	Vivienda	28,077,599	28,077,599	-
136515	Educación	4,576,450	4,576,450	-
136525	calamidad domestica	10,964,537	10,964,537	-
136595	Otros	552,506,746	552,506,746	-
137005	con garantía real	173,049,900	173,049,900	-
138095	Otros	6,168,548,569	6,168,548,569	-
139905	Clientes	- 5,803,970,448	- 45,920,269	- 5,758,050,179
	INVENTARIOS	8,374,460,498	11,690,132,880	- 3,315,672,382
144002	terrenos para la venta	8,374,460,498	11,690,132,880	- 3,315,672,382
	PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO	41,469,064,402	41,469,708,557	- 644,155
150405	Urbanos	3,653,158,096	3,653,158,096	-
150499	ajustes por inflación	2,280,361,522	2,280,361,522	-
150805	construcciones y edificaciones	2,059,204,182	2,059,204,182	-
151205	maquinaria y equipo	23,349,860	23,349,860	-
151605	edificios	36,748,787,796	36,748,787,796	-
151699	ajustes por inflación	16,054,566,601	16,054,566,601	-
152005	maquinaria y equipo	1,140,486,121	1,140,486,121	-
152099	ajustes por inflación	1,875,309,338	1,875,309,338	-
152405	muebles y enseres	4,013,653,362	4,013,653,362	-
152410	Equipos	135,695,288	135,695,288	-
152499	ajustes por inflación	4,301,599,042	4,301,599,042	-
152805	equipos de procesamiento de datos	596,962,437	596,962,437	-
152810	equipos de telecomunicaciones	38,364,075	38,364,075	-
152899	ajustes por inflación	516,005,982	516,005,982	-
154005	autos, camionetas y camperos	2,250,428,135	2,250,428,135	-
154099	ajustes por inflación	2,487,778,578	2,487,778,578	-
159205	construcciones y edificaciones	- 11,014,308,101	- 11,014,308,101	-
159210	maquinaria y equipo	- 926,918,040	- 926,918,040	-
159215	equipo de oficina	- 3,139,862,540	- 3,139,862,540	-
	equipo de computación y			
159220	comunicación	- 554,243,251	- 554,243,251	-
159235	flota y equipo de transporte	- 2,093,574,226	- 2,093,574,226	-
159299	ajustes por inflación	- 21,896,688,464	- 21,896,688,464	-
159605	exceso fiscal sobre la contable	2,919,592,764	2,919,592,764	-
159920	maquinaria y equipo	- 644,155	-	- 644,155
	ACTIVOS INTANGIBLES	4,059,000,000	510,208,811	3,548,791,189
160505	Otros	5,977,425,324	5,977,425,324	-

169505	Amortización software	-1,918,425,324	-	5,467,216,513	3,548,791,189
	ACTIVOS DIFERIDOS	1,430,054,816		1,430,054,816	-
170520	seguros y fianzas	198,471,720		198,471,720	-
	programas para computador				
171016	(software)	1,030,463,354		1,030,463,354	-
171024	mejoras a propiedades ajenas	271,804,589		271,804,589	-
171095	Otros	- 70,684,847	-	70,684,847	-
	ACTIVO POR IMPUESTO DIFERIDO	1,900,156,559		-	1,900,156,559
	impuesto de renta diferido				
	"débitos" por diferencias				
171076	temporales	1,900,156,559		-	1,900,156,559
	OTROS ACTIVOS	1,984,081,374		1,984,081,374	-
171099	ajustes por inflación	278,460		278,460	-
179899	ajustes por inflación	34,638		34,638	-
189510	bienes entregados en comodato	204,420,786		204,420,786	-
	amortización acumulada de bienes				
189515	entregados en comodato (cr)	- 91,021,878	-	91,021,878	-
189520	bienes recibidos en pago	691,581,951		691,581,951	-
189595	Otros	944,299,581		944,299,581	-
189599	ajustes por inflación	234,487,836		234,487,836	-
	VALORIZACIONES	170,947,002,881		-	170,947,002,881
190505	acciones	1,942,934,435		-	1,942,934,435
191004	Terrenos	95,084,703,107		-	95,084,703,107
191008	construcciones y edificaciones	70,465,304,297		-	70,465,304,297
191012	maquinaria y equipo	470,162,206		-	470,162,206
191016	equipo de oficina	82,704,295		-	82,704,295
	equipo de computación y				
191020	comunicación	13,473,535		-	13,473,535
191032	flota y equipo de transporte	201,143,915		-	201,143,915
199510	bienes entregados en comodato	2,686,577,091		-	2,686,577,091
	TOTAL ACTIVOS	639,032,946,718		479,214,292,741	159,818,653,977
					-
	PRÉSTAMOS - OBLIGACIONES	- 197,108,061,347	- 197,108,061,347		-
210505	Sobregiros	- 231,400,582	-	231,400,582	-
210510	Pagares	- 52,096,805,500	-	52,096,805,500	-
212005	Pagares	- 81,642,105,265	-	81,642,105,265	-
	pagares-moneda extranjera corto				
213001	plazo	- 63,137,750,000	-	63,137,750,000	-
	OBLIGACIONES CON EMPRESAS				
	DEL GRUPO Y ASOCIADAS	- 237,341,776,200	- 237,341,776,200		-
222501	proveedores asociadas a pagar	- 55,289,733,371	-	55,289,733,371	-
222510	proveedores asociadas exterior	- 10,289,511	-	10,289,511	-

231501	cuentas x pagar asociadas	-	171,032,889,705	-	171,032,889,705	-
231504	cuentas x pagar asociadas exterior	-	208,450,195	-	208,450,195	-
	cuentas x pagar asociadas largo					
231505	plazo local	-	9,561,413,418	-	9,561,413,418	-
238096	Préstamos entre asociadas	-	1,239,000,000	-	1,239,000,000	-
	OTROS PASIVOS	-	7,670,974,934	-	7,670,974,934	-
220501	proveedores del país	-	3,405,682,415	-	3,405,682,415	-
221001	proveedores del exterior	-	245,259,231	-	245,259,231	-
233505	gastos financieros	-	2,416,764,664	-	2,416,764,664	-
236505	salarios y pagos laborales	-	123,802,232	-	123,802,232	-
236510	dividendos y/o participaciones		-		-	-
236515	Honorarios	-	63,256,690	-	63,256,690	-
236520	Comisiones		-		-	-
236525	Servicios	-	26,747,574	-	26,747,574	-
236530	Arrendamientos	-	5,999,973	-	5,999,973	-
236535	rendimientos financieros	-	188,240,030	-	188,240,030	-
236540	Compras	-	2,603,363	-	2,603,363	-
236550	por pagos al exterior	-	12,412,125	-	12,412,125	-
236565	por impuesto de timbre		3,847,072		3,847,072	-
236570	otras retenciones y patrimonio		-		-	-
236575	Autorretenciones	-	560,497,000	-	560,497,000	-
236700	reteiva servicios gravado 1.6%	-	21,603	-	21,603	-
	reteiva compras 50% tarifa 16%					
236701	régimen	-	7,653,209	-	7,653,209	-
236720	reteiva servicio exterior tarifa 16%	-	91,613,785	-	91,613,785	-
236805	Retefuente ica. y cio compras Cali	-	1,251,537	-	1,251,537	-
236806	retefuente Ica servicios Cali	-	13,880,914	-	13,880,914	-
236875	autoretenciones a pagar Ica Cali	-	108,718,000	-	108,718,000	-
237095	Otros	-	222,515,252	-	222,515,252	-
238095	Otras cuentas por pagar	-	102,560,594	-	102,560,594	-
280505	Anticipos de clientes	-	73,931,690	-	73,931,690	-
280595	Otros	-	1,410,125	-	1,410,125	-
	IMPUESTOS POR PAGAR	-	456,316,499	-	456,316,499	-
240890	impuestos a las ventas pagados	-	456,316,499	-	456,316,499	-
	OBLIGACIONES LABORALES Y DE SEGURIDAD SOCIAL INTEGRAL	-	22,990,736,443	-	27,271,069,203	4,280,332,760
251010	ley 50 de 1990 y normas posteriores	-	106,613,325	-	106,613,325	-
251501	consolidado interés cesantías	-	15,849,191	-	15,849,191	-
252501	consolidado de vacaciones	-	637,985,362	-	637,985,362	-
253005	primas	-	77,065,689	-	77,065,689	-
261025	prestaciones extralegales		1		1	-
	calculo actuarial pensiones de					
262005	jubilación	-	26,433,555,637	-	26,433,555,637	-

	pensiones de jubilación por				
262010	amortizar (db)	4,280,332,760	-	4,280,332,760	
	PASIVOS ESTIMADOS	- 725,541,006	- -	725,541,006	
261095	Otras	725,541,006	- -	725,541,006	
	PASIVO POR IMPUESTO DIFERIDO	- 3,163,486,700	- -	3,163,486,700	
272595	Impuestos diferidos	3,163,486,700	- -	3,163,486,700	
	TOTAL PASIVOS	- 469,456,893,129	- 469,848,198,183	391,305,054	
					-
	CAPITAL SOCIAL	- 1,120,105,058	- 1,120,105,058		-
310505	capital autorizado	1,500,000,000	- 1,500,000,000		-
310510	capital por suscribir (db)	379,894,942	379,894,942		-
	SUPERÁVIT DE CAPITAL	- 4,969,964,854	- 4,969,964,854		-
320505	prima en colocación de acciones	1,369,848,305	- 1,369,848,305		-
322505	de acciones	5,053,839,075	- 5,053,839,075		-
322515	Diferencia en cambio inversión ext.	1,453,722,526	1,453,722,526		-
	RESERVAS	- 19,803,518,979	- 19,803,518,979		-
330505	reserva legal	560,052,802	- 560,052,802		-
330510	reservas por disposiciones fiscales	1,802,561,814	- 1,802,561,814		-
	reserva para readquisición de				
330515	acciones	951,947,266	- 951,947,266		-
330516	acciones propias readquiridas (db)	896,242,298	896,242,298		-
331595	Otras	17,385,199,395	- 17,385,199,395		-
	REVALORIZACIÓN DEL				
	PATRIMONIO	- 4,113,171,126	- 4,113,171,126		-
340505	de capital social	21,983,667	- 21,983,667		-
340510	de superávit de capital	1,234,028,950	- 1,234,028,950		-
340515	de reservas	8,874,840,769	- 8,874,840,769		-
	de resultados de ejercicios				
340520	anteriores	16,709,137	- 16,709,137		-
340545	superávit método de participación	182,462,603	- 182,462,603		-
342001	impuesto al patrimonio	6,019,198,000	6,019,198,000		-
342002	sobretasa impuesto al patrimonio	197,656,000	197,656,000		-
	RESULTADOS DE EJERCICIOS				
	ANTERIORES (UTILIDADES				
	RETENIDAS)	29,459,283,986	29,459,283,986		-
371001	pérdidas acumuladas	29,459,283,986	29,459,283,986		-
	SUPERAVIT POR VALORIZACIÓN				
	(SUPERAVIT POR REVALUACIÓN)	- 170,947,002,881	- 170,947,002,881		-
380505	acciones	1,942,934,435	- 1,942,934,435		-
381004	Terrenos	95,084,703,107	- 95,084,703,107		-
381008	construcciones y edificaciones	70,465,304,297	- 70,465,304,297		-
381012	maquinaria y equipo	470,162,206	- 470,162,206		-
381016	equipo de oficina	82,704,295	- 82,704,295		-
	equipo de computación y				
381020	comunicación	13,473,535	- 13,473,535		-

381032	flota y equipo de transporte	-	201,143,915	-	201,143,915	-
389510	bienes entregados en comodato	-	2,686,577,091	-	2,686,577,091	-
	TOTAL PATRIMONIO	-	171,494,478,912	-	171,494,478,912	-

Fuente: autora de la investigación. Incluye cifras de empresa RAMÍREZ Y ASOCIADOS S.A. Se realizan algunas modificaciones para efectos de presentación y se agrupan las cuentas de acuerdo al COLGAAP comparativo con el Balance de Apertura.

Escudos fiscales

Esta empresa cuenta con escudos fiscales sobre los cuales no consideraron las diferencias temporarias que dan lugar al cálculo del impuesto diferido. Se relacionan a continuación como dato informativo.

Excesos de renta presuntiva \$15.977.765.979

Pérdidas fiscales \$2.447.057.303

A partir de la información contable de la compañía a diciembre 31 de 2013, se relacionan las diferencias identificadas en el cuadro anterior y se clasifican en permanentes y temporales.

Diferencias permanentes

Son permanentes todas las diferencias entre las cifras contables y fiscales que no sean probables de recuperar en un futuro (cuadro 2).

En el caso particular de las provisiones, la norma contable (Decretos 2649 y 2650 de 1993), a diferencia de la norma fiscal, permite registrar provisiones en los activos, entre esos, por

ejemplo, inversiones (cuya provisión se controla en la cuenta 1299), inventarios (utiliza la cuenta 1499, que es una obsolescencia y se le puede calcular la provisión) o activos fijos (en la cuenta 1599, cuando los comparamos con el avalúo técnico, por ejemplo, sí se puede originar una provisión), entre otros. La norma fiscal no permite esas provisiones, por tanto, cuando se contabilizan los gastos por concepto de estas, es claro que no son deducibles fiscalmente, al igual que su ingreso es no gravado, lo cual se ratifica con el Concepto 046501 de 2009.

Además de esto, el estatuto tributario en el libro primero, Título II, Capítulo I, establece de forma taxativa cuál es el valor patrimonial (valor por el que se ha de declarar) de cada uno de los activos, y dentro de los conceptos que conforman el valor patrimonial o fiscal de los activos, no figuran las valorizaciones. Siendo así, no se debe incluir o declarar un concepto cuando en la legislación no se establece que se declare. Debido a esto, las diferencias ocasionadas por valorizaciones y provisiones se clasifican en permanentes.

Cuadro 2. Diferencias permanentes

CUENTA	DESCRIPCIÓN	NETO CONTABLE	NETO FISCAL	DIFERENCIA	CLASIFICACIÓN DIFERENCIA
129905	Provisión de Acciones	- 10,432,414,504	-	- 10,432,414,504	permanente
159920	maquinaria y equipo	- 644,155	-	- 644,155	permanente
171076	impuesto de renta diferido "débitos"	1,900,156,559	-	1,900,156,559	permanente
190505	acciones	1,942,934,435	-	1,942,934,435	permanente
191004	Terrenos	95,084,703,107	-	95,084,703,107	permanente
191008	construcciones y edificaciones	70,465,304,297	-	70,465,304,297	permanente
191012	maquinaria y equipo	470,162,206	-	470,162,206	permanente
191016	equipo de oficina	82,704,295	-	82,704,295	permanente
191020	equipo de computación y comunicación	13,473,535	-	13,473,535	permanente
191032	flota y equipo de transporte	201,143,915	-	201,143,915	permanente
199510	bienes entregados en comodato	2,686,577,091	-	2,686,577,091	permanente
261095	Otras	- 725,541,006	-	- 725,541,006	permanente
272595	Impuestos diferidos	- 3,163,486,700	-	- 3,163,486,700	permanente

Fuente: autora de investigación

Diferencias temporales

Son temporales las diferencias entre las cifras contables y fiscales, que sea posible recuperar en un futuro, pero solo se realiza el cálculo del impuesto diferido sobre las diferencias que sean consideradas temporarias y que no estén afectando el impuesto corriente.

Cuadro 3. Detalle de diferencias temporarias susceptibles de revertir a futuro

CUENTA	DESCRIPCIÓN	NETO CONTABLE	NETO FISCAL	DIFERENCIA	CLASIFICACIÓN DIFERENCIA
139905	Clientes	- 5,803,970,448	- 45,920,269	- 5,758,050,179	temporaria
169505	Amortización software	- 1,918,425,324	- 5,467,216,513	3,548,791,189	temporaria
262010	pensiones de jubilación por amortizar	4,280,332,760	-	4,280,332,760	temporaria

Fuente: autora de investigación

Ilustración del cálculo del Impuesto Diferido antes de la adopción de estándares Internacionales (COLGAAP)

Se identifican las diferencias temporarias relacionadas como diferencias temporales bajo el método del diferido utilizado en Colombia y el reconocimiento del impuesto diferido que realizó la compañía en su momento.

Debido a esto, se evidencia en la contabilidad un activo por impuesto diferido equivalente a \$1.900.156.559 ocasionado por la provisión de cartera, y, a su vez, un pasivo por impuesto

diferido que equivale a \$ 3.163.486.700 derivado de las diferencias ocasionadas en amortización del cálculo actuarial, depreciación diferida y amortización de software, tal como se muestra a continuación:

CUENTA	DIFERENCIAS TEMPORARIAS	COLGAAP	FISCAL	DIFERENCIA	% IMPUESTO DIFERIDO	IMPUESTO DIFERIDO COLGAAP
1695050005	amortización Software	-1,918,425,324	-5,467,216,513	3,548,791,189	33%	1,171,101,092
2620100000	pensiones de jubilación por amortizar	4,280,332,760	0	4,280,332,760	33%	1,412,509,811
1399050000	clientes	-5,803,970,448	- 45,920,269	-5,758,050,179	33%	-1,900,156,559
1596050100	depreciación diferida edificios	1,757,199,385	-	1,757,199,385	33%	579,875,797
TOTAL IMPUESTO DIFERIDO CALCULADO						1,263,330,141
Nota: La tarifa para el año 2014 es de 34%, distribuida 25% renta y 9% cree, pero el ejercicio contable corresponde a 2013 y para efectos del análisis se realizó el cálculo a la tarifa del 33% Tasa estimada de recuperación.						

RAMÍREZ & ASOCIADOS S.A. calcula impuesto diferido sobre cuatro diferencias temporarias: provisión de cartera, amortización del diferido (software), depreciación diferida y pasivo por cálculo actuarial. Las diferencias tenidas en cuenta se relacionan a continuación.

Provisión de cartera

Esta sociedad cuenta con una provisión de cartera contable determinada de acuerdo a situaciones reales que se presentaron con los deudores; se analizó en su momento la poca probabilidad que tenía la cartera de ser recuperada y por ello se procedió a reconocer una provisión contable para estos fines, que contablemente está compuesta de la siguiente manera:

Cuadro 4. Provisión de cartera

DEUDOR	VALOR CARTERA	ANÁLISIS PROVISIÓN
SAN JUAN LTDA.	4,712,513,540	Se provisionó en abril 2010 por directriz del Vicepresidente de la compañía. Es asociada y se estima que esta cartera no se va a recuperar.
HOLGUINES	173,049,000	Se provisionó desde el año 2007; se estima que esta cartera no se va a recuperar
PACHECO S.A.	900,000,000	La única provisión de 2011, Pacheco S.A., entra en liquidación y se estima que no podrá cubrir la deuda.
Provisión de cartera mayor a 360 días	18,407,908	Se provisiona porque ya tiene más de 360 días.
TOTAL PROVISIÓN DE CARTERA CONTABLE	5,803,970,448	

Fuente: autora de investigación

Sin embargo, fiscalmente la legislación tributaria, mediante el artículo 145 del estatuto tributario, permite calcular una provisión de cartera deducible fiscalmente que contempla el método de provisión general y el método de provisión individual; después de realizar el cálculo por ambos métodos, la compañía determinó que el mayor gasto fiscal es el calculado por el método individual en el período de análisis y equivale a \$45.920.269. La variación es grande debido a que la mayoría de su cartera es con vinculados económicos y sobre estas deudas no se puede provisionar fiscalmente.

La diferencia entre la provisión contable y fiscal genera una diferencia temporaria que da lugar a impuesto diferido por valor de \$1.900.156.559, debido a que la empresa se está descontando un menor gasto fiscal comparado con su valor contable.

Amortización del diferido

Se adquiere un software que es amortizado en su gran mayoría, acogiéndose al estatuto tributario en su artículo 142 y 143, los cuales mencionan las erogaciones susceptibles de demérito (sufren desgaste) por medio de la depreciación o amortización.

La amortización contable en la cuenta del pasivo corresponde a \$1.918.425.324 mientras la amortización fiscal es de \$5.467.216.513 equivalente a la amortización del diferido del año en curso, más la amortización de los años siguientes ya deducida en años anteriores, lo que genera una diferencia de \$3.548.791.189. Esta diferencia genera una diferencia temporaria sobre la cual se calcula impuesto diferido por valor de \$1.171.101.092.

Amortización del cálculo actuarial

Un cálculo actuarial de pasivos pensionales cuantifica el valor presente de obligaciones pensionales en una entidad, mediante la aplicación de métodos matemáticos de carácter financiero y de probabilidades con base en indicadores demográficos o de accidentalidad, en el marco de la normatividad vigente al momento de su elaboración. La normatividad reguladora es el Decreto 2649 de 1993 en su artículo 77, que ha sufrido modificaciones con el Decreto 4565 de 2010.

En el año 2010, el gobierno mediante el Decreto 4565 de Diciembre 7 del mismo año,

permitió que el gasto ocasionado por el ajuste al pasivo del cálculo actuarial de este año comparado con el saldo año 2009, se pudiera diferir a 20 años. En dicho año se tomó un mayor gasto de amortización fiscal y en los años siguientes, incluido el 2013, el gasto registrado en contabilidad por el mismo concepto se rechazó fiscalmente.

Valor del pasivo Año 2009	\$ 22,555,511,508
Valor del Pasivo Año 2010	\$ 27,787,029,326
Mayor valor deducción	\$ 5,231,517,818
Valor amortización por cada año	\$ 237,796,264

Saldo por amortizar con corte a 31 de diciembre de 2013 \$ 4,280,332,760

Sobre este valor se calcula el impuesto diferido correspondiente a este concepto, lo que da como resultado un pasivo por impuesto diferido equivalente a \$1.412.509.811.

Depreciación diferida

La compañía registra un impuesto diferido por concepto de depreciación diferida, debido a que internamente se dio la directriz de depreciar los edificios a 40 años (contable) pero, para efectos fiscales, la depreciación se maneja a 20 años y genera un mayor gasto por depreciación (fiscal), lo que ocasiona que pague menos impuesto a la DIAN.

Sin embargo, el impuesto diferido registrado en el pasivo por valor de \$ 579.875.797 no corresponde a cuotas de depreciación generadas en el año base de análisis de este caso,

corresponde a años anteriores. Este año la empresa generó pérdidas, por tal motivo, no se pudo constituir la reserva que trata el artículo 130 del estatuto tributario para poder descontar cuotas de depreciación mayores.

Art 130 E.T. Constitución de Reserva: cuando se solicite en la declaración de renta cuotas de depreciación que excedan el valor de las cuotas registradas en el estado de pérdidas y ganancias, deberán para que proceda la deducción sobre el mayor valor solicitado fiscalmente, destinar de las utilidades del respectivo año gravable como reserva no distribuible, una suma equivalente al 70% del mayor valor solicitado. Ej si mis utilidades comerciales después de Impuesto son 1000, no puedo distribuirla toda entre los accionistas, debo restar la reserva que constituya por este punto, por lo tanto si no obtengo utilidad, sino pérdida no se puede conformar la reserva y por tal motivo no puedo tomar el Gasto fiscal mayor al que aparece en Contabilidad.

8.3.2. Implementación

Partiendo del Estado de Situación Financiera de Apertura –ESFA-, elaborado por la compañía a 1 de enero de 2014, y siguiendo los lineamientos de estándares internacionales, se realiza un comparativo con un balance COLGAAP. La información utilizada corresponde al corte del 31 de diciembre de 2013.

Estas diferencias están dadas porque, de acuerdo con los lineamientos establecidos por los IFRS, las NIIF traen consigo distintas NIC que regulan el tratamiento contable que se debe dar a las partidas, explicando por grupo todas las particularidades y aspectos a tener en cuenta en cada cuenta incluida en los estados financieros.

Cabe aclarar que la eliminación de los ajustes por inflación contemplada en el Decreto 1538 de 2004 y la Ley 1111 del 2006 por la cual se modifica el estatuto tributario de los impuestos administrados por la DIAN, se enfoca en la Contabilidad tributaria y genera diferencias en propiedad, planta y equipo y en activos intangibles, diferidos e impuestos diferidos.

Cuadro 5. Balance de apertura elaborado por la compañía RAMÍREZ Y ASOCIADOS S.A. al 1 de enero de 2014 comparativo con COLGAAP corte a 31 de diciembre de 2013

BALANCE DE APERTURA AL 1 DE ENERO DE 2014 CIFRAS EN MILLONES PESOS					
ENTIDAD Y/O ENTE ECONÓMICO			RAMIREZ & ASOCIADOS S.A.		
PARTIDAS PRINCIPALES COLGAAP / NIIF	Nota No.	SALDO COLGAAP A 31/12/2013	SALDO DE APERTURA NIIF A 1/01/2014	VARIACIÓN RELATIVA	VARIACIÓN ABSOLUTA
ACTIVO					
DISPONIBLE (EFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFECTIVO)	1	2,784.00	2,784.00	0%	-
INVENTARIOS	2	8,374.00	8,374.00	0%	-
(ACTIVOS BIOLÓGICOS)					-
DEUDORES	3	299,070.00	299,070.00	0%	-
INVERSIONES EN SUBSIDIARIAS (SUBORDINADAS)	4	107,017.00	52,050.00	-51%	54,967.00
INVERSIONES EN ASOCIADAS Y NEGOCIOS CONJUNTOS					-
OTRAS INVERSIONES FINANCIERAS.					-
(PROPIEDADES DE INVERSIÓN)	5		203,180.00		-203,180.00
CRÉDITO MERCANTIL - GOOD WILL					-
ACTIVOS INTANGIBLES	6	4,059.00	5,702.00	40%	-1,643.00
PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO	7	41,468.00	3,927.00	-91%	37,541.00
ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS	8	1,900.00	9,077.13	378%	-7,177.13
ACTIVOS DIFERIDOS	9	3,350.00	199.00	-94%	3,151.00
(ACTIVOS NO CORRIENTES MANTENIDOS PARA LA VENTA Y OPERACIONES DISCONTINUAS)					-
VALORIZACIONES	10	170,946.00		-100%	170,946.00
OTROS ACTIVOS	11	1,984.00		-100%	1,984.00
OTROS ACTIVOS PROPIOS DEL SECTOR FINANCIERO QUE NO PUEDAN INCLUIRSE EN LAS PARTIDAS ANTERIORES (*)					-
TOTAL ACTIVO		640,952.00	584,363.13	91%	56,588.87
PASIVO					
PRÉSTAMOS - OBLIGACIONES	12	197,108.00	197,108.00	0%	-
(DEUDAS POR ARRENDAMIENTO - LEASING)					-
OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO					-
IMPUESTOS POR PAGAR	13	456.00	3,189.00	599%	-2,733.00
OBLIGACIONES LABORALES Y DE SEGURIDAD SOCIAL INTEGRAL.	14	22,991.00	39,995.00	74%	-17,004.00
BONOS Y OTROS TÍTULOS					-
OBLIGACIONES CON EMPRESAS DEL GRUPO Y ASOCIADAS	15	237,342.00	237,342.00	0%	-
PASIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS	16	3,164.00	3,643.84	15%	-479.84
PASIVOS ESTIMADOS	17	726.00		-100%	726.00
PROVISIONES					-
(PASIVOS INCLUIDOS EN GRUPOS DE ACTIVOS PARA SU DISPOSICIÓN CLASIFICADOS COMO MANTENIDOS PARA LA VENTA)					-
OTROS PASIVOS	18	7,670.00	9,575.00	25%	-1,905.00
OTROS PASIVOS PROPIOS DEL SECTOR FINANCIERO QUE NO PUEDAN INCLUIRSE EN LAS PARTIDAS ANTERIORES (*)					-
TOTAL PASIVOS		469,457.00	490,852.84	105%	-21,395.84
PATRIMONIO					
CAPITAL SOCIAL		1,120.00	1,120.00	0%	-
SUPERÁVIT DE CAPITAL		4,970.00	1,370.00	-72%	3,600.00
RESERVAS		19,804.00	19,804.00	0%	-
REVALORIZACIÓN DEL PATRIMONIO		4,113.00		-100%	4,113.00
RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES (UTILIDADES RETENIDAS)		-29,459.00	-29,459.00	0%	-
RESULTADO DEL EJERCICIO					-
SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN (SUPERÁVIT POR REVALUACIÓN)		170,947.00		-100%	170,947.00
INTERÉS MINOTARIO - PATRIMONIO NO CONTROLADO					-
OTRAS PARTIDAS PATRIMONIALES DEL SISTEMA FINANCIERO QUE NO PUEDAN INCLUIRSE EN LAS PARTIDAS ANTERIORES (*)					-
AJUSTES POR REEXPRESIÓN NIIF			100,675.29		-100,675.29
TOTAL PATRIMONIO		171,495.00	93,510.29	55%	77,984.71
(*): Aquí deben incluirse únicamente aquellas cuentas propias de la actividad financiera, aseguradora, bursátil o cooperativa que no puedan asimilarse a ninguno de los grupos de cuentas relacionados anteriormente. (Las partidas que se encuentran entre paréntesis corresponden a denominaciones bajo NIIF.)					
PRUEBA A CEROS			-	-	
VALIDACIÓN			CORRECTO	CORRECTO	
(esta prueba a zeros corresponde a la ecuación patrimonial de Activo menos (pasivo mas patrimonio)					

A continuación se explican las notas de las partidas conciliatorias que generan diferencias relacionadas en la comparación entre el balance de apertura y COLGAAP.

Nota N° 4. Inversiones en subsidiarias

La NIC 28 de inversiones en empresas asociadas menciona que se debe realizar una medición de las inversiones a valor razonable y ajustar la diferencia contra utilidades retenidas. Se realizó este ajuste sobre el total registrado en contabilidad y este grupo quedó conformado de la siguiente manera:

Ajuste inversiones	
Ajuste inversión Empresa Z	13,741,750,000
Ajuste inversión Empresa Y	7,483,500,000
Ajuste inversión Empresa X	10,509,535,907
Ajuste inversión Empresa W	6,107,444,444
Eliminación ajustes por inflación	17,076,000,000
Ajuste saldo de Inversión de España	48,769,649
TOTAL	54,967,000,000

Nota N° 5. Propiedades de inversión

La NIC 40 de propiedades de inversión se refiere al tratamiento contable de las inversiones inmobiliarias, indica los inmuebles que se tienen para obtener rentas, plusvalías o ambas; las inversiones inmobiliarias generan flujos de efectivo que son en gran medida independientes de los procedentes de otros activos poseídos por la entidad. Esto distinguirá a las inversiones inmobiliarias de las ocupadas por el dueño, y se deben clasificar en el rubro de propiedades de inversión; adicionalmente, las valorizaciones se deben clasificar en este grupo.

Esta diferencia se genera por la reclasificación que se da de algunos inmuebles reconocidos inicialmente como propiedad, planta y equipo y otros activos, trasladando este rubro a propiedad de inversión porque cumplen con los criterios de reconocimiento para pertenecer a este grupo. Adicionalmente, se genera una variación en la medición a valor razonable que exige la norma; en la compañía sucedió esto con los siguientes activos:

Reclasificación a Propiedades de Inversión		Origen
Ajuste por medición a valor razonable	169,706,000,000	Propiedad PyE
Edificio Arrendado	31,611,000,000	
Otros Activos oficinas arrendadas en dación en pago	1,863,000,000	Otros activos
TOTAL	203,180,000,000	

Nota N° 6. Activos intangibles

La NIC 38 indica que las licencias corresponden al rubro de activos intangibles; en este caso, se realizó la reclasificación de la licencia de software registrada inicialmente como activo diferido.

Activos Intangibles		Origen
Software de procesos	1,643,000,000	Diferidos otros activos
TOTAL	1,643,000,000	

Nota N° 7. Propiedad, planta y equipo

Debido a los lineamientos establecidos en la NIC 16, este grupo varía porque se activan de nuevo los inmuebles totalmente depreciados. Adicional a esto se retira el edificio que está en arrendamiento porque se considera propiedad de inversión y además se eliminan los ajustes por inflación debido a que se utiliza la medición al costo revaluado y dejan a un lado el valor razonable.

Propiedad planta y equipo	
Edificio Yumbo Arrendado	31,611,000,000
Activos totalmente depreciados	311,000,000
Elimina ajustes por inflación	5,619,000,000
TOTAL	37,541,000,000

Nota N° 9. Activos diferidos

El valor correspondiente a licencias de software se trasladó al grupo de activos intangibles, lo demás corresponde a gastos pre-operativos, campañas publicitarias, capacitaciones y otros, que se deben trasladar al gasto, entonces se registra como utilidades retenidas.

En la cuenta de activos diferidos queda un saldo de 199.000.000 que no fue tenido en cuenta en el ESFA; según las Normas Internacionales, los activos diferidos desaparecen.

Activos diferidos	
Software de procesos (traslado a Intangibles)	1,643,000,000
Utilidades retenidas, gastos diferidos.	1,508,000,000
TOTAL	3,151,000,000

Nota N° 10. Valorizaciones

Las valorizaciones se ajustan contra el superávit por valorizaciones. El superávit por valorización se ve afectado contra las valorizaciones, cabe aclarar que esto no se debe hacer porque, para efectos del balance por primera vez, las valorizaciones se deben reclasificar a cada uno de los activos y finalmente las diferencias que se presentan con los valores razonables de los bienes, se registran como superávit por valorización. Esta regla está inmersa en NIC 16 propiedad, planta y equipo, NIC 38 activos intangibles y NIC 28 inversiones en empresas asociadas.

Nota N° 11. Otros activos

Se registra como propiedades de inversión, según NIC 40, lo que corresponde a oficinas reconocidas como bienes en comodato y dación en pago, de las cuales se percibe un ingreso por arrendamiento.

Otros Activos	
Otros activos, oficinas arrendadas en dación en pago	1,863,000,000
Elimina Ajustes por inflación	121,000,000
TOTAL	1,984,000,000

Nota N° 13. Impuestos por pagar

La diferencia en este rubro corresponde al registro del total del pasivo por impuesto al patrimonio a valor presente neto.

Nota N° 14. Obligaciones laborales y de seguridad integral

Las diferencias se presentan debido al reconocimiento de la provisión para indemnizaciones por retiro de personal, según NIC 19.

Nota N° 17. Pasivos estimados

Los pasivos estimados registrados corresponden a provisiones no aceptadas bajo normas internacionales; este valor se elimina afectando utilidades retenidas.

Nota N° 18. Otros pasivos

Este grupo aumenta porque la NIC 17 de arrendamientos indica que si hay anticipos no se puede causar el ingreso, entonces se reconoce el pasivo, lo mismo ocurre con ingresos recibidos para terceros. Este caso se presenta en el cobro de servicios públicos de los bienes arrendados y cuotas de administración de la empresa relacionada en el caso.

Variaciones del patrimonio

- El superávit disminuye porque dada la NIIF 1 de adopción por primera vez, este debe disminuir cuando el valor intrínseco por acción disminuye.
- Revalorización del patrimonio, se ve afectado por la eliminación de los ajustes por inflación.

Medición

Partiendo de las cifras del balance de apertura, la autora de este estudio procede a calcular la base fiscal de los activos y pasivos para hallar las diferencias temporarias. En la determinación de la base fiscal de los activos y pasivos, se hace necesario determinar la diferencia entre base fiscal y el valor patrimonial. Este último es el monto que conforme a las reglas tributarias debe ser declarado como activo o pasivo dentro de la declaración de renta con el fin de determinar el patrimonio líquido del sujeto, por regla general contenida en el artículo 267 del estatuto tributario. El valor patrimonial de los activos es su costo fiscal y este a su vez por regla general es igual al valor contable.

Base fiscal activos

Se relaciona la directriz que sirve de base para el cálculo de la base fiscal de los activos, tomada del libro sobre impuesto diferido de renta de Jesús Corredor (2010).

- Si la base contable es igual ($=$) a la base fiscal $\rightarrow$ No genera diferencia temporaria.
- Si la base contable es mayor ($>$) a la base fiscal $\rightarrow$ Obtengo una diferencia temporaria imponible, es decir, un impuesto diferido de renta por pagar.
- Si la base contable es menor ($<$) a la base fiscal $\rightarrow$ Obtengo una diferencia temporaria deducible, que da lugar a un impuesto diferido de renta débito (por deducir).

La base contable es IGUAL cuando:

1. El valor deducible del activo es igual al gasto registrado en contabilidad.
2. El valor de los beneficios económicos del activo no tributa (ingresos no gravados de acuerdo a las reglas tributarias).
3. El valor de los beneficios económicos del activo es gravado en la declaración de renta en el mismo ejercicio de su reconocimiento.

La base contable es MAYOR cuando:

1. El costo o gasto contable derivado del activo es MENOR ($<$) que el costo o gasto aceptado para fines del impuesto de renta.

La base contable es MENOR cuando:

1. El costo o gasto contable derivado del activo es MAYOR ($>$) que el costo o gasto aceptado para fines del impuesto de renta.

Teniendo esto claro, se calcula a continuación la base fiscal de la compañía, analizando las partidas que componen el balance de acuerdo a la clasificación de las cuentas contables del activo.

Efectivo

Normalmente, la base fiscal de estas cuentas es igual a la base contable; en algunos casos, se presentan diferencias relacionadas con consignaciones no registradas pero en este no aplica. La base fiscal para el cálculo del impuesto diferido será igual al valor contable pues esta partida no genera impuesto diferido.

Cuenta	Descripción cuenta	Valor Contable	Valor declarado en renta	Base Fiscal NIIF	Diferencia
110510	CAJAS MENORES	1,370,000	1,370,000	1,370,000	0
111005	MONEDA NACIONAL	7,763,272	7,763,272	7,763,272	0
111010	MONEDA EXTRANJERA	42,498,758	42,498,758	42,498,758	0
112005	BANCOS	1,396,051	1,396,051	1,396,051	0

Inversiones en subsidiarias

La utilidad o pérdida derivada de las inversiones no representa un ingreso ni un gasto fiscal, este se ve reflejado en los dividendos y estos a su vez pueden ser gravados o no, dependiendo de la inversión, pues esta puede ser nacional o extranjera teniendo en cuenta las excepciones a la regla, pues no todos los nacionales son exentos y no todos los del exterior son sujetos a retención en la fuente.

En efecto, si la inversión es nacional, el dividendo no es gravado según el artículo 49 del estatuto tributario. Bajo esta expectativa, la base fiscal de las inversiones nacionales es su misma base contable; si por alguna circunstancia la expectativa del dividendo se aparta de la regla general y por tanto resulta gravado, la base fiscal será el costo y no su valor contable.

Si la inversión es en el exterior, el dividendo será, de todos modos, gravado en Colombia. Por ello, la base fiscal será igual al costo de adquisición.

Si la inversión está localizada en uno de los países miembros del Pacto Andino (Comunidad Andina de Naciones -CAN) el dividendo está exento en Colombia pero gravado en el exterior. En estas circunstancias, la base fiscal será el costo y no su valor contable, porque, en todo caso, el dividendo estará sujeto a imposición (aunque en el exterior).

Ahora bien, tributariamente, en caso de enajenación, el valor que sirve para determinar la utilidad es el costo de adquisición. La pérdida en enajenación de acciones y aportes es no deducible. La utilidad por regla general es ingreso no constitutivo de renta.

Las inversiones de renta variable en subordinadas del exterior deben ser reexpresadas en la moneda funcional, utilizando la tasa de cambio vigente certificada por la Superintendencia Financiera de Colombia o la entidad que haga sus veces y registrando la diferencia que resulte entre el valor en libros de dichos activos y su valor reexpresado como un mayor o menor valor del patrimonio.

El Consejo Técnico de la Contaduría tuvo la oportunidad de pronunciarse sobre la aplicación de esta norma, mediante el concepto 010 de junio 2 de 2009, en el cual señala que: “las inversiones en subordinadas del exterior deben ser contabilizadas en libros de la entidad matriz localizada en Colombia bajo el método de participación patrimonial (Artículo 81 del Decreto 2649 de 1993). Sin embargo, a la luz del artículo 272 del ET, el valor patrimonial de la inversión (base fiscal) es el costo”.

Quiere decir todo lo anterior que la base fiscal de las inversiones en subordinadas está en función de las expectativas derivadas del dividendo y de la utilidad o pérdida en la venta de las acciones o aportes. No es posible determinar una base fiscal única, en consecuencia.

La diferencia temporaria surge por doble vía: por comparación entre el valor contable del activo contra el valor fiscal del mismo; y/o por diferencia entre el valor del ingreso o gasto derivado de la utilización del método de participación (incluida la diferencia en cambio) contra el monto del ingreso o gasto fiscal. Como se sabe, la utilidad o pérdida por método de participación patrimonial no se considera ingreso o gasto para efectos de la declaración de renta (Artículo 1° Decreto 2336 de 1995). Por su parte, la diferencia, en cambio, hace parte del resultado fiscal pero no del contable. La sumatoria de diferencias entre el método de participación patrimonial y el costo fiscal son diferencias temporarias que dan lugar a impuesto diferido débito o por pagar que corresponda.

En conclusión, la diferencia generada patrimonialmente en los activos expresados por el método de participación patrimonial, y el costo fiscal de las mismas, es una diferencia temporaria digna de generar impuesto diferido.

INVERSIONES	Contable (incluye método de participación) COLGAAP	Costo de adquisición ajustado con diferencia en cambio Declaración de renta	Balance de apertura (medición V/I razonable)	Base fiscal Niif	Diferencia
Inversiones Nacionales	104,164,710,302	124,181,683,406	38,766,680,553	38,766,680,553	-
Inversiones Exterior España	13,016,999,309	10,079,609,340	13,016,999,309	10,079,609,340	2,937,389,968
Inversiones Exterior Ecuador (CAN)	260,000,000	267,905,400	260,000,000	267,905,400	-7,905,400
Aportes sociedad nacional	6,307,039	6,320,138	6,320,138	6,307,039	0
Provisión de acciones	-10,431,024,504		-	-	-
total	107,016,992,146	134,535,518,285	52,050,000,000	49,120,502,332	2,929,484,568

Cuentas por cobrar a clientes

El valor contable de las cuentas por cobrar está representado por su valor nominal menos la provisión para su protección. La provisión contable de cartera se debe constituir siguiendo lineamientos técnicos.

Tributariamente, la cuenta por cobrar admite provisión para proteger las pérdidas de su valor, pero únicamente mediante el uso del método general o individual. En consecuencia, la base fiscal de la cuenta por cobrar será la que resulte de restar de su valor nominal el valor de la provisión fiscalmente aceptada.

Es pertinente tener en cuenta que bajo NIIF las provisiones y contingencias desaparecen, pero la provisión de cartera no. En los distintos materiales emitidos por IASB se encuentra que a la provisión de cartera no se le denomina como un valor estimado que la catalogue dentro de este rubro. Se debe realizar un análisis o estudio individual por cada deuda y/o factura que le están debiendo a la empresa, esta provisión es también llamada deterioro de cartera. Este punto se encuentra en la NIIF 9 de instrumentos financieros, que permite realizar la medición de las

cuentas por cobrar por el método de costo amortizado o valor razonable y calcular el deterioro de cartera cuando realmente se tiene certeza de que no se va a recuperar la cartera.

En este caso particular, la provisión de cartera fiscal, calculada por el método general, es mayor a la provisión fiscal calculada por el método individual dando como resultado \$45.920.269.

Por otro lado, la provisión de cartera contable de la compañía asciende a \$5.803.970.448, estimados de acuerdo a la probabilidad que tienen de recuperar su cartera mediante el análisis individual de cada deudor.

Como ya se explicó anteriormente, la variación es grande debido a que la mayoría de la cartera es con vinculados económicos y sobre estas deudas no se puede provisionar fiscalmente. Por tal motivo, encontramos una diferencia temporaria generada a partir de comparar la provisión de cartera contable con la base fiscal así:

CONCEPTO	CONTABLE	FISCAL	DIFERENCIA
PROVISIÓN DE CARTERA AÑO 2013	-5,803,970,448	- 45,920,269	-5,758,050,179
TOTALES	-5,803,970,448	- 45,920,269	-5,758,050,179

Inventarios

Contablemente, los inventarios deben ser evaluados por el método PEPS, UEPS, promedio ponderado o identificación específica. En caso de pérdidas, se reconocen provisiones para su protección, que afectan el resultado del año en que se constituye la provisión; según el principio

de uniformidad, no es aceptada una provisión fiscal distinta a la provisión contable. Por ende, la base fiscal del inventario al finalizar el ejercicio es el mismo valor contable, antes de las provisiones que no son admitidas en la declaración de renta. Las pérdidas de inventario se aceptan cuando ocurren efectivamente. En consecuencia, la base fiscal de los inventarios será igual a su costo fiscal o, dicho de otra manera, la base fiscal del inventario es igual al monto contable más la provisión para su protección.

En la compañía los inventarios corresponden a terrenos para la venta, que inicialmente se encontraban en el rubro de propiedad, planta y equipo pero debido a la realidad del negocio y a su razón social se trasladaron a este grupo. Fiscalmente se han venido declarando por un valor mayor que incluye adicional al costo contable, la mayor depreciación por vidas útiles que trae de activos fijos, el reajuste fiscal histórico y el reajuste de ajustes por inflación histórico de la siguiente manera:

Inmueble	Ubicación	Traslado de Activos fijos	Placas	Acta	Costo Ajustado	Depreciación Acumulada Contable	Valor en Libros	Mayor depreciación fiscal por cambio de vidas útiles	Reajuste Fiscal Historico	Ajuste por Inflación Reajuste	Costo Fiscal Total
Lote	Yotoco	01/12/2010	26216-28178-	566	13,506,540	-	13,506,540		6,246,394	14,698,395	34,451,329
Lote 2	Yotoco	01/12/2010	26216-28178-	566	2,361,472,683	2,356,508,868	4,963,815	4,963,815	658,227,002	2,038,445,031	2,696,672,033
Lote 3	Santander	01/12/2010	219368-21936	566	8,509,777,721	153,787,584	8,355,990,137	153,787,584	756,806,965		8,959,009,518
TOTAL					10,884,756,944	2,510,296,452	8,374,460,492	158,751,399	1,421,280,361	2,053,143,426	11,690,132,880

En conclusión, la base fiscal de estos inventarios es el valor declarado en renta debido a que el costo al momento de enajenación para efectos tributarios es el que se ha venido declarando fiscalmente.

CONCEPTO	Balance de Apertura NIIF	DECLARACION DE RENTA	BASE FISCAL	DIFERENCIA
TERRENOS PARA LA VENTA	8,374,460,498	11,690,132,880	11,690,132,880	-3,315,672,382

Propiedad, planta y equipo

Contablemente, este activo se contabiliza al costo de adquisición y se deprecia siguiendo derroteros técnicos, incluye provisiones y valorizaciones que para efectos fiscales no son tenidas en cuenta.

Fiscalmente, la propiedad, planta y equipo se deprecia sobre su costo de adquisición por el método de línea recta, saldos decrecientes o por cualquier otro método reconocido previamente y autorizado por la administración tributaria. Las provisiones y las valorizaciones no producen connotación tributaria. La base fiscal, entonces, dependerá de la vida útil y del método de depreciación que se utilice.

En este caso, los activos fijos reconocidos inicialmente en COLGAAP se trasladaron a propiedades de inversión, al igual que la depreciación diferida por cambio de vidas útiles. En conclusión, la base fiscal de los activos que quedaron es igual a su costo contable menos su depreciación acumulada contable, lo que trae como resultado que no haya diferencia entre las bases.

Concepto	COLGAAP	BALANCE DE APERTURA	BASE FISCAL	DIFERENCIA
Activos Fijos	38,549,471,638	3,927,000,000	3,927,000,000	-
Depreciación diferida edificios	2,919,592,764	-	-	-
TOTAL	41,469,064,402	3,927,000,000	3,927,000,000	-

En el grupo de propiedades de inversión sí se evidencia la diferencia entre bases porque aquí se trasladan los edificios que se tienen arrendados a los cuales se aplicó una depreciación diferida por cambio de vidas útiles. La compañía deprecia contablemente los edificios a 40 años pero fiscalmente la depreciación es a 20 años generando un mayor gasto por depreciación (fiscal) lo

que ocasiona que en el momento pague menos impuesto a la DIAN pero en un futuro revertirá este impuesto trayendo como consecuencia un mayor pago a la administración tributaria.

Concepto	BALANCE DE APERTURA	BASE FISCAL	DIFERENCIA
Activos Fijos	34,622,471,638	34,622,471,638	-
Depreciación diferida edificios	2,919,592,764	-	2,919,592,764
TOTAL	37,542,064,402	34,622,471,638	2,919,592,764

Sin embargo, esta compañía está presentando su declaración por renta presuntiva, está generando pérdida líquida, lo que hace que no se cumpla lo establecido en el artículo 130 del estatuto tributario para reconocer el impuesto diferido por este concepto.

Artículo 130. Constitución de Reserva: cuando se solicite en la declaración de renta cuotas de depreciación que excedan el valor de las cuotas registradas en el estado de pérdidas y ganancias, deberán para que proceda la deducción sobre el mayor valor solicitado fiscalmente, destinar de las utilidades del respectivo año gravable como reserva no distribuible, una suma equivalente al 70% del mayor valor solicitado.

En conclusión, si no existe utilidad, no se puede generar reserva, por tal motivo no hay lugar a impuesto diferido.

Intangibles

Los intangibles se contabilizan a su costo y se amortizan durante el término de expectativa de uso, beneficio y/o recuperación.

Fiscalmente, los intangibles se amortizan sobre su costo a un término mínimo de cinco años y por algún método técnicamente reconocido. La base fiscal será, en consecuencia, la que resulte de aplicar las reglas de vida útil fiscal y método de amortización.

En este caso, a la cuenta de intangible para efectos del balance de apertura NIIF, se traslada el valor de la licencia por software del rubro de diferidos a este grupo. Sobre esta licencia se viene calculando un impuesto diferido ya explicado inicialmente en el cual se deprecia contablemente por el método de línea recta el activo y fiscalmente se tomó la deducción de la amortización calculada por el método de saldos decrecientes, tomando así un mayor gasto fiscal en renta.

Al momento del reconocimiento bajo estándares internacionales, el valor contable del activo varía, pero la base fiscal corresponde al valor fiscal declarado en renta ya que allí se está considerando el efecto real de haber depreciado anticipadamente el activo.

Concepto	Balance de apertura NIIF	Base Fiscal	Diferencia
AMORTIZACION PROYECTO ERP	-1,643,000,000	-5,467,216,513	3,824,216,513

Activos diferidos

Contablemente, se reconocen como activos cuando comportan la expectativa de recuperación por uso o beneficio futuro, a un término que está en función de la expectativa de recuperación. Tributariamente, los diferidos siguen la misma regla de los activos intangibles, se amortizan a un

lapso mínimo de cinco años y bajo cualquier método técnico. En este caso, la base fiscal es igual al valor contable.

	Balance de apertura NIIF	Base Fiscal	Diferencia
Activos diferidos	199,000,000	199,000,000	-

Ahora bien, tal como se mencionó para el caso de los activos, es importante tener en cuenta las reglas básicas para la determinación de la base fiscal de los pasivos, tal como lo explica Jesús Orlando Corredor (2010) en su libro sobre impuesto de renta diferido.

Base fiscal del pasivo

La base contable de un pasivo es su valor contable menos cualquier valor que resulte deducible en ejercicios posteriores. Si el valor del gasto no es deducible, la base fiscal será igual a su valor contable.

- Si la base contable es igual (=) a la base fiscal → No genera diferencia temporaria.
- Si la base contable es mayor (>) a la base fiscal → Obtengo una diferencia temporaria deducible, que da lugar a un impuesto diferido de renta débito (por deducir).
- Si la base contable es menor (<) a la base fiscal → Obtengo una diferencia temporaria imponible, es decir, un impuesto diferido de renta por pagar.

La base contable es IGUAL cuando:

1. El gasto que genera el pasivo no es deducible.
2. El gasto que genera el pasivo es deducible en el mismo ejercicio contable.
3. El ingreso diferido lo es igualmente para efectos tributarios y su realización es en el mismo año.

4. El ingreso diferido no será objeto de tributación a la renta.

La base contable es MAYOR cuando:

1. El costo o gasto contable derivado del pasivo será deducible en ejercicios posteriores.

La base contable es MENOR cuando:

1. El costo o gasto contable derivado del pasivo fue deducido de renta pero no computado aun como parte del resultado contable.

Analicemos los diferentes rubros del pasivo para identificar la base fiscal de cada uno de ellos:

Obligaciones financieras

Contablemente, se reconoce la deuda por su valor inicial más los intereses que se deriven de esta; tributariamente, estos intereses son deducibles, es decir que la base fiscal será igual a su valor contable.

Obligaciones en moneda extranjera

En la contabilidad, se reconoce el valor de la diferencia en cambio al cierre del ejercicio, la cual genera un ingreso o gasto aceptado fiscalmente, por lo tanto, la base contable y fiscal son las mismas, no generan diferencia.

Proveedores

La base fiscal es igual a la base contable calculada a cierre del ejercicio.

Anticipos de clientes

No tienen connotación fiscal debido a que se registran en el momento en que se realiza el ingreso, por lo tanto no hay diferencia entre bases.

Prestaciones sociales

Son deducibles fiscalmente por causación entonces no generan diferencias con el valor registrado en contabilidad.

Impuestos por pagar

Como regla general, los impuestos no son deducibles de la renta. Por tanto, la base fiscal es igual a la base contable. No obstante, por excepción el artículo 115 del estatuto tributario, se puede deducir el impuesto de industria y comercio y avisos y tableros, en cuanto se hayan pagado efectivamente. Contablemente, estos impuestos se reconocen por causación. Por tanto, la base fiscal de estos pasivos es cero, generando así una diferencia temporaria.

Es importante mencionar con respecto al pasivo por impuesto de industria y comercio, que al cierre del ejercicio contable se debe registrar el gasto por industria y comercio correspondiente al año en curso que se pagará en el año siguiente. En caso de no tener un valor exacto, se pueden realizar modificaciones inmediatamente se defina el valor pero esto tiene como plazo máximo la fecha de aprobación de los estados financieros.

En el ejemplo actual, el reconocimiento del impuesto no se realizó, por tanto, no se tienen diferencias entre la base contable y la base fiscal sobre la cual sea posible calcular un impuesto diferido.

Pasivo laboral por cálculo actuarial

La compañía calcula un impuesto diferido por la diferencia entre el valor contable y fiscal de la amortización del cálculo actuarial; tal como se explicó al inicio de este caso, no varía con el reconocimiento hecho inicialmente en COLGAAP pues el valor de la amortización sigue siendo el mismo.

CALCULO ACTUARIAL	Valor Contable	Base fiscal	Diferencia
Saldo amortización al corte	4,280,332,760	-	4,280,332,760

Partidas que tienen base fiscal pero no contable

Escudos fiscales

Es posible la ocurrencia de partidas con base fiscal que no representen un activo ni un pasivo contable. Por ejemplo, las pérdidas fiscales no son un activo contable, pero sí representan un derecho de recuperación (nivelación) de la carga tributaria futura. Igual ocurre con algunos activos diferidos que contablemente pueden ser asumidos como gasto en el ejercicio, pero fiscalmente son activos diferidos amortizables en el tiempo.

Análisis Artículo 67 Decreto 2649 de 1993

Este artículo define el impuesto diferido débito como aquel que resulta mayor al que se debe pagar de no haber ocurrido una diferencia temporal, en el ejercicio en que se produce dicha diferencia, llamado año corriente, y que puede amortizarse con la eventual disminución del impuesto a pagar en los años siguientes en la medida en que vaya desapareciendo la diferencia temporal que lo ocasionó. Esto depende de que la renta gravable en tales años sea suficiente para

hacer la deducción en la proporción fiscalmente permitida, hasta que se reduzca a cero, de la partida de esa diferencia, registrada contablemente en el período en que se produjo.

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

Según la Norma Internacional y según Corredor (2010), la NIC 12 menciona el reconocimiento de un activo de un impuesto diferido cuando existan pérdidas fiscales y créditos no utilizados; por lo tanto, si al momento de la elaboración del estado financiero de situación financiera de apertura la empresa dispone de pérdidas fiscales pendientes de amortizar, habrá de reconocerse el impuesto diferido débito que resulte de aplicar la tarifa de impuesto al valor de la pérdida pendiente de amortizar. Igual comportamiento deberá adoptarse a los excesos de renta presuntiva.

Escudos Ficales	Valor Contable	Base Fiscal	Diferencia
Pérdidas Fiscales	0	15,977,765,979	-15,977,765,979
Excesos de renta presuntiva	0	2,447,057,303	-2,447,057,303
Total	-	18,424,823,282	-18424823282

Cuadro 6. Impuesto diferido pérdidas y excesos

COMPENSACIONES	FISCAL	CONTABLE	DIFERENCIA	CLASIFICACION DIFERENCIA	% TARIFA IMPODIFERIDO	IMPUESTO DIFERIDO
Escudos Fiscales	15.977.765.979	0	15.977.765.979	Temporal	33%	5.272.662.773
Pérdidas Fiscales	2.447.057.303	0	2.447.057.303	Temporal	33%	807.528.910
TOTAL COMPENSACIONES AÑO 2013	18.424.823.282	0	18.424.823.282			6.080.191.683

Fuente: autora de investigación

Cálculo del impuesto diferido por el método del pasivo partiendo de las cifras del estado de situación financiera de apertura ESFA

De acuerdo a las diferencias temporarias identificadas previamente, el cálculo del impuesto diferido sería el siguiente:

Según esta hoja de trabajo y siguiendo los lineamientos establecidos en el artículo 67 del Decreto 2649 de 1993, el asiento contable para reconocer en libros el activo y el pasivo por impuesto diferido será el siguiente:

Concepto	Valor Contable	Base Fiscal	Diferencia temporaria	Impuesto Diferido		
				Débito	Crédito	Clasificación
Inversiones Exterior España	13,016,999,309	10,079,609,340	2,937,389,968		969,338,689	Imponible
Inversiones Exterior Ecuador (CAN)	260,000,000	267,905,400	-7,905,400	2,608,782		Deducible
Provisión de cartera	-5,803,970,448	-45,920,269	-5,758,050,179	1,900,156,559		deducible
Inventario	8,374,460,498	11,690,132,880	-3,315,672,382	1,094,171,886		deducible
Amortización licencia software	-1,643,000,000	-5,467,216,513	3,824,216,513		1,261,991,449	imponible
Amortización Cálculo actuarial	4,280,332,760	-	4,280,332,760		1,412,509,811	deducible
Pérdidas Fiscales	-	15,977,765,979	-15,977,765,979	5,272,662,773		deducible
Excesos de renta presuntiva	-	2,447,057,303	-2,447,057,303	807,528,910		deducible
Total Impuesto diferido				9,077,128,910	3,643,839,950	

En caso de tener certeza de generar rentas futuras			
Db	Impuesto diferido débito	9,077,128,910	
Cr	Impuesto diferido por pagar		3,643,839,950
Cr	Gasto Impuesto diferido		5,433,288,960
Sumas Iguales		9,077,128,910	9,077,128,910

Es importante tener en cuenta que las diferencias temporarias deducibles que dan lugar a un impuesto diferido por recuperar, solo se deben registrar en la contabilidad cuando la compañía tenga certeza de que a futuro tendrá utilidades suficientes para recuperar este impuesto; cuando no se pueda demostrar esto, el impuesto diferido débito se calcula y se revela en los estados financieros pero no se registra en la contabilidad.

En el caso particular, la compañía liquida su impuesto de renta tomando como base la renta presuntiva pero sus proyecciones de ingresos y disminuciones de gastos apuntan a que en los próximos períodos gravables se obtendrán rentas líquidas que les permitirán revertir el impuesto diferido causado. Según las Normas Internacionales de Contabilidad, el impuesto diferido débito se reconoce hasta un nivel equivalente al impuesto diferido por pagar, y solo se contabiliza un exceso cuando se tenga certeza razonable de que en el futuro se obtendrán rentas suficientes que permitan amortizar ese impuesto diferido, regla que cumple la empresa sujeta a este análisis.

Comparación de cifras entre COLGAAP y ESFA. Cifras expresadas en millones

Balance con Impuesto diferido calculado por el método del diferido (COLGAAP)			
ACTIVO		PASIVO	
DISPONIBLE (EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO)	2,784	PRÉSTAMOS - OBLIGACIONES	197,108
		IMPUESTOS POR PAGAR	456
INVENTARIOS	8,374	OBLIGACIONES LABORALES Y DE SEGURIDAD SOCIAL INTEGRAL.	22,991
DEUDORES	299,070	OBLIGACIONES CON EMPRESAS DEL GRUPO Y ASOCIADAS	237,342
INVERSIONES EN SUBSIDIARIAS (SUBORDINADAS)	107,017	PASIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS	3,164
		OTROS PASIVOS	7,670
ACTIVOS INTANGIBLES	4,059	PASIVOS ESTIMADOS	726
		TOTAL PASIVOS	469,457
PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO	41,468	PATRIMONIO	
		CAPITAL SOCIAL	1,120
ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS	1,900	SUPERÁVIT DE CAPITAL	4,970
		RESERVAS	19,804
ACTIVOS DIFERIDOS	3,350	REVALORIZACIÓN DEL PATRIMONIO	4,113
		PÉRDIDA DEL EJERCICIO	-2,867
VALORIZACIONES	170,946	RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES (UTILIDADES RETENIDAS)	-26,591
OTROS ACTIVOS	1,984	SUPERÁVIT POR VALORIZACION (SUPERAVIT POR REVALUACIÓN)	170,947
TOTAL ACTIVO	640,952	TOTAL PATRIMONIO	171,496

Estado de situación financiera de apertura ESFA, incluye Impuesto diferido calculado por el método del pasivo			
ACTIVO		PASIVO	
DISPONIBLE (EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFEC	2,784	PRÉSTAMOS - OBLIGACIONES	197,108
INVENTARIOS	8,374	IMPUESTOS POR PAGAR	3,189
(ACTIVOS BIOLÓGICOS)	-	OBLIGACIONES LABORALES Y DE SEGURIDAD SOCIAL INTEGRAL.	39,995
DEUDORES	299,070	OBLIGACIONES CON EMPRESAS DEL GRUPO Y ASOCIADAS	237,342
INVERSIONES EN SUBSIDIARIAS (SUBORDINADAS)	52,050	PASIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS	3,644
INVERSIONES EN ASOCIADAS Y NEGOCIOS CONJUNTOS	-	OTROS PASIVOS	9,575
OTRAS INVERSIONES FINANCIERAS.	-	TOTAL PASIVOS	490,853
(PROPIEDADES DE INVERSIÓN)	203,180	PATRIMONIO	
CRÉDITO MERCANTIL - GOOD WILL		CAPITAL SOCIAL	1,120
ACTIVOS INTANGIBLES	5,702	SUPERÁVIT DE CAPITAL	1,370
PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO	3,927	RESERVAS	19,804
ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS	9,077	UTILIDADES RETENIDAS	-29,459
ACTIVOS DIFERIDOS	199	AJUSTES POR REEXPRESIÓN NIIF	100,675
TOTAL ACTIVO	584,363	TOTAL PATRIMONIO	93,510

En conclusión, si realizamos una comparación entre las cifras del balance COLGAAP y las cifras definitivas del balance de apertura IFRS después de calcular el impuesto diferido, hallamos una variación del patrimonio en varios rubros que se explicaron a través de todo el desarrollo de este documento. Las diferencias se ven reflejadas en el rubro Ajustes por Reexpresión NIIF, aquí se ve el impacto del impuesto diferido calculado por el método del pasivo; el resumen de estas variaciones se explica a continuación mediante una conciliación del patrimonio.

8.3.3. Conciliación del patrimonio COLGAAP versus ESFA.

CONCILIACIÓN PATRIMONIO CONTABLE. AL 1 DE ENERO DE 2014 CIFRAS EN MILLONES DE PESOS	
ENTIDAD Y/O ENTE ECONÓMICO	RAMIREZ & ASOCIADOS S.A.
	VALOR
SALDO DEL PATRIMONIO COLGAAP	171,495
DETALLE DEL CONCEPTO	VALOR DEL AJUSTE
Registro del total del pasivo por Impuesto al patrimonio a valor presente neto	-2,733
Eliminación de los ajustes por inflación de las propiedades, planta y equipo	-5,619
Eliminación ajuste por inflación otros activos	-121
Eliminación diferidos	-509
Eliminación otros activos	-401
Registro Beneficios extralegales	-654
Ajuste al pasivo pensional	-16,350
Ingresos recibidos para terceros	-1,905
Registro a valor razonable propiedades de inversión edificios	72,169
Registro a valor razonable propiedades de inversión terrenos	97,537
Retiro Impuesto diferido crédito calculado en COLGAAP	3,164
Impuesto diferido débito Inventarios	1,094
Registro Impuesto diferido escudos fiscales	6,080
Registro Impuesto diferido Amortización Licencias software	-1,262
Registro Impuesto diferido Inversiones del exterior	-967
Eliminación activos fijos	-106
Eliminación Valorizaciones propiedades planta y equipo	-169,004
Ajuste de las inversiones	-39,910
impuesto diferido cálculo actuarial	-1,413
Eliminación del ajuste por inflación de las inversiones	-17,076
TOTAL AJUSTES AL PATRIMONIO	-77,985
SALDO PATRIMONIO NIIF	93,510
% VARIACIÓN COLGAAP - NIIF	1.83

8.3.4. Conclusión

A través de la elaboración de indicadores financieros al 31 de diciembre de 2013 comparados con los indicadores elaborados a partir del balance de apertura IFRS en los parámetros de liquidez y endeudamiento, se ilustrarán las variaciones generadas del proceso de transición y el cálculo del impuesto diferido.

INDICE DE LIQUIDEZ	Fórmula	COLGAAP	NIIF	VARIACIÓN	%
Razón Corriente	Activo corriente / Pasivo corriente	1.89	1.51	(0.38)	-20%
Prueba Ácida	(Activo cte - inventarios) / pasivo cte.	1.85	1.47	(0.38)	-21%
Solidez	Activo total / pasivo total	1.37	1.19	(0.17)	-13%
Capital de trabajo Neto	(Cx C Clientes + invent.) – Cx P Proveed.	307,444	307,444	-	0%
	Capital de trabajo / ventas	2.54	2.54	-	0%
INDICES DE ENDEUDAMIENTO	Fórmula	COLGAAP	NIIF	VARIACIÓN	%
Con valorizaciones	Pasivo total / activo total	73%	84%	0.11	0.15
Sin valorizaciones	Pasivo total / activo total	99.88%	84%	(0.16)	(0.16)

El nivel de endeudamiento presenta variación aumentando en un 16%, ocasionado por la disminución de los activos; en COLGAAP la compañía contaba con un total de activos de \$640.952.000.000 y ahora en el ESFA cuenta con un total de activos equivalente a \$584.363.000.000, lo que refleja una variación negativa del 9% con respecto a los activos reconocidos inicialmente, variación bastante significativa considerando que los pasivos no disminuyeron, por el contrario, presentaron una variación positiva aumentando en un 5% con respecto a COLGAAP. Esto conlleva a que se vea afectada la solidez y la razón corriente de la organización mostrando variaciones negativas del 13% y 20%, respectivamente.

Esta disminución de activos es ocasionada por el retiro de las valorizaciones, eliminación de ajustes por inflación y todos los ajustes ya explicados anteriormente y derivados de los estándares internacionales. Sin embargo, uno de los rubros más representativos al cual se atribuye esta disminución en el activo es el ajuste del valor de las inversiones cuando se realizó la medición a valor razonable y se eliminaron los ajustes por inflación correspondientes.

El efecto que ocasionó el registro del impuesto diferido débito en el ESFA fue positivo debido a que aumentó con respecto a COLGAAP en siete mil ciento setenta y siete millones (\$7.177.000.000), al considerar como temporarias las diferencias generadas a partir de los excesos de renta presuntiva y las pérdidas fiscales; no obstante, el valor del ajuste de inversiones y retiro de valorizaciones fue mucho mayor comparado con esta cifra, lo que ocasionó la disminución del total de activos.

Los pasivos permanecieron cercanos a la cifra registrada en COLGAAP; sin embargo, el efecto que ocasionó el registro de impuesto diferido crédito fue un aumento en el pasivo y a su vez una disminución en el patrimonio, pues continuó el cálculo de impuesto diferido ya registrado. La variación que tuvo se debió al reconocimiento de la diferencia temporaria originada en el costo fiscal de las inversiones en el exterior y se retiró el impuesto diferido calculado en COLGAAP por concepto de depreciación diferida, teniendo en cuenta el artículo 130 del estatuto tributario y la explicación brindada anteriormente.

Sin embargo, el aumento ocasionado por la variación en el impuesto diferido crédito no es significativo para generar el aumento de los pasivos, pues las partidas más representativas a las que se le atribuye este aumento son el reconocimiento del ajuste al pasivo pensional y el registro de beneficios extralegales, además el reconocimiento del total del pasivo por impuesto al patrimonio que se venía manejando en cuentas de orden.

En conclusión, el patrimonio de la compañía disminuyó con respecto a COLGAAP; se vio afectado por diferentes partidas de reconocimiento y rechazo, que vienen inmersas en el cumplimiento de los estándares internacionales. Esto es inherente al cálculo del impuesto diferido por el método del pasivo pues se evidencia que el registro del impuesto diferido débito comparado con el impuesto diferido crédito resultante, es mayor, por tanto, estas cifras, analizándolas separadamente, aumentan el patrimonio de la compañía. Si se ubica en el ámbito general del ESFA, el impuesto diferido calculado disminuye un poco el efecto negativo general que se ocasiona en el patrimonio, debido a las demás partidas resultantes de la aplicación de estándares internacionales de información financiera.

El estado de resultados no se ve afectado en sus rubros porque el marco regulatorio internacional establece que los ajustes de años anteriores y los que sean necesarios para la

transición hacia estándares internacionales como reclasificaciones para presentación del balance de apertura, deben aplicarse a las utilidades retenidas de esos años y es posible crear una reserva para registrar separadamente los ajustes a utilidades retenidas que sean producto de los ajustes de las NIIF, en este caso se creó el rubro AJUSTES POR REEXPRESIÓN NIIF.

8.4. Aplicación teórica

Con este párrafo se busca relacionar el marco teórico descrito anteriormente con el caso analizado. La importancia de incluir la teoría de agencia a esta investigación se desprende de la inclusión de estándares y políticas contables con las que se busca ejercer control mediante la adopción de las NIIF. El fin es lograr la estandarización de los procesos contables para los problemas de agencia tales como riesgo moral, que depende de las actuaciones del agente frente a los intereses del principal; asimetría de la información, que es necesaria para la toma de decisiones y a la que muchas veces el principal no tiene acceso; y, por último, el problema de selección adversa en el que tanto el agente como el principal dejan el criterio personal para ceñirse a estándares de información, dejando a un lado la subjetividad para actuar objetivamente y lograr atender, principalmente, las necesidades del inversionista.

Teniendo en cuenta el caso a aplicar relacionado con temas tributarios, se presentan tres escenarios en los que se refleja la teoría de agencia.

PRINCIPAL		AGENTE
Inversionista	↔	Gerente
Estado	↔	Contribuyente
Inversionista	↔	Auditor

El inversionista tiene como objetivo maximizar sus utilidades; es aquí donde se presenta el primer escenario de teoría de agencia en el que el principal (inversionista) requiere subcontratar un agente (gerente) para que lleve a cabo el desarrollo de todos los objetivos que él plantea y le permita acceder a la información que le servirá de base para la toma de decisiones. Adicionalmente, el inversionista necesita de un auditor que se encargue de verificar los procedimientos internos y, de esta manera, ejerce control sobre el administrador y la información que será fiscalizada por el Estado.

Por otro lado, está el Estado que, mediante políticas fiscales, actúa como ente fiscalizador y ejerce control por medio de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN-, que puede solicitar al contribuyente, en este caso RAMÍREZ & ASOCIADOS S.A., que dé cuenta de todas sus actuaciones tributarias.

Ahora bien, la importancia de incluir la teoría de costos de transacción se desprende gracias a que las Normas Internacionales de Información Financiera reducen los costos de transacción, al estandarizar las políticas, pues para el caso en particular el costo de emplear y vigilar un auditor se reduce.

Los usuarios, de acuerdo con la teoría del paradigma de utilidad, son los inversionistas; las Normas Internacionales están enfocadas en atender principalmente las necesidades de información de estos.

9. CONCLUSIONES

Los estándares, normas y regulaciones son procesos dinámicos que generalmente están en cambios constantes, dado que, al existir mejores prácticas para desarrollar los mismos fines, se modifican en búsqueda de ofrecer un mejor procedimiento de control y ejecución para los modelos económicos. Para Colombia a partir de la Ley 1314 de 2009 se vuelve obligatorio sumergirse en el ámbito de las Normas Internacionales y, con el Decreto reglamentario 3024 de 2013, se establece un cronograma para presentar estados financieros bajo NIIF.

Los estándares internacionales se centran en la búsqueda de prácticas adecuadas para lograr una mejor comunicación a nivel económico, financiero y político entre países, lo cual es importante ya que si manejan los mismos modelos contables serán más transparentes las relaciones comerciales; de allí la importancia de estudiar la NIC 12 como un estándar de obligatorio cumplimiento en Colombia y, aunque en este estudio no se hizo énfasis en los demás estándares, se amplió lo concerniente a esta.

El tema de la globalización en esta investigación resulta importante para comprender que la interacción comercial, importación, exportación, inversión extranjera y flujo de mercado de capitales entre países lleva a que se creen sistemas de información contable que sean transparentes, homogéneos y útiles para la toma de decisiones, en este caso la implementación de las NIIF para Colombia.

El impuesto a las ganancias está contemplado por la NIC 12, comprende el tratamiento del impuesto corriente e impuesto diferido en las operaciones de la organización. Se centra, básicamente, en reconocer activos y pasivos que sustenten las diferencias que se presenten entre

la información contable y fiscal de un ente. Este reconocimiento, a su vez, viene asociado con el registro de un ingreso o gasto de acuerdo a la naturaleza de la diferencia.

El paradigma de la utilidad se orienta a los estados financieros y a las necesidades del usuario, asumiendo que su principal requerimiento es el apoyo informativo de acuerdo a la toma de decisiones. El criterio de utilidad para el usuario constituye actualmente el punto de partida para la determinación de las reglas contables y, en consecuencia, para el establecimiento del contenido de los estados financieros.

Las normas contables únicamente para efectos tributarios y las remisiones contenidas en las normas tributarias a las normas contables, continuarán vigentes durante los cuatro (4) años siguientes a la entrada en vigencia de las Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF–, vigencia a partir de la fecha de aplicación del nuevo marco regulatorio contable.

Las diferencias encontradas del análisis de activos y pasivos entre lo contable y tributario se llamarán bajo NIC 12 ‘diferencias temporarias’ cuando en el futuro se liquiden dichos activos y pasivos. Las diferencias hoy presentadas generarán efecto en los impuestos a las ganancias dando nacimiento a los impuestos diferidos. Bajo la norma colombiana, dichas diferencias se denominan ‘temporales’ y ‘permanentes’.

Una de las principales diferencias entre la NIC 12 y la normatividad colombiana es que para el análisis del impuesto diferido ya no se parte desde el estado de resultados sino desde el balance.

Bajo norma colombiana no se reconoce impuesto diferido sobre pérdidas y excesos lo que sí aplica bajo NIC 12, generando un impacto en las utilidades retenidas reconocidas bajo estándares internacionales.

El impuesto diferido registrado en la cuenta 54 lo que hace es sumar al impuesto corriente para determinar el impuesto neto que es el que determina la tasa efectiva de impuesto. Los activos y pasivos por impuestos diferidos deben ser registrados separadamente del impuesto corriente y ambos deben ser mostrados en el balance.

La aplicación de la NIC 12 para la empresa RAMÍREZ & ASOCIADOS S.A. aún está alineado con temas que son, fundamentalmente, de contenido fiscal, debido a la flexibilidad de la norma, Artículo 165, en la que se aplican los principios tributarios vigentes durante los próximos 4 años.

10. RECOMENDACIONES

Es importante realizar este tipo de estudios en lo que tiene que ver con los diferentes estándares para tener una mejor comprensión de la norma, teniendo en cuenta que para Colombia es un tema nuevo.

Esta investigación servirá de antecedente para otros estudios que se enfoquen, principalmente, en la NIC 12 y aplica para empresas del sector servicios.

Se recomienda investigar los impactos e incidencias de otras NIC y NIIF en la utilidad financiera.

REFERENCIAS

Actualícese. (2001). *Normas sobre los activos*. Recuperado de <http://www.actualicese.com/normatividad/2001/decretos/D2649-1993/2D2649-93.html>

Ágreda, J. (2004). *El Cooperativismo de Trabajo Asociado una Propuesta de Solución al Conflicto Capital – Trabajo. Decisión Administrativa* ISSN: 0124-2075 ed: Centro De Publicaciones De La Universidad Nacional De Colombia Sede Medellin v.8 fasc. p.102 - 117 ,2004

Baker Tilly Colombia Consulting. (2011). *Diagnóstico sobre los impactos contables y financieros de los estándares internacionales de contabilidad en las empresas del sector real*. Recuperado de http://www.supersociedades.gov.co/asuntos-economicos-y-contables/procesos-de-convergencia-niifs/estadistica-de-la-convergencia/Documents/FASE_II_Seleccion_De_Los_Estandares_y_o_Practicas_Mas_Convenientes.pdf

Banco Mundial. (2000) *¿Qué es la globalización?* Recuperado de <http://www.bancomundial.org/temas/globalizacion/cuestiones1.htm>

Consejo Técnico de la Contaduría Pública. (2011). *La conversión a IFRS. Lo que la administración de las empresas debería saber y hacer*. Recuperado de <http://www.ctcp.gov.co/documentos.php>.

Corredor, O. (2010). *El impuesto diferido de renta fundamentación teórica y casos prácticos*. Recuperado de http://editoreshache.com/libros_online/digitales/Main.php?MagID=1&MagNo=3

Cortese, A. (2014). *Tipos de estudio de investigación*. Recuperado de <http://www.tecnicas-de-estudio.org/investigacion/investigacion26.htm>.

Due J., y Fiedlander A. (1990). *Análisis económico de los impuestos*. Buenos Aires, Argentina: Editorial de derecho financiero.

Globalization. (2000). *Que es la globalización*. Recuperado de <http://www.globalization101.org/que-es-la-globalizacion/>

Gutiérrez, P. (2010). Impuesto sobre la Renta Personal (IRPF). *Hacienda Pública I*, 11.

Hendricksen, E. (1974). *Teoría de la Contabilidad*. Barcelona, España: Editorial Hispano – Americana.

International Financial Reporting Standard –IFRS- (2012). *NIC 12. Impuesto a las Ganancia*. Recuperado de <http://www.ifrs.org/IFRSs/IFRS-technical-summaries/Documents/Spanish2012/IAS12.pdf>

Jensen, M. & Meckling, W. (1976). Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305-360.

Larrahondo, M. (2006). *Medición del impacto de aplicación de los estándares internacionales de contabilidad en los estados financieros de la empresa Colombina S.A.* (Tesis de maestría). Universidad Eafit, Medellín, Colombia.

Manso, R. y Garay, J. (1998). La contabilidad como lenguaje. *Cuadernos de Administración*, 24, 115- 121.

Méndez, C. (2006). *Metodología, diseño y desarrollo del proceso de investigación con énfasis en ciencias empresariales*. Bogotá, Colombia: Noriega editores.

Merriam, S.B. (1988). Case Study Research in Education: A Qualitative Approach. Jossey-Bass higher education series, 226.

Milgron, P. y Roberts, J. (1993). *Economía, organización y gestión de la empresa*. Barcelona, España: Ariel.

Sierra, G.A. (Julio 17 de 2014). Impacto tributario de las NIIF en Colombia. En *Seminarios Profesionales de Colombia – Sempro de Colombia SAS*. Conferencia llevada a cabo en Universidad de Bogotá Jorge Tadeo Lozano, Bogotá, Colombia.

Stiglitz, J. (2010). *El malestar en la globalización*. Oxford, Inglaterra: Editorial Santillana.

Tua, J. (2000) ¿Hacia el triunfo definitivo de las Normas Internacionales de Contabilidad? *Revista Legis del Contador. Estudios Sobre la Disciplina Contable* (1), 113-173.

Watts, R. & Zimmerman, J. Agency Problems, Auditing, and the Theory of the Firm: Some Evidence. *Journal of Law and Economics*, 26(3), 613-633.