

SUMARIO

Editorial

Parra, Darwin (Universidad de Los Andes, Venezuela)

..... 3

Artículos

- Agudelo, María V.; Vilorio O., Norka (Universidad Luis Amigó, Colombia.; Universidad de Los Andes, Venezuela)

La dignidad humana y el bien común como valores del profesional de la contabilidad

Human dignity and the common good as values of the accountant

.....5-25

- Durán C., Luz E. (Universidad Libre, Colombia.; Universidad de Los Andes, Venezuela)

Los tres mundos de la contabilidad desde la postura de Laughlin

The three worlds of accounting from the perspective of Laughlin

.....26-37

- García T., Galo H.; Fonseca T., Marcelo (Universidad Tecnológica Indoamérica, Ecuador)

Impuesto a las ganancias. Un estudio del costo beneficio de su aplicación en las PYMES del Ecuador

Income tax. A study of the cost benefit of its application in SMEs in Ecuador

.....38-57

- Patiño J., Ruth A.; Valero Z., Gloria M.; Plata B., María T.; González A., Susana del P.(Universidad de Carabobo, Venezuela)

Efectos de las normas contables internacionales en las

Instituciones de Educación Superior en Colombia

Effects of international accounting standards in Higher Education Institutions in Colombia

- 58-82
- Ponsot B., Ernesto (Universidad de Investigación de Tecnología Experimental YACHAY , Ecuador.)
El índice nacional de precios al consumidor y la recaudación tributaria en el municipio Libertador del estado Mérida - Venezuela
The national consumer prices index and tax collection in the Libertador municipality of Mérida - Venezuela
..... 83-102
 - Rodríguez R., Suail M. (Universidad de Los Andes, Venezuela)
La figura del contador público en la determinación del impuesto sobre sucesiones
The figure of the public accountant in the determination of inheritance tax
.....103-125
 - Vargas R., Carlos M.; Peña G., Aura E. (Universidad Católica de Oriente, Colombia; Universidad de Los Andes, Venezuela)
La globalización económica y contable: Su incidencia sobre la fiscalidad en Colombia
Economic and accounting globalization: its impact on taxation in Colombia
.....126-154

Índice acumulado

..... 155-177

Instrucciones para los autores

..... 178-180

Instrucciones para los evaluadores

..... 181

ACTUALIDAD CONTABLE FACES
Publicación del Departamento de Contabilidad y Finanzas
Escuela de Administración y Contaduría Pública
Facultad de Ciencias Económicas y Sociales
Universidad de Los Andes (ULA)
Mérida - Venezuela

AÑO 20-Nº 35. JULIO - DICIEMBRE 2017. PUBLICACIÓN SEMESTRAL

ISSN 1316-8533
ISSN Electrónico: 2244-8772

Depósito Legal pp 199802ME395
Depósito Legal ppi 201202ME4097

EDITORIAL

Desde siempre la contabilidad ha aportado excelentes soluciones a los asuntos financieros y no financieros de quienes han requerido controlar sus operaciones pasadas y planificar sus futuros resultados. Conscientes de lo anterior y del proceso de globalización al que también se han unido los profesionales de esta área de conocimiento, las investigaciones científicas no dejarán de reflejar el esfuerzo por ofrecer herramientas efectivas para quienes intenten alcanzar el éxito. Es por ello que, en esta edición número 35 su aliado “Revista Actualidad Contable”, se complace en poner a su disposición y para el enriquecimiento de su conocimiento, los resultados de las investigaciones científicas de profesionales de alto nivel; relacionadas al impacto tributario de diversos factores; así como conocimiento referente a la axiología contable.

En este sentido, el estudio intitulado “La dignidad humana y el bien común como valores del profesional de la contabilidad”, permite apreciar la importancia que tiene la actuación ética del profesional de la contaduría pública en la credibilidad de terceros hacia el gremio. Adicionalmente, y como resultado de investigaciones sobre los efectos del proceso de globalización se puede apreciar que la globalización contable implica la convergencia no sólo de factores directos de esta área de conocimiento sino también de herramientas e instrumentos educativos, políticos, económicos, entre otros; tal como se exponen en los estudios: “La globalización económica y contable: Su incidencia sobre la fiscalidad en Colombia” y “Efectos de las normas contables internacionales en las Instituciones de Educación Superior en Colombia”.

Para enriquecer en los lectores el conocimiento contable-tributario se presentan en esta edición el resultado de analizar el costo beneficio de la aplicación del Impuesto a las ganancias, desde la perspectiva de los preparadores de información financiera, así como de otros usuarios internos y externos. Un estudio del costo beneficio de su aplicación en

las PYMES del Ecuador” demuestra que las entidades eligen aplicar las exigencias de las normativas contables muy a pesar del costo que pueda implicar y la falta de interés que puedan manifestar algunos usuarios sobre la información financiera que resulta de dicha aplicación.

Seguidamente, mediante la investigación “El índice nacional de precios al consumidor y la recaudación tributaria en el municipio Libertador del estado Mérida – Venezuela” deja avizorar los resultados de un estudio en el que se contrastan para un periodo determinado de tiempo, el factor índice nacional de precios al consumidor elaborados por el Banco Central de Venezuela versus el factor recaudación tributaria en el Municipio Libertador del Estado Mérida – Venezuela; descubriendo que existe una fuerte correlación entre ambos factores y adicionalmente que existen fuentes potenciales de recaudación tributaria inexploradas en dicho municipio.

Finalmente, se presenta la investigación “La figura del contador público en la determinación del impuesto sobre sucesiones”; en la que se deja en evidencia que aún y cuando el profesional de la contaduría pública pudiera ser una figura de gran importancia en los procesos de determinación del impuesto sobre sucesiones, existen debilidades importantes en el conocimiento de dicho profesional referente a este tributo, que lo alejan de ser asociado dentro de los procesos de dicho tributo y en contraposición, deja abiertas la potencialidad de oportunidad de negocio a otros profesionales que posiblemente pudieran tener menor protagonismo.

Esta edición de la revista, se complace en permitirle a sus lectores no sólo apreciar los resultados de diferentes investigaciones en diversas áreas y zonas geográficas, que mas allá de otorgarles ganancia en conocimiento, los hará sentirse seguros de lo multidimensional que es el ámbito de alcance de esta profesión; y al mismo tiempo, también les hace una invitación a unirse a los millones de investigadores que hoy día apoyan en la construcción del conocimiento contable y al descubrimiento de las fortalezas y oportunidades de mejora que los profesionales de ésta área deben mantener presente para lograr el éxito en sus actuaciones.

Parra Durán, Darwin José
Profesor de la FACES-ULA
darwinjpd@ula.ve

La dignidad humana y el bien común como valores del profesional de la contabilidad

Agudelo, María V.; Viloría O., Norka

Recibido: 07-01-17 - Revisado: 25-01-17 - Aceptado: 18-04-17

Agudelo, María V.
Contador Público.
Magíster en Educación y Desarrollo Humano.
Universidad Luis Amigó, Colombia.
magudelo@funlam.edu.co

Viloría O., Norka
Contador Público.
Magíster en Administración.
Doctora en Educación.
Universidad de Los Andes, Venezuela.
nviloría@ula.ve

Las actuaciones alejadas de la ética de los contadores públicos han ocasionado que se deteriore la confianza en su trabajo. Organismos reguladores, emisores e investigadores de la profesión concuerdan que reforzar las normativas son importantes, pero no suficientes. El profesional interpretará las leyes y normas, desde su espacio moral, impregnándolo de sentido para su vida. La propuesta, desde una investigación documental, se basa en reforzar en los profesionales dos valores: la dignidad humana y el entendimiento del bien común. La dignidad humana, como la búsqueda de un proyecto de vida y, el bien común, como medio para vivir en y para la comunidad.

Palabras clave: Valores; profesional contable; dignidad humana; bien común.

RESUMEN

The actions away from the ethics of public accountants have caused the confidence in their work to deteriorate. Regulators, emitters and researchers in the profession agree that enforcing regulations is important, but not sufficient. The accountants will interpret the laws and standards using his moral space, impregnating them with the meaning from their life. The proposal, based on a documentary research, is based on reinforcing in accountants two values: human dignity and understanding of the common good. Human dignity understood as the research for a project of life and, the common good as a mean to live in and for the community.

Keywords: Values; accountants; human dignity; common good.

ABSTRACT

1. Introducción

Los escándalos financieros han hecho que la profesión contable sea susceptible a situaciones que pueden ser catalogadas, según Baracaldo-Lozano (2013, p. 1105), como “delictivas y fraudulentas en las organizaciones alrededor del mundo, (...) estas actuaciones generan cuestionamientos sobre si realmente hay información fidedigna con la cual los *stakeholders* puedan tomar decisiones”, es decir, sobre si existe confianza en que la información financiera representa fiablemente las transacciones y sucesos que transcurrieron en la organización, y que está respaldada por la máxima de la profesión como lo es la fe pública. Bermudez-Gómez (2002) advertía que la contaduría pública se encontraba conmocionada por los hechos y opiniones relacionados con la quiebra de las grandes corporaciones en el mundo, y esta situación parece el lugar común, de las dos primeras décadas de los años 2000.

Es así, como entre los casos más conocidos por la incidencia en la economía global, los millones de personas afectadas y las entidades públicas que fueron defraudados se encuentran: Enron, Xerox, Worldcom (EEUU), Parmalat (Italia) Banco Barings (Singapur), Gescartera (España), Fiduciaria Banco de Bogotá (Colombia), Salucoop (Colombia), Interbolsa (Colombia), Dirección de Impuestos y aduanas DIAN (Colombia). La lista puede ser interminable, en esta investigación se hará alusión al caso Enron, Worldcom, Parmalat e Interbolsa, para ejemplificar las conductas alejadas de la ética de los contadores involucrados.

El caso Enron, que ha sido altamente estudiado y utilizado como ejemplo de una mala práctica profesional de contadores y organismos reguladores, entre otros actores involucrados, se refiere al comportamiento de la junta directiva, contadores y auditores de una empresa dedicada a la comercialización de gas natural, se crea en 1985, y “en sólo 15 años, pasó a ser una de las mayores comercializadoras de gas del mundo y la séptima entre las más grandes compañías de Estados Unidos” (Sánchez, *et al*, 2007, p.18).

Entre otras fallas detectadas, según Sánchez, *et al* (2007) se evidencian:

1. Control inadecuado y falta de revelación de operaciones

financieras entre empresas no financieras, que aunque actividades no estaban obligadas a divulgarse (por ser estas entidades no regidas por la SEC), generaron altos volúmenes de pasivos intracompañías para ENRON (que si estaba obligada a revelarlas) y que, finalmente, afectaron las líneas de crédito de ENRON.

2. Uso de políticas contables, apegadas en muchos casos a normas contables, que no permitían la claridad y la fidedignidad de los registros de las operaciones, por lo que un importante número de las mismas, no se incluyeron en los balances y pasaron desapercibidas por los usuarios de la información, hasta el momento de la crisis de la empresa.
3. Negligencia en la firma de auditores (una de las multinacionales de auditoria más importantes de los EEUU "Arthur Andersen"), al: a)coadyuvar en la estructuración de algunas Entidades de Cometido Especial, (ECE) con porcentajes de inversión accionaria, por parte de ENRON, por debajo de los mínimos exigidos para consolidar las que se financiaba y realizaba operaciones cuestionables; b) apoyar decisiones contables de no registro de ingresos y pérdidas de las empresas creadas como ECE, c) propiciar conflictos de intereses al participar en reuniones y decisiones que afectaban su objetividad y, d) obviar la debilidad de los controles internos de ENRON.

Mattessich, (2003, p.1) en relación con el caso Enron y la conducta de la firma de auditores Arthur & Anderson, expresó "Aunque significó la pérdida de reputación de la profesión contable, puso de manifiesto ante el público en general cuán importante es actualmente la contabilidad, la contabilidad honesta." Satava *et al* (2006), por su parte, manifiestan que los empleados de Enron en sus declaraciones, exponían que la interpretación de las reglas contables eran más un arte que una ciencia, así como también que, habían utilizado las debilidades de la norma contable como una oportunidad para el registro de ciertas transacciones, pero llama la atención de los investigadores, que los empleados de Enron estaban convencidos de que sus estados financieros eran precisos, y en ningún momento cuestionaron las acciones fraudulentas.

Sánchez *et al* (2007) ya advertían la conducta inadecuada de los

contadores públicos que actuaron como auditores de ENRON, al indicar que:

[L]as personas cuya misión era la de poner reparos y llamar la atención sobre tales “irregularidades”, no cumplieron con su trabajo ya fuese intencionadamente o por negligencia. E incluso, en una paradoja casi absurda de la justicia, este socio se ha convertido en el testigo clave de la acusación (con amplia inmunidad personal) contra su anterior empresa. (p. 31)

Otro escándalo financiero, altamente conocido fue WorldCom, que era la segunda empresa operadora de telecomunicaciones en EEUU, y se declaró en bancarrota en julio de 2002. En ese momento se revelan irregularidades contables, relacionadas con la presentación en su información financiera de ganancias no ciertas. Según Sánchez *et al* (2007, p. 37): “En los años 2001 y 2002 la empresa reportó utilidades por 1.400 millones y 130 millones” que no eran producto de ingresos reales.

Las actuaciones de los contadores públicos se pueden resumir, según la investigación de Jaramillo y Garcia (2013) como:

1. Se sobreestimaron los resultados y flujos de fondos, al registrar gastos operativos como activos,
2. Se incrementaron los valores de las existencias,
3. Se sobreestimaron los ingresos

Estas maniobras contable, y el comportamiento alejado de la ética tanto de directivos como de los contadores y auditores, afectaron los puestos de trabajo de 85.000 personas y a unas 20 millones personas en 65 países. (Sánchez *et al*, 2007; y Jara y López, 2006).

El caso de Parmalat, se refiere a la primera compañía productora de leche, llegó a ocupar “el tercer lugar a nivel mundial en la industria láctea, después de Nestlé y un conglomerado de firmas de Estados Unidos.” (Gómez y González, 2004, p. 48). En 2003 la firma de auditores Deloitte & Touche afirmó “tener serias dudas sobre las cuentas de Parmalat” (ob.Cit., p. 53). Para Gómez y González (2004) entre las causas de esta situación se encontraban:

1. La complejidad de sus registros contables en cuanto a sus instrumentos de inversión,
2. Una red de préstamos, entre subsidiarias, que los registros

- contables ocultaban,
3. Un débil sistema de auditorías internas y externas, que afianzaba el sistema de control interno,
 4. La débil legislación italiana en cuanto a requisitos de información para las empresas que cotizaban en bolsa,
 5. El lobby con encargados de la legislación, que permitieron despenalizar delitos como la falsificación de balances.

En Colombia en el año 2012, se evidencia el caso de Interbolsa, la comisionista de bolsa más importante en el país fue intervenida por el gobierno a finales del año 2012, por problemas de liquidez. La inversionista Interbolsa compró acciones de la empresa de Fabricato que, en el 2011, obtuvo pérdidas por valor de 5.600 millones de pesos colombianos; pero la información financiera de Interbolsa, sobrevaloró la inversión y con ello sus acciones. (Revista Semana, 2012).

En los ejemplos anteriores, como en otros casos y situaciones relacionadas, la práctica de los contadores públicos ha quedado en entredicho, al atentar contra la máxima de la profesión de emitir fe pública como generadora de confianza de la información financiera de las organizaciones. Por otra parte, las decisiones del contador público acerca de los estados financieros de una entidad, tienen consecuencias en la sociedad, tal y como lo expresa la Internacional Federation Accounting (en adelante, IFAC, por su siglas en inglés), en su documento Posición Política 5 (2012, p. 3), en donde expresa que:

Todos los ciudadanos comparten los servicios proporcionados por la profesión (...). Lo público debe considerar a todos los individuos y a los grupos porque las responsabilidades de la profesión afectan cada aspecto de la sociedad: consumidores, proveedores y contribuyentes. Las responsabilidades de la profesión son diseñadas para proteger ciertos "intereses" del público.

Por tal motivo, el contador público, al tener conductas poco apropiadas y dejar de lado el propósito de *servir al interés público*, produce consecuencias negativas, que van desde el deterioro en el prestigio de la profesión hasta daños a terceros, como por ejemplo ahorristas, jubilados (planes de pensiones) y, trabajadores.

Distintas conductas indican el alejamiento del propósito de

la profesión de servir al interés público, por ejemplo, Anbalagan (2011) expone que tanto los auditores internos como los externos se preocupan por temas como: La contabilidad creativa, la gestión de ganancias (a través de análisis financieros engañosos), estafas a través de manipulación de mercados, compensación a ejecutivos excesivas, y actuaciones delictivas como los sobornos y comisiones; el autor afirma que, estas prácticas “ofenden los valores de la sociedad” (ob. Cit, p.61).

Al respecto, Jara y López (2006) llaman la atención sobre el manejo discrecional de la gestión de los beneficios de la gerencia, y que de alguna forma suscitan el desplazamiento del servicio al interés público al privado (el de la directiva de la entidad), e individual (el del contador), al pretender “orientar el resultado contable no tanto a la transmisión de la información veraz sino para dar una impresión positiva de la eficiencia de los gestores de la empresa” (ob. Cit, p.21). En este esquema, la gerencia obtiene beneficios e incentivos económicos y no económicos (como prestigio, imagen corporativa, entre otros) y, el contador público puede mantener y generar nuevos negocios relacionados con consultoría y auditoría, con sus clientes.

Este hecho, también es alertado por Young (2013), quien advierte sobre el relativismo cultural de los contadores, quienes parecen que, en vez de servir al interés público, sirven a su propio interés, afectado la integridad y objetividad de la profesión contable.

Investigadores como Henry *et al* (2015, p. 68) expresan con preocupación que:

Los efectos del fracaso de Enron fueron de largo alcance incluyendo el aparente suicidio de su Vicepresidente; el colapso de la firma de contabilidad Arthur Anderson; La pérdida de empleos, pensiones y las inversiones por los empleados de Enron; y miles de millones de pérdidas en dólares a los inversores. Los participantes en este fracaso de amplio alcance incluyeron no sólo a directivos, empleados y miembros de la junta directiva de Enron, sino también, al auditor externo y a numerosas instituciones financieras externas. El desastre de las hipotecas sub-prime empequeñeció el daño causado por los quien controló Enron. Pero, en ninguno de estos casos se ha responsabilizado a los culpables, del daño ocasionado en términos del sufrimiento humano, a las personas que perdieron sus hogares y ahorros.

Las conductas alejadas de la ética de los contadores públicos, indudablemente, están ocasionado graves problemas en la sociedad. Los contadores públicos, no sólo afectan a organizaciones particulares o a los mercados, su actuación impacta en la sociedad. Las razones de estas conductas nocivas han sido explicada por distintos autores.

Para Lasinsky (2003), los profesionales de la contabilidad se involucran en conductas inadecuadas por: La necesidad del dinero, la oportunidad para defraudar, y la posibilidad de pensar en la forma racional de defenderse, a pesar de que están conscientes de que su conducta es ilegal o inmoral. Satava *et al* (2006, p. 272) expresan que “lamentablemente, los acontecimientos de historia moderna han confirmado que el personal financiero y los auditores pueden ser seducidos por el interés propio económico y pueden dejar de cumplir sus obligaciones a la comunidad de inversión”.

En cuanto a la actuación de los contadores público en firmas de auditoría, Carter y Spence (2014, p. 953) explican que “la atención agresiva para obtener nuevos clientes es la manifestación de una lógica que está claramente en tensión con la lógica de un tipo de profesionalismo ideal (...) estas dos lógicas coexisten dentro de las firmas”. De igual forma Albeksh (2016, p. 612) expresa que: “El comportamiento no ético de los auditores puede atribuirse a una amplia variedad de presiones (...) generadas desde dentro de la propia firma (...). Los auditores enfrentan muchas presiones que probablemente afecten su capacidad de actuación en situaciones de conflicto”.

Olvida el contador que la responsabilidad de “fe pública”, implica ser mediador de confianza en cada acto que ejecuta, tanto al certificar, auditar o asegurar con seguridad limitada, como al procesar, preparar y presentar información financiera, de uso general. Este riesgo social que involucra el ejercicio profesional de la contaduría pública se deriva de la trascendencia e impacto de la potestad de dar fe pública sobre actos propios de su profesión.

La tendencia global, ante la responsabilidad de la profesión contable es reafirmar el propósito de servir al interés público, y en función de esto, la legislación de los países y las normas contables, incluidas las normas de conducta enfatizan este propósito. Es así como el Manual del Código de Ética para Profesionales de la

Contabilidad (2014), emitido por el Internacional Ethics Standards Board for Accountants (en adelante, IESBA por sus siglas en inglés), consejo asociado a la IFAC, enuncia en la sección 100.1 lo siguiente

Una característica que identifica a la profesión contable es que asume la responsabilidad de actuar en interés público. En consecuencia, la responsabilidad de un profesional de la contabilidad no consiste exclusivamente en satisfacer las necesidades de un determinado cliente o de la entidad para la que trabaja. En su actuación en interés público, el profesional de la contabilidad acatará y cumplirá el presente Código. Si las disposiciones legales y reglamentarias prohíben al profesional de la contabilidad el cumplimiento de una parte del presente Código, cumplirá todas las demás partes del mismo. (IESBA, 2014, párrafo 100.1, p. 9)

Ahora bien, es el sujeto como contador público quien debe no sólo acatar, sino comprender y actuar en el cumplimiento de los principios de integridad, objetividad, independencia, competencia y diligencia profesional, confidencialidad, y comportamiento profesional, como forma de servir al interés público, y en este sentido, es importante considerar que, el contador, es ante todo un sujeto que tiene una función en la sociedad: la fe pública de la información financiera. El cumplimiento de esta función por parte del contador, está mediada por la su propia subjetividad y por las exigencias de la sociedad que, espera de él una conducta íntegra, con probidad, con honestidad, con dignidad y con sinceridad en cualquier circunstancia.

Pareciera entonces, que a pesar de los esfuerzos de organismos emisores de normas como la IFAC, de organismos reguladores de los mercados y de los propios gremios para promover las buenas prácticas de los contables, el que se hagan realidad depende de la conducta de los contadores en situaciones de riesgo ético. Al respecto, de la normatividad existente Payne y Corey (2012) expresan que los códigos de éticas son eficientes en contribuir a las racionalizaciones de la conductas impropias, pero ineficientes para enfrentar las tentaciones del dinero o la oportunidad de defraudar, y esto solamente depende de las conductas del contador público, frente a los riesgos que amenazan a la profesión.

Es necesario una mirada alternativa al problema ético,

que complemente las acciones de los organismos emisores de normatividad, tal y como lo sugieren Henry *et al* (2015, p.69) al expresar que:

Dada la profundidad de la crisis, es responsabilidad de la profesión contable, los profesionales, así como de los educadores, mejorar la formación tanto de los estudiantes de contabilidad y como del público en general acerca del peligro real que acecha la realidad financiera, que podría poner en peligro la estructura misma de la sociedad.

Es en este sentido, este artículo tiene como intencionalidad principal una para reforzar en los profesionales dos valores o guías básicas de actuación, referidas a ser fiel a sí mismo como son: La dignidad del ser humano y el entendimiento del bien común.

La investigación es de tipo documental, con un enfoque crítico y, trata de distinguir entre el *deber* del contador en su práctica profesional, expresado en los códigos de ética y las leyes y, la ética del contador público dese el *ser*, no por imposición sino por convicción, debido a que la norma como tal, no abarca el concepto del sujeto y su voz interior, que “nos dice que es lo correcto a la hora de actuar” (Taylor, 1994, p. 62), no interpreta el contexto, la cultura, y los referentes en la que el contador fija un ideal moral que da cuenta de su identidad.

2. Entre la ética y la moral de contador público

Una discusión filosófica frecuente es la distinción entre la ética y la moral. Entre las diferentes reflexiones sobre la moral, está la atribuible a la doctrina de la moralidad, para Rodríguez y Roldan (1988, p. 50), se refiere a: “Todas las acciones conforme a reglas inculcadas por la educación o conforme a la ley dictadas por la autoridad competente. En este orden de cosas, el enjuiciamiento moral tiene su origen en la casuística o en prescripciones legislativas”. Pero, a pesar de poder estar contenidas en una norma, se requiere de la voluntad del sujeto para realizar los actos de acuerdo o no con la norma preestablecida. En el camino a seguir existe una definición del bien vinculado con la acción humana, y por supuesto, con la voluntad a elegir entre las alternativas.

La ética se concibe, generalmente, como el estudio de la moral, de los actos morales, es así como Aranguren (1997, p.161) expresa

que “de tal modo que el objeto material de la ética serían los *actus humani* (a diferencia de los *actus hominis*); es decir, los actos libres y deliberados”. Vigo (1999, pp. 37-38) expresa que:

Si se piensa en el ámbito ético como tal, independientemente de la ciencia ética, lo que entra allí, dicho de una manera somera, es la realidad humana o, más concretamente, los actos humanos, la praxis humana; en definitiva, todo lo que tiene que ver con lo práctico. Pero la praxis humana tomada en un aspecto particular, que corresponde a cierto tipo de evaluaciones de los actos. El ámbito de lo ético tiene que ver con los actos humanos desde el punto de vista de ciertas evaluaciones a las que se somete esa praxis humana. La praxis humana puede ser enfocada desde muchos puntos de vista diferentes, ya de las diversas ciencias que tratan del hombre y de su conducta, ya antes, desde la actitud precientífica cotidiana. Y se habla de ética cuando se fija la atención en cierto tipo de evaluaciones sobre los actos humanos en general. Este tipo de evaluaciones las comunicamos en unos enunciados, que, desde el punto teórico, se llaman "juicios". Dentro de los juicios, hay uno especial que se llama ético.

La ética, entonces, es práctica. Cada acción, cada conducta tiene una carga y un juicio ético; la ética se construye en la vida cotidiana, e indudablemente está influenciada por la motivación y los deseos individuales que son propios de cada persona. En lo moral, coexiste una obligación, no precisamente categórica, pero si necesaria para la convivencia social; de ahí, que quien no acate el mandato, la norma o la obligación moral, se expone a la sanción de la sociedad; así estas reglas son observadas por un grupo, que norman la conducta del sujeto y se basan en principios socialmente aceptados.

Sin embargo, advierte Frankl (2004, p. 122): “Hemos estar de guardia contra la tendencia a calificar los principios morales como una simple expresión del hombre”, resultan en una expresión de darle sentido a la vida, y continúa el autor advirtiendo que:

Si ese sentido que espera ser consumado por el hombre no fuese otra cosa que la expresión de sí mismo, o nada más que proyección de un espejismo, perdería de inmediato su carácter de exigencia y desafío; resultaría ineficaz para motivar o responsabilizar al hombre (Frankl, 2004, p, 122).

Ahora bien, estos principios que contribuyen a dar sentido a la vida del hombre, los ideales y sus valores tienen pertinencia en sociedad, en la convivencia diaria en distintos ámbitos, y uno de ellos es el profesional. Una profesión no sólo se desarrolla con el objetivo de satisfacer necesidades individuales, sino también las necesidades colectivas, y, es en ese espacio en que la “deontología profesional” cobra importancia; sin embargo, no es suficiente, sí el profesional no le encuentra un sentido para su vida.

La deontología puede entenderse como los deberes que apuntan a un objetivo común, claramente concreto y limitado a las conductas que se esperan de un profesional y que tienden a garantizar probidad y honestidad en toda circunstancia y lugar. Como horizonte moral de un profesional se corresponde, fundamentalmente, al orden normativo que caracteriza los actos en aceptables o reprochables, por lo que le es indiferente la motivación y la aspiración individual del sujeto y, esto produce, indudablemente, una tensión entre ética y moral; pues no toda norma, es necesariamente, ética, o se relaciona con el horizonte de sentido de la persona como profesional.

La contaduría pública está vinculada a un conjunto sistematizado de obligaciones para con la sociedad, el cliente, los colegas, y el Estado, generando una deontología basada en lo que es o no socialmente aceptable en la práctica profesional; esta deontología se ha evidenciado a través de cuerpos normativos denominados Códigos de Ética. Es el caso de que en la profesión existe un Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad (2014), de carácter internacional en donde se expresa que: “Un organismo miembro de la IFAC o una firma no aplicarán normas menos exigentes que las que figuran en el presente Código” (IESBA, 2014, p. 7); es decir, se constituye en una guía de máxima jerarquía, en la que deben basarse los códigos de cada jurisdicción miembro de la IFAC.

En el Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad –IESBA (2014), se expresa un concepto de responsabilidad asociado a un *deber* de la profesión, en tanto el contable tiene unos principios asociados al ejercicio de su profesión. Estos principios fundamentales, se enuncian en el párrafo 100.5 como: integridad, objetividad, competencia y diligencia

profesional, confidencialidad y comportamiento profesional, y que son ampliados en distintas secciones del Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad –IESBA (2014), en donde describen al *deber ser* del contador.

Para dicho cuerpo normativo, un profesional *debe ser* íntegro, objetivo, competente, discreto y respetuoso con sus clientes, colegas y la propia profesión. La comunidad de profesionales y la sociedad en general, los acepta como un acto de voluntad universal; además, conserva sintonía con un mandato general que concibe la contaduría como una profesión que debe velar por el interés público. Estos nexos y similitudes universales, no incluyen aspectos propios a la subjetividad del contable en lo referente a su conciencia moral, su interioridad.

3. Elementos del contador público como sujeto moral

El contador público, pareciera se debate entre los principios de actuación que se han establecidos, generalmente, en cuerpos normativos, y sus ideales, valores, sentimientos, que no necesariamente se exteriorizan, al respecto Frankl (2004, p. 123), expresa: “Si afirmo que el hombre se ve *arrastrado* por los principios morales, eso implica que apelo a su voluntad: a la libertad del hombre para elegir entre aceptar o rechazar una oportunidad que la vida le plantea”. Otro filósofo como Taylor (1994, p. 127) manifiesta que “el inconsciente esta [dentro] y pensamos acerca de las profundidades de lo no dicho, de lo indecible, de los intensos sentimientos, afinidades y temores incipientes que se disputan en nosotros el control de nuestras vidas, como algo interior”.

Los códigos de conducta, como el propuesto por el IESBA (2014) guían las conductas comunes que nos ayudan a vivir en comunidad (lo exterior), pero lo realmente cierto, lo que guía las decisiones de los contadores públicos, está *dentro* de ellos, según lo concibe Taylor (1994), en uso de su libertad de actuación, o libre albedrío, como lo denota Frankl (2004).

Esta separación del sujeto, entre lo externo y lo interno, ha sido objeto de distintas discusiones, llama la atención lo expresado por el Pontificio Consejo de Justicia y Paz (2014, p.2) al manifestar que:

Existen obstáculos que impiden servir al bien común, entre ellos, la carencia de estado de derecho, la corrupción, la

tendencia a la codicia, la administración deficiente de los recursos, pero el más relevante para un líder empresarial, a nivel personal, es llevar una *vida dividida*. La separación entre la fe y la práctica empresarial en el día a día, puede acarrear desequilibrios y una búsqueda desordenada del éxito mundano.

Así, el contable, como sujeto moral, y en virtud de su ejercicio profesional debe entretejer un entramado que vincule lo exterior y lo interior, lo ético y lo moral, como forma de vida. La deontología es guía de la actuación profesional, en tanto, determina el horizonte para alcanzar la realización humana en una actividad, pero, debe reconocer que sus acciones son dirigidas por valores, que han sido inculcados y adquiridos, a lo largo de su vida, y en función de éstos interpretará las guías deontológicas de la profesión. Arrington (2007, p.5) expresa que “debemos mover el discurso de la contabilidad de la presencia simple de resultados económicos a un entendimiento ético de cómo aquellos resultados contribuyen a la identidad moral, así como al curso y la dirección de la búsqueda de la vida buena.”

Existen diferentes teorías que explican las conductas o actuaciones de las personas, cada una tiene una forma de ver el mundo, pero en medio de esa diversidad hay referentes que permiten construir ideales de identidad personal y colectiva, hay explicaciones que permiten entretejer las conexiones entre los sentidos y las visiones morales, entre el yo y la moral. En este sentido, Taylor (1994) propone una primacía desde la teoría moral a los valores sobre los derechos, al bien sobre la justicia; en tanto manifiesta una convicción de los horizontes morales como condición a una vida plena, expresando que:

(...) la pertinencia a un horizonte de valor que se articula de manera reflexiva a la conciencia de un sujeto a la hora de definirse a sí mismo, a la hora de nombrar su identidad. Esta parece vinculada, por lo tanto, al reconocimiento de los bienes más altos en una forma de vida plena y deseable (Ob. Cit., p.26)

El autor, propone una ética de la autenticidad, que parte de la postura de “ser fiel a uno mismo significa ser fiel a la propia originalidad y es algo que solo yo puedo enunciar y descubrir”

(Ob. Cit., p. 65). Ser fiel a uno mismo, implica la búsqueda de sentido de vida, en lo que se hace, y esto es un proceso personal, Frankl (2004, p 121) explica que “este sentido es único y específico, en cuanto es uno mismo y uno solo quien ha de encontrarlo; únicamente así el hombre alcanza un fin que satisfaga su propia voluntad de sentido”.

La vida profesional requiere de una autenticidad, de un sentido de realización y autorrealización, y el contador público no está exento de esta búsqueda. Desde la postura de una ética de la autenticidad para el contador público se podrían develar los ideales, los valores y los sentimientos de un sujeto que ejerce como profesional de la contabilidad, como sujeto moral que podrían minimizar conductas oportunistas, y hacer más eficientes la interpretación y uso de los códigos de ética, por parte del profesional.

Investigadores y usuarios (Payne y Corey, 2012; Shepherd, 2008; Melé 2005, entre otros) coinciden en que, aunque los códigos de éticas y las leyes son importantes se requiere de valores previos para su aplicación. En este sentido, las investigadoras comparten los principios fundamentales de conducta propuestos por el Pontificio Consejo de Justicia y Paz (2014), los cuales más allá de la religión, resultan en básicos para la convivencia como seres humanos, y, además, contribuyen a la realización de la máxima de Taylor (1994), sobre ser fiel a sí mismos. Es así como la dignidad humana y el bien común, se proponen como una aproximación a los valores o guías del profesional de la contabilidad como sujeto moral, para minimizar conductas alejadas de la ética en su práctica contable.

La dignidad humana, entendida como la búsqueda constante de un proyecto de vida para sí mismo y para los otros, en relación con los principios de igualdad y libertad (Rodríguez, 2014). Es así como, cada profesional de la contabilidad debe internalizar que no es un instrumento de un modelo de economía para generar información, sino un actor fundamental de la sociedad, capaz de desarrollar su vida y su profesión, desde sus motivaciones, con libertad pero conscientes de que sus acciones, por acción u omisión pueden perjudicar a los que los rodean.

Constantemente, el profesional de la contabilidad se enfrenta a

lo que Dobson (1997, p.15) describió como “la esquizofrenia moral” ya que el profesional es sometido al juicio de ser buen profesional por cumplir las normas técnicas estrictamente, ser eficiente y efectivo, y a la vez, no ser un buen contador en el sentido ético, (recuérdese el comentario de los empleados de Enron, descrito anteriormente, en el artículo). Ante tal tensión, tomar conciencia de sí mismo, mantenerse firme en los valores, respetar a los otros, apoyando el éxito del colectivo, contribuye a la generación de un estado de *bien-estar* que dignifica al ser humano (Lowney, 2004).

La dignidad humana, como valor del contador público, le permite trascender de un ser individualista hacia un ser social que contribuye con la superación colectiva, es decir, en función del interés público. Para Vidal-Bota (2013, p.3) la dignidad es propia al hombre y como tal es “un valor singular que fácilmente puede reconocerse (...). Es algo que nos viene dado. Es anterior a nuestra voluntad y reclama de nosotros una actitud proporcionada, adecuada: reconocerlo y aceptarlo como un valor supremo”. Así mismo, para el autor el valor fundamental de la dignidad humana se desprende el principio de respeto. El respeto, entendido como la capacidad de aceptar el libre albedrío a tomar decisiones propias y de los otros, pero estas decisiones deben ser reflexionadas en contexto de sus consecuencias, y del sentido de *bien-estar*.

En este contexto, el contador público es libre de tomar sus decisiones, pero debe evaluar las consecuencias para sí mismo (en respeto a su dignidad) y, para con los otros (en respeto hacia la sociedad y su compromiso con el interés público). Ante estas evaluaciones, en cualquier circunstancia Vidal-Bota (2013) expone otros principios que coadyuvan al entendimiento del respeto, en pro de garantizar la dignidad:

1. La no – malevolencia y benevolencia: Trata de evaluar que las decisiones tomadas no dañen a los otros, y, por el contrario, busca el bien de los demás.
2. El doble efecto: Ante cada decisión se deben evaluar todos los efectos positivos y negativos, procurando que estos últimos, sean menores, en función de un bien mayor, que es el bienestar colectivo.
3. La integridad: Toda acción debe tomarse bajo la máxima de primero respetarse a sí mismo, lo que implica ser honesto,

actuar con responsabilidad profesional, es decir, utilizando todo el conocimiento disponible, con lealtad a los códigos de ética y sirviendo a la sociedad, desde la tarea que se desarrolla.

4. La justicia: El trato equitativo a las personas y la toma de decisiones similares en circunstancias parecidas, contribuyen a relaciones transparentes y con equidad.
5. La utilidad: Se relaciona con la evaluación de los beneficios de la decisión para el mayor número de personas.

Estos principios, de alguna manera, están contenidos en el Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad (IESBA-2014), como un *deber ser*, sin embargo, se deben interpretar desde la máxima de contador público como ser que trasciende en función del servicio hacia los demás, en resguardo y realce de su dignidad, como seres humanos, es decir, la interiorización de los mismos y su apego por convicción de ser *fiel a sí mismo*.

El bien común puede ser entendido como lo compartido por todos los seres humanos al vivir y convivir en la sociedad e implica, un estado de colectivo de *bien-estar* (Houtart, 2013), lo cual se reafirma por la UNESCO (2015, p. 85) al expresar que “el bien común es inherente a las relaciones que se dan entre los miembros de una sociedad que se aglutina en torno a una empresa colectiva.” Y, aclaran tres puntos importantes acerca del bien común: Primero, no se trata sólo de una buena vida, sino de la bondad de la vida que se tiene en común; segundo, el bien común se debe contextualizar a la comunidad de intereses y tercero, es un proceso participativo e inclusivo.

Desde la perspectiva del bien común, el contador público toma conciencia, de que servir al interés público, no es una mera declaración de los organismos internacionales que emiten y regulan normas, se trata que desde la profesión se contribuye al logro pleno de un objetivo común, de un bien compartido con los otros. Los objetivos, metas y aspiraciones individuales, cobran sentido cuando se acoplan con las de la comunidad, sea familiar, profesional, organizacional o institucional.

Un horizonte de valores, proporciona un sentido a la vida, para Ayuso, (2002, p. 59) proporcionan el para qué, de las acciones, unifica y orienta la vida, en la cual:

La vocación es una respuesta a esa realidad que descubrimos como valiosa. Mediante ella, la persona despliega todo su poder creativo a través de sus capacidades intelectivas, afectivas, volitivas, de relación con los demás, vive su proyecto de vida en un sentido o sentidos determinados (religioso, político, de compromiso social, científico, creativo, docente, artístico, familiar, etc.).

En otras palabras, un horizonte de valores en el contador público, le permite concretar su proyecto de vida, armonizar sus necesidades individuales con las colectivas, reconocer y asumir sus límites y potencialidades, y vivir con integridad y armonía.

4. Conclusiones

El respeto a los principios que fundamentan la profesión contable, las leyes y normas asociadas, dependen de los valores que, como sujeto moral, desarrollen los profesionales de la contabilidad. Estos valores se adquieren a lo largo de la vida, pero la educación puede reforzarlos a través de distintas estrategias.

Las investigadoras reconocen y concuerdan con usuarios y otros investigadores sobre la importancia de los códigos de ética para profesionales de la contabilidad, tanto internacionales como nacionales; pero también reconocen que el espacio moral del contador público, guiará sus decisiones. En este sentido, se propone en una primera aproximación dos valores esenciales: El respeto a la dignidad humana y el entendimiento del bien común.

La conjugación de respeto a la dignidad humana y el entendimiento al bien común, dotan de una connotación diferente a los llamados principios éticos (más parecidos a normas que a principios) establecidos en el Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad-IESBA (2014), el servicio que ofrece el contador público, además de generar ingresos, debe convertirse en el medio para una *vida buena*, en el sentido de contribuir con su trabajo honesto y de calidad, a la confianza en los mercados y, por tanto a la minimización de las fallas de mercado, sin necesidad de comprometer su dignidad, su libertad y su prestigio profesional.

5. Referencias

- Albeksh, H (2016). *Compliance of Auditors to Ethics and Rules of Professional Conduct and Its Impact on Audit Quality*. En *Imperial Journal of Interdisciplinary Research (IJIR)* Volumen 2, número 12. Disponible en <http://www.imperialjournals.com/index.php/IJIR/article/viewFile/2900/2768>
- Anbalagan, C (2011). *Impact of International Business Ethics, Economic Systems And Intellectual Property Rights In Business And Management*. En *Revista Sri Krishna International Research & Educational Consortium*. Volumen 2, Número 1. Disponible en [http://www.skirec.org/images/download/ijmmr/IJMMR-VOL2%20ISSUE%201-FINAL-JAN2011/1%20\(5\).pdf](http://www.skirec.org/images/download/ijmmr/IJMMR-VOL2%20ISSUE%201-FINAL-JAN2011/1%20(5).pdf)
- Aranguren, J (1997). *Ética*. Madrid: Biblioteca Nueva
- Arrington, C (2007). *A Prolegomenon to the Relation Between Accounting, Language and Ethics*. En *Australasian Accounting Business and Finance Journal*. Volume 1, número 2. Disponible en <http://ro.uow.edu.au/aabfj>
- Ayuso, E (2002). *¿Cuál es el sentido de la vida para el militante del Instituto E. Mounier?*. *Revista Acontecimiento*, año XVIII, número 64, volumen 3. Disponible en <http://www.mounier.es/revista/pdfs/064057060.pdf>
- Baracaldo-Lozano, N (2013). *¿Es garante del principio de transparencia la implementación de normas internacionales en Colombia?* En *Cuadernos Contables* en volumen 14, número 36. Volumen especial 2013. Disponible en <http://www.scielo.org.co/pdf/cuco/v14nspe36/v14nspe36a09.pdf>
- Bermúdez-Gómez, H (2002). *Crítica del Sistema Ético-legal de la Contaduría Pública en Colombia*. En *Cuadernos Contables*, volumen 13, número 16. Disponible en http://cuadernosdecontabilidad.javeriana.edu.co/vol3_n_16/vol3_16_2.pdf
- Carter, C y Spence, C (2014). *Being a successful professional: an exploration of who makes partner in the Big Four*. En *Contemporary Accounting Research*. Volume 31, número 4. Disponible en <http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/1911-3846.12059/full>
- Dobson, J (1997) *Ethics in Finance II*. En *Revista Financial Analysts Journal*, Volumen 53, Número. 1 (Jan. - Feb., 1997). Disponible en <http://www.jstor.org/stable/4479968>
- Frankl, V (2004). *El hombre en busca de sentidos. Traducción oficial*.

Octava impresión de la edición de 2004. España: Herder Editores.

- Gómez, D. G. y González, V (2004). *La leche es blanca pero no transparente, breve recuento de un gran fraude*. Disponible en <http://bibliohistorico.juridicas.unam.mx/libros/4/1665/4.pdf>
- Henry, T, Murtuza, A y Weiss, R (2015). *Accounting as an Instrument of Social Justice*. En *Open Journal of Social Sciences*. Volumen 3. Disponible en <http://www.scirp.org/journal/jss.doi.org/10.4236/jss.2015.31009>
- Houtart, F (2013). *De los Bienes Comunes al Bien Común de la Humanidad*. En revista AGORA .USB. Volumen 14, número 1. Enero-Junio 2014. Disponible en <http://www.scielo.org.co/pdf/agor/v14n1/v14n1a13.pdf>
- Internacional Ethics Standards Board for Accountants (2014). *Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad*. New York: IFAC. Traducción oficial IberAm
- Internacional Federation of Accountants (2011). *Policy Position 4*. Disponible en http://www.apesb.org.au/uploads/meeting/board_meeting/20150310022814_attachment-20-c-ed-reg-public-policy_ifac-definitional_framework_of_the_public_interest.pdf
- Jara M. y López F. (2006). *Auditoría y calidad contable: Las cuentas del Gran Capitán*. Revista AECA nro 75. Disponible en <http://www.aeca1.org/revistaeca/revista75/75.pdf>
- Jaramillo, M y García M (2013). *Escándalos Financieros y su Efecto sobre la Credibilidad de la Auditoría*. Memorias XVII Congreso de AECA- España. Disponible en http://www.aeca1.org/pub/on_line/comunicaciones_xviicongresoaecca/cd/103d.pdf
- Lasinsky A (2003). *SOX alone won't stop FRAUD*. En *M World The Journal of the American Management Association*. Disponible en https://issuu.com/americanmanagementassociation/docs/mworld-summer_2003
- Lowney, C (2004). *El Liderazgo al Estilo de los Jesuitas. Las mejores prácticas de una compañía de 450 años que cambió al mundo*. Colombia: Norma. Traducción autorizada.
- Mattessich, R (2003). *Lecciones de Enron y Arthur Andersen Co*. Conferencia para la Universidad de Málaga. Disponible en http://www.uam.es/personal_pdi/economicas/icanibano/2007/Tema%202%20Gestion%20de%20

beneficios/Enron-Malaga LV.pdf

- Melé, D (2005). *Ethical Education in Accounting: Integrating Rules, Values and Virtues*. En Revista Journal of Business Ethics, Volumen 57, número 1. Disponible en <http://link.springer.com/journal/10551/57/1/page/1>
DOI 10.1007/s10551-004-3829-y
- Payne, D y Corey, C (2012). *Accounting Ethics: Principles to Work by*. En International Journal of Advances in Management and Economics. Volumen, 1, número 5. Disponible en www.managementjournal.info
- Pontificio Consejo de Justicia y Paz (2014). *La vocación del líder empresarial. Una Reflexión*. Roma: Vaticano. Disponible en: www.justpax.va
- Sánchez, P, Bursesi, N, Cersósimo, P, Denigri, G, Farinola, S y Mitre, O (2007). *Presente y Futuro de la profesión Contable después de los Escándalos Financieros*. Buenos Aires: Universidad Nacional de la Matanza. Disponible en <http://repositoriocyt.unlam.edu.ar/biblioteca/proyectos/B114.pdf>
- Rodríguez, R., y Roldan, C. (1988). *Inmanuel Kant Lecciones de Ética*. Barcelona: Crítica.
- Rodríguez, V (2014). *Responsabilidad Social Empresarial y Derechos Humanos: Un Nuevo Paradigma de Corresponsabilidad*. En Revista Derecho Empresarial. Nro. 1. Disponible en <http://www.redemcr.org/contenido/responsabilidad-social-empresarial-y-derechos-humanos-un-nuevo-paradigma-de-corresponsabilidad/>
- Revista Semana (2012). *La verdad sobre la comisionista InterBolsa*. En volumen del 3 noviembre de 2012. Disponible en <http://www.semana.com/nacion/articulo/la-verdad-sobre-comisionista-interbolsa/267355-3>
- Satava, D., Caldwell, C. y Richards, L. (2006). *Ethics and the Auditing Culture: Rethinking the Foundation of Accounting and Auditing*. En Journal Business Ethics. Volumen 64, número 3. Disponible en <http://link.springer.com/journal/10.1007/s10551-005-0556-y>. DOI 10.1007/s10551-005-0556-y
- Shepherd, N (2008). *Values and Ethics: From Inception to Practice*. EEUU: America by Institute of Management Accountants. Disponible en <http://www.imanet.org/docs/default-source/research/sma/values-and-ethics-from-inception-to-practice.pdf?sfvrsn=2>.
- Taylor, C (1994). *La Ética de la Autenticidad*. Barcelona: Ediciones

Paidós

- UNESCO (2015). *Replantear la Educación. ¿Hacia un Bien Común Mundial?* Paris: Ediciones UNESCO. Disponible en <http://unesdoc.unesco.org/images/0023/002326/232697s.pdf>
- Vidal-Bota, J (2013). *Valores y principios. La dignidad humana y sus implicaciones Éticas.* Disponible en <http://bioetica.cat/wp-content/uploads/2013/01/VALORES-Y-PRINCIPIOS.pdf>
- Vigo, A (1999). *Ética General.* Chile: Vicerrectoría Académica del DuocUC. Disponible en <http://www.duoc.cl/etica/pdf/fet00/manual/manual.pdf>
- Young, M (2013). *Cultural Influences on Accounting and Its Practices.* Thesis submitted in partial fulfillment of the requirements for graduation in the Honors Program Liberty University. Disponible en <http://digitalcommons.liberty.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1396&context=honors>

Los tres mundos de la contabilidad desde la postura de Laughlin

Durán C., Luz E.

Recibido: 29-11-16 - Revisado: 02-12-16- Aceptado: 19-03-17

Durán C., Luz E.
Contador Público
M.Sc. Practicas Pedagógicas. Especialista en Revisoría Fiscal. Especialista en Gerencia en Servicios de Salud. Especialista en Administración y Docencia Universitaria. Estudiante Doctorado en Ciencias Contables. Universidad Libre Seccional Cúcuta, Colombia.
luz.duran@unilibrecucuta.edu.co

Sobre la base de los planteamientos de Laughlin, la contabilidad se concibe como una disciplina conformada por tres componentes, manifestados en el mundo real a partir de la investigación, la política y la práctica. A diferencia de otras ciencias, en las que los postulados teóricos generados en la investigación fundamentan la práctica profesional, en contabilidad se presenta un comportamiento distinto de los componentes mencionados, pues primero desde el campo político se emiten las normas y regulaciones; posteriormente los fundamentos legales se aplican en la práctica; y finalmente se solicita la participación de los investigadores, para el análisis y evaluación de las normas a través del proceso de auscultación. De este modo, pareciera que en la ciencia contable se presenta un distanciamiento entre el discurso teórico formulado desde el campo de la investigación, y el discurso de la regulación presentado por los actores del componente político. Considerando los argumentos expuestos, el artículo presenta como objetivo analizar la postura de Laughlin sobre el funcionamiento de los componentes, político e investigativo de la contabilidad. Metodológicamente, el estudio se desarrolló sobre la base de un análisis hermenéutico de los trabajos realizados por Laughlin (2011) y Broadbent & Laughlin (2013), en el campo de la investigación, la política y la práctica contable. Las conclusiones de la investigación revelan la necesidad de fomentar una transformación del funcionamiento de los componentes de la profesión contable en el mundo real, de tal manera que la investigación, la política y la práctica contribuyan con la evolución de la disciplina.

Palabras clave: Disciplina contable; investigación; política; práctica.

RESUMEN

About the base of the Laughlin approaches, the accounting is conceived as a discipline conformed by three components, manifested in the real world starting from of the investigation, the politic and the practice. To difference from another sciences, in which the theoretical postulates generated in the investigation are based the professional practice, in accounting its presents a different behavior of the components mentioned, then first from the politic field it is issued the rules and the regulations; later the legal fundaments are apply in the practice; and finally it requested the participation of the investigators, for the analysis and evaluation of the rules through the auscultation process. From this way, it seems that in the accounting science it presents a distancing between the theoretical speech formulated from the field of the investigation, and the regulation speech presented by the actors of the politic component. Considering the arguments exposed, the article presents as objective to analyze the Laughlin's posture about the functioning of the components, politic and investigative of the accounting. Methodologically, the research it developed about the base of the hermeneutic analysis of the works made by Laughlin (2011) and Broadbent & Laughlin (2013), in the field of the investigation, the politic and accounting practice. The conclusions of the investigation reveals the need of to foment a transformation of the functioning of the components of the accounting profession in the real world, such that way the investigation, the politic and the practice contribute with the evolution of the discipline.

Keywords: Accounting discipline; investigation; politic; practice.

ABSTRACT

1. Introducción

La contabilidad es una ciencia social de carácter teórico-práctico, orientada hacia la construcción de un conocimiento científico cuyas características trascienden los aspectos de formalidad, normatividad y, objetividad precisados en el discurso de la regulación formulado por el organismo regulador internacional Internacional Accounting Standards Board (IASB), así como por los organismos de regulación intermedia con competencias para la emisión de los estándares de contabilidad y, de las regulaciones que rigen el ejercicio profesional.

Desde esta perspectiva, la contabilidad en sentido amplio está conformada por tres componentes, precisados por Laughlin (2011) en "tres mundos" manifestados en la investigación, la política y la práctica contable. Para el autor, en el mundo real estos componentes parecieran funcionar de manera desarticulada, lo cual ha generado un distanciamiento entre el discurso de la regulación y, el discurso teórico resultado de los procesos de investigación científica

desarrollados en las instituciones de educación superior.

En función de los argumentos expuestos, este artículo tiene como objetivo analizar la postura de Laughlin sobre el funcionamiento de los componentes, político e investigativo de la contabilidad. Metodológicamente, la investigación se fundamentó en un análisis hermenéutico del discurso expresado en los trabajos realizados por Laughlin (2011) y, Broadbent & Laughlin (2013), en los cuales se aborda ampliamente el objeto de reflexión que sustenta la presente investigación.

2. Un análisis del funcionamiento de la investigación, la política y la práctica desde la perspectiva de Laughlin

Laughlin (2011) expone que la contabilidad como cualquier disciplina está conformada por la investigación, la política y la práctica. En el componente investigativo, se ubican las teorías científicas construidas a partir de los procesos de investigación desarrollados en las instituciones de educación superior; en el político, se contextualizan los estándares internacionales de contabilidad emitidos por el organismo de regulación internacional (IASB), así como por las instituciones de regulación intermedia creadas en los distintos países para emitir las regulaciones, expresadas en las leyes y decretos que regulan ejercicio profesional; mientras que en el práctico, se manifiesta la práctica de la profesión contable.

A juicio del autor, la política debería ser el puente integrador de los componentes investigativo y práctico en el mundo real. No obstante actualmente investigación, política y práctica expresan la existencia de “tres mundos” en contabilidad”, que parecieran funcionar de manera invertida, pues a diferencia de otros campos disciplinares en los que inicialmente se formulan los postulados teóricos expresados en el conocimiento científico (teorías), que se aplican en el ejercicio de la práctica después de un proceso de validación por parte de la comunidad científica, en la disciplina contable la investigación, la política y la práctica funcionan en el contexto de la realidad en los siguientes términos:

- A. Inicialmente en una primera fase, tanto el IASB en el cumplimiento de su función reguladora, como los organismos de regulación intermedia proceden a la

formulación de las normas y regulaciones que regulan el ejercicio de la práctica profesional. Lo normativo, refiere a los estándares de contabilidad manifestados en los Marcos Conceptuales, y específicamente en las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) emitidas por el IASB en el cumplimiento de su competencia reguladora; mientras que las regulaciones se expresan en las leyes y decretos promulgados por los organismos de regulación intermedia de los distintos países.

- B. En una segunda fase, el IASB realiza el proceso de auscultación de la norma, el cual consiste en solicitar la participación de los investigadores para conocer su postura acerca de los estándares de contabilidad emitidos, su aplicabilidad en el ejercicio práctico, así como las lagunas o vacíos presentados que limitan el ejercicio de la profesión.
- C. En una tercera fase, las regulaciones y normativas emitidas por los organismos mencionados anteriormente, se aplican en el ejercicio de la práctica profesional, como un instrumento para orientar la revelación y presentación de la información de las organizaciones, en los estados de situación financiera emitidos por el contador público.

De lo expuesto, se deriva que en la contabilidad a diferencia de otras disciplinas como la medicina, los actores partícipes de la investigación, la política y la práctica no desarrollan acciones integradas que en conjunto pudieran contribuir con el avance y fortalecimiento de la ciencia contable, pues estos actores perciben la investigación en contabilidad como un componente independiente e irrelevante tanto para el enriquecimiento, como para el funcionamiento de los componentes político y práctico de la profesión.

En opinión de Jensen (1976), la investigación en contabilidad ha presentado un carácter normativo y de definición. En contabilidad, las pocas construcciones teóricas generadas en su mayoría tienen un fundamento positivista, lo cual ha sustentado la postura que vincula estas teorías con proposiciones normativas. Como ejemplo de esta situación, el autor expone que en los textos de teoría contable se examina la naturaleza de la contabilidad “lo que se debe hacer”, más no se enfatiza en el abordaje de los fenómenos

contables desde una perspectiva científica.

Sobre este aspecto Laughlin (2011) expone que los investigadores universitarios desarrollan sus procesos investigativos desde propuestas completamente distintas a las planteadas por el componente político y, solamente cuando seleccionan objetos de estudio vinculados con problemas concretos e inmediatos presentados en el componente práctico, la investigación en contabilidad adquiere pertinencia y resulta relevante para los actores que ejercen el ejercicio profesional en la práctica.

Por ende, frecuentemente cuando se hace referencia a la contabilidad como profesión, solo se da cuenta de la práctica profesional ejecutada considerando las leyes y regulaciones emitidas por el IASB y los organismos reguladores intermedios, los cuales constituyen las autoridades socialmente sancionadas, con legalidad, legitimidad y, competencias para regular el ejercicio de la práctica. Sin embargo, esto no significa que los profesionales en el ejercicio de la práctica contable aceptan en buen término o están de acuerdo con la postura de los reguladores (Laughlin, 2011).

Tal situación da cuenta que en el mundo real, la política y la práctica presentan bajos niveles de compatibilidad. De hecho, las organizaciones en algunos casos contratan empresas de contabilidad para evitar y reducir el cumplimiento de las normas y regulaciones. Esto ha conducido, a la generación de escándalos financieros de alto perfil, como “el caso de Enron y el de la firma de contabilidad Arthur Andersen”, los cuales han sido posiblemente las manifestaciones de escándalos internacionales de mayor magnitud encontrados en el ejercicio de la práctica profesional en contabilidad (Laughlin, 2011, p. 24).

Se evidencia entonces, cómo el discurso de los organismos reguladores de la práctica contable -aun cuando éstos tienen una función trascendente en contabilidad a través de la emisión de normas y regulaciones- en algunos casos no es compatible y adecuado para satisfacer las necesidades financieras que tienen las organizaciones en el mundo real, pues por su carácter objetivo, normativo, técnico e instrumental no se compagina con los valores, la cultura organizacional, los principios, los sistemas de comunicación y dirección característicos de estas entidades.

De hecho, el carácter objetivo y normativo del discurso

expresado por el ente regulador, se demuestra a partir de las funciones y competencias del IASB presentadas por el IFRSS (International Financial Reporting Standards, 2016) en el portal NIC-NIFF, las cuales se sintetizan para fines de este estudio en los siguientes términos:

- a) Preparar y emitir las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y, los borradores de las normas.
- b) Publicar un borrador de cada proyecto de norma, un borrador de exposición de todos los proyectos y, un documento de discusión para comentario público.
- c) Diseñar los procedimientos para examinar los comentarios formulados sobre los documentos publicados.
- d) Celebrar audiencias públicas para discutir las normas propuestas.
- e) Realizar pruebas de campo para asegurar que las normas formuladas tienen un carácter práctico y, su aplicación es viable para todos los contextos.

Al analizar las funciones del IASB, se desprende que en el componente político, se realiza un proceso de investigación muy distinto al desarrollado en el campo universitario, pues éste se centra fundamentalmente en el abordaje de problemas del mundo real y concretamente, hacia el análisis y evaluación de las normas para determinar su grado de adecuación en la práctica y, en el caso de determinar la existencia de vacíos e inconsistencias que pudieran incidir en el ejercicio profesional de la contabilidad, se procede a la eliminación o modificación de la norma.

En esta orientación, Pinto (2010) señala que el proceso investigativo desarrollado por el IASB para la emisión de la norma, debería iniciarse a partir de la definición del hecho económico, para luego proceder a su valorización, validar los atributos de la exposición y de la imagen fiel del estudio, lo cual finalmente fundamentaría la emisión de los estándares.

Desde esta orientación, la participación de los investigadores universitarios no se limitaría al proceso de auscultación y, la emisión de la norma tendría un fundamento teórico implícito, pues sería el resultado de un proceso de investigación explicitado en las siguientes etapas:

- a) Abstracción del hecho económico, a través del análisis y contrastación de los postulados teóricos desarrollados por otros investigadores.
- b) Validación de la información expuesta, para evaluar la imagen fiel de la información revelada en relación al comportamiento de los hechos económicos que conforman la realidad contable objeto de reflexión.
- c) Emisión de las normas, las cuales se fundamentarían en los resultados alcanzados en las fases precedentes. "Es decir, las NIIF deben ser reflejo del estudio del tratamiento de hechos económicos, ya sea de la investigación de hechos ya ocurridos y expuestos, o de hechos en proyecciones que son estudiados según una simulación de sus efectos" (Pinto, 2010, p.43).

A diferencia de la investigación realizada por el IASB, la investigación universitaria se orienta hacia la generación de un sistema de conocimiento científico con pertinencia social, que trasciende el abordaje de objetos de estudios del mundo real, para contribuir con la generación de teorías orientadas hacia la evolución de la disciplina contable. Este sistema de conocimiento presenta características y objetivos muy distintos al conocimiento instrumental que regula la práctica profesional.

Tal postura, como lo sustentan Tucker y Parker (2014) en el caso concreto de la contabilidad de gestión, ha inducido al fortalecimiento de algunas posiciones que enfatizan en el distanciamiento entre la teoría y la práctica, como consecuencia de la desvinculación que ha existido entre los objetos de estudios investigados y los requerimientos de la práctica; el bajo aporte de la investigación para el mejoramiento de la práctica contable; así como las limitaciones de la investigación para transformar la práctica profesional.

Estos autores, también plantean que algunos estudios realizados en el campo de la contabilidad de gestión, proponen como solución desde el componente investigativo abordar problemas relevantes para la práctica profesional, emprender convenios con la industria para desarrollar pasantías y años sabáticos, fortalecer las relaciones con las organizaciones consultoras y, realizar investigación aplicada. Sin embargo, de acuerdo con Swieringa (1998); Short,

Keefer y Stone (2009); Van Helden, et al. (2010), el distanciamiento entre la investigación académica y la práctica profesional aún persiste y continúa incrementándose (Tucker y Parker, 2014).

Retomando la postura de Laughlin (2011), los investigadores de las universidades presentan dos obstáculos para vincularse de manera más efectiva con el componente político y práctico. De un lado, los académicos que sustentan el proceso investigativo en un enfoque positivista, plantean que el objetivo fundamental de la ciencia se encuentra en la generación de teorías generales, universales y objetivas. Por ende, al abordar el distanciamiento entre la teoría y la práctica como un problema de investigación bajo este enfoque, no se consideran los valores y percepciones de cada uno de los actores que participan en los tres componentes de la profesión contable, pues en el caso de hacerlo el investigador “corre el riesgo de comprometer la ‘verdad’ de cualquier estudio” (p. 26).

Así mismo, los investigadores que asumen un enfoque rival al positivismo, con orientación cualitativa como la etnografía o la antropología, no se proponen abordar el problema del distanciamiento entre la teoría y la práctica, a partir de la articulación de los tres componentes estructurales de la profesión contable, debido al riesgo que pudiera significar “convertirse en un actor en lugar de un investigador” (Laughlin, 2011, p. 26).

De otro lado, la concepción que prevalece en la academia, así como en las revistas de alto ranking sobre los requerimientos e implicaciones de la “investigación de calidad” en el campo contable y, sobre las propuestas de investigación relevantes para el desarrollo de la disciplina, limita el abordaje de las consecuencias que tiene para la contabilidad el distanciamiento entre el discurso teórico y el propuesto por el organismo regulador, pues en líneas generales estas publicaciones científicas no están “interesadas en un artículo de investigación que valora las implicaciones políticas y prácticas del estudio” de lo contable (Laughlin, 2011, p. 26).

De lo expuesto se deduce, que la investigación en contabilidad para contribuir con el desarrollo de la sociedad, no tiene necesariamente que abarcar el estudio de hechos, objetos o fenómenos del mundo real donde se reflejen constantemente los vacíos, inconsistencias y problemas encontrados en las normas

y regulaciones, pues desde el campo investigativo los aportes generados a partir del conocimiento científico para la evolución de la ciencia contable, trascienden los aspectos relacionados con la evaluación y análisis de los Marcos Conceptuales emitidos por los organismos reguladores para regir el ejercicio de la práctica contable.

Al respecto Pinto (2010) expresa que los fundamentos científicos en contabilidad no se encuentran en las actividades vinculadas con el registro de la información; tampoco se encuentra en los fundamentos precisados en las normas contables como las NIIF, pues “La ciencia está en que esos criterios, esas abstracciones y la información que contiene una NIIF en particular, hayan sido concebidos a través de la aplicación de un método científico” (p. 47).

En consecuencia, los postulados teóricos que fundamentan la evolución de la disciplina contable sólo pueden desarrollarse desde el componente investigativo, pues los actores que emiten las normas y, los que la aplican en la práctica “son técnicos que aplican un conocimiento” (Pinto, 2010, p. 47). La diferencia entre un técnico y un investigador, se encuentra en que el primero se limita a la aplicación de un conocimiento instrumental, normativo, legalizado, legitimado y objetivo en el ejercicio de la práctica profesional; mientras que el segundo es el actor cuyas acciones se encaminan hacia la construcción de postulados teóricos, que fundamentan la solución de un problema que requiere tratamiento científico. Estos fundamentos, constituyen el resultado de un proceso de investigación sistemático, metódico, progresivo y, con una fundamentación teórica implícita.

En esta orientación Laughlin (1995) y Broadbent & Laughlin (2013), basándose en los fundamentos de la teoría crítica sustentada por Habermas proponen la aplicación de la Teoría del Middle-Range (alcance medio), en el campo contable, donde los procesos de investigación se apoyan en el uso de “teorías previas” o teorías de entrada desarrolladas por otros investigadores dentro de las líneas de investigación vinculadas con el objeto de reflexión, las cuales pueden ser utilizadas para fundamentar el desarrollo de estudios empíricos a futuro.

Esta teoría, plantea que en el caso concreto de las ciencias

sociales los postulados teóricos no tienen el alcance para abarcar toda la realidad objeto de estudio. Por ende, las teorías se asemejan a “esqueletos”, que dependen de “carne” para tener un carácter integral. Estas construcciones teóricas, proporcionan el lenguaje conceptual que fundamenta el abordaje de una situación determinada en el campo empírico.

Por tanto, así como el marco teórico o marco conceptual de una investigación, se configura como la vía para analizar, explicar e interpretar el comportamiento de los fenómenos en su contexto real; los conocimientos adquiridos en lo empírico también contribuyen con el enriquecimiento de la teoría.

Bajo esta postura, en los procesos de investigación se efectúa una retroalimentación constante entre lo teórico y lo empírico, pues la teoría “esquelética” constituye la base para informar los estudios empíricos y al mismo tiempo, se enriquece y fortalece por medio de estos estudios. En estos términos, la integración de lo teórico y lo empírico aporta una comprensión de la realidad objeto de estudio, teóricamente informada y empíricamente adecuada para el desarrollo de investigaciones con pertinencia social.

La aplicación de los postulados teóricos del Middle Range para el desarrollo de la investigación universitaria en el campo contable, podría contribuir con la reducción del distanciamiento entre el discurso de la regulación y el discurso científico, fortaleciendo de esta manera la relación entre la investigación académica, la política y la práctica, lo cual resulta altamente pertinente tanto para políticos, académicos y profesionales, pues de continuar abordándose los componentes de la contabilidad de manera desvinculada, se generarán implicaciones para la disciplina que se manifestarán en la reducción de su pertinencia social, afectándose la credibilidad y legitimidad de la contabilidad (Tucker y Parker, 2014).

La solución a largo plazo, podría encontrarse en un acuerdo institucional en el que se articulen las posturas de los distintos actores para contribuir con el objetivo de promover el desarrollo del pensamiento contable. Este acuerdo a nuestro juicio, implica una transformación en el funcionamiento de los componentes de la contabilidad, pues como lo afirma Laughlin (2011), la política debería ser el componente ubicado en un nivel intermedio entre

la investigación y la práctica. De esta manera, se promovería la evolución de la disciplina, así como la formulación de estándares con mayor pertinencia social, garantizando una toma de decisiones más eficiente por parte de los usuarios de la información.

3. Conclusiones

Los estudios realizados por Laughlin (2011) y Broadbent & Laughlin (2013), constituyen un referente teórico de interés para el abordaje de la contabilidad como una ciencia social de carácter teórico-práctico. Estos autores exponen que la contabilidad está conformada por la investigación, la política y la práctica, los cuales a diferencia de otras disciplinas en el mundo real, parecen funcionar de manera invertida, pues primero se desarrolla el discurso regulatorio, posteriormente éste se aplica en el ejercicio práctico y, finalmente participan los investigadores para evaluar las regulaciones a través del proceso de auscultación.

Se evidencia entonces, un distanciamiento entre el discurso de la regulación formulado por el IASB y, los organismos de regulación intermedia como instrumento para regir la práctica profesional y, el discurso teórico construido a partir de la investigación. Como consecuencia de este distanciamiento, la práctica se ejerce sobre la base de las normas y regulaciones que conforman el discurso expresado por los actores del componente político, obviando los postulados del discurso teórico que fundamenta la investigación realizada en las universidades.

Esta situación incide en la evolución de la disciplina contable, pues el discurso de la regulación pareciera avanzar con mayor rapidez que los postulados teóricos generados desde la investigación. De hecho, el discurso regulatorio se limita a la formulación y evaluación de las normas y, cuando se presentan vacíos e inconsistencias se procede a la eliminación o modificación de los estándares; mientras que el discurso teórico implica un proceso investigativo metódico, sistematizado, progresivo que conduce a la generación de un conocimiento científico con pertinencia social.

En estos términos, el distanciamiento entre el discurso de la regulación y, el de la investigación pudiera tener como causa, que el primero orienta sus esfuerzos hacia el abordaje de problemas

del mundo real, los cuales no contribuyen con la evolución de una disciplina. En consecuencia, se requiere de un acuerdo institucional para promover una transformación en el funcionamiento de los componentes de la contabilidad, de tal manera que la investigación, la política y, la práctica se vinculen en la búsqueda de alcanzar un equilibrio sustentado en la integración de la teoría y la práctica contable.

4. Referencias

- Broadbent, L & Laughlin, L (2013). *Accounting control and controlling accounting. Interdisciplinary and critical perspectives*. London: Emerald. Group Publishing limited.
- Jensen, Michael. (1976). *Reflections On The State Of Accounting Research And The Regulation Of Accounting*. En Stanford Lectures in Accounting (Graduate School of Business, Stanford University), Palo Alto, California, pp. 11-19.
- Laughlin, L. (2011). *Accounting Research, Policy and Practice: Worlds together or Worlds Apart?* En: Evans, E.; Burritt, R.; Guthrie, J. (Comp.), *Bridging the Gap between Academic Accounting Research and Professional Practice*. (pp. 21-30). Australia: The Institute of Chartered Accountants in Australia, Centre for Accounting, Governance and Sustainability, University of South Australia, *Bridging the Gap between Academic Accounting Research and Professional Practice*.
- NIC NIFF (2016). [Página Web en línea]. Disponible: <http://www.nicniif.org/home/> [Consulta: 2016, Abril 7]
- Pinto, G. (2010). *Hacia una metodología de la investigación contable*. CapicReview [Revista en línea], 8, pp. 43-56. Disponible: <http://www.capic.cl/capic/images/vol8tema4.pdf> [Consulta: 2016, Junio, 1]
- Tucker, B. & Parker, L. (2014). *In our ivory towers? The research-practice gap in management accounting: an academic perspective*. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* [Revista en línea] 27 (3), pp. 394-425. Disponible: <http://ssrn.com/abstrac> [Consulta: 2016, Mayo, 20]

Impuesto a las ganancias. Un estudio del costo beneficio de su aplicación en las PYMES del Ecuador

García T., Galo H. ; Fonseca T., Marcelo

Recibido: 16-12-15 - Revisado: 18-01-16 - Aceptado: 11-01-17

García T., Galo H.

Licenciado en Contabilidad y Auditoría
Magíster en Costos y Gestión Financiera.
Doctorando en Auditoría.
Universidad Tecnológica Indoamérica,
Ecuador.
hernancillo@gmail.com

Fonseca T., Marcelo

Ingeniero en Administración de Empresas
Magíster en Gerencia de Proyectos Eco
Turísticos. Doctora en Educación.
Universidad Tecnológica Indoamérica,
Ecuador.
marcelofonseca@uti.edu.ec

El objetivo de este artículo pretende analizar la percepción que tienen los usuarios de la información financiera acerca del costo beneficio de la aplicación del Impuesto a las Ganancias en las PYMES ecuatorianas. Entre las conclusiones se observan que los usuarios están de acuerdo con la aplicación de esta norma; a pesar, de que por un lado, las PYMES la perciben costosa, por otro lado, los accionistas e instituciones financieras afirman que será de poca utilidad para sus intereses. Finalmente, es importante manifestar que las PYMES no cumplieron la exigencia de la Superintendencia de Compañías en cuanto a la aplicación de la normativa por falta entre otras cosas, del conocimiento por parte del personal.
Palabras clave: PYMES; impuesto a las ganancias; costo de aplicación; beneficios de aplicación.

RESUMEN

The objective of this article is to analyze the perception that the users of the financial information have about the cost benefit of the application of the Income Tax in the Ecuadorian SMEs. The conclusions show that users agree with the application of this standard; Despite the fact that, on the one hand, SMEs perceive it as costly, on the other hand, shareholders and financial institutions claim that it will be of little use to their interests. Finally, it is important to note that SMEs did not meet the requirements of the Superintendency of Companies regarding the application of the regulations due to lack of knowledge among the staff.

Keywords: SMEs; income tax; application cost; application benefits.

ABSTRACT

1. Introducción

Este trabajo de investigación parte de un hecho fundamental y es que en el Ecuador se decidió adoptar las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)¹, a partir del 1 de Enero de 2009². Este cambio incluyó la aplicación por primera vez de la sección 29 Impuesto a las Ganancias.

Con este cambio, en la contabilidad de los ejercicios iniciados con posterioridad al 2009, 2010³, 2011⁴ el impuesto a la renta debe ser registrado atendiendo al principio del devengo, teniendo en cuenta que este impuesto debe ser contabilizado bajo el enfoque del efecto impositivo.

Con estos antecedentes, el objetivo fue el de presentar un estudio del costo beneficio de su aplicación en las PYMES del Ecuador, específicamente la norma concerniente al impuesto a las ganancias. Para el logro del objetivo principal el trabajo se realizó en dos partes. En la primera, se hizo el análisis de la percepción que tienen los gerentes de las PYMES respecto del costo de la aplicación del Impuesto a las Ganancias. En la segunda, se presentó la percepción que tienen los usuarios de dicha información.

2. Situación de conflicto

Las PYMES tuvieron su período de transición en el año 2011, es decir, allí debieron presentar la información bajo normativa local e internacional. El nivel de cumplimiento de dicho requisito fue de 3,97%, lo que da una idea de lo alto que fue el incumplimiento de este tipo de entidades respecto de la resolución de la Superintendencia de Compañías. En el Ecuador, esta resolución generó controversias a nivel empresarial, educativo, gubernamental; puesto que, al ser un tema eminentemente novedoso, las preguntas e inquietudes saltaron a la palestra de la comunidad investigadora; es por ello, que estos actores se preguntan ¿Cuál es el costo – beneficio de aplicar la nueva normativa? ¿Cuál es el impacto en las cuentas anuales? En tal razón, se vuelve muy importante conocer la relación costo beneficio de aplicar la sección 29, además, conocer

¹ Resolución No.06.Q.ICL.004 emitida por el señor Superintendente de Compañías.

² Empresas que cotizan en Bolsa de Valores.

³ Grandes empresas.

⁴ Pequeñas y medianas empresas.

las razones por lo que las PYMES no cumplieron dicha obligación con el organismo de control en el período de transición.

El cambio al que se están sometiendo todas las empresas controladas por este organismo requiere de información actualizada, además de, evaluaciones de convergencia e impedimentos para su realización Meek y Thomas (2004).

La literatura sobre la armonización contable y la convergencia a nivel internacional es extensa. En este punto, el papel más importante lo ha puesto el IASB, quienes avanzan en la necesidad de aumentar la comparabilidad internacional de la información financiera Larson y Street (2004). En paralelo a este compromiso del IASB, Callao (2007) indica que hay evidencia que sugiere que las dificultades o el fracaso de este proceso y la falta de voluntad política impiden un marco armonizado. En esa misma línea los autores Jermakowicz y Gornik y Tomaszewski (2006) muestran que no solo la política impide la aplicación de la nueva normativa, sino las diferencias que existen entre los países y los altos costos de eliminarlos. Por su parte, Sucher y Jindrichovska (2004) agregan entre otros impedimentos a las tradiciones locales. Otros criterios similares se pueden revisar en trabajos como los de (Alexander y Servalli (2009); Hoogendoorn (2006); Tokar (2005); Schipper (2005); Soderstrom y Sun (2007).

De acuerdo a este panorama y enfocándose específicamente en las PYMES, el IASB luego de varios debates concluyó:

- Que este tipo de empresas no preparan regularmente balances fiscales (párrafo FC121 del fundamento de las conclusiones de las NIIF para las PYMES).
- Que este tipo de empresas no hacen un seguimiento adecuado de sus bases fiscales (párrafo FC121 del fundamento de las conclusiones de las NIIF para las PYMES).

En este contexto y en un intento por normalizar la situación no solo de la gran entidad, y con el fin de alcanzar información financiera de aceptación mundial, el IASB en el año 2007 desarrolla las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) para Pequeñas y Medianas Empresas.

Según Verón, Carmen (2012), la aplicación por primera vez de las NIIF en el ámbito europeo ha sido analizada desde la perspectiva de la gestión de los ingresos por (Jeanjean y Stolowy (2008);

Cormier (2009); Callao y Jarne (2010); Hjelström y Schuster (2011); Capkun (2011); y, desde la perspectiva de la relevancia valorativa y calidad del resultado de las empresas europeas [Capkun (2008); Cormier (2009); Callao (2010); Horton y Serafeim (2010); García Osma y Pope (2011); Liao, Sellhorn y Skaife (2012); Barth (2012)]. Por su parte, Chalmers, Clinch y Godfrey (2011), han estudiado la relevancia valorativa de las empresas australianas que adoptaron las NIIF. Todos estos estudios han sido efectuados en el ámbito de los países de la Unión Europea y en Australia, y corresponden al primer año de aplicación de las NIIF (2005).

En un estudio aplicado en la República de Zimbabwese encontró que las Normas Internacionales de Contabilidad juegan un papel fundamental en el crecimiento de los mercados financieros de los países en desarrollo, criterio manifestado en Chamisa (2000); del mismo modo Tarca (2008), Zeghal y Mhedhbi (2006) encontraron que las economías en desarrollo debían reestructurar rápidamente sus sistemas de contabilidad; además, Downes (2006) sugirió que los estándares globales ayudan en la construcción de confianza con los mercados financieros.

En el ámbito latinoamericano se encuentran los estudios de Lorencini y Moraes da Costa (2012) realizado sobre empresas brasileras, y Liu, Yao y Yao (2012) referido a empresas peruanas (Verón, 2012).

En cuanto al monto de la inversión, esta variable ha sido muy utilizada en trabajos realizados con anterioridad. Zambrano y Castillo (2011) afirman que los principales costos en los que se incurriría para la aplicación de la nueva normativa serían: Capacitación, instalación de sistemas, asesoría en procesos contables. En este mismo sentido se pronuncia Rodríguez (2012).

La carencia de estudios en el ámbito latinoamericano puede explicarse por la reciente adopción de las NIIF y en particular en países del MERCOSUR⁵ que han iniciado su adopción a partir del año 2010⁶. Es por ello, que se considera que esta propuesta de investigación resulta de interés para captar y analizar la percepción de los usuarios de la información financiera, y así tener

⁵ Está integrado por la República Argentina, Brasil, Paraguay, Uruguay, Venezuela, Bolivia.

⁶ Ecuador es considerado un estado asociado al Mercosur.

datos preliminares que permitan fortalecer los debates y efectuar sugerencias de líneas futuras de investigación.

Dado el reducido número de estudios empíricos y la inexistencia de cualquier prueba de campo en relación con la nueva norma en el Ecuador, este estudio es de carácter exploratorio, mismo que tiene la intención de conocer la realidad ecuatoriana sobre este aspecto, así como varias cuestiones relacionadas con la aplicación del impuesto a las ganancias.

Con estos antecedentes, los objetivos específicos del trabajo son:

- Analizar la percepción que tienen los gerentes de las PYMES de Ecuador respecto del costo de aplicar el Impuesto a las Ganancias.
- Presentar la percepción que tienen los accionistas y entidades de crédito de la información financiera respecto de los beneficios de aplicar la nueva normativa.

3. Metodología

Al presente trabajo de investigación se dividió en dos partes ⁷ La primera, analizar la percepción que tienen los gerentes de las PYMES respecto del costo de la aplicación del impuesto a las ganancias; para ello, se elaboró un cuestionario con preguntas no solo enfocadas en el propósito de esta parte del trabajo, sino que, además, se plantearon interrogantes para obtener información de las razones del no cumplimiento de las exigencias de la Superintendencia de Compañías. La segunda, presentar la percepción que tienen los usuarios⁸ de dicha información, con el propósito de determinar si el cambio es útil para la toma de decisiones; para ello, se estructuró un segundo cuestionario planteando sendas preguntas que cubran el propósito de este punto.

Las hipótesis nulas a contrastar en el estudio empírico son:

$H_{0(1)}$: Los gerentes de las PYMES ecuatorianas perciben costosa la aplicación del impuesto a las ganancias.

$H_{0(2)}$: Los accionistas y las entidades financieras perciben que

⁷ Se divide de esa manera partiendo de la premisa fundamental que la utilidad de una nueva normativa no beneficia a quienes soportan el costo de preparar dicha información.

⁸ Para este trabajo se tomaron a los inversionistas y entidades financieras como usuarios externos.

la aplicación del impuesto a las ganancias no es beneficiosa para la toma de decisiones.

3.1. Diseño y análisis de la muestra

- Con el fin de determinar y por ende analizar la percepción que tienen los gerentes de las PYMES respecto del costo de la aplicación, la base de datos con la que se partió la conforman un listado de empresas que se encuentra en la página web de la Superintendencia de Compañías del Ecuador las cuales alcanzan la cifra de 14.475. Para llegar a establecer un conjunto homogéneo de PYMES, se efectuó la siguiente depuración:
- Se tomó solo las PYMES que cumplan los parámetros exigidos por el ente regulador⁹.
- Se eliminaron de la lista aquellas PYMES que presentaron información bajo normativa internacional, puesto que, para los propósitos de esta parte del trabajo no era conveniente considerarlas.
- Se seleccionó solo las PYMES con denominaciones de Compañías Limitadas y Sociedades Anónimas.
- Finalmente se eliminaron del grupo aquellas PYMES que no son representativas de la población sobre la base de un análisis de cuartiles.

Con todas estas exigencias, a continuación se muestra en el cuadro 1 la lista depurada correspondiente a la población constituida por PYMES.

⁹ Activos <4.000.000; Ventas < 5.000.000 personal ocupado <250.

Cuadro 1
Población depurada

		Población	Ponderación
		PYMES	PYMES
A	Agricultura	1047	7.68%
B	Minas	122	0.89%
C	Manufactura	1357	9.95%
F	Construcción	1072	7.86%
G	Comercio	4115	30.18%
H	Transporte	1125	8.25%
I	Alojamiento	342	2.51%
J	Información	449	3.29%
L	Inmobiliarias	1739	0.12%
M	Profesionales	1243	12.76%
N	Servicios	1005	9.12%
		13.633	100%

Fuente: Elaboración propia.

Con el fin de obtener un número de empresas que fuese representativo del universo descrito en el cuadro anterior, se efectuó un muestreo aleatorio estratificado simple, de acuerdo a la distribución sectorial. El tamaño de la muestra fue establecido de acuerdo con la siguiente fórmula:

$$n = \frac{z^2 * PQN}{z^2 PQ + Ne^2}$$

Donde “n” es el tamaño de la muestra, “P” es la proporción poblacional que se pretende estimar, “Q” probabilidad de no ocurrencia, “N” población, “Z” es el factor multiplicativo de la desviación típica correspondiente a una determinada probabilidad especificada. Para una probabilidad de 95% y con 5% de confianza, el valor de “Z” obtenido de los cuadros de distribución normal tipificada es de 3,8416. Considerando el valor más conservador posible p=50% el valor de “n” es de 374 empresas.

Para determinar a cuáles entidades se les va a aplicar el instrumento y con el fin de no dejar de lado a ninguna de las que conforman la población, se calculó la representatividad que tiene cada una de ellas en sus segmentos. Con este procedimiento, en el cuadro 2 se observa la muestra a la cual se va a aplicar el primer cuestionario.

3.1.1. Para determinar la percepción que tienen los usuarios, las bases de datos de partida fueron:

Cuadro 2
Muestra obtenida por sector económico

		Población	Muestra
		PYMES	PYMES
A	Agricultura	1047	29
B	Minas	122	3
C	Manufactura	1357	37
F	Construcción	1072	29
G	Comercio	4115	113
H	Transporte	1125	31
I	Alojamiento	342	9
J	Información	449	12
L	Inmobiliarias	1739	48
M	Profesionales	1243	34
N	Servicios	1005	29
		13.633	374

Fuente: Elaboración propia.

- Un listado de instituciones financieras que constan en la página web de la Superintendencia de Bancos y Seguros del Ecuador.
- Un listado de inversionistas de las empresas de la muestra calculada anteriormente, obtenidos de la Superintendencia de Compañías.

En cuanto a las Instituciones Financieras, se decidió eliminar a las sociedades financieras, mutualistas y banca pública porque

no son muy representativas dentro de la población, además de que, dentro de sus operaciones no tienen segmentos específicos enfocados a la PYMES. Otro aspecto fue tomar en cuenta solo aquellas entidades que se encuentren dentro de la ciudad de Ambato. La composición de esta parte se muestra en el cuadro 3.

Cuadro 3
Muestra obtenida de las instituciones financieras

#	Nombre	Población Inicial	Población depurada	Ponderación
1	Bancos Privados	26	11	42%
2	Banca Pública	4	0	0
3	Sociedades Financieras	10	0	0
4	Mutualistas	4	0	0
5	Cooperativas	40	15	38%
TOTAL		84	26	31%

Fuente: Superintendencia de Bancos y Seguros del Ecuador (2014)

En cuanto a los inversionistas, el número de socios y/o accionistas, se obtuvo sobre la base del número de expediente de cada PYMES. De las 320 empresas de la muestra se identificó a 934 socios y/o accionistas frente a 320 Administradores.

De los 320 administradores se determinó que 10% son accionistas y/o socios de las entidades, por lo que se decidió retirarlos de la muestra, quedando un total de 902 sujetos a investigar.

De este número también se llegó a establecer que 46 de los socios y/o accionistas son empresas, por lo que se decidió igualmente retirarlos, quedando un total de 856 personas a encuestar.

Se aplicó la misma fórmula empleada para las PYMES. Con un nivel de confianza de 95% y una probabilidad de "p" de 50% el número de socios y/o accionistas fue de 237.

Para el contraste de las hipótesis se procedió de la siguiente manera:

Cuadro 4 Muestra obtenida de los inversionistas

#	Nombre	PYMES	Ponderación
1	Población inicial	934	100%
2	Primera depuración	902	96,57%
3	Segunda depuración	856	91,65%
4	Muestra final	237	25,37%

Fuente: Superintendencia de compañías (2014)

Al tratarse de variables categóricas, la prueba más adecuada a aplicar es la chi cuadrado. Para efectuar este contraste se disponen los datos en un cuadro de frecuencias. Para cada intervalo de valores se indica la frecuencia absoluta empírica (O_i). A continuación, y suponiendo que la hipótesis nula es cierta, se calculan para cada intervalo de valores la frecuencia absoluta que cabría esperar o frecuencia esperada (E_i). El estadístico de prueba se basa en las diferencias entre la O_i y E_i y se define como:

$$\chi^2 = \sum_{i=1}^k \frac{(O_i - E_i)^2}{E_i}.$$

Si existe concordancia perfecta entre las frecuencias observadas y las esperadas el estadístico tomará un valor igual a 0; por el contrario, si existe gran discrepancia entre estas frecuencias el estadístico tomará un valor grande y, en consecuencia, se rechazará la hipótesis nula. Así pues, la región crítica estará situada en el extremo superior de la distribución Chi-cuadrado con $k-1$ grados de libertad.

La prueba del chi cuadrado supone el cumplimiento de los siguientes supuestos:

- Si es una sola variable, se debe efectuar una prueba de bondad de ajuste.
- Si son dos variables se debe efectuar dos pruebas:
 - o Prueba de homogeneidad
 - o Prueba de independencia

Esta investigación requiere la aplicación de la prueba de bondad de ajuste, que consiste en determinar si los datos de la

muestra corresponden a cierta distribución poblacional.

4. Desarrollo

El índice global de respuesta para cada una de las variables a analizar se muestra en los cuadros siguientes:

Cuadro 5 Respuestas recibidas PYMES		Cuadro 6 Respuestas recibidas USUARIO	
Cuestionarios devueltos por correo	54	Cuestionarios devueltos por correo	32
Total de respuestas	310	Total de respuestas	182
No colaboran	10	No colaboran	31
Otras causas	0	Otras causas	18
Total cuestionarios enviados	374	Total cuestionarios enviados	263

Fuente: Elaboración propia basada en trabajo de campo 2014.

Fuente: Elaboración propia basada en trabajo de campo 2014.

Las empresas que no ayudaron en este proceso se debieron específicamente a falta de tiempo y/o por no encontrarse la persona adecuada que debía responder, sin embargo de aquello, es importante resaltar que la actitud general de las PYMES y de los usuarios fue positiva, afirmando en las visitas efectuadas la disposición de colaborar con este estudio.

4.1. Percepción de los gerentes de las PYMES

- *Beneficios que obtendrían los usuarios respecto de la información financiera.*

Consultadas las empresas, 74.20% afirma que el mayor beneficio del impuesto a las ganancias es mejorar la utilidad de la información para los usuarios, seguido con 19.40% que se pronuncia a favor de las mayores relaciones con los mismos. 6.50% manifiesta que el beneficio estaría en que los usuarios podrían tomar mejores decisiones a favor de sus empresas.

- *Impacto en el activo, pasivo y patrimonio*

Respecto del impacto que sufriría el activo, 38.20% de las pequeñas empresas afirman que el activo disminuirá en menos de 20%, por el contrario, 67.90% de las medianas empresas manifiesta que el activo no tendrá ningún impacto.

En lo que tiene que ver con el pasivo, 38.20% de las pequeñas

empresas consideran que el pasivo no tendrá impacto, la misma percepción tienen las medianas empresas en 75%.

Analizado el impacto del patrimonio, 32.40% de las pequeñas empresas, perciben que este rubro aumentará en menos de 20%; mientras que, 67.90% de las medianas empresas se mantienen en que esta variable no sufrirá ningún impacto.

- ***Dificultades en la aplicación del impuesto a las ganancias***

Otra de las variables consultadas, se vincula a la opinión respecto de las dificultades de aplicar la sección 29; ante esta interrogante, las pequeñas empresas (67.60%) creen que la no aplicación de dicha norma se debió al desconocimiento de la misma por parte de todo el personal, seguido de 17.60% a la entrega de información estratégica a las entidades de control. Las medianas empresas, al igual que las pequeñas creen que la no aplicación se debió al desconocimiento del personal (53.60%), seguido por 32.10% en la complejidad en sí de la norma.

- ***Si las entidades de control entregaron con antelación los parámetros básicos para la aplicación de la nueva normativa***

Al respecto, se indagó sobre si se quiso saber de la misma manera, si las entidades de control entregaron los parámetros básicos de la aplicación con la debida antelación, ante esto, 76.50% de las pequeñas empresas y 96.40% de las medianas empresas afirman que no han sido entregados los parámetros por las entidades de control a tiempo.

- ***Monto presupuestado para la aplicación***

En cuanto al monto presupuestado que se destinó para aplicar dicha normativa, 58.10% de las PYMES manifestaron que presupuestaron un valor no superior a los \$5.000; 37.10% presupuestó de \$5.000 a \$10.000; y solo 4.80% indica que el monto presupuestado superó los \$10.000. Dicho de otra manera, 44.10% de las pequeñas empresas y 96.40% de las medianas empresas afirman que la inversión en la aplicación de la sección 29 será moderada baja; mientras que 55.90% de las pequeñas empresas y 3.60% de las medianas empresas la consideran significativa a muy significativa.

4.2. Contrastes para la hipótesis H_1

La hipótesis nula a contrastar en esta parte del trabajo es:

$H_{0(1)}$: Los gerentes de las PYMES ecuatorianas no perciben costosa la aplicación del impuesto a las ganancias.

Para ello, el primer paso que se realiza fue una prueba de bondad de ajuste para poder determinar la distribución de la población.

Cuadro 7
 Costos aplicación por número de empleados tabulación cruzada

			Número de empleados		Total
			Pequeña	Mediana	
Costos aplicación	Bajo	Recuento	150	0	150
		Recuento esperado	85,3	64,7	150,0
	Moderado	Recuento	0	405	405
		Recuento esperado	230,3	174,7	405,0
	Significativo	Recuento	260	20	280
		Recuento esperado	159,2	120,8	280,0
	Muy significativo	Recuento	150	0	150
		Recuento esperado	85,3	64,7	150,0
Total	Recuento		560	425	985
	Recuento esperado		560,0	425,0	985,0

Fuente: Elaboración propia.

Cuadro 8
 Pruebas de chi-cuadrado

	Valor	gl	Sig. asintótica (2 caras)
Chi-cuadrado de Pearson	909,292 ^a	3	,000
Razón de verosimilitud	1202,841	3	,000
Asociación lineal por lineal	132,484	1	,000
N de casos válidos	985		

a. 0 casillas (0,0%) han esperado un recuento menor que 5. El recuento mínimo esperado es 64,72.

Fuente: Elaboración propia.

Con los resultados obtenidos, se puede concluir que al ser el nivel de significación asintótica menor a 0,05, se puede rechazar la hipótesis nula de independencia de variables; y, por lo tanto, aceptar que los datos tanto de las pequeñas como de las medianas empresas, provienen de una misma población, y que en definitiva

las variables están relacionadas, por lo tanto, los gerentes de las PYMES perciben como costosa la aplicación de dicha normativa.

4.3. Percepción usuarios de la información contable

- *Respecto de la importancia que le dan los usuarios a diferentes ítems contables*

Los inversionistas piensan que lo más importante para ellos (100%) es el crecimiento empresarial y la rentabilidad, seguido por la liquidez, el flujo a corto plazo y la fortaleza del balance (93,60%). Para las entidades financieras, lo más importante son los resultados, la liquidez y la rentabilidad (100%), seguido por la solvencia, el flujo a corto plazo y el crecimiento empresarial (96,25%)

- *Respecto del uso de la información contable*

En este tema, los inversionistas y las entidades financieras perciben que la importancia del uso que le dan a la información financiera radica en dos puntos específicos: verificar el desempeño financiero de las empresas, y a su vez, evaluar el riesgo de las PYMES (100%).

- *En cuanto a la aplicación de la NIC 12*

En cuanto a este tema de gran importancia se observa que las percepciones de los usuarios son diferentes, puesto que los inversionistas (74,40%) y las entidades financieras (100%) piensan que en el Ecuador se debería adoptar la NIC 12, puesto que 68,60% de los inversionistas y 92,30% de las entidades financieras perciben que al reflejar en los estados financieros el impuesto diferido, éste influirá en la toma de decisiones.

Respecto de la toma de decisiones, se indagó, si estos usuarios al haber adoptado la resolución de la Superintendencia de Compañías de aplicar la NIC 12 a partir del año 2012 hubiesen tomado alguna mejor decisión; 50% de los inversionistas y 84,60% de las entidades financieras están de acuerdo con dicha afirmación.

- *En cuanto a las características cualitativas de la información financiera*

Se quiso saber la opinión de los encuestados respecto de si habrá un cambio en la relevancia y en la representación fiel de los datos; 88,50% de los inversionistas y 92,30% de las entidades financieras están de acuerdo con tal afirmación; sin embargo de ello, 94,20%

de los inversionistas y 96,20 de las entidades financieras creen que la representación fiel de los datos mejorará en mayor proporción en relación a la relevancia.

- **En cuanto a la mejora de la información de las PYMES**

Así mismo, se quiso saber sobre que ítem creen los usuarios que mejoraría en las PYMES con la aplicación del Impuesto a las ganancias, ante esta pregunta, 87,20% de los inversionistas y 76,90% de las entidades financieras perciben que el proceso de comparación de datos reportados en los balances mejoraría.

- **Atributos de la información financiera**

Finalmente, fue imprescindible confirmar si los atributos de la información financiera mejorarían con la aplicación del Impuesto a las Ganancias. El 74,40% de los inversionistas y el 96,20% de las entidades financieras confirman dicha aseveración.

4.4. Contrastes para la hipótesis H₂

La hipótesis nula a contrastar en esta parte del trabajo es:

H₀₍₂₎: Los accionistas y las entidades financieras perciben que la aplicación del impuesto a las ganancias no es beneficiosa para la toma de decisiones.

Para ello el primer paso que se realiza fue una prueba de bondad de ajuste para poder determinar la distribución de la población.

Cuadro 9
Utilidad intereses*usuario tabulación cruzada

		Usuario		Total	
		Entidades financieras	Accionistas		
Utilidad intereses	Si	Recuento	25	146	171
		Recuento esperado	24,4	146,6	171,0
		% dentro de usuario	96,2%	93,6%	94,0%
No	Recuento	1	10	11	
		Recuento esperado	1,6	9,4	11,0
		% dentro de usuario	3,8%	6,4%	6,0%
Total	Recuento	26	156	182	
		Recuento esperado	26,0	156,0	182,0
		% dentro de usuario	100,0%	100,0%	100,0%

Fuente: Elaboración propia.

Cuadro 10
Pruebas de chi-cuadrado

	Valor	gl	Sig. asintótica (2 caras)	Significación exacta (2 caras)	Significación exacta (1 cara)
Chi-cuadrado de Pearson	,258 ^a	1	,611	1,000	,515
Correc. de continuidad ^b	,004	1	,949		
Razón de verosimilitud	,288	1	,591		
Prueba exacta de Fisher					
Asoc. lineal por lineal	,257	1	,612		
N de casos válidos	182				

a. 1 casillas (25,0%) han esperado un recuento menor que 5. El recuento mínimo esperado es 1,57.

b. Sólo se ha calculado para una Cuadro 2x2. Elaboración propia.

Fuente: Elaboración propia.

Sobre la base de que 25% de las casillas del chi cuadrado han esperado un recuento menor que 5, la interpretación de éste se debe efectuar con mucha cautela. Sin embargo, se ha decidido aplicar el estadístico Q de Cochran con el fin de darle mayor robustez a las conclusiones.

Cuadro 11
Pruebas de homogeneidad de odds ratio

	Chi cuadrado	gl	Sig. asintótica (2 caras)
Breslow-Day	,000	0	.
De Tarone	,000	0	.

Fuente: Elaboración propia.

Cuadro 12
Pruebas de independencia condicional

	Chi cuadrado	gl	Sig. asintótica (2 caras)
S de Cochran	,258	1	,611
Mantel-Haenszel	,004	1	,950

Fuente: Elaboración propia.

Al ser el nivel de significación asintótica mayor a 0,05 se acepta la hipótesis nula de independencia, puesto que no hay evidencia estadísticamente significativa para rechazar dicha hipótesis, por lo tanto se concluye que los usuarios de la información financiera

no perciben como beneficiosa para su toma de decisiones, la aplicación del Impuesto a las Ganancias.

5. Conclusiones

Con base en las respuestas obtenidas en los cuestionarios y tras efectuar un análisis estadístico de las mismas, se observa que efectivamente las PYMES, consideran que la aplicación de la nueva normativa en el Ecuador es de importancia, puesto que además de permitirles hacer un seguimiento de sus bases fiscales, les brindarán otro tipo de información que de una u otra manera mejoraría su toma de decisiones. Respecto de los usuarios, las respuestas fueron en su gran mayoría optimistas en cuanto a los aspectos positivos que se derivarían de la aplicación del impuesto a las ganancias.

La gran incógnita que se tiene en la aplicación de la nueva norma está dada en el costo que significaría para estas empresas relativamente de reducido tamaño. Luego del análisis sobre este particular se encontró, que las percepciones de las pequeñas empresas con las medianas empresas son similares; por lo tanto, se afirma que el costo de aplicación para las PYMES del Ecuador es alto.

Por el lado de los usuarios, si bien esta nueva norma traería muchos aspectos relevantes, en definitiva, los accionistas e instituciones financieras, no la ven beneficiosa para su toma de decisiones.

De esta forma se cree interesante proponer para futuros trabajos de investigación aplicados a la realidad ecuatoriana, aspectos inherentes al tema planteado, por ejemplo: Evolución de la presión fiscal, impacto cuantitativo de la aplicación de la nueva normativa, análisis de las diferencias temporarias, entre otros. Temas abordados en el ámbito internacional.

6. Referencias

- Alexander, D. & Servalli, S. (2009). *Accounting Regulatory Change: Towards a General Model*, paper presented at 32nd Annual Congress of the European Accounting Association, 13-15 May, Tampere, Finland.
- Barth, M.; Landsman, W., Young, D. y Zhuang, Z. (2012). *Relevance*

of differences between net income based on IFRS and domestic standards for European firms; Working Paper, June, Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1837003> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1837003>.

- Callao, S., Jarne, J.I. & Laínez, J.A. (2007). *Adoption of IFRS in Spain: Effect on the comparability and relevance of financial reporting*, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, vol. 16: 148 – 178.
- Callao, S. Y Jarne, J. (2010). *Have IFRS affected earnings management in the European Union?* Accounting in Europe, Vol. 7, N° 2, pág. 159 - 189.
- Callao, S., Ferrer, C., Jarne, J. y Lainez, J. (2010). *IFRS adoption in Spain and the United Kingdom: effects on accounting numbers and relevance*. Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting, Vol. 26, N° 2, pág. 304 - 313.
- Capkun, V., Cazavan, A., Jeanjean, T. y Weiss, L. (2008). *Earnings management and value relevance during the mandatory transition from local GAAPs to IFRS in Europ*. Working Paper, April, Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1125716> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1125716>.
- Capkun, V., Cazavan, A., Jeanjean, T. y Weiss, L. (2008). *Setting the bar: earnings management during a change in accounting standards*. Working Paper, June, Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1870007> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1870007>
- Chalmers, K.; Clinch, G. y Godfrey, J. (2011). *Changes in value relevance of accounting information upon IFRS adoption: evidence from Australia*. Australian Journal of Management, Vol. 36, N° 2, Pág. 151 - 173.
- Cormier, D., Demaria, S., Lapointe, Antunes, P y Teller, R. (2009). *First-time adoption of IFRS, managerial incentives and value-relevance: some French evidence*. Journal of International Accounting Research, Vol. 8, N° 2, Pág. 1 - 22.
- Downes, D. (2006). *Power and Influence: Who's who in the Landscape of Accounting Standard-setters?* Accountancy Ireland, 38(4), 34-37.
- Garcia-Osma, B. y Pope, P. (2011). *Strategic balance sheet adjustments under first time IFRS adoption and the consequences for earnings quality*. Working Paper, January, Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1735009> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1735009>

[org/10.2139/ssrn.1735009](https://doi.org/10.2139/ssrn.1735009).

- Hjelström, A. y Schuster, W. (2011). *Standards, management incentives and accounting practice-lessons from the IFRS transition in Sweden*. *Accounting in Europe*, Vol. 8, N° 1, Pág. 69 - 88.
- Hoogendoorn, M. (2006). *International Accounting Regulation and IFRS implementation in Europe and beyond – experiences with first-time adoption in Europe*. *Accounting in Europe*, vol. 3, no. 1: 23-26.
- Horton, J. y Serafeim, G. (2010). *Market reaction to and valuation of IFRS reconciliation adjustments: first evidence from the UK*. *Review of Accounting Studies*, Vol. 15, N° 4; Pág. 725 - 751.
- Jeanjean, T. y Stolowy, H. (2008). *Do accounting standards matter? An exploratory analysis of earnings management before and after IFRS adoption*. *Journal of Accounting and Public Policy*, N° 27, Vol. 6, pág. 480 - 494.
- Jermakowicz, E.K. & Gornik-Tomaszewski, S. (2006). *Implementing IFRS from the perspective of EU publicly traded companies*. *Journal of Accounting, Auditing and Taxation*, vol. 15: 170 – 196.
- Larson, R.K. & Street, D.L. (2004). *Convergence with IFRS in an expanding Europe: progress and obstacles identified by large accounting firms' survey*. *Journal of Accounting, Auditing and Taxation*, vol. 13: 89 – 119.
- Liao, Q.; Sellhorn, T. y Skaife, H. (2012). *The cross-country comparability of IFRS earnings and book values: evidence from France and Germany*. *Journal of International Accounting Research*, Vol. 11, N° 1, Pág. 155 - 184.
- Liu, C.; Yao, L. y Yao, M. (2012). *Value relevance change under international accounting standards: an empirical study of Perú*. *Review of Pacific Basin Financial Markets and Policies*, Vol.15, N° 2.
- Lorencini, F. y Moraes Da Costa, F. (2012). *Escolhas contábeis no Brasil: indetificação das características das companhias que optaram pela manutenção versus baixa dos saldos do activo diferido*. *Revista Contabilidad Financiera*, Vol.23, N° 58, págs. 52-64.
- Schipper, K. (2005). *The introduction of IAS in Europe: implications for international convergence*. *European Accounting Review*, vol. 14, no. 1: 101-126.
- Soderstrom, N.S. & Sun, K.J. (2007). *IFRS adoption and accounting quality: A review*". *European Accounting Review*, vol. 16, no.4:

675-702.

- Sucher, P. And Jindrichovska, I. (2004). *Implementing IFRS: A case study of the Czech Republic*. Accounting in Europe, vol. 1: 109 – 141.
- Tarca, A. (2004). *International Convergence of Accounting Practices: Choosing between IAS and US GAAP*. Journal of International Financial Management and Accounting, 15, 60 - 91.
- Tokar, M. (2005). *Convergence and the implementation of a single set of global standards: the real-life challenge*. Accounting in Europe, vol. 2, no. 1: 47 - 68.
- Verón, C. (2012). *La Implementación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) en el Mercosur*. 4 Convocatoria Cátedra AECA “Carlos Cubillo” Capítulo Iberoamericano. 1-22.
- Zeghal, D., & Mhedhbi, K. (2006). *An Analysis of the Factors affecting the adoption of International Accounting Standards by Developing countries*. The International Journal of Accounting, 41, 373 - 386.

*Efectos de las normas contables internacionales en las Instituciones de Educación Superior en Colombia**

Patiño J., Ruth A.; Valero Z., Gloria M.; Plata B., María T.; González A., Susana del P.

Recibido: 25-11-16 - Revisado: 10-12-16 - Aceptado: 28-03-17

Patiño J., Ruth A.
Contadora Pública.
Magister en Ciencias Económicas.
Universidad Santo Tomás, Colombia.
alejandrpatino@usantotomas.edu.co

Valero Z., Gloria M.
Contadora Pública.
Magister en Medio Ambiente y Desarrollo.
Universidad Santo Tomás, Colombia.
gloriavalero@usantotomas.edu.co

Plata B., María T.
Contadora Pública.
Fundación Universitaria de San Gil,
Colombia.
mplata@unisangil.edu.co

González A., Susana del P.
Contadora Pública.
Especialista en Metodología de la
Investigación Social y Educativa.
Fundación Universitaria de San Gil,
Colombia.
sgonzalez@unisangil.edu.co

En Colombia la adopción de Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) se ha venido dando de forma progresiva; dado lo anterior, la investigación tiene como propósito contribuir al análisis del proceso de convergencia contable en Colombia, se identifican los principales efectos en una Institución de Educación Superior (IES), específicamente una universidad, es decir, se centra en considerar el caso específico del sector educativo, cuyo objetivo no es el lucro, razón por la cual es distinta a una entidad mercantil. La metodología aplicada en esta investigación es el estudio de caso, desde un enfoque cualitativo. De acuerdo al proceso realizado, se denota que los efectos financieros como no financieros serán diversos, supeditados a la política y a las estimaciones contables que se elijan.

Palabras clave: Normas Internacionales de Contabilidad (NIC); Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF); Instituciones de Educación Superior (IES); Universidades; convergencia.

RESUMEN

* Este artículo de investigación científica es producto del proyecto titulado "Análisis de la implementación de Normas Internacional de Contabilidad e Información Financiera [NIC-NIIF] en Instituciones de Educación Superior"; la cual fue financiada a partir de la convocatoria general para el fomento, desarrollo y producción de la investigación de alto nivel en la Universidad Santo Tomás, sede principal, en el año 2014.

In Colombia, the adoption of International Financial Reporting Standards (IFRS) has been progressively; that is the reason why the purpose of the research is to contribute to the analysis of the accounting convergence process in Colombia, the main effects are identified in a Higher Education Institution, specifically a university, focusing on consider the specific case of the education section, whose objective is not profit, which is why it is different from a commercial entity. The methodology applied in this research is the case study, from a qualitative approach. According to the process carried out, it is indicated that the financial and non-financial effects will be diverse, subject to the policy and the accounting estimates that are chosen.

Keywords: International Accounting Standards (IAS); International Financial Reporting Standards (IFRS); Higher Education Institutions; Universities; convergence.

ABSTRACT

1. Introducción

A partir de los años noventa se generan una serie de cambios orientados a la internacionalización y a los procesos de homogenización contable, producto de tendencias globalizadoras, que propiciaron cuestionamientos sobre la responsabilidad social que debería tener la contabilidad y la auditoría frente a los requerimientos de estandarización de la información útil para la toma de decisiones especialmente en los mercados de valores, paradigma contable dominante, acorde con las políticas económicas.

Frente a dicho proceso en Colombia el primer paso fue determinar las características del sistema contable frente a los nuevos parámetros del modelo propuesto por los estándares internacionales; respecto a esto, diversos autores presentaron un inventario de condiciones dadas que podría afectar el proceso de convergencia contable, entre ellos Cano (2009) plantea como principales puntos:

Tradición jurídica del derecho latino (...), los profesionales no establecen normas de contabilidad, está es una función del Estado (...), marcada influencia de las leyes fiscales, [es decir que, la contabilidad es para fines tributarios o hacendistas no para la toma de decisiones], el capital es provisto principalmente por el sistema financiero y alto control por la vía legislativa. (p. 5)

Por otro lado Mueller, Gernon y Meek (1999); Tua (1995, 2002) señalan otros aspectos macroeconómicos determinantes en el proceso como lo son: Desarrollo económico tardío, procesos de industrialización y de acumulación, mercados bursátiles poco desarrollados, regulación contable que aparece en forma tardía y responde a criterios de protección del patrimonio (propietarios y acreedores); características particulares del contexto colombiano, que terminaron incidiendo en el proceso de aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Patiño y Vásquez (2013) añaden aspectos dados por los subsistemas contables, algunos de los mencionados para Colombia son: No existen gremios de profesionales con amplia cobertura y reconocimiento, se privilegia el principio de prudencia, tradición basada en costo histórico, bajo nivel de revelación, excesivo detalle numérico, entre otros (ps. 1033-1034).

Este inventario breve de condiciones iniciales da una idea previa de los posibles inconvenientes que puedan suscitar y que ya se están presentando durante el proceso de convergencia, entre las particularidades del nuevo marco normativo, el cual difiere del modelo colombiano. Se puede resaltar que: La contabilidad es separada de los temas fiscales y entra en vigencia el paradigma de utilidad para la toma de decisiones¹, reemplazando el objetivo principal del control, adicionalmente el cambio en la fundamentación normativa basada en la costumbre tiene un impacto relevante hacia *“la esencia sobre forma”*, es decir, presentar información más acorde con la realidad económica y separada de lo tributario, con diferencias muy importantes en medición, revelación, presentación e inclusive en la forma de establecer las normas contables.

En ese orden de ideas, el presente documento acomete el análisis del impacto del proceso de convergencia contable en una Institución de Educación Superior (IES), entidad sin ánimo de lucro, universidad, correspondiente al grupo 2 en Colombia, para este propósito se desarrollarán los siguientes apartados: en primer lugar la metodología utilizada, posteriormente las características

¹ Tendencia en la cual la información contable y financiera tiene por objetivo servir de fuente para tomar decisiones especialmente de carácter financiero.

principales de las IES, luego una revisión documental de los antecedentes relacionados con los efectos de la implantación de NIC-NIIF en Colombia frente algunos referentes internacionales, por último, se muestran los resultados en el estudio de caso específico y unas consideraciones finales.

2. Problemática

A partir de la presión internacional se comienza el proceso de convergencia en Colombia, es así como se emite la llamada Ley de Convergencia (Ley 1314, 2009), que entre otros aspectos incluye:

Cuadro 1
Aspectos generales Ley 1314 de 2009

Generalidades Ley 1314 (2009)	<p>"Aplica a todas las personas naturales y jurídicas que, estén obligadas a llevar contabilidad, así como los contadores públicos, funcionarios y demás personas encargadas de la preparación de los estados financieros y otra información financiera, de su promulgación y aseguramiento".</p> <p>Plantea la "<i>contabilidad simplificada</i>", para determinadas empresas de acuerdo a ciertas características y el gobierno establecerá normas de contabilidad y de información financiera para las microempresas.</p> <p>Impone ajustes institucionales a la Junta Central de Contadores y al Consejo Técnico de Contaduría.</p> <p>Establece las siguientes autoridades, de dirección: Presidente de la República, de regulación: Ministerio de Hacienda y Crédito Público y Comercio, Industria y Turismo y de normalización y técnica: Consejo Técnico de Contaduría Pública.</p>
----------------------------------	---

Fuente: Construcción propia a partir de (Ley 1314, 2009).

La mencionada ley establece unos parámetros iniciales, donde se fijan procedimientos para la convergencia hacia Estándares Internacionales de Contabilidad y de Aseguramiento, en cabeza del órgano técnico-científico de la profesión, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública; adicionalmente se especifican las condiciones para la aplicación de los estándares entre diversos tipos de entes, específicamente por su tamaño.

En el año 2012, se definen los grupos de entidades, que de acuerdo a sus condiciones aplican distintos tipos de normatividad, de la siguiente forma:

Cuadro 2

Grupo de usuarios de las NIC-NIIF en Colombia

Grupo 1	Grupo 2	Grupo 3
Aplicación NIIF plena (IFRS full)	Aplicación de NIIF para PYMES (IFRS for SMEs)	
<p>a. Emisores de valores.</p> <p>b. Entidades de interés público.</p> <p>c. Entidades con activos superiores a 30.000 mil Salarios Mínimos Legales Mensuales Vigentes (SMLV²) o con más de 200 empleados que no sean emisores de valores ni entidades de interés público y que cumplan además cualquiera de los siguientes requisitos:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ser subordinada o sucursal de una compañía extranjera que aplique NIIF; • Ser subordinada o matriz de una compañía nacional que deba aplicar NIIF; • Realizar importaciones (Pagos por costos y gastos al exterior si se trata de una empresa de servicios) o exportaciones (ingresos del exterior, si se trata de una empresa de servicios) o de las ventas (ingresos del exterior, si se trata de una empresa de servicios), respectivamente, del año gravable inmediatamente anterior al ejercicio sobre el que se informa, o • Ser matriz, asociada o negocio conjunto de una o más entidades extranjeras que apliquen NIIF. 	<p>a. Empresas de tamaño grande: Entidades con activos superiores a 30.000 SMLMV o con más de 200 empleados y que no cumplan con los requisitos de la c) del grupo 1;</p> <p>b. Empresas de tamaño mediano y pequeñas: Entidades con activos totales entre 500 y 30.000 SMLMV o 10 empleados y que no sean emisores de valores ni entidades de interés público; y</p> <p>c. Microempresas con activos de no más de 500 SMLMV o 10 empleados y cuyos ingresos brutos anuales sean iguales o superiores a 6.000 SMMLV.</p>	<p>a. Personas naturales o jurídica que cumplan con los criterios establecidos por el art.499 del ET (Régimen simplificado).</p> <p>b. Microempresas que no cumplan con los requisitos para ser incluidas en el grupo No.2.</p>

Fuente: Tomado de (Consejo Técnico de la Contaduría Pública [CTCP], 2012; Superintendencia de Sociedades, 2012).

² El salario mínimo legal mensual vigente en Colombia equivale US \$265 Dólares en el 2016, aproximadamente.

De acuerdo con lo anterior, las entidades del grupo 1 presentan interés público o tienen un nivel alto de activos o empleados al mismo tiempo que presenta algún tipo de control con una entidad que aplica International Financial Reporting Standard (IFRS) o que genere transacciones con entidades externas; es decir, son las entidades que tienen alta responsabilidad de presentar información por cotizar en mercados públicos, por lo cual tienen necesidad de un modelo acorde a las tendencias internacionales, principalmente porque cuentan con negocios en el extranjero o requieren generar información homogénea con alguna entidad que ya aplicaba IFRS previamente; de acuerdo con el Decreto 2784 (2012) estas entidades debieron aplicar IFRS plenas emitidas por el International Accounting Standards Board (IASB), a partir del 1 de enero de 2015.

En el grupo 2, están incluidas entidades más pequeñas o que contando el tamaño para el grupo 1, no tenga ninguna necesidad especial de información como las señaladas anteriormente; para estas entidades de acuerdo al Decreto 3022 (2013) se exige la aplicación del modelo de IFRS para PYMES del IASB, a partir de enero 1 de 2016.

Las entidades del grupo 3 son las más pequeñas, es decir, las que no cumplen los requisitos para pertenecer a los dos grupos anteriores; para ellas el Decreto 2706 (2012) señala que aplican el modelo ISAR³ de la UNCTAD⁴ a partir de enero 1 de 2015, modelo vinculado a las microempresas.

Dentro de estos diferentes grupos, los impactos son distintos y se han venido analizando de forma preliminar dado que el proceso de implantación es muy reciente. En la revisión de literatura se presenta una serie de documentos, algunos de los cuales incluyen análisis por sectores, sin embargo, no se han realizado análisis en el sector educativo, sector de alto impacto en temas sociales, por lo cual es el objetivo del presente escrito.

3. Metodología

El enfoque metodológico que se utilizó es cualitativo, ya que analiza

³ Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting.

⁴United Nations Conference on Trade and Development.

en mayor medida un asunto o actividad en particular, a partir de una perspectiva interpretativa, dado que trata de identificar características, impactos, procesos, a partir de indagación, en este caso, en una Institución de Educación Superior (universidad) y cómo realizó su convergencia hacia las NIIF para PYMES.

El estudio que se propuso es fundamentalmente descriptivo, principalmente porque se planteó desde la identificación de las características económicas y normativas, así como las políticas contables idóneas; a partir de una IES, con el fin de analizar sus estados financieros al implantar las (NIC y NIIF); mediante el estudio de caso como un método que permite “comprender la naturaleza de la contabilidad en la práctica, tanto en términos de las técnicas, procedimientos y sistemas usados, como de la forma en que se usan” (Ryan, Scapens, & Theobald, 2004, p. 192).

Se incluyen variables que se analizan, las cuales están soportadas sobre la información financiera de la IES (universidad), teniendo como base los años 2013-2014; se toman en cuenta las percepciones de las personas que participaron en el proceso de implantación. Se trabaja a partir del estudio de caso, por lo cual los resultados son generados por una IES.

Se utilizan básicamente dos instrumentos dentro de la metodología los cuales son: Entrevistas a profundidad y los estados financieros de la IES. Las entrevistas a profundidad se realizan al personal interno de la IES, acerca de sus percepciones del proceso de implantación de las normas contables internacionales, con esta información se identificaron los factores o impactos no financieros, a partir de los estados financieros se determinó el impacto cuantitativo más representativo. Dado que la información es confidencial no se presentan los estados financieros de la universidad, adicionalmente se seleccionó el caso ya que proporcionaron acceso a la información.

4. Características principales de las instituciones de educación superior

De acuerdo con el Ministerio de Educación Nacional (s.f.) una Institución de Educación Superior (IES) es definida como: “Entidades que cuentan, con arreglo a las normas legales, con el reconocimiento oficial como prestadoras del servicio público de la

educación superior⁵ en el territorio colombiano". En este contexto las IES se encuentran clasificadas desde su carácter académico y jurídico como se evidencia en el cuadro 3.

Cuadro 3
Clasificación de las Instituciones de Educación Superior (IES)

Según su carácter académico

- Esta determinado por la identidad del programa, según su carácter en las diferentes modalidades.
- Carácter académico
 - Instituciones Técnicas Profesionales.
 - Instituciones Tecnológicas.
 - Instituciones Universitarias.
 - Universidades.
- Modalidades:
 - Modalidad de Formación Técnica Profesional.
 - Modalidad de Formación Tecnológica.
 - Modalidad de Formación Profesional

Según su carácter jurídico

- Distingue las principales características desde lo normativo y administrativo son:
 - Públicas: clasificadas en establecimientos públicos y Entes universitarios autónomos los cuales cuentan con un regimen especial en materia de contratación, salarial, presupuestal, entre otros.
 - Privadas: se deben formalizar como "*personas jurídicas de utilidad común, sin animo de lucro, organizadas como corporaciones, fundaciones o instituciones de economía solidaria*".

Fuente: Construcción propia a partir de (Ministerio de Educación Nacional, s.f.)

Las características estadísticas de la IES en Colombia se sintetizan a continuación con datos tomados del Sistema Nacional de Información de la Educación Superior (SNIES), entre los que cabe destacar el número de IES, las matrículas totales por nivel de formación y los valores promedio de matrícula, por ser factores importantes para entender el objeto social de la IES estudiada:

⁵ Según la Ley 30 (1992) se entenderá por Educación Superior:.

Un proceso permanente que posibilita el desarrollo de las potencialidades del ser humano de una manera integral, se realiza con posterioridad a la educación media o secundaria y tiene por objeto el pleno desarrollo de los alumnos y su formación académica profesional. [...]

Cuadro 4
Instituciones de Educación Superior (IES)

Carácter	Pública	Privada	Régimen Especial	Total
Universidad	31	50	1	82
Institución Universitaria/ Escuela tecnológica	16	92	12	120
Institución Tecnológica	6	39	6	51
Institución técnica profesional	9	25	0	34
Total general	62	206	19	287

Fuente: Tomado de (Sistema Nacional de Información de la Educación Superior [SNIES], 2016).

Nota: Información con corte a Diciembre de 2015.

La entidad objeto de estudio es una IES, que corresponde a una universidad, entidad sin ánimo de lucro, la cual de acuerdo a la legislación colombiana cumple con los lineamientos para pertenecer al grupo de usuarios de las NIC-NIIF No.2⁶. Al respecto es pertinente señalar que, aunque el nivel de activos y el número de empleados supera los parámetros definidos para este grupo, no es una entidad de interés público⁷. Fue seleccionada principalmente porque presta el servicio de educación superior y por tal razón, tiene unas particularidades de orden académico como jurídico; de acuerdo a la Cuadro 4 queda clasificada como una universidad en la modalidad de formación profesional, de carácter privado.

5. Antecedentes de la implantación de las NIC y NIIF

Es evidente que cualquier tipo de cambio en el modelo contable o en la normatividad aplicable, y en especial en lo relacionado con los Sistemas de Información Contable Empresarial (SICE)⁸, específicamente el financiero, generará para la entidad una serie de costos al igual que unos beneficios implícitos. Usualmente los requerimientos contables y de información financiera contribuyen a incrementar las obligaciones económicas y administrativas, aspectos que terminan disminuyendo la eficiencia y eficacia de la entidad (Salazar, 2013). Los costos están asociados con las erogaciones, entre los que se destacan, compra de un nuevo sistema,

6 Es relevante considerar que esta clasificación se da por la naturaleza privada, para la IES públicas aplica la clasificación dada por la Contaduría General de la Nación.

7 Es decir, no cotiza en bolsa, ni es emisor de títulos.

8 SICE, en palabras de (Gómez, 2007) "*serán el conjunto de subsistemas informativos que las empresas capitalistas modelan, desarrollan y utilizan para la producción de información que permita el cumplimiento de los fines de los diferentes usuarios*" (p. 105).

capacitación, procesos repetidos y el impacto por el cambio que se da en el momento en el que se reemplaza el sistema.

Los cambios sin embargo, no se limitan a los sistemas, a partir de la revisión se encuentran referentes nacionales e internacionales que realizan una aproximación a los efectos de la implantación tanto de las NIC, las NIIF plenas así como las PYMES en diferentes contextos y sectores de la economía, frente a lo anterior, llama la atención que las consecuencias económicas de la adopción en empresas que cotizan en bolsa pueda clasificarse en dos categorías del proceso: voluntaria y obligatoria, resaltando que sobre la voluntaria existe mayor información que sobre la obligatoria; los estudios de la primera categoría evidencian análisis directos sobre los efectos de la implantación en los mercados de capitales, como la liquidez y el costo de capital, mientras que obligatorios se han centrado en analizar los efectos de determinadas empresas en el momento de la transición, independientemente de los impactos en el mercado y la economía (Hail, Leuz, & Wysocki, 2009).

En relación con las NIIF para PYMES, los resultados son diferentes de los asociados a las NIC y NIIF plenas; principalmente porque los estudios demuestran gran heterogeneidad en su aplicación, reglamentación y por ende en su convergencia; adicional a que una entidad categorizada como PYME, no tiene la misma capacidad financiera y operativa de una grande, así mismo, se encuentran países que ni siquiera los han contemplado (Superintendencia de Sociedades, BDO, BakerTilly Colombia Consulting, 2011).

En este aspecto es fundamental tener las siguientes consideraciones: La amplitud de entidades que se consideraron dentro del grupo dos (PYMES), nada más por las características correspondientes al tamaño, presentan un grado significativo de diversidad, lo cual genera distintas condiciones en el proceso de implantación de las NIC y NIIF; asimismo las IES corresponden a entidades con una actividad muy específica, la cual tiene un impacto social muy relevante y adicionalmente no tienen ánimo de lucro, en general, esta es una característica en Colombia, aspecto que da una idea de un ente distinto a los correspondientes al grupo 2 en el sector real, con base en lo anterior, se presentan algunos de los principales efectos encontrados.

Cuadro 5
Algunos efectos contables a partir de la implantación de NIC-NIIF para PYMES en el sector real colombiano

Rubro	Descripción de la divergencia	Efecto
Costos y gastos	Se plantea la utilización de costos y gastos en el reconocimiento de partidas como parte del activo.	Generará impactos importantes en la estructura patrimonial, puntualmente en lo relacionado con los impuestos.
Instrumentos financieros	Las empresas tienen la opción de aplicar mediciones al costo o a valor razonable; el criterio del costo permitía conciliar diferencias contables y fiscales.	La aplicación de NIC y NIIF para PYMES permite aplicar los dos criterios; lo cual limita el objetivo de la conciliación tributaria.
	Las normas nacionales permitían la valoración a valor presente de los flujos de caja para determinar sus valores recuperables frente a deterioro del valor.	No se venía contemplando el deterioro en función de pagos futuros o aplazados.
Propiedad planta y equipo	Revisión del valor residual, la vida útil y el método de depreciación y amortización; sólo en condiciones que ameriten cambios de valor a la fecha de cierre.	Las decisiones asociadas a la valorización generan un impacto patrimonial importante, en relación a la solidez y solvencia de la entidad; al igual que impacta las obligaciones fiscales.
Deterioro del valor de los activos	Las NIC y NIIF para PYMES plantean que el reconocimiento de una pérdida por deterioro se debe realizar sólo en el momento en que el valor en libros de un activo es superior a su importe recuperable.	Dicho reconocimiento impacta los resultados y los impuestos de la entidad.
Provisión, activos y pasivos contingentes	La sección 21 indica que solamente se reconocerán provisiones cuando una obligación sea probable y el valor de su estimación sea fiable, adicional a que represente una salida real de efectivo.	En el contexto nacional los pasivos estimados y provisiones se relacionaban más con disposiciones tributarias. Sin embargo aún con las NIC y NIIF no se consolida un marco técnico de aplicación.
Información a revelar	Requerimientos de revelación específicos y más amplios.	Mayor revelación.

Fuente: Construcción propia a partir de (Superintendencia de Sociedades, BDO, BakerTilly Colombia Consulting, 2011).

Entre los diferentes estudios de impacto, algunos de caso, donde empresas dedicadas a la prestación de servicios (Salazar, 2013); cooperativas con actividades financieras, se encuentra que la principal conclusión corresponde a la necesidad de aumentar el capital mínimo irreductible que permita su operación, después de disminuir el patrimonio por la reclasificación de aportes sociales a pasivos exigibles⁹ (Rendón, Montaña, & Gaitán, 2013), además de impactos más leves en otras partidas (Castaño, Zamorra & Correa, 2014), o presentando aspectos generales por sector como es el caso de un análisis que realiza KPMG (s.f.) en el cual entre múltiples efectos plantea las incongruencias con el tema fiscal, señalando que aun cuando la Ley 1314 (2009) establece la “independencia y autonomía de las normas tributarias frente a la contabilidad y la información financiera (art. 3)”, es evidente su incidencia en diferentes aspectos, entre los que vale la pena resaltar los ajustes que deben contabilizar contra las utilidades retenidas en la adopción por primera vez, el sistema para el cálculo del impuesto diferido, lo cual no se incorporaba en la misma forma en el marco normativo colombiano.

Es de resaltar que en el proceso de convergencia y puntualmente frente a clasificación por grupos, no se hizo diferenciaciones entre aspectos como: Objeto social de las entidades y sector económico en el que se desempeñan; por ende es evidente que se generarán distintos efectos particularmente en entidades sin ánimo de lucro frente a otras que si lo tienen.

6. Resultados

Los efectos de la implantación de las normas contables internacionales, en el estudio realizado por Nurunnabi (2015), aunque es realizado para un conjunto de países en vías de desarrollo asiáticos, se pueden mencionar como referente para el estudio realizado en Colombia, en cuanto resume en las siguientes condiciones el proceso de convergencia:

⁹ Esto se presenta dado que en el patrimonio de las cooperativas se encuentran aportes que pueden ser reclamados, en el corto plazo o inclusive de forma inmediata, por ello se clasifica en el pasivo, dado lo anterior el patrimonio disminuye a tal punto que puede entrar en causal de disolución. Esto generó posteriormente una excepción a la aplicación de NIIF en Colombia, dado el alto impacto.

- Escasez de oportunidades de formación profesional contable.
- Las empresas se niegan a proporcionar información a los contadores.

Respecto a lo anterior, la contadora de la universidad planteaba que aunque se contó con tiempo para capacitarse en NIIF, no se hizo sino cuando salieron los decretos en firme sobre el modelo y las fechas de aplicación de la entidad. Este factor tiene impacto sobre los resultados del proceso, ya que puede llegar a ser más lento, en determinados casos, por el desconocimiento de los temas específicos en la normatividad internacional.

En relación con los resultados es necesario recalcar que los beneficios relacionados son importantes en cuanto a la calidad y a las cualidades de la información financiera, no obstante los costos y “las dificultades que puede experimentar una entidad con la implantación de las NIIF (...)” es una lista sin terminar (Salazar, 2013, p. 396; KPMG, s.f.)

En el panorama actual son muchos los factores que pueden tener incidencia tanto positiva como negativa en el tema, en términos cualitativos y cuantitativos, debe realizarse una revisión de las implicaciones que tiene en Colombia, este fenómeno de implantación de normas contables internacionales. No obstante, una cuestión importante de revisión tiene que ver con la diversidad del sector de las Empresas Sin Ánimo de Lucro (ESAL), en cuanto abarca organizaciones como las benéficas, de atención a la salud, comerciales, artísticas y culturales, clubes deportivos, clubes sociales, congregaciones religiosas, fundaciones, instituciones de educación como la entidad producto del estudio de caso de este documento, entre muchas otras (Da Costa & Vilarinho, 2012; Ryan, Mack, Tooley, & Irvine, 2014), y que por su naturaleza tienen como propósito cumplir un objetivo no económico o un imperativo social, en lugar de alcanzar un beneficio financiero (Ryan, Mack, Tooley, & Irvine, 2014). Es tan heterogénea la gama de entidades que se puede realizar un estudio por cada una de ellas y existe la limitante al no poder generalizar resultados.

Con el fin de agrupar los resultados Salazar (2013) propone clasificarlos en efectos financieros y no financieros: los primeros como aquellos que inciden directamente en las cifras de los

informes y los segundos todos los otros que surjan producto del proceso de convergencia.

6.1. Efectos no financieros.

La universidad objeto de estudio inició el proceso de implantación a Normas Internacionales de Información Financiera en el mes de marzo de 2014, mediante la contratación de una firma de consultoría; la cual estableció cuatro fases a resaltar: 1) Diagnóstico y entrenamiento, 2) Evaluación y planeación, 3) Desarrollo, fase que comprende el manual de políticas base, información de seguimiento en cambios tecnológicos y ajustes de procesos y formulación de balance de apertura, y finalmente 4) Implantación, etapa en la que se debían entregar los informes relacionados con: Reporte de estructura y contenido modelo de los estados financieros bajo NIIF, informe de validación de procesos y políticas e informe de validación y ajuste de tecnología, es decir, con la aplicación convencional de las NIIF para PYMES.

En 2015 se formalizó la presentación de la información financiera en el marco de las NIIF; no obstante, a esa fecha la firma consultora no había entregado formalmente los impactos financieros que se definieron en el ESFA a Diciembre de 2014, ni tampoco había dado orientaciones claras de cómo la institución debería asumir y desarrollar el proceso contable a partir de las cifras ya registradas bajo COLGAAP¹⁰ hasta la implantación definitiva a NIIF. Los impactos generados en el diagnóstico son fundamentales, ya que se puede mitigar efectos en partidas específicas, dependiendo de la naturaleza de la entidad.

En la IES son evidentes las dificultades que enfrentan en el proceso de convergencia, en especial las pequeñas y medianas empresas, aun cuando se flexibilizó la aplicación de requerimientos como “reconocimiento, medición, presentación y revelación” (Salazar, 2013, p. 398), es decir, en el modelo de PYMES es más flexible lo referente a mediciones y revelaciones¹¹. Adicionalmente los cambios en la fundamentación normativa basada en la costumbre, incidirán en *“la esencia sobre forma”*; es decir, las

¹⁰ Normas contables locales en Colombia.

¹¹ Esto con las actualizaciones de las NIIF para Pymes tiene a cambiar.

implicaciones relacionadas con presentar información más acorde con la realidad y más separada de lo tributario, con diferencias muy importantes en medición, revelación, presentación e inclusive en la forma de establecer las normas contables, esto genera un efecto inclusive cultural, ya que se exige la separación entre lo tributario y lo relacionado con la contabilidad financiera que previamente no se daba.

La aplicación de las NIC y NIIF para las PYME sin lugar a duda contribuirá a incrementar la confianza y la comparabilidad de la información financiera empresarial, modificando “de manera importante la forma en que las empresas perciben la obligación de elaborar Estados Financieros” (Superintendencia de Sociedades, BDO, BakerTilly Colombia Consulting, 2011, p. 65), en cuanto se plantea como un proceso más estructurado, pensado en las particularidades de cada organización. Por otro lado, mejorará la reputación del país en el cual se desarrolla el proceso y puede ser una importante plataforma para las empresas, que tienen la intención de acceder a los mercados de capitales (Grosu & Bostan, 2010), sin embargo, esto presenta grandes restricciones en entidades cuya finalidad no es acceder a mercados de valores y el efecto se hace mayor en empresas sin ánimo de lucro, donde es oportuno evaluar o cuestionar el costo-beneficio del proceso.

Del mismo modo y desde un espectro más amplio que la empresa, la convergencia requiere ajustes y mejoras significativas en la educación profesional contable (Cano, 2009), en tanto es un desafío para los profesionales contables (Fazneen, Vandana, & Rani, 2012).

Entre los principales efectos no financieros se debe señalar los costos asociados al recurso humano y tecnológico necesario para la adecuada implantación de las NIC-NIIF, en especial en economías emergentes, como la colombiana. En palabras de Breen (2013), la elaboración y preparación de la contabilidad y de los informes anuales para una entidad sin ánimo de lucro puede ser una tarea significativamente costosa, teniendo en cuenta que en muchos de los casos sus ingresos son bajos, situación que impactará en mayor grado a las organizaciones más pequeñas y que podría incidir en el cumplimiento del objeto social.

De acuerdo a la revisión documental los efectos generales son

los siguientes:

Cuadro 6
Algunos efectos no financieros para PYMES a partir de la aplicación NIC-NIIF

-
- Se debe considerar el interés público y no solo el tamaño al determinar las PYMES.
 - Tomar en cuenta que la NIIF para PYMES da prevalencia a los estados financieros consolidados por encima de la información separada.
 - Existe la necesidad de definir criterios de registro y libros para la aplicación y la reexpresión retroactiva.
 - Los documentos soporte difieren en algunos casos de los valores registrados en la contabilidad.
 - Existe complejidad en algunos de los requerimientos contables.
 - Algunos de los requerimientos presentan mejores guías que la normatividad colombiana anterior.
 - Debido a la diferenciación entre la contabilidad tributaria y la contabilidad financiera, se requiere hacer conciliaciones.
 - Existe necesidad de revisar las bases de distribución de dividendos y mantenimiento de capital por los cambios tan significativos en las bases contables.
 - Las autoridades tributarias podrían aprovechar la oportunidad para acercarse a los criterios de la contabilidad financiera y eliminar muchas de las conciliaciones a las que están o se verán sometidas las empresas.
-

Fuente: Construcción propia a partir de (Salazar, 2013)

Aun cuando no es el propósito de este documento, es valioso dejar entre líneas el debate en torno a si es adecuado que las entidades sin ánimo de lucro apliquen un modelo contable diseñado para entidades con lucro o si deberían implantar un modelo específico (Recalde, 2013); entendiendo que los interesados están más preocupados por el cumplimiento de sus objetivos benéficos, que en la venta y/o compra de su inversión o en el rendimiento financiero. La aplicabilidad de las NIC y NIIF en el sector, ha incidido en incrementar la complejidad de la práctica contable, justamente porque ha implicado la adaptación de los marcos conceptuales existentes.

6.2. Efectos financieros

Con respecto a este apartado, es prudente advertir el creciente interés en regular la información financiera emitida por las entidades sin ánimo de lucro en diferentes países como Estados

Unidos y los que integran la Unión Europea (Breen, 2013); de tal forma que dicha información pueda ser coherente, transparente y comparable entre entidades similares, propiciando la “eficiencia” de los recursos y disminuyendo el fraude o la mala administración de los recursos. Frente a lo anterior, es prudente advertir que en el marco de las IFRS plenas como en las IFRS para PYMES no se contempla explícitamente entidades con esta característica económica, en ese sentido no se evidencia una orientación marco para tal fin; no obstante, se debe resaltar el proyecto de norma publicado por Financial Accounting Standards Board (FASB) en el 2015 sobre “Presentación de estados financieros de entidades sin fines de lucro” en el cual se proporciona una guía para los usuarios, en relación con la clasificación del activo neto, la información proporcionada en los estados financieros con respecto a la liquidez, a los flujos de efectivo, al rendimiento financiero y al informe de gastos (Buchholz, 2015).

En relación con los efectos financieros a partir de la revisión documental se puede plantear lo siguiente:

Cuadro 7

Algunos efectos financieros para PYMES a partir de la aplicación NIC-NIIF

-
- Las entidades no calculaban impuesto diferido, lo cual es obligatorio bajo IFRS PYMES.
 - Se debe calcular y reconocer las pérdidas por deterioro de las inversiones.
 - La medición de instrumentos financieros requiere que se use una tasa de mercado para descontar las cuentas por cobrar a largo plazo. Si no hay tasas de interés pactadas o las tasas no son de mercado, la cuenta por cobrar se mostrará por un valor distinto del valor nominal.
 - En las propiedades, planta y equipo es probable que tengan que realizarse o ajustarse los avalúos existentes, se requerirá un ajuste a la depreciación acumulada debido a las prácticas actuales de depreciación que utilizan criterios fiscales.
-

Fuente: Construcción propia a partir de (Salazar, 2011).

A partir del estudio de caso de una IES colombiana se identifican los siguientes efectos:

- Dado el cambio en la clasificación de las NIIF, que considera los equivalentes de efectivo, la entidad tiene inversiones que cumplen con los criterios de dicho concepto, donde se

incluyen recursos con destinación específica, en especial para incentivar la investigación.

- Uno de los aspectos que se modifican en mayor medida en Colombia es el deterioro de cartera lo cual previamente se establecía únicamente de acuerdo al vencimiento, sin embargo, para el caso particular esto no ocurre, dado que como gran parte de cuentas por cobrar corresponde a estudiantes, la recuperabilidad es alta, lo cual implica que el impacto financiero no es material. De la misma forma, no tiene incidencia el ajuste a costo amortizado ya que por lo general no hay costos de financiación, por lo menos no en esta universidad.
- En la propiedad, planta y equipo se incrementó la vida útil, por ejemplo en los edificios se estableció 80 años, lo cual tiene incidencia sobre la depreciación, esto a consecuencia de que previamente se tomaban los referentes fiscales los cuales son menos años. Adicionalmente se disminuye el valor residual, lo cual tiene el mismo efecto de las vidas útiles, la depreciación es menor.
- Un conjunto de activos relevante por la actividad de la institución corresponde a los libros de la biblioteca, los cuales producto de la revisión se dejan en el grupo de bienes de arte y cultura, este impacto si bien no tiene efectos cuantitativos, si en lo cualitativo, se ve la importancia de separarlos, dada la naturaleza tan particular de este tipo de bienes.
- Para los terrenos se utiliza el criterio de costo atribuido, como consecuencia de ello su valor se incrementa en 397%, como producto de actualizaciones a valor de mercado, en edificaciones el impacto corresponde a un aumento de 59%.
- A partir de los criterios dados para reconocimiento de provisiones en las NIIF para PYMES se incluye en el pasivo, provisiones laborales y administrativas por un valor correspondiente a 4,7% del pasivo no corriente.
- Los impactos por la aplicación del modelo internacional incrementó el patrimonio en 47%, especialmente dado por los avalúos de activos fijos, específicamente terrenos.
- A partir de lo planteado por (Salazar, 2011) se resalta que en

relación con los impuestos diferidos no hay efecto; pues si bien las universidades en Colombia “no son contribuyentes del impuesto sobre renta” (Decreto 624, 1989), por ser entidades sin ánimo de lucro y desempeñar una función social.

- Otro efecto relevante en la universidad analizada, son los descuentos comerciales condicionados (descuentos y becas otorgadas a estudiantes), pues estos deben tratarse como menor valor del ingreso, no como un gasto del período. La directriz determinada se establece dando cumplimiento a la sección de conceptos y principios generales, el cual define como gastos, “los decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del período contable, en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos” (IASB, 2015, párrafo 2.23).

7. Discusión

Por la naturaleza progresiva y heterogénea del proceso de adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera en Colombia, los principales impactos comienzan a ser objeto de estudio de diferentes investigaciones; en este caso centrándose en la identificación de los principales efectos financiero y no financieros en una Institución de Educación Superior (IES) específicamente una universidad privada, la cual se enmarca en el sector de entidades sin ánimo de lucro.

Está investigación surgió justamente por la ausencia de amplios estudios en torno a dichas entidades y a la necesidad de establecer particularidades de su proceso de convergencia; en cuanto a que su propósito no se centra en dar cuenta de los rendimientos financieros a sus inversionistas, sino por el contrario satisfacer una serie de necesidades sociales, como en el caso de la entidad objeto de estudio; por ende “sus estados financieros deberían informar sobre (...) el cumplimiento de sus objetivos, la eficiencia y eficacia, debe considerarse como información complementaria” (Anthony, 1989 citado en Recalde, 2013, p. 7).

Los resultados obtenidos deben contrastarse con las características de la universidad objeto de estudio y en general de

las entidades sin ánimo de lucro, teniendo en cuenta aspectos como que los usuarios de la información tienen necesidades diferentes a los inversionistas, asimismo el estado de situación financiera al igual que el de resultado tiene como propósito evidenciar la gestión de los recursos más allá de la rentabilidad obtenida, en cuanto a que el servicio que se presta es de naturaleza social.

En el apartado anterior quedan explícitos algunos de los efectos del proceso de convergencia en el caso de estudio, sin embargo, no se puede descartar la necesidad de un marco conceptual que refleje los objetivos y funciones de la información financiera para una ESAL, de tal forma que la normatividad contable que se emita, responda a las necesidades de información específica, siguiendo el ejemplo del sector público (Ryan, Mack, Tooley, & Irvine, 2014).

Entre las principales características de la universidad objeto de estudio se encontró que corresponde al grupo 2 de la clasificación establecida por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, de acuerdo al documento de direccionamiento estratégico y en ese orden de ideas debe aplicar los IFRS para PYMES; los cuales finalmente son un modelo muy cercano a las IFRS plenas, sin embargo, presentan una diferencia material en cuanto a revelaciones, excepciones y modificaciones respecto a la medición en el reconocimiento inicial o en la medición posterior, lo cual representa un cambio importante respecto al Decreto 2649 (1993), por cuanto se privilegia la utilidad para la toma de decisiones, de forma que “el objetivo de los estados financieros de una pequeña o mediana entidad es proporcionar información sobre la situación financiera, el rendimiento y los flujos de efectivo de la entidad que sea útil para la toma de decisiones económicas (...)” [International Accounting Standards Board (IASB) 2015, p. 13].

En la misma línea, se evidencia que los efectos financieros como no financieros son diversos y se encuentran supeditados particularmente a la política y a las estimaciones contables que se eligieron; no obstante, es importante aclarar que las universidades como ESAL, son entidades muy heterogéneas dependiendo de su naturaleza y tamaño, aspecto que implicaría tener un régimen de divulgación centrado en las particularidades de estas entidades, que no necesariamente se fundamente en los desarrollados para las entidades con ánimo de lucro.

8. Consideraciones finales.

Como se mencionó al interior del artículo la adopción de Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) en Colombia, ha estado mediada por un proceso de aplicación progresiva, teniendo en cuenta aspectos relacionados con las características del nuevo modelo; lo cual se concretó a través de la clasificación de las empresas por grupo, dependiendo de unos criterios como: Tamaño de la firma, si es emisora de valores, si es un entidad subordinada o sucursal, número de empleados, total activos, entre otros.

Dicha clasificación, así como las particularidades del sistema contable, han incidido en que los efectos financieros y no financieros sean diferentes para las compañías entre grupos y aun al interior de los grupos, teniendo en cuenta la normatividad que deben aplicar; por ende, está investigación centro su análisis en una universidad, sin ánimo de lucro, en primer lugar porque el sector educativo tiene alto impacto en temas sociales en el país y en segundo lugar porque se evidenció que no hay literatura asociada con este sector puntualmente.

En general la literatura relacionada con los procesos de convergencia a NIC y NIIF plantean una serie de efectos desde diferentes perspectivas, pero es importante señalar que los impactos para las ESAL serán distintos en su magnitud y alcance, particularmente por las marcadas diferencias con las entidades con ánimo de lucro, situación que se replica en otros contextos; entre los principales impactos, se resalta el relacionado con los costos de preparar la información contable, frente a la posibilidad de dejar de alcanzar los fines benéficos propuestos en pro de cumplir funciones administrativas. Asimismo, existe una creciente preocupación sobre como informar realmente la eficacia y calidad del servicio prestado, de forma que no se dependa netamente de la información financiera, teniendo en cuenta la naturaleza sin lucro de estas entidades y aspectos relacionados con los programas y las actividades desarrolladas para cumplir con los objetivos propuestos, particularmente por la variedad de formas jurídicas y organizativas que pueden asumir, como: Asociaciones, fundaciones, corporaciones, entre otras.

En la actualidad la universidad objeto de estudio, tiene el reto de brindar información sobre su gestión, de tal forma que se

pueda evaluar el buen uso de los recursos y la contribución a la sociedad, lo que a largo plazo debe implicar un proceso que facilite la aplicación de la normatividad contable; en resumidas cuentas, que se concrete en un marco conceptual que este en capacidad de identificar los objetivos y funciones de la información financiera en un contexto en particular, que propicie una rendición de cuentas más amplia y confiable en el sector, teniendo en cuenta justamente la diversidad de entidades que lo conforma, las cuales pueden ser de naturaleza pública como privada.

9. Referencias

- Breen, O. (2013). *The Disclosure Panacea: A Comparative Perspective on Charity Financial Reporting*. International Society for Third-Sector Research [ISTR] (24)3, 852-880.
- Buchholz, A. (2015). *A New Reporting Landscape on the Horizon. Proposed Changes in Financial Statement Presentation for Not-for-Profit Entities*. The CPA Journal, 6-7.
- Cano, A. M. (2009). *Las Normas Internacionales en la contabilidad y la entrada en vigencia de la Ley 1314 de 2009 en el contexto contable colombiano*. Observatorio de la Economía Latinoamericana (121).
- Castaño, C; Zamarra, J; Correa, J. (2014). *Efectos financieros en una cooperativa colombiana por la implantación de estándares internacionales de información financiera para las pyme en su balance de apertura*. Cuadernos de Contabilidad, 15 (38), 427-458.
- Consejo Técnico de la Contaduría Pública [CTCP]. (05 de Diciembre de 2012). *Direccionamiento Estratégico del proceso de convergencia de las Normas de Contabilidad e Información Financiera y de Aseguramiento de la Información, con estándares internacionales*. Retrieved 13 de Marzo de 2013 from Consejo Técnico de la Contaduría Pública [CTCP]: http://www.ctcp.gov.co/sites/default/files/Direccionamiento%20dic%20de%202012%20_0.pdf
- Da Costa, M. d., & Vilarinho, V. M. (2012). *The accounting of Non-Profit Organizations in Portugal. The case of Private Institutions of Social Solidarity (IPSS)*. Problems of Management in the 21st Century, 5, 72-82.
- Decreto 624 . (30 de Marzo de 1989). *Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección*

- General de Impuesto Nacionales*. Retrieved 25 de Agosto de 2014 from <http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=6533>
- Decreto 2649. (29 de Diciembre de 1993). *Por el cual se reglamenta la contabilidad en general y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia*. Retrieved 24 de Junio de 2015 from <http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=9863>
- Decreto 2706. (27 de Diciembre de 2012). *Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo de información financiera para las microempresas*. Retrieved 15 de Febrero de 2015 from <http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=51148>
- Decreto 2784. (28 de Diciembre de 2012). *Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo de información financiera para las microempresas*. Retrieved 15 de Octubre de 2015 from <http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=51148>
- Decreto 3022. (27 de Diciembre de 2013). *Por el cual se modifica el Marco Técnico Normativo de Información Financiera para las Microempresas, anexo al Decreto 2706 de 2012*. Retrieved 15 de Febrero de 2015 from <http://actualicese.com/normatividad/2013/12/27/decreto-3022-de-27-12-2013/>
- Fazneen, F., Vandana, P., & Rani, P. (2012). *The impact of IFRS for SMES on the accounting profession: Evidence from Fiji*. *Accounting & Taxation*, 4 (2), 107-118.
- Gómez, M. (2007). *Comprendiendo las relaciones entre los sistemas contables, los modelos contables y los sistemas de información contables empresariales*. *Revista Internacional LEGIS de Contabilidad & Auditoría*, 83-114.
- Grosu, V., & Bostan, I. (2010). *IAS/IFRS Standars for SMES and the impact on the Romanian Accounting System*. *International Journal of Academic research*, 2 (4), 323-328.
- Hail, I., Leuz, C., & Wysocki, P. (25 de Febrero de 2009). *Global Accounting Convergence and the Potential Adoption of IFRS by the United States: An Analysis of Economic and Policy Factors*. Retrieved 25 de Agosto de 2014 from Social Science Research Network: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1357331
- International Accountig Standards Board [IASB]. (2015). *NIIF para PYMES*. Londres, Inglaterra: IFRS.

- KPMG. (s.f.). *Impactos en la Organización y Efectos Contables por Industria*. Recuperado el 25 de Agosto de 2014, de Normas Internacionales de Información Financiera. Disponible en: <http://www.kpmg.com/CO/es/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/Normas%20Internacionales%20de%20Información%20Financiera.pdf>
- Ley 30. (28 de Diciembre de 1992). *Por el cual se organiza el servicio público de la Educación Superior*. Retrieved 12 de Agosto de 2014 from Ministerios de Educación: http://www.mineducacion.gov.co/1621/articles-86437_Archivo_pdf.pdf
- Ley 1314. (13 de Julio de 2009). *Por la cual se regulan los principios y Normas de Contabilidad e Información Financiera y de Aseguramiento de Información Aceptados en Colombia*. Recuperado el 24 de Febrero de 2014, de superfinanciera: https://www.superfinanciera.gov.co/SFCant/NormativaFinanciera/ley1314_09.pdf
- Ministerio de Educación Nacional. (s.f.). *Instituciones de Educación Superior (IES)*. Retrieved 08 de 08 de 2014 from Instituciones: <http://www.mineducacion.gov.co/1621/article-217744.html>
- Mueller, G., Gernon, H., & Meek, G. (1999). *Contabilidad: Una Perspectiva Internacional* (1ª edición en español ed. ed.). (J. Gómez, Trans.) México D.F., México: McGraw Hill.
- Nurunnabi, M. (2015). *The impact of cultural factors on the implementation of global accounting standards (IFRS) in a developing country*. *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting* 31, 136-149.
- Patiño, R., & Vásquez, N. (2013). *Las características de los subsistemas contables de Colombia y México ante la convergencia a Normas Internacionales de Información Financiera*. *Cuadernos de Contabilidad*, 14 (36), 1009-1043.
- Recalde, L. (2013). *Adopción de Normas Contables para las Entidades Sin Fines de Lucro - ESFL*. 1-30. Punta del Este, Uruguay: XXX Conferencia Interamericana de Contabilidad.
- Rendón, B., Montaña, E., & Gaitán, G. (2013). *Las NIIF y su impacto en las cooperativas en Colombia a diciembre 31 de 2011*. *Cuadernos de Administración*, 29 (50), 176-185.
- Ryan, B., Scapens, R., & Theobald, M. (2004). *Metodología de la investigación en finanzas y contabilidad*. Barcelona, España: Ediciones DEUSTO.
- Ryan, C., Mack, J., Tooley, S., & Irvine, H. (2014). *Do Not-For-Profits Need Their Own Conceptual Framework?* *Financial*

Accountability & Management , 30 (4), 383-402.

- Salazar, É. (2011). *Análisis de las implicaciones no financieras de la aplicación de la NIIF para PYME en las medianas entidades en Colombia*. Cuadernos de Contabilidad , 12 (30), 211-241.
- Salazar, É. (2013). *Efectos de la implantación de la NIIF para PYMES en una mediana empresa ubicada en la ciudad de Bogotá*. Cuadernos de Contabilidad , 14 (35), 395-414.
- Sistema Nacional de Información de la Educación Superior [SNIES]. (31 de Mayo de 2016). *Estadísticas de Educación Superior*. Retrieved 12 de Septiembre de 2016 from Resumen de indicadores de Educación Superior. http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:2Dy4w3ssY90J:www.mineduacion.gov.co/sistemasdeinformacion/1735/articles-212350_Estadisticas+de+Educacion+Superior+.xls+&cd=3&hl=en&ct=clnk&client=safari
- Superintendencia de Sociedades. (2012). *Circular Externa 115-00002 Proceso de Convergencia de las Normas de Contabilidad e Información Financiera con estándares internacionales*. Recuperado el 18 de Marzo de 2012, de Superintendencia de Sociedades: <http://www.supersociedades.gov.co/ss/drvisapi.dll?MIval=sec&dir=41&id=32158&m=td&>
- Superintendencia de Sociedades, BDO, BakerTilly Colombia Consulting. (Agosto de 2011). *Diagnóstico sobre los impactos contables y financieros de los estándares internacionales de contabilidad en las empresas del sector real*. Recuperado el 25 de Agosto de 2014, de [http://www.supersociedades.gov.co/asuntos-economicos-y-contables/procesos-de-convergencia-niifs/estadistica-de-la-convergencia/Documents/FASE II Selección De Los Estandares y o Practicas Mas Convenientes.pdf](http://www.supersociedades.gov.co/asuntos-economicos-y-contables/procesos-de-convergencia-niifs/estadistica-de-la-convergencia/Documents/FASE+II+Selección+De+Los+Estandares+y+o+Prácticas+Mas+Convenientes.pdf)
- Tua, J. (1995). *Lecturas de Teoría e Investigación Contable*. Medellín, Colombia: Centro Interamericano Jurídico-Financiero [CIJUF].
- Tua, J. (2002). *El marco conceptual y la reforma contable*. Revista Partida Doble (136), 52-59.

El índice nacional de precios al consumidor y la recaudación tributaria en el municipio Libertador del estado Mérida - Venezuela

Ponsot B., Ernesto

Recibido: 28-06-16 - Revisado: 02-07-16- Aceptado: 28-03-17

Ponsot B., Ernesto
Ingeniero de Sistemas.
M.Sc. en Estadística Aplicada.
Doctor en Estadística.
Universidad de Investigación de Tecnología
Experimental YACHAY, Ecuador.
eponsot@yachaytech.edu.ec

Se presenta un estudio comparativo de las series de tiempo del Índice Nacional de Precios al Consumidor (INPC), elaborado por el Banco Central de Venezuela y las diferencias año/mes actual versus año/mes anterior en la recaudación tributaria del municipio Libertador del estado Mérida, para el período 2010-2014. Ambas series se tratan en tendencia y se estima un modelo lineal para estudiar la asociación entre ambas variables. Por último se efectúa un análisis prospectivo que reveló las potencialidades de recaudación tributarias inexploradas en el municipio mencionado. Se concluye que puede afirmarse estadísticamente que en términos de tendencia, existe una fuerte correlación lineal y determinación de las diferencias en la recaudación por parte del INPC.

Palabras clave: Índice nacional de precios al consumidor; tributos municipales; recaudación tributaria potencial; eficiencia tributaria; gestión pública.

RESUMEN

A comparative study of the time series of the National Consumer Price Index prepared by the Central Bank of Venezuela and the current year / month differences versus previous year / month in the tax collection of the Libertador municipality of Mérida state, for the period 2010-2014. Both series are treated in trend and a linear model is estimated to study the association between both variables. Finally, a prospective analysis was carried out that revealed the untapped potential of tax collection in the mentioned municipality. It is concluded that it can be stated statistically that in terms of trend, there is a strong linear correlation and determination of the differences in the collection by the index.

Keywords: National consumer prices index; municipal taxes; potential tax collection; tax efficiency; public management.

ABSTRACT

1. Introducción

En la gerencia pública, existe la tendencia a considerar los resultados de sus políticas en términos de cifras absolutas, cuanto más si éstas lucen favorables. En el ámbito tributario venezolano, es frecuente escuchar incrementos porcentuales simples por encima de las metas de recaudación, como muestra del éxito de la gestión.

Este trabajo pretende examinar con mayor rigurosidad científica las cifras de recaudación tributaria, en un ámbito geopolítico específico: El municipio Libertador del estado Mérida (Venezuela). No obstante, esta acotación geográfica y el espectro limitado que tienen los resultados, tanto la metodología como las técnicas estadísticas empleadas, son aplicables a cualquier otro municipio venezolano, e incluso a la acción tributaria nacional.

El trabajo se organiza con una breve reseña de la problemática, luego la metodología empleada y, a partir de allí se desarrollan las ideas sobre las que se fundamenta la comparación entre las dos series de valores y discuten los hallazgos a partir del análisis de las cifras en la sección titulada desarrollo, dentro de la cual se encuentra el estudio de las series cronológicas mencionadas, seguido del planteamiento, ajuste y revisión de supuestos de un modelo de regresión lineal que se ajusta a los datos y a los propósitos de este estudio. Se concluye la sección con la discusión sobre el potencial de recaudación municipal. El trabajo finaliza con la sección de conclusiones y recomendaciones así como con las referencias biblio-hemerográficas.

Se incluye en el trabajo un estudio prospectivo sobre el potencial de recaudación municipal inexplorado para el año 2014, que al analizarse junto con las tendencias en el diferencial de recaudación y el INPC, dan cuenta de la situación real de los ingresos por vía de impuestos del municipio. La conclusión es que resta mucho trabajo por hacer en materia de tributos, aun cuando las cifras absolutas podrían engañar, dejando satisfecho de forma ilusoria al gerente tributario.

2. Problemática

La principal premisa de la investigación es que las cifras de tributación deben ser examinadas cuidadosamente para determinar, en caso de que se obtengan incrementos interanuales considerables, si tales incrementos se corresponden con la efectividad de las acciones gerenciales emprendidas para su recaudación, o si simplemente su cuantía es espuria y resultan ser cifras sesgadas por la inflación. En el primer caso, la gerencia municipal se encuentra en el camino correcto, en el segundo, se trata de un espejismo que lejos de mejorar la situación de la tesorería municipal, puede redundar en su estancamiento e incluso en su deterioro en términos reales.

Con base en las cifras oficiales emanadas de la Superintendencia Autónoma Municipal de Administración Tributaria (SAMAT) del municipio Libertador del estado Mérida, entre los años 2010 y 2014, así como empleando las cifras del Índice Nacional de Precios al Consumidor (INPC) que elabora el Banco Central de Venezuela (BCV) y el Instituto Nacional de Estadística (INE), este trabajo presenta un análisis en tendencia de la serie cronológica de las diferencias interanuales en la recaudación tributaria municipal mes a mes, con la serie del mencionado INPC.

Expresa Martínez (1999, p.121) lo siguiente:

Toda acumulación real que aumente la capacidad contributiva debe gravarse, sin embargo, el proceso inflacionario introduce una desviación a la base que expresa el enriquecimiento de la unidad contributiva, desvirtuando el concepto de ingreso y conduciendo en consecuencia a una inequitativa distribución de los gravámenes fiscales.

La inflación, medida en este trabajo a través del Índice Nacional de Precios al Consumidor (INPC), distorsiona la economía nacional, al generar una ilusión monetaria en la que los factores económicos ven incrementar sus haberes en moneda local, pero cantidades cada vez más altas de dichos haberes, compran cada vez menos bienes y servicios. En particular, como afirma Martínez, esto produce una iniquidad en la distribución de los gravámenes y podría agregarse, una sensación de que la tributación se sostiene, cuando en realidad se deteriora su poder de compra de bienes y servicios para la inversión.

Se entiende que la gestión municipal, en cuanto primer nivel de gobierno en Venezuela, el más cercano al ciudadano, es de importancia vital para la vida en comunidad dentro de una ciudad. Al municipio competen tareas como el mantenimiento de espacios públicos, vialidad intraurbana, servicios necesarios en plazas y parques ciudadanos, seguridad ciudadana, recolección, tratamiento y disposición de desechos sólidos, fomento de la actividad económica de los habitantes, control de algunas actividades como el transporte público, entre muchas otras importantes. El cumplimiento cabal de estas competencias requiere cuantiosas inversiones, tanto en infraestructura y equipamiento, como en personal, por lo que es necesario estudiar con profundidad el problema de su financiamiento.

En particular, este trabajo se propone como objetivos los siguientes:

1. Analizar científicamente la relación que se cree existe entre la inflación (utilizando el INPC como medida) y los incrementos en términos absolutos (relativizados) en la recaudación tributaria municipal.
2. Discutir las potencialidades recaudadoras inexploradas del municipio Libertador del estado Mérida, lo cual además puede mostrar el camino a seguir, metodológicamente hablando, a otros municipios del país.

3. Metodología

Para lograr los objetivos, se supone un modelo de series de tiempo aditivo, para comparar las series del INPC y de las diferencias en la recaudación, empleando solo el término de tendencia. Esto hace posible la comparación entre ambas variables, pues en tendencia las series adquieren un comportamiento parsimonioso, suavizado, diferente del comportamiento comúnmente muy variado de las series en su estado original.

A partir de los hallazgos de la comparación, se discute brevemente la correlación entre ambos conjuntos de valores, para luego proponer un modelo de regresión lineal simple. De resultar significativa la relación entre el INPC y las diferencias en recaudación, quedará establecida la asociación entre ambas variables.

Por otra parte, para la discusión del potencial de recaudación se toman y extrapolan valores a partir del último censo (correspondiente al año 2011). Haciendo consideraciones arbitrarias pero razonables, se construye un escenario para demostrar qué tanto puede mejorarse la recaudación tributaria municipal, para el año de referencia (2014).

4. Desarrollo

4.1. Análisis de series de tiempo

Se presenta un análisis comparativo de dos series temporales, a saber:

1. La serie de las diferencias interanuales en la recaudación tributaria del municipio Libertador del estado Mérida, desde el año 2010, hasta el año 2014, expresada en términos porcentuales; y,
2. La serie del INPC, anualizado y expresado en términos porcentuales.

El cuadro 1 muestra los valores originales de ambas series cronológicas.

Cuadro 1
Series de las diferencias interanuales en la recaudación e INPC

Año	Mes	Dif. en recaudación	Var. % INPC	Año	Mes	Dif. en recaudación	Var. % INPC	Año	Mes	Dif. en recaudación	Var. % INPC
2014	12	133,92%	68,54%	2013	4	51,53%	29,44%	2011	8	26,57%	25,84%
2014	11	87,64%	63,62%	2013	3	21,73%	25,13%	2011	7	-27,97%	25,12%
2014	10	31,51%	63,86%	2013	2	167,47%	22,82%	2011	6	5,15%	23,58%
2014	9	58,45%	64,01%	2013	1	37,89%	22,18%	2011	5	7,68%	22,78%
2014	8	56,59%	63,42%	2012	12	-11,73%	20,07%	2011	4	-17,91%	22,89%
2014	7	35,75%	61,97%	2012	11	3,06%	18,05%	2011	3	20,80%	27,42%
2014	6	51,82%	60,49%	2012	10	26,71%	17,89%	2011	2	-2,18%	28,68%
2014	5	121,61%	60,91%	2012	9	-1,45%	18,02%	2011	1	41,72%	28,47%
2014	4	120,98%	61,48%	2012	8	19,92%	18,06%	2010	12	56,43%	27,18%
2014	3	67,40%	59,34%	2012	7	15,31%	19,37%	2010	11	74,77%	27,02%
2014	2	-12,58%	57,35%	2012	6	11,56%	21,33%	2010	10	-6,29%	27,47%
2014	1	48,25%	56,25%	2012	5	-5,96%	22,60%	2010	9	-27,70%	27,92%
2013	12	57,67%	56,19%	2012	4	21,51%	23,81%	2010	8	-3,92%	29,68%
2013	11	-6,16%	58,16%	2012	3	59,10%	24,60%	2010	7	42,77%	30,47%
2013	10	56,55%	54,35%	2012	2	-38,21%	25,28%	2010	6	-30,64%	31,31%
2013	9	31,65%	49,38%	2012	1	25,99%	26,04%	2010	5	1,22%	31,23%
2013	8	12,49%	45,35%	2011	12	-32,11%	27,57%	2010	4	16,74%	30,42%
2013	7	86,79%	42,61%	2011	11	5,85%	27,63%	2010	3	21,68%	26,24%
2013	6	23,02%	39,61%	2011	10	-12,92%	26,86%	2010	2	3,49%	24,71%
2013	5	30,34%	35,24%	2011	9	15,81%	26,46%	2010	1	42,18%	24,35%

Fuente: Cálculos propios a partir de las cifras oficiales del SAMAT y BCV.

El INPC tal como se muestra en el cuadro 1, ha sido calculado a partir de las cifras provistas por el Banco Central de Venezuela (BCV) en su portal Web (BCV, 2016, p. 1).

Según el Instituto Nacional de Estadística (INE), el Índice de Precios al Consumidor (IPC)

... es un indicador estadístico que mide el cambio promedio registrado en los precios del consumidor (precios al por menor), de un conjunto de bienes y servicios representativos del consumo familiar (canasta familiar), con respecto a los precios vigentes para un período escogido como base de referencia. (INE, 2016, p. 1)

Para su construcción a nivel nacional, se toman muestras de productos de la canasta en las ciudades siguientes: Maracay,

Valencia, Barcelona-Puerto La Cruz, Barquisimeto, Ciudad Guayana, Mérida, San Cristóbal, Maturín y de ciudades medianas, pequeñas y áreas rurales de las 24 entidades del país.

En el cuadro 1 se muestran los valores del INPC, en sentido anual descendente, desde el año 2014 al 2010. El año y mes de partida (año base), para el cálculo oficial es 2007, diciembre. Cada celda se calcula como la diferencia entre el valor reportado por el BCV para el año y mes en curso, menos el valor reportado para el mismo mes del año anterior. Es decir, el cómputo transforma el indicador, anualizándolo. A continuación, se calcula el cociente entre el valor obtenido de la diferencia y el valor del mes del año anterior, quedando expresado en términos porcentuales con respecto al mismo mes del año anterior al mostrado. Por ejemplo, el primer valor del INPC del cuadro 1 (68,54%) se calcula como $100 \times (839,5-498,1)/498,1$. En el numerador, el primer término se corresponde con el INPC reportado para el mes de diciembre de 2014, mientras que el segundo (y también para el denominador) es el INPC reportado para el mes de diciembre de 2013.

Por su parte, la diferencia entre los montos de recaudación tributaria municipal, se calculan de forma similar, restando la recaudación del año y mes actual del monto recaudado en el mismo mes del año anterior, dividiendo entonces por este último, para expresarlo en términos porcentuales. Por ejemplo, el primer valor de la diferencia en el cuadro 1 (133,92%) se obtiene calculando $100 \times (3.859.773,57-1.650.017,77)/1.650.017,77$. La primera cifra de la diferencia es lo recaudado por el municipio en el mes de diciembre de 2014 mientras que la segunda (igual para el denominador) es lo recaudado en diciembre de 2013. Estos datos oficiales han sido cedidos por la Superintendencia Autónoma Municipal de Administración Tributaria (SAMAT).

El gráfico 1 despliega ambas series de valores. Lo primero que resalta allí es que las series tienen variabilidades muy disímiles. La serie de las diferencias en recaudación fluctúa apreciablemente mes a mes, mientras que la serie del INPC anualizado, en general lo hace leve y suavemente.

No obstante, el gráfico 1 muestra claramente que ambas series parecen tener una tendencia similar. Se nota (en tendencia), cierta estabilidad de ambas series entre enero de 2010 y diciembre de

2013, a partir del momento en el cual ambas se incrementan. Precisamente, esta observación sugiere la hipótesis de la presente investigación.

En ambas series de tiempo se ha supuesto un modelo aditivo, esto es:

$$Y_t = T_t + S_t + R_t, \quad t = 1, 2, \dots, n \quad (1)$$

Donde, Y_t es el valor de la serie, T_t es la tendencia, S_t la estacionalidad y R_t el error, para todo tiempo $t=1,2,\dots,n$, con 1 que corresponde a enero de 2010 y n a diciembre de 2014, el número de elementos totales de las series. Así, cada serie se supone conformada por un elemento de tendencia sumado a un elemento de estación, sumado a un elemento de error.

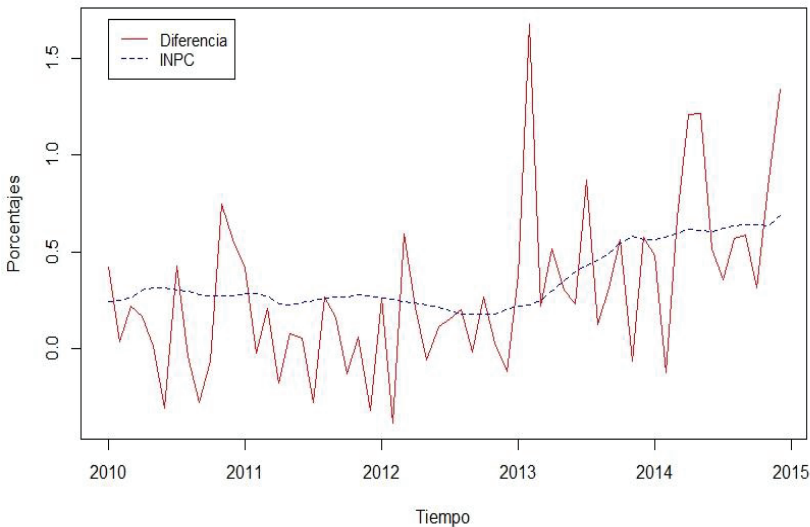


Gráfico 1. Series originales de la diferencia recaudada por el municipio e INPC.

Fuente: Cuadro 1.

La tendencia marca la dirección, tramo a tramo, que toman los valores de una serie de tiempo. En este trabajo se ha utilizado el método del promedio móvil simple de orden $2s$ (Falk, 2012, p. 17) con $s=6$, para el cálculo de la tendencia. Este método construye una ventana simétrica que incluye un grupo de elementos de la serie, en la que, para cada nuevo elemento de tendencia, se calcula el

promedio simple de los $s-1$ elementos anteriores y posteriores a él, incluyéndolo, adicionando el primero (-s) y el último (s) de los elementos en la ventana, ponderados por el valor $1/(4s)$. Nótese que el primero y el último de los elementos reciben una ponderación bastante menor que los restantes, en la idea de que son los valores más lejanos a aquel que interesa construir y por lo tanto deberían tener menor influencia en su conformación.

El cuadro 2 muestra las series en su tendencia, sin considerar ni la estacionalidad ni el error.

Cuadro 2
Series en tendencia de las diferencias interanuales en la recaudación e INPC

Año	Mes	Dif. en recaudación	Var. % INPC	Año	Mes	Dif. en recaudación	Var. % INPC	Año	Mes	Dif. en recaudación	Var. % INPC
2014	6	63,60%	61,26%	2013	2	37,63%	26,90%	2011	10	3,06%	25,43%
2014	5	56,52%	60,51%	2013	1	34,96%	24,79%	2011	9	-0,18%	25,50%
2014	4	53,65%	59,89%	2012	12	31,51%	23,06%	2011	8	-0,27%	25,76%
2014	3	53,58%	58,88%	2012	11	29,52%	21,77%	2011	7	1,89%	26,01%
2014	2	50,62%	57,52%	2012	10	26,75%	21,01%	2011	6	6,23%	26,09%
2014	1	50,91%	55,96%	2012	9	27,06%	20,75%	2011	5	12,79%	26,05%
2013	12	51,84%	54,29%	2012	8	20,05%	20,84%	2011	4	15,94%	26,05%
2013	11	46,84%	52,35%	2012	7	10,98%	21,10%	2011	3	14,40%	26,14%
2013	10	40,14%	49,94%	2012	6	9,64%	21,57%	2011	2	11,32%	26,36%
2013	9	35,34%	47,18%	2012	5	8,90%	22,28%	2011	1	13,00%	26,74%
2013	8	40,94%	44,32%	2012	4	7,37%	23,06%	2010	12	14,45%	27,29%
2013	7	48,01%	41,46%	2012	3	6,44%	23,78%	2010	11	12,69%	27,96%
2013	6	44,69%	38,53%	2012	2	7,43%	24,46%	2010	10	13,87%	28,63%
2013	5	42,18%	35,36%	2012	1	5,91%	25,02%	2010	9	15,35%	28,89%
2013	4	41,32%	32,17%	2011	12	3,83%	25,36%	2010	8	15,62%	28,67%
2013	3	38,70%	29,34%	2011	11	4,14%	25,46%	2010	7	15,87%	28,34%

Fuente: Cálculos propios a partir de las cifras oficiales del SAMAT y BCV.

Debido a la aplicación del promedio móvil, los primeros seis valores así como los últimos seis, no aparecen en las series, ya que no es posible calcularlos. Con este método, a partir del séptimo valor resulta posible encontrar la tendencia y ella se puede calcular hasta el valor $n-6$.

El gráfico 2 ilustra las dos series de tiempo en tendencia.

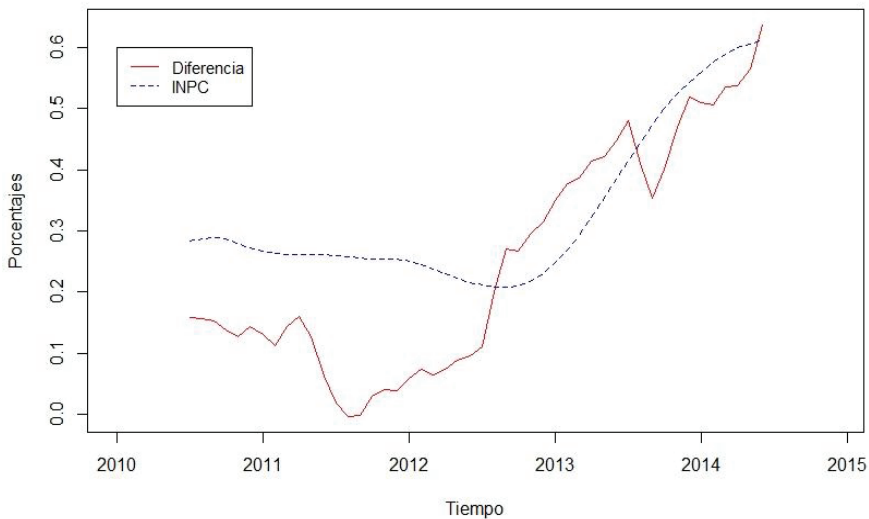


Gráfico 2. Series en tendencia de las diferencias en lo recaudado por el municipio e INPC. Fuente: Cuadro 2.

En el gráfico 2 puede notarse que ambas tendencias son claramente similares, excepto por una constante de escala que deja por debajo a la diferencia respecto al INPC hasta mediados del 2012, desde allí por encima hasta mediados del 2013 y desde allí por debajo hasta el final. La suavidad de la serie del INPC se marca aún más en este caso y también ha sido suavizada notablemente la serie de las diferencias en la recaudación.

4.2. Análisis de correlación

El cuadro 3 muestra la matriz de correlación entre las tendencias de las diferencias e INPC.

Cuadro 3
Matriz de correlación entre diferencias e INPC en tendencia

	Diferencias	INPC
Diferencias	1,0000000	0,8243473
INPC	0,8243473	1,0000000

Fuente: Cálculos propios.

El primer hallazgo importante del estudio es que la correlación entre ambas series de valores es muy alta, indicando que existe una asociación lineal importante entre las tendencias de las diferencias en la recaudación tributaria municipal y el INPC. Esto sugiere la posibilidad de profundizar las indagaciones, por ejemplo empleando modelos lineales.

Por otra parte, la prueba de Pearson para la correlación lineal, produce un valor del estadístico $t = 9,8766$ que con 46 grados de libertad conduce a un valor crítico de la probabilidad $p=6,03 \times 10^{-13}$. Esto sugiere evidencia muy significativa en contra de la hipótesis de nulidad de la correlación lineal. Con 95% de confianza, la correlación lineal entre ambos conjuntos de datos se encuentra en el intervalo (0,7054; 0,8981).

4.3. Un modelo de regresión

Tanto los gráficos 1 y 2, como el análisis de correlación, sugieren una fuerte asociación lineal entre la diferencia en la recaudación tributaria municipal y el INPC, en términos de tendencia. Así, para modelar la incidencia de la inflación en las diferencias en dicha recaudación, se propone un modelo de regresión lineal simple con la formulación siguiente:

$$(Dif)_i = \beta_0 + \beta_1(INPC)_i + \epsilon_i, \quad i = 1, 2, \dots, m \quad (2)$$

Donde $(Dif)_i$ e $(INPC)_i$ son respectivamente las diferencias en la recaudación tributaria y el INPC (ambos expresados en tendencia) para todo i , para las que 1 representa el mes 7 del año 2010 y $m=48$ el mes 6 del año 2014. Los coeficientes β_0 y β_1 son respectivamente el intercepto y el efecto del INPC sobre la diferencia, que deben ser estimados. Por su parte ϵ_i representa el error para todo i supuesto normal con esperanza 0 y varianza constante desconocida (σ^2) a estimar.

El cuadro 4 contiene el análisis de varianza (ANOVA, por sus siglas en inglés de *Analysis of Variance*), para el modelo de regresión propuesto en (2), calculado con el procesador estadístico R (R Development Core Team, 2007, p. 1).

Cuadro 4
ANOVA para el modelo de regresión propuesto

Parámetros	Estimación	Error estándar	Valor t	p [Prob> t]
β_0	-0,13930	0,04222	-3,299	0,00188
β_1	1,18072	0,11955	9,877	$6,03 \times 10^{-13}$

Fuente: Cálculos propios.

Con un nivel de confianza de 95%, se rechazan las hipótesis de nulidad de ambos parámetros, lo cual indica un ajuste apropiado del modelo sugerido a los datos. Resalta la alta significación que tiene el efecto del INPC sobre la diferencia en la recaudación. Es claro entonces que un modelo apropiado para explicar la asociación en tendencia entre las diferencias y el INPC puede formularse como sigue:

$$(Dif)_i = -0,13930 + 1,18072(INPC)_i + \epsilon_i , \quad i = 1,2, \dots, 48 \quad (3)$$

El mismo análisis mencionado estima el error estándar residual en $\hat{\sigma} = 0,106$, que podría considerarse moderado cuando se le examina en la escala de los valores utilizados y un valor de R^2 (coeficiente de correlación múltiple) ajustado en 0,6726, que reafirma la bondad del ajuste del modelo propuesto.

El gráfico 3 muestra la curva de probabilidad normal para los residuos estandarizados (Faraway, 2005, p. 64).

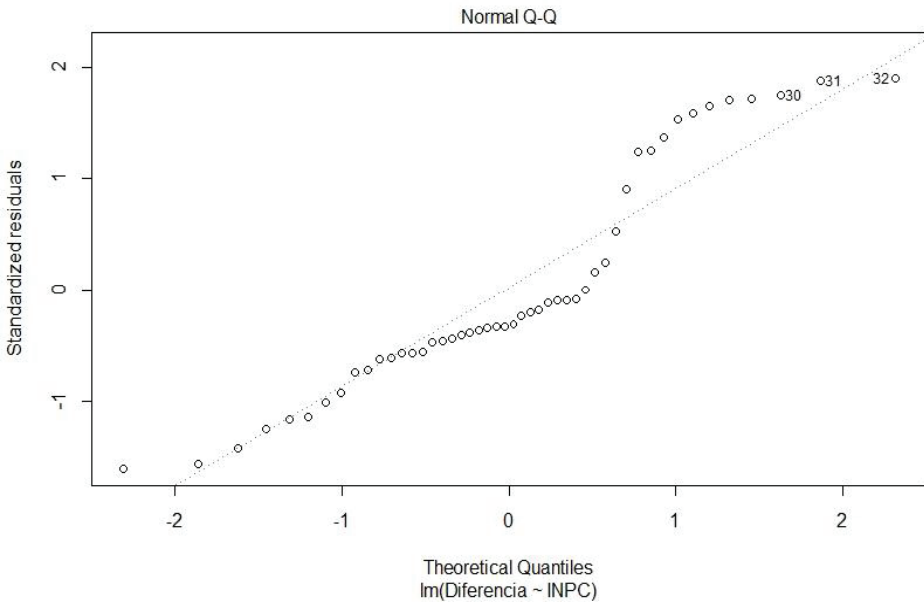


Gráfico 3. Probabilidad normal de los residuos estandarizados. Fuente: Cálculos propios

En el gráfico 3 se muestran los cuartiles teóricos de una distribución normal (en la línea punteada a 45°), versus los residuos del modelo estandarizados (esto es, restando la media y dividiendo por el error estándar estimado). En condiciones ideales, este gráfico debe lucir con los puntos coincidiendo con la recta punteada del gráfico. Las desviaciones de los puntos respecto a la recta, aunque apreciables en algunos tramos, son lo suficientemente pequeñas como para que se sostenga el supuesto de normalidad en los errores.

En el gráfico 4 se muestran los residuos en función de los valores ajustados por el modelo.

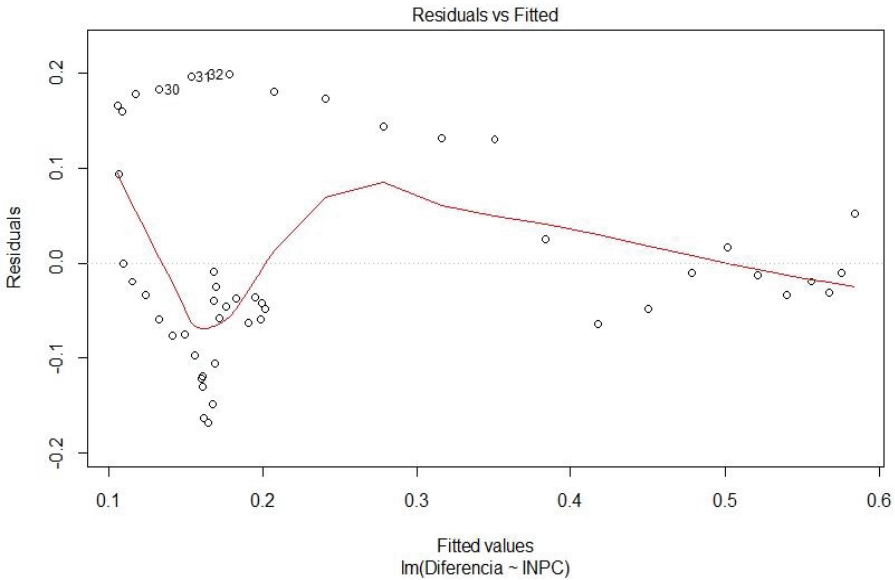


Gráfico 4. Valores ajustados por el modelo versus residuos. Fuente: Cálculos propios.

No se observa en el gráfico 4 tendencias marcadas de los residuos, o alejamientos excesivos del eje 0. Esto permite suponer que no hay violaciones graves del supuesto de homocedasticidad en los errores. No obstante, hay tres observaciones (marcadas como 30, 31 y 32) que se muestran en el gráfico como especialmente influyentes. Estas se corresponden con los valores del mes 12, año 2012, mes 1 del 2013 y 2 del 2013. Examinando el gráfico 2, estos puntos coinciden con el momento en que las diferencias en recaudación cambian la tendencia moderadamente constante que tenían y comienzan a crecer.

El gráfico 5 muestra el INPC versus las diferencias, incorporando la recta de regresión ajustada. Es claro en el gráfico 5 que el modelo ajustado captura la tendencia de los datos así como la linealidad de su relación.

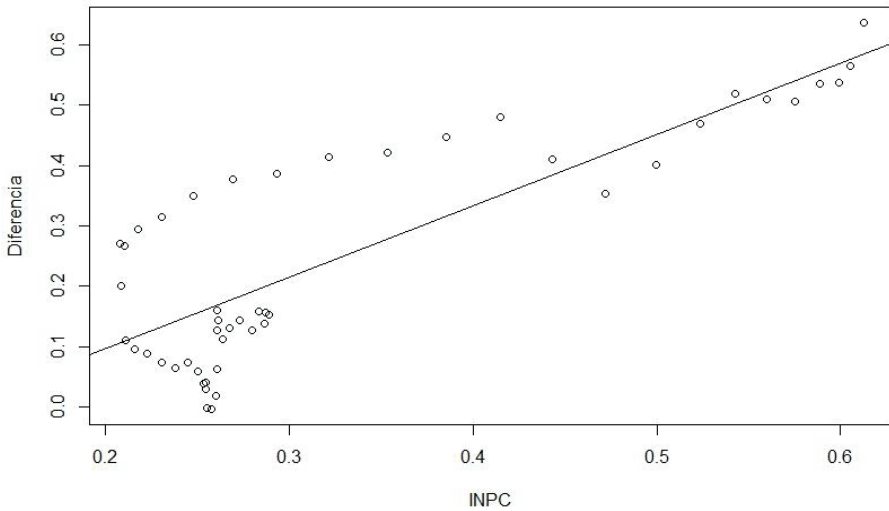


Gráfico 5. INPC versus diferencias incluyendo la recta de regresión ajustada. Fuente: Cálculos propios.

3.4. El potencial de recaudación municipal

La idea de “potencial de recaudación” es relativamente reciente en América Latina. Por ejemplo, el Código Orgánico de Ordenamiento Territorial y Descentralización del Ecuador, promulgado en el año 2010, en su art. 195 define el término Capacidad Fiscal como “... comparar la generación efectiva de ingresos propios de cada gobierno autónomo descentralizado con su capacidad potencial incentivando el esfuerzo fiscal...” (Oyervide, 2012, p. 97). Es claro que el énfasis de la reciente norma estriba en el estímulo al esfuerzo fiscal, como objetivo deseable.

El cuadro 5 contiene la recaudación tributaria del municipio Libertador del estado Mérida, Venezuela, desde enero hasta diciembre de 2014.

Cuadro 5
Recaudación tributaria municipal por tipo de impuesto (2014)

Tipo de impuesto	Monto recaudado (BsF)	Porcentaje
Inmuebles urbanos	5.508.964,39	3,29%
Patente de industria y comercio	143.178.511,90	85,50%
Patente de vehículo	1.742.413,89	1,04%
Propaganda comercial	4.924.170,25	2,94%
Espectáculos públicos	1.833.353,58	1,09%
Deuda morosa por impuestos	8.419.226,21	5,03%
Otros impuestos indirectos	1.863.185,55	1,11%
Total	167.469.825,77	100,00%

Fuente: SAMAT

Es notorio que el impuesto a las actividades económicas (llamado en el cuadro 5 Patente de industria y comercio, como se le denominaba en el pasado), representa casi 86% del total de la recaudación municipal. Esta proporción es claramente desequilibrada. Significa, entre otras cosas, que la actividad de la Alcaldía del municipio Libertador del estado Mérida se financia prácticamente en su totalidad con los aportes de la empresa merideña (y con el Situado Constitucional), dejando muy al margen a los propios habitantes de la ciudad, beneficiarios directos de su accionar.

Ahora bien, en un ejercicio de prospectiva, en esta sección del trabajo se discute el potencial de recaudación inexplorado. El cuadro 6 incluye los supuestos necesarios para este análisis.

Cuadro 6
Supuestos para el análisis del potencial de recaudación municipal

Alicuota aplicada a inmuebles residenciales (por ordenanza)	0,001
Valor del m ² de construcción en BsF (estimación propia 2014)	12.000
Área de vivienda promedio en m ² (estimación propia 2014)	100
N° de vehículos por hogar (estimación propia 2014)	0,5
Alicuota por vehículos, en BsF (estimación propia 2014)	500

Fuente: Ordenanzas y estimaciones propias.

Proyectando las cifras reportadas por el XIV Censo Nacional de Población y Vivienda (INE, 2011, p. 1) al año 2014, se estimó para entonces una población en el municipio de 270.869 habitantes. Así, a razón de 3,6 personas por hogar en el promedio nacional, suponen 75.241 hogares.

Asumiendo 0,90 viviendas por hogar (pues hay hogares que comparten la vivienda), el impuesto estimado residencial anual sería potencialmente igual a $75.241 \times 100 \times 12.000 \times 0,001 \times 0,9 = 81.260.280$ bolívares. Dado que según el cuadro 5, durante el año 2014 se recaudaron 5.508.964 bolívares, el potencial de recaudación inexplorado por este concepto se estima en 75.751.316 bolívares (en valores corrientes). Se puede suponer entonces, con base en los parámetros señalados, que en el Municipio existe un margen para el incremento en la recaudación de este impuesto municipal de 1.375%. Al respecto merece destacarse lo que ocurría en el caso del municipio Quibdó en Colombia: Farfán y Mosquera (2015, p. 99) mencionan “el catastro como la principal debilidad en esta materia” y sugieren su actualización cada cinco años como mínimo. Este es justamente el caso del catastro de la ciudad de Mérida, que no se actualiza de forma completa desde hace más de 20 años, por ejemplo.

En cuanto a la patente vehicular, se estiman 37.621 vehículos propiedad de los habitantes del municipio, que deberían cancelar la cantidad de 18.810.500 bolívares anuales. Del cuadro 5, la patente vehicular efectivamente percibida en el año 2014 monta la cifra de 1.742.414 bolívares (a valores corrientes), dejando un potencial de recaudación inexplorado de 17.068.086 bolívares; es decir, 980%.

Además, Farfán y Mosquera (2015, p. 88) afirman que “... una política dirigida a incrementar los ingresos tributarios mediante un aumento generalizado de los tipos impositivos, no es efectiva”. De manera que ampliar la base impositiva aumentando el número de tributos, o las alícuotas de los existentes, en general es un curso de acción incorrecto. Lo correcto entonces es lograr la máxima eficiencia en la recaudación de los tributos existentes.

En general, los autores citados, aun cuando se refieren al caso de un municipio colombiano, arriban a las mismas conclusiones e identifican problemas muy similares a los que ocurren en el municipio Libertador del estado Mérida.

4. Conclusiones y recomendaciones

Tanto el análisis de correlación como el modelo de regresión, proporcionan fuerte evidencia científica de la asociación lineal en tendencia del INPC como determinante de las diferencias en la recaudación tributaria anualizada para el caso del municipio Libertador del estado Mérida (Venezuela). Dicha asociación además es directamente proporcional. Así, si todas las demás condiciones del modelo permanecen constantes, para el período en consideración (julio/2010 – junio/2014), cada punto porcentual de incremento en la tendencia del INPC, ha producido en promedio un incremento de 1,18 veces de las diferencias en recaudación anualizada porcentual, en tendencia.

En términos de cifras de tendencia, este resultado indica que para el período considerado la recaudación tributaria municipal ha sobrepasado el INPC en 18%. Este resultado debe ser considerado muy modesto, cuanto más si se piensa que el INPC calculado por el BCV para el año siguiente al último considerado (2015) fue de 181%; es decir, 10 veces más.

Asimismo, como se desprende del cuadro 5, el impuesto a las actividades económicas representa el principal aporte al tesoro municipal (86%). No obstante, según estimaciones del propio municipio, existe una morosidad cercana a 25% y una informalidad superior a 20%. En ambas áreas hay entonces espacio para mejorar, con actuaciones orientadas a la disminución de la morosidad y a incrementar la formalización de las actividades económicas.

Por otra parte y en un ejercicio de prospectiva, las potencialidades de incremento en la recaudación tributaria por concepto de inmuebles urbanos y vehículos están por el orden de 1000%, lo que representa una cifra superior a los 100 millones de bolívares corrientes para el año en consideración (2014). Dado que, como se expuso en el cuadro 5, la recaudación impositiva total de dicho año ascendió a la cifra de 167.469.826 bolívares, el potencial impositivo inexplorado por estos dos conceptos puede estimarse cercano a 60% de lo efectivamente recaudado.

Es natural pensar que la gerencia tributaria municipal debe orientar su actuación a romper la tendencia linealmente asociativa entre la recaudación tributaria y el INPC, apelando a nuevas y creativas formas de captar eficientemente los impuestos derivados

de los inmuebles urbanos y de vehículos, así como en procura de la formalización de las empresas tanto como llevar al mínimo su morosidad. Un procedimiento para depurar y mantener actualizado el catastro municipal es necesario, para ello se deben acometer acciones de cooperación entre notarías, registros y autoridades municipales, a fin de mantener actualizado el parque automotor de la ciudad, así como la propiedad tanto de la tierra como de las viviendas dentro del municipio. Un sistema de información que funcione a través de internet y que facilite a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones, es prácticamente imprescindible, como parte de las acciones para aprovechar el potencial inexplorado de recaudación.

Un último aspecto a destacar tiene que ver con las inversiones necesarias para proyectar y llevar a cabo planes que avancen en las direcciones señaladas. Lamentablemente, la visión de los gerentes públicos venezolanos pone demasiado énfasis en el corto plazo, en detrimento del mediano y largo plazos. La mayoría de las inversiones requeridas para mejorar la situación impositiva de un municipio, tal vez no alcanzarían resultados antes de que se cumplan los períodos constitucionales de un alcalde. No obstante, el gerente público debe tener una mirada en el presente, quién lo duda, pero también hacia el futuro, si tiene aspiraciones de trascendencia.

5. Referencias

- BCV. (2016). *Índice Nacional de Precios al Consumidor*. Disponible en <http://www.bcv.org.ve/>, sección "Estadísticas".
- Falk, Michael. (2012). *First Course on Time Series Analysis. Examples with SAS*. Chair of Statistics, University of Würzburg, Germany.
- Faraway, Julian J. (2005). *Linear models with R*. Chapman & Hall / CRC, FL, EEUU.
- Farfán, C. y Mosquera, Y. (2015). *Propuesta metodológica para aumentar el recaudo tributario en el municipio de Quibdó*. Revista Contaduría. Universidad de Antioquia, N° 66, pp. 81-112.
- INE. (2011). *XIV Censo Nacional de Población y Vivienda*. Disponible en <http://www.ine.gov.ve/CENSO2011/>.
- INE. (2016). *Ficha Técnica del Índice de Precios al Consumidor a*

escala nacional. Disponible en http://www.ine.gov.ve/index.php?option=com_content&id=343&Itemid=62&view=article

- Martínez, C.F. (1999). *Inflación y tributación*. *Revista Contaduría*. Universidad de Antioquia, N° 34, pp. 119-136.
- Oyervide, Fernando. (2012). *La capacidad fiscal de los municipios como gobiernos autónomos descentralizados en Ecuador*. Gestión tributaria o pereza fiscal. *Revista Retos*, Año 2, Núm. 3, pp. 95 - 104.
- R Development Core Team. (2007). *R: A Language and Environment for Statistical Computing*. R Foundation for Statistical Computing. Vienna, Austria. ISBN 3-900051-07-0. Disponible en <http://www.R-project.org>

La figura del contador público en la determinación del impuesto sobre sucesiones

Rodríguez R., Suail M.

Recibido: 11-11-16 - Revisado: 11-12-16 - Aceptado: 22-03-17

Rodríguez R., Suail M.
Licenciada en Contaduría Pública
Abogada
Universidad de Los Andes, Venezuela
suail.rodriguez@gmail.com

La presente investigación tiene por objeto analizar la importancia de la participación de los profesionales de la contaduría pública en la determinación del impuesto sobre sucesiones, previo análisis de los elementos que lo conforman. Es una investigación cualitativa con diseño documental y de campo, no experimental-transversal-descriptiva. Se aplicó un instrumento de recolección de datos, tipo cuestionario, compuesto de preguntas dicotómicas, de selección simple, y de desarrollo, para valorar el conocimiento del contador público sobre la determinación del impuesto sobre sucesiones. De los resultados obtenidos se concluye, en términos generales, que los contadores públicos no poseen conocimiento para figurar como profesionales en la determinación del impuesto sobre sucesiones. Al revisar las respuestas brindadas se evidenció el bajo conocimiento y poca experiencia en el proceso de determinación y declaración del impuesto sobre sucesiones, lo cual se puede considerar como una debilidad profesional para los contadores públicos en ejercicio.

Palabras clave: Impuesto sobre sucesiones; determinación; hecho imponible; base imponible; contador público; conocimiento.

RESUMEN

The purpose of the present investigation is to determine the importance of the participation of a public accountant in the determination of Inheritance Tax, after analyzing the elements that make it up. It is a qualitative research with documental and field design, not experimental-transversal-descriptive. A data collection instrument was used, consisting of dichotomous, simple selection, and development questions, to assess the knowledge of the Public Accountant about the determination of the Inheritance Tax. From the results obtained it is concluded, in general terms, that public accountants do not possess knowledge to appear as professionals in the determination of Inheritance Tax. In reviewing the answers provided, the low knowledge and little experience in the process of determination and declaration of Inheritance Tax was evidenced, which can be considered as a professional weakness for the public accountants in charge.

Keywords: Inheritance tax; determination; Taxable event; Tax base; Certified Public Accountant; knowledge.

ABSTRACT

1. Introducción

El presente trabajo tiene su base en el estudio de la norma jurídica, de doctrinas enmarcadas en la materia y en consultas realizadas, bajo un diseño de investigación analítica de campo, dirigida a profesionales de la contaduría pública sobre su conocimiento del impuesto sobre sucesiones.

La presente investigación se desarrolló de la siguiente manera: Se presentó la problemática derivando en sus respectivos objetivos, una breve descripción teórica sobre el tema en cuestión, se mostró la fórmula empleada para el cálculo del impuesto sobre sucesiones, la metodología, los resultados y por último las respectivas consideraciones finales.

2. Problemática

El impuesto sobre sucesiones representa un gravamen patrimonial, que al igual que los demás tributos, les ha sido impuesto a los ciudadanos que son beneficiados por la adquisición de la propiedad, en forma gratuita de un bien, al transferirse la titularidad de las relaciones jurídicas de carácter patrimonial por causa de muerte. Razón por la cual esta transmisión gratuita de derechos, es gravada con el respectivo impuesto en los términos que establece la ley, con el objeto de que se compense al Estado esa cuota económica que le corresponda según los bienes a ser gravados, con el fin de

contribuir de acuerdo al principio de generalidad con su cuota tributaria.

De acuerdo al anteriormente expuesto, la presente investigación está orientada al análisis de la importancia de la participación de los profesionales de la contaduría pública en la determinación y declaración del impuesto sobre sucesiones; conocer su esencia y fomentar el interés de saber cuál es su fundamento legal, todo, con fin de mejorar la calidad de la profesión. Para ello se parte de la comprensión del impuesto, los elementos que lo conforman, la base legal del mismo, y su determinación. Para ello se plantean los siguientes objetivos:

Objetivo general

- Analizar la importancia de la participación de los profesionales de la contaduría pública en la determinación y declaración del impuesto sobre sucesiones.

Objetivos específicos

- Describir los elementos que conforman el impuesto sobre sucesiones.
- Examinar las disposiciones de la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos (1999).
- Determinar el conocimiento de los contadores públicos en la determinación y declaración del impuesto sobre sucesiones.

3. El impuesto sobre sucesiones

Para desarrollar la noción de impuesto, lo primero que surge es la palabra "imposición" que recae sobre un sujeto pasivo, o bien como lo define Villegas, (2002; p.157) es "el tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como generadoras de la obligación de tributar (hechos imponible), situaciones éstas ajenas a toda concreta acción gubernamental vinculada a los pagadores.", de lo que se comprueba que es un compromiso de carácter tributario aplicado a ciertos sujetos, calificados como sujetos pasivos, para que satisfagan la cuota económica que les corresponde se acuerdo a la ley, para sostener los fines del Estado, es decir, sin esperar percibir contraprestación directa por su pago.

Hoy en día, está vigente la última reforma de la ley especial “Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos” publicada en Gaceta Oficial N° 5.391 de fecha 22 de Octubre de 1999. Cabe destacar que el reglamento de esta ley no existe, y se debe atender a demás que las sanciones referidas a esta ley están regidas por el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario, publicado en Gaceta Oficial N° 6.152 extraordinario, de fecha 18 de Noviembre de 2014.

El impuesto sobre sucesiones al igual que los otros tributos, tiene su origen o hecho imponible que lo materializa, siendo éste cuando ocurre un tráfico patrimonial, es decir, cuando se genera la transmisión y adquisición de la propiedad por medio de la sucesión, que como lo establece el Código Civil de Venezuela (2009) en su artículo 796 “La propiedad y demás derechos se adquieren y transmiten por la Ley, por sucesión, por efecto de los contratos.”, así que para definir qué se entiende por sucesión, Sojo, (2011; p. 566) aclara que se trata de uno de los modos instaurados por ley, de adquirir y transmitir la propiedad y demás derechos, generando a su vez y de manera inmediata una deuda tributaria para con el Estado, ya que la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999) señala en su artículo 133 “Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley.”

De manera que, el impuesto sobre sucesiones, como se hizo mención anteriormente, se encuentra regido por su ley especial; Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos (1999), la cual señala en su artículo 2 como sujetos pasivos de este impuesto, los beneficiarios de herencias y legados que comprendan bienes tanto muebles como inmuebles, derechos o acciones, dentro del territorio nacional, que han de tributar de acuerdo a la proporción hereditaria que les corresponda de la sucesión adquirida por derecho. De esto se desprende, se trata de un impuesto de carácter progresivo y personal, de esa manera lo describe Colmenares, (2003; p. 56) “El impuesto sobre sucesiones es un impuesto personal, entendiéndose por tal, aquel que afecta al sujeto pasivo en función de su capacidad contributiva y sus especiales condiciones personales...”; el sujeto pasivo, llamado heredero, debe responder ante el pago de esta obligación de

manera individual y exclusivamente de la cuota de impuesto que recae de acuerdo a la proporción de la parte de su herencia, tal como lo señala el artículo 4 de la ley especial.

4. Elementos del impuesto sobre sucesiones

El impuesto sobre sucesiones fundamenta su existencia en el evitar la concentración de patrimonio en un sujeto, sin que contribuya con el gasto público del Estado, por esa porción de riqueza que recibe y excede de su patrimonio original, por una transmisión gratuita, de conformidad con el hecho que da origen al mismo. Por lo tanto, cabe analizar los elementos que componen este impuesto, a fin, de ser considerados al momento de determinar la cuantía.

Colmenares, (2003; p.57) divide los elementos de dos grupos: cualitativos y cuantitativos, los cuales se explicaran a continuación:

4.1. Elementos cualitativos

4.1.1. Materia imponible: Elemento económico, constituido por la cuota parte líquida de los bienes muebles, inmuebles, rentas, derechos o acciones que recibe el heredero.

4.1.2. Hecho imponible: Constituye la muerte del causante, momento en que se transfiere la propiedad a los herederos, ya convirtiéndose en sujetos pasivos del impuesto.

4.1.3. Sujeto imponible: El contribuyente; siendo en la sucesión abintestato los herederos, y en la sucesión testamentaria, el llamado legatario; en ambos casos sujetos pasivos con responsabilidad individual sobre la cuota personal de lo recibido. El Código Orgánico Tributario (2014) establece en su artículo 24 que los derechos y obligaciones del contribuyente fallecido (causante) serán ejercidos, o en su caso, cumplidos por el sucesor a título universal (herederos), sin perjuicio del beneficio de inventario. Y los derechos del contribuyente fallecido transmitido a sus legatarios serán ejercidos por éstos.

4.2. Elementos cuantitativos

4.2.1. Base imponible: Cuota líquida que le corresponde pagar a los herederos o legatarios. En el caso de los últimos, la base imponible estará representada por el valor del mercado del legado, así lo dispone la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y Demás

Ramos Conexos (1999) en su artículo 17 “La cuota líquida del legatario se calculará por el valor del bien o los bienes que forman el legado, habida cuenta de las exoneraciones que le beneficien como tal.”. Siendo el valor de los activos que se tomará, aquél valor del mercado, vigente al momento de ocurrir la apertura de la sucesión, tal como lo dispone el artículo 23 *ejusdem*.

En el caso de los herederos, el artículo 15 *ejusdem*, por su parte señala “El patrimonio neto dejado por el causante se determinará restando de la universalidad de los bienes que forman el activo, la totalidad de las cargas que forman el pasivo, con las reglas y limitaciones establecidas en esta ley. En la determinación del patrimonio neto hereditario no se incluirán los bienes exentos, ni los desgravados”, así que, la cuota líquida del heredero se calculará partiendo del patrimonio neto dejado por el causante, tal como lo dispone el artículo 16 *ejusdem*.

Otro aspecto importante que se debe tomar en cuenta sobre este elemento es el espacio en el que se debe formular su declaración. El artículo 5 de la ley especial señala “El Impuesto sobre herencias y legados se causa donde estén situados los bienes gravados y en el momento de la apertura de la sucesión, si los bienes se encontraren ubicados en jurisdicciones distintas el lugar se determinará por el asiento principal de los intereses del causante, o en su defecto, por la ubicación de cualquiera de ellos.”

4.2.2. Tarifa: El artículo 7 de la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos (1999) dispone que el impuesto sobre sucesiones se calculará sobre la parte líquida que corresponda a cada heredero o legatario según sea el caso, de acuerdo a la tarifa progresiva graduada tipificada por ella. Igualmente el artículo 7 *ejusdem* presenta la Tarifa aplicable a la fracción de la parte neta o Líquido Hereditario Gravable partiendo de 15 Unidades Tributarias (UT) hasta señalar la alícuota aplicable a partir de 4.000,01 Unidades Tributarias (UT) de Líquido Hereditario Gravable. A continuación se presenta el cuadro de aplicación para calcular la tarifa:

Cuadro 1
Tarifa aplicable a la fracción de la parte neta heredada

INDICACIÓN DE PARENTESCO	HASTA 15 U.T.	15,01 y 50 U.T.	50,01 y 100 U.T.	100,01 y 250 U.T.	250,01 y 500 U.T.	500,01 y 1.000 U.T.	1.000,01 y 4.000 U.T.	A PARTIR 4.000,01 U.T.
1° ASCENDENTES DESCENDENTES CONYUGE E HIJOS ADOPTIVOS	1%	2.5%	5%	7.5%	10%	15%	20%	25%
SUSTRAENDO		0,23	1,48	3,98	10,23	35,23	85,23	285,23
2° HERMANOS SOBRINOS POR DERECHO DE REPRESENTACIÓN	2.5%	5%	10%	15%	20%	25%	30%	40%
SUSTRAENDO		0,38	2,88	7,88	20,38	45,38	95,38	495,38
OTROS COLATERALES DE 3ER GRADO Y LOS DE 4TO GRADO	6%	12.50%	20%	25%	30%	35%	40%	50%
SUSTRAENDO		0,98	4,73	9,73	22,23	47,23	97,23	497,23
AFINES, OTROS PARIENTES Y EXTRAÑOS	10%	15%	25%	30%	35%	40%	45%	55%
SUSTRAENDO		0,75	5,75	10,75	23,25	48,25	98,25	498,25

Fuente: Adaptado de la Ley de Impuesto Sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos (1999), artículo 7.

5. Determinación del impuesto sobre sucesiones

Ya analizados los elementos que componen el impuesto sobre sucesiones, es importante resaltar cómo determinar la cuota líquida que le corresponde al sujeto pasivo pagar, pero para ello primero se debe definir cuál es el líquido hereditario que está sujeto a gravamen, que como señalan los artículos 15, 16 y 17 de la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos (1999) será el resultado de restar a la universalidad de los bienes que forman el activo, la totalidad de las cargas que conforman el pasivo, excluyendo los bienes exentos y exonerados o todo aquello que no esté sujeto a impuesto, lo cual se puede ejemplificar bajo la siguiente ecuación:

Cuadro 2
Base imponible del impuesto sobre sucesiones
Para sucesiones "Ab-intestato"

$$LHG = AHN - P$$

donde:

LHG= Líquido Hereditario Gravable

AHN= Activo Hereditario Neto

P= Pasivos u obligaciones

Ahora bien, para determinar el AHN:

$$AHN = PHB - EXCL$$

donde:

PHB= Patrimonio Hereditario Bruto

EXCL= Partidas excluibles – exenciones – exoneraciones - no sujetas

Fuente: Diseño propio, con base en lo presentado por Colmenares, (2003; p. 80)

Cuadro 3
Base imponible del impuesto sobre sucesiones
Para sucesiones "Testamentaria"

$$LHG \text{ o } LEG = AHN \text{ o } LEG - P$$

donde:

LHG o LEG= Líquido Hereditario Gravable o Legítima

AHN o LEG= Activo Hereditario Neto o Legítima

P= Pasivos u obligaciones

Ahora bien, para determinar el AHN:

$$AHN \text{ o } LEG = PHB - LEGDOS - EXCL$$

donde:

PHB= Patrimonio Hereditario Bruto

LEGDOS= Legados testamentarios

EXCL= Partidas excluibles – exenciones – exoneraciones – no sujetas

Fuente: Diseño propio, con base en lo presentado por Colmenares, (2003; p. 80)

De lo anterior se puede entender que consiste en efectuar el conjunto de actos que han de demostrar la existencia de un crédito tributario a favor del Estado, es decir el líquido hereditario gravable, como resultado de la diferencia entre el total del activo hereditario neto que para el momento de la apertura de la sucesión estaban a nombre del causante, de manera que se debe deducir todas aquellas partidas exoneradas o exentas que no se encuentren sujetas al gravamen del impuesto, tal como lo disponen los artículos 8, 9 y 10 de la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos (1999).

6. Declaración del impuesto sobre sucesiones

Hasta la sección anterior se ha presentado un marco de referencia de cómo se determina el impuesto parte para determinar el impuesto sobre sucesiones. Ahora, sobre la declaración del impuesto, se partirá de lo que establece la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999) en su artículo 133; del deber de pagar impuestos, tasas y contribuciones que tiene toda persona con el fin de coadyuvar con los gastos públicos, de lo que se desprende que los contribuyentes tienen la obligación de determinar, autoliquidar y pagar el tributo resultante del hecho imponible en que incurre, como lo señala Colmenares, (2003; p.133). Razón por la cual, por analogía, siguiendo los preceptos constitucionales, la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos (1999), tipifica en su artículo 27:

A los fines de la liquidación del impuesto, los herederos y legatarios, o uno cualquiera de ellos, deberán presentar dentro de los ciento ochenta (180) días siguientes a la apertura de la sucesión una declaración jurada del patrimonio gravado conforme a la presente ley.

Del artículo precedente, se desprende que se trata de una declaración *bonafide*, ya que la determinación así como la declaración del impuesto será ejercida por los mismos herederos o legatarios, en un plazo de 180 días hábiles, de conformidad con el artículo 10 del Código Orgánico Tributario (2014), a partir de que se genere el hecho imponible. La declaración deberá ser presentada en un formulario que será diseñado por el Ministerio del Poder Popular de Finanzas, así lo señala el artículo 30 *ejusdem*.

Igualmente para la autoliquidación de impuesto, el artículo 36 de la ley especial dispone que la autoliquidación del impuesto será desarrollada por los herederos y legatarios en el mismo formulario de la declaración, fundamentándose en el contenido de la misma.

Respecto al formulario de declaración y liquidación del impuesto sobre sucesiones el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) dictó la Providencia Administrativa N° 050, publicada en Gaceta Oficial N° 40.216, de fecha 29 de Julio de 2013 en la que se dispuso el deber de los herederos y legatarios de presentar electrónicamente las declaraciones del impuesto sobre sucesiones. A partir de la mencionada providencia administrativa toda declaración sucesoral deberá efectuarse a través del portal fiscal www.seniat.gob.ve, cumpliendo con las especificaciones técnicas señaladas en su artículo 1.

El artículo 3 de la providencia administrativa N° 050, dispone sobre la forma de realizar el pago del impuesto que una vez efectuada la declaración sucesoral a través del portal fiscal, el mismo arroja el impuesto a pagar y el contribuyente puede optar por pagarlo, de igual forma, electrónicamente o imprimir la planilla arrojada por el sistema y efectuar el pago en las Oficinas Receptoras de Fondos Nacionales.

El artículo 8 de la providencia administrativa N° 050, dispone que el contribuyente, luego de haber presentado su declaración y haber cumplido con el pago del impuesto, presentará ante la Gerencia Regional de Tributos Internos del domicilio que le corresponda, el formulario emitido por el sistema y el comprobante de pago para su verificación y emisión del certificado de solvencia o liberación, si es el caso. Lo dispuesto en este artículo está en concordancia con lo señalado en el artículo 45 de la Ley de Impuesto Sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos (1999) "Después de efectuada la recaudación del impuesto o de haberse declarado su exoneración o extinción en los casos determinados por esta ley, la administración entregará a los contribuyentes un certificado de solvencia o liberación".

7. Metodología

Dado que el objeto de la investigación es analizar el conocimiento

del contador público sobre la determinación del impuesto sobre sucesiones, la investigación es en su diseño de tipo cualitativa, documental y de campo, no experimental-transversal-descriptiva, debido a que se trata de observar una situación ya existente, frente a la cual no se tiene control sobre las variables que dieron origen a ella, igualmente la recolección de datos se llevó a cabo en un momento determinado, y se analizaron los valores en que se manifiestan las variables (Hernández, Fernández y Baptista, 2003; ps. 267, 270 y 273).

La población objeto de estudio son los contadores públicos colegiados, en ejercicio, y para la determinación de la muestra se empleó el muestreo no probabilístico por conveniencia o intencionado, debido a la importancia de la necesidad de información para el estudio y la facilidad de acceso del investigador a esta fuente, que de acuerdo a como lo señala Tamayo (1994; p. 118), este tipo de muestreo permite, a partir de un conocimiento previo de las características que cumple la población, realizar una selección de elementos que sea representativa para el objeto de estudio. El tamaño de la muestra fue de doscientos cuarenta y cinco (245) profesionales de la contaduría pública, a los que se envió el instrumento de recolección de datos, tipos de encuesta, por medio electrónico, recibiendo respuesta de veintitrés (23) contadores públicos colegiados.

El instrumentos de recolección de datos diseñado para el estudio consta de diecisiete (17) preguntas, de las cuáles diez (10) son dicotómicas, tres (3) son de selección simple, y cuatro (4) son de desarrollo.

8. Análisis de los resultados

Los resultados de la aplicación del instrumento de recolección de datos para el análisis del conocimiento del contador público sobre la determinación del impuesto sobre sucesiones, se presentan a continuación:

Los resultados se encuentran divididos por grupos de acuerdo a: Ámbito y experiencia laboral; conocimiento sobre el impuesto sobre sucesiones: marco legal, hecho imponible, base imponible, declaración, sanción y prescripción.

8.1. Ejercicio profesional del contador público y experiencia.

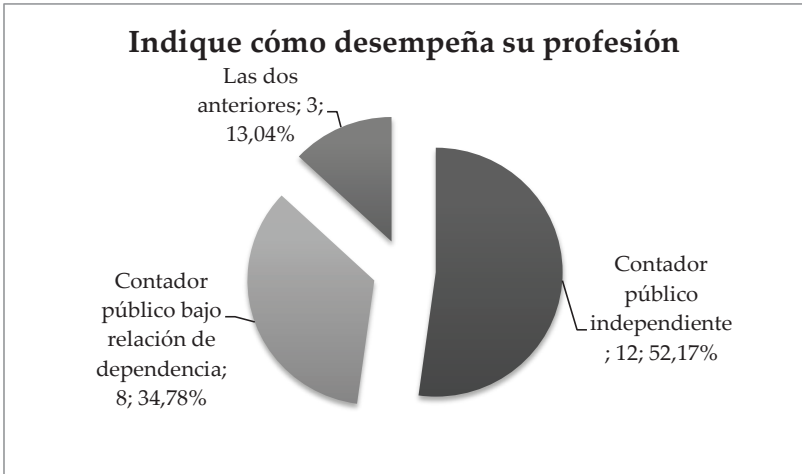


Gráfico 1. Desempeño de la profesión. Fuente: Diseño propio (2016), con base en los resultados obtenidos de la aplicación del instrumento de evaluación.

De la participación total de los profesionales en contaduría pública, el mayor porcentaje (34,78%) corresponde a contadores públicos que trabajan bajo relación de dependencia, seguido de los que laboran en el libre ejercicio de la profesión, y por último (13,04%), profesionales que pertenecen a los dos ámbitos laborales.

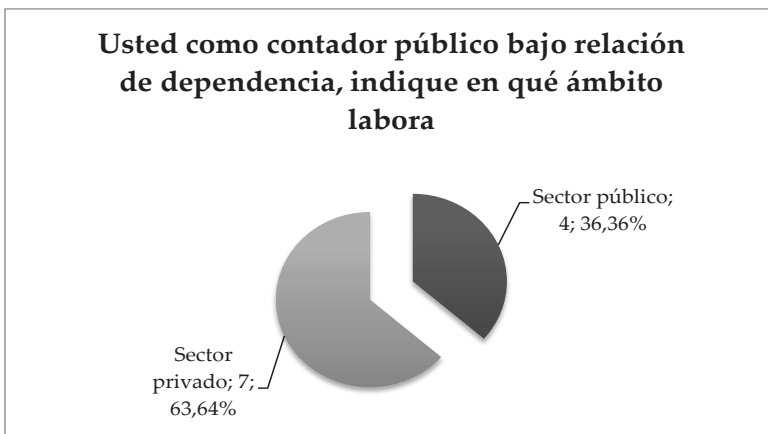


Gráfico 2. Ámbito de trabajo del contador público. Fuente: Diseño propio (2016), con base en los resultados obtenidos de la aplicación del instrumento de evaluación.

El mayor porcentaje de los contadores públicos que trabajan bajo relación de dependencia, pertenecen al sector privado (63,64%).

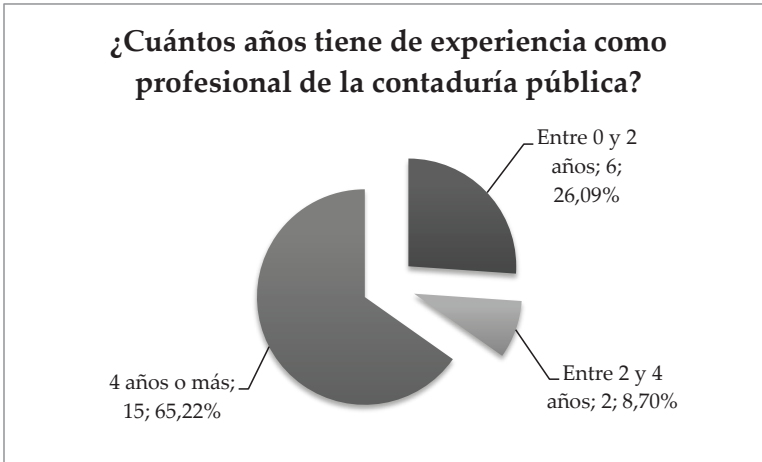


Gráfico 3. Años de experiencia. Fuente: Diseño propio (2016), con base en los resultados obtenidos de la aplicación del instrumento de evaluación.

Se trata de profesionales que en su mayor porcentaje tienen una experiencia profesional mayor de 4 años (65,22%).

8.2. Conocimiento del impuesto sobre sucesiones



Gráfico 4. Conocimiento acerca del impuesto. Fuente: Diseño propio (2016), con base en los resultados obtenidos de la aplicación del instrumento de evaluación

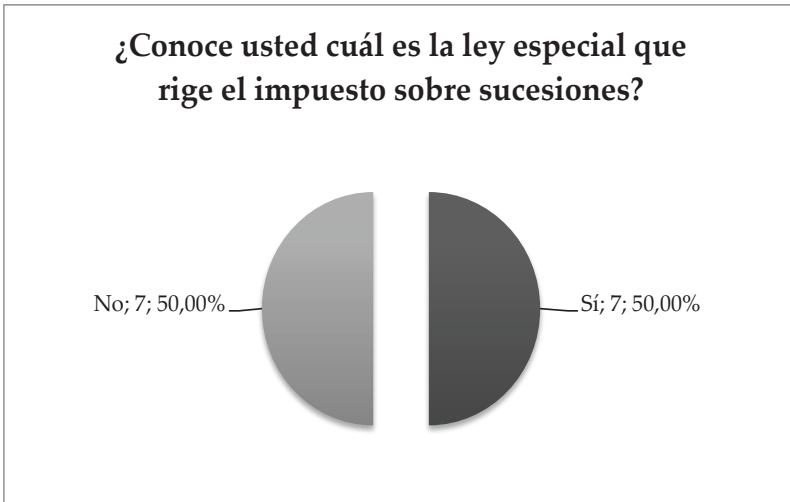


Gráfico 5. Conocimiento sobre la ley especial del impuesto sobre sucesiones. Fuente: Diseño propio (2016), con base en los resultados obtenidos de la aplicación del instrumento de evaluación.



Gráfico 6. Cuál es la ley especial del impuesto sobre sucesiones. Fuente: Diseño propio (2016), con base en los resultados obtenidos de la aplicación del instrumento de evaluación.

De la participación total, si bien, se obtuvo respuesta de que 60,87% tiene conocimiento sobre el impuesto sobre sucesiones, es menor el porcentaje de los que no poseen conocimiento al respecto, sin embargo, de los contadores públicos que respondieron afirmativamente, solo la mitad (50%) conoce cuál es la ley especial

que rige la materia, de lo cual se infiere que la otra mitad solo posee un conocimiento superficial del impuesto sobre sucesiones, pues tal vez conozca de qué se trata pero no maneja la materia a mayor profundidad.

8.3. Conocimiento sobre el hecho imponible del impuesto sobre sucesiones

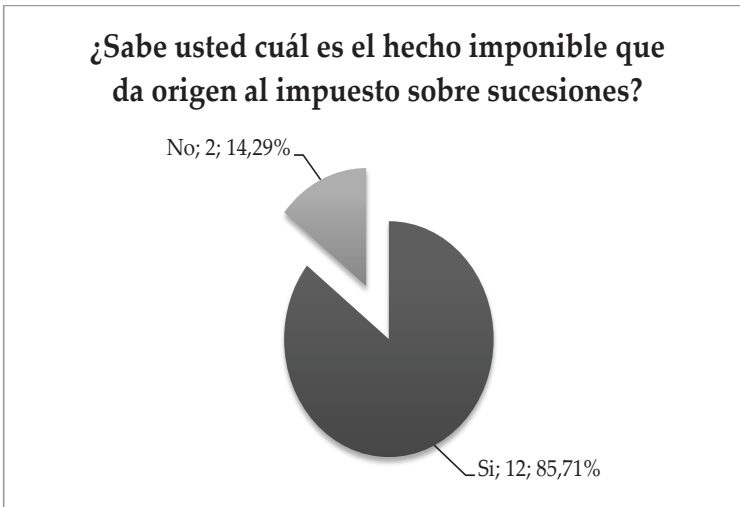


Gráfico 7. Hecho imponible que origina el impuesto. Fuente: Diseño propio (2016), con base en los resultados obtenidos de la aplicación del instrumento de evaluación.

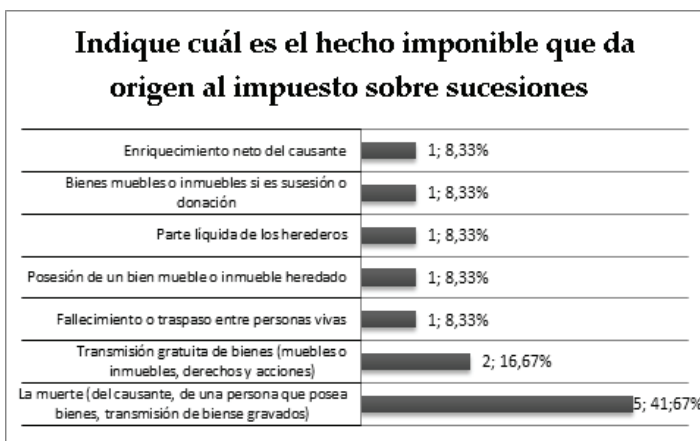


Gráfico 8.Cuál es el hecho imponible que origina el impuesto. Fuente: Diseño propio (2016), con base en los resultados obtenidos de la aplicación del instrumento de evaluación.

De los contadores públicos que afirmaron conocer el impuesto sobre sucesiones, 85,71% declara conocer el hecho imponible que da origen a éste. Sin embargo, al consultarles cuál es el hecho imponible, 41,67% respondió de manera correcta.

8.4. Conocimiento sobre la base imponible del impuesto sobre sucesiones

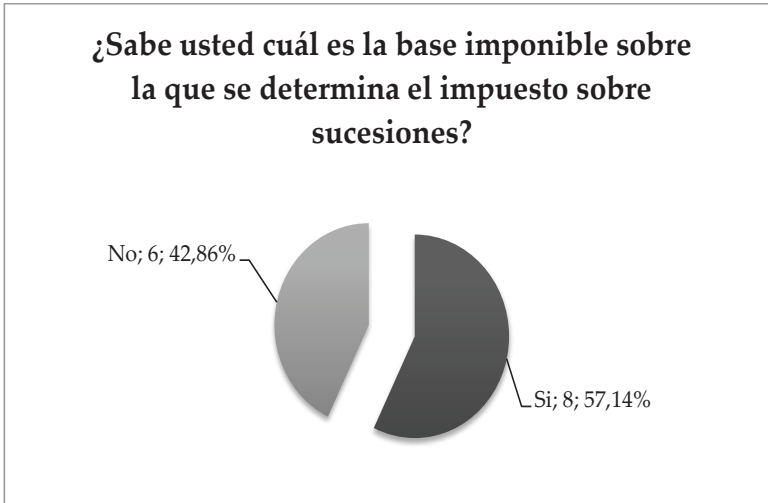


Gráfico 9. Conocimiento sobre la base imponible para la determinación del impuesto.
 Fuente: Diseño propio (2016), con base en los resultados obtenidos de la aplicación del instrumento de evaluación.

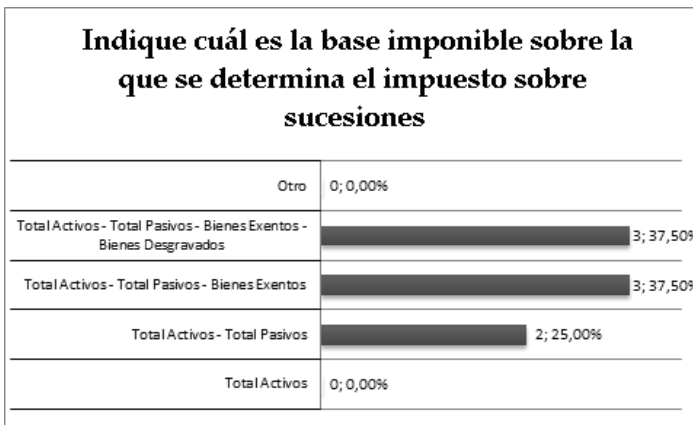


Gráfico 10.Cuál es la base imponible para la determinación del impuesto. Fuente: Diseño propio (2016), con base en los resultados obtenidos de la aplicación del instrumento de evaluación.

Sobre la determinación de la base imponible, de los contadores públicos que afirmaron conocer el impuesto 57,14% declararon conocer la base imponible de éste. Sin embargo, tomando en cuenta la ecuación planteada de conformidad con los artículos 15, 16 y 17 de la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos (1999), sólo 37,50% respondió correctamente.

8.5. Conocimiento y experiencia en la declaración del impuesto sobre sucesiones

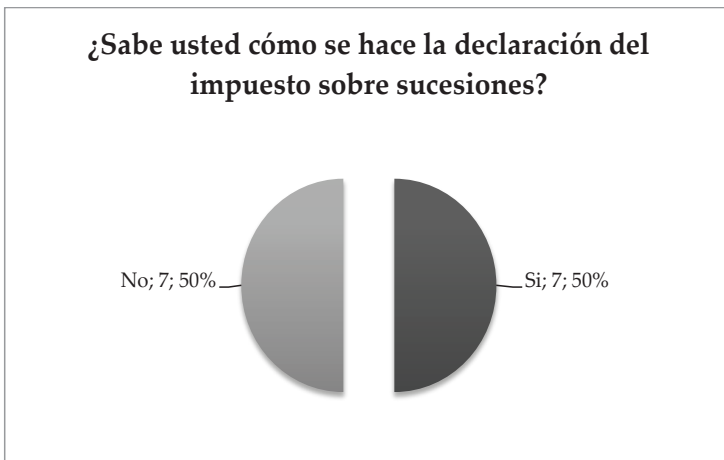


Gráfico 11. Conocimiento sobre la declaración del impuesto. Fuente: Diseño propio (2016), con base en los resultados obtenidos de la aplicación del instrumento de evaluación.

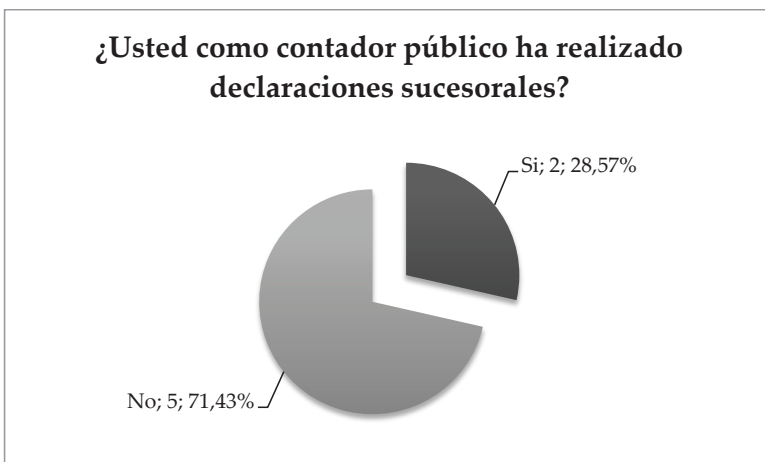


Gráfico 12. Realización de declaraciones sucesorales. Fuente: Diseño propio (2016), con base en los resultados obtenidos de la aplicación del instrumento de evaluación.

De los contadores públicos que afirmaron conocer el impuesto sobre sucesiones, 50% afirmó tener conocimiento acerca de cómo se hace la declaración del impuesto sobre sucesiones, sin embargo, 37,50% respondió correctamente sobre la determinación de la base imponible, y esto conlleva a la siguiente interrogante: ¿cómo puede desarrollar la declaración ese 67,50% que desconoce la determinación de la base imponible del impuesto sobre sucesiones?. Por otra parte, 28,57% de los que tienen conocimiento de la forma cómo se realiza la declaración de éste impuesto tiene la experiencia elaborando declaraciones sucesorales.

8.6. Conocimiento sobre las sanciones en materia de impuesto sobre sucesiones

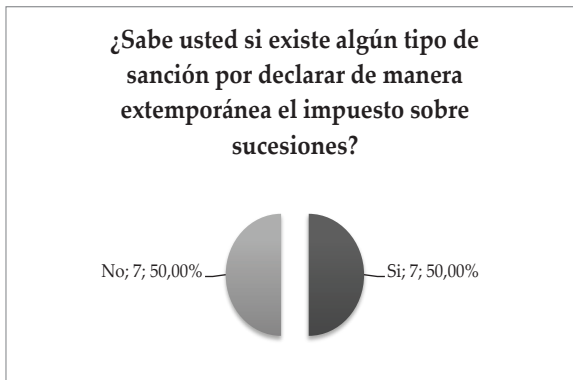


Gráfico 13. Conocimiento sobre las sanciones. Fuente: Diseño propio (2016), con base en los resultados obtenidos de la aplicación del instrumento de evaluación.

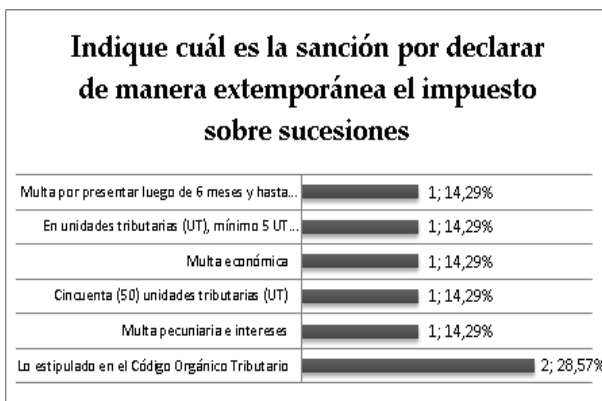


Gráfico 14. Conocimiento sobre las sanciones. Fuente: Diseño propio (2016), con base en los resultados obtenidos de la aplicación del instrumento de evaluación.

De los contadores públicos que afirmaron conocer el impuesto sobre sucesiones, 50% declaró tener conocimiento de las sanciones aplicables por declarar de manera extemporánea, pero al consultarles ¿cuál es la sanción? sólo 28,57% hizo referencia a que el Código Orgánico Tributario (2014) estipula las sanciones, pero no señaló cuáles artículos lo tipifican; siendo éstos los artículos 66, 108 y 91, que se refieren al pago de intereses moratorios por la falta de pago de la obligación tributaria dentro del plazo establecido, la sanción con de una multa de cien unidades tributarias (100 U.T.) por incumplimiento de un deber formal sin sanción específica, para la cual se utilizará el valor de la unidad tributaria (U.T.) que estuviere vigente para el momento del pago, respectivamente.

8.7. Conocimiento sobre la prescripción en materia de impuesto sobre sucesiones



Gráfico 15. Lapso de prescripción del impuesto. Fuente: Diseño propio (2016), con base en los resultados obtenidos de la aplicación del instrumento de evaluación.

Por último, sobre el conocimiento acerca de la prescripción de la obligación del pago del impuesto sobre sucesiones, de los contadores públicos que afirmaron conocer el impuesto sobre sucesiones, 50% respondió conocer el lapso de prescripción. Por otro lado, resulta contradictorio puesto que 28,57% declara conocer la norma que lo establece, sin embargo, 75% hizo mención de manera correcta que el Código Orgánico Tributario (2014) estable el beneficio, siendo el artículo 55, numeral 3, el que señala que prescribe a los 6 años la acción de exigir por parte de la administración tributaria el pago de las deudas tributarias.

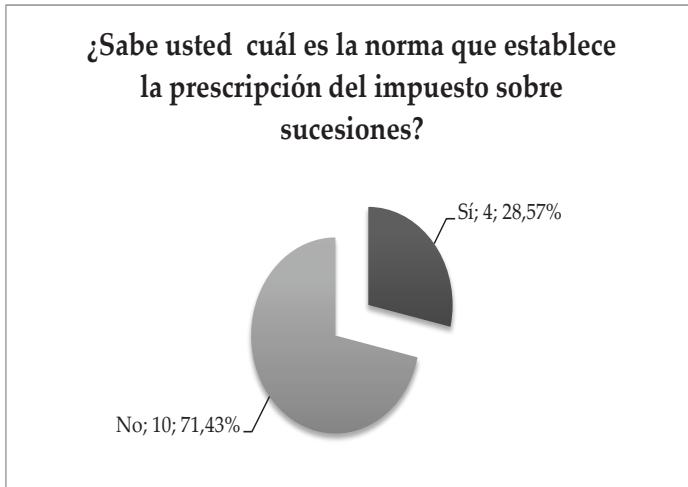


Gráfico 16. Lاپso de prescripción del impuesto. Fuente: Diseño propio (2016), con base en los resultados obtenidos de la aplicación del instrumento de evaluación.

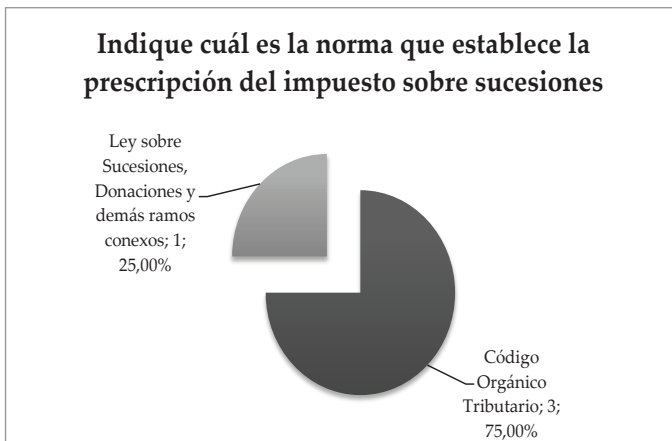


Gráfico 17. Lاپso de prescripción del impuesto. Fuente: Diseño propio (2016), con base en los resultados obtenidos de la aplicación del instrumento de evaluación.

9. Consideraciones finales

Partiendo de una visión recogida y sintetizada del contenido teórico-legal bajo el cual se centró la investigación, en conjunto con la evidencia presentada, derivada de la aplicación de un instrumentos de recolección de información, necesaria para razonar sobre el tema central; *La figura del contador público en la determinación del impuesto sobre sucesiones*, se concluye que el

impuesto sobre sucesiones, si bien se trata de un tributo, no es un tema manejado por los profesionales de la contaduría pública, con aquella profundidad y precisión, como lo son los otros tributos como el impuesto al valor agregado y el impuesto sobre la renta, tal vez, sea por seguir con la creencia de la ya falsa premisa de que compete únicamente a los profesionales del derecho, dejando de un lado el interés por conocer el mismo, sobre su determinación y presentación.

El contador público, hoy en día debe tener una visión distinta acerca del impuesto sobre sucesiones, porque como ya se evidenció a través de los resultados obtenidos, en términos generales, no se posee el dominio necesario para figurar como profesionales en la determinación del impuesto sobre sucesiones, puesto que 50% de los profesionales afirma tener conocimiento del mismo. Pero al consultarle en mayor profundidad con referencia al tema, se comprobó que este conocimiento es superficial, debido a que solo la mitad de los que manifestaron conocer el impuesto, conoce la ley especial que lo rige. Al revisar las respuestas, de ese grupo, 28,57% labora bajo relación de dependencia en el sector privado y 7,14% conoce la ley que lo regula. Por su parte, 64,29% labora de manera independiente y 50% afirmó que conoce la ley. De igual forma se observó que 8,70% posee experiencia en la determinación y declaración del impuesto sobre sucesiones, y corresponde en su totalidad a los contadores públicos independientes, lo cual se puede considerar como una debilidad profesional.

La importancia de conocer cómo se determina el impuesto sobre sucesiones, para los profesionales de la contaduría pública radica en que se trata de la determinación del resultado de una valoración de hechos, datos, elementos y normas jurídicas por medio de la cual el sujeto que la hace, tiene el deber de precisar y verificar principalmente el nacimiento y la existencia .de la relación jurídico-tributaria, así como también, la correcta valoración del tributo, el cual es pagado por los contribuyentes y verificado por la Administración.

El contador público, más que considerarlo importante, debe asumir como necesaria su participación en la determinación del impuesto sobre sucesiones; en atención al grado de valor que ha de tener como profesional en ese cálculo, debido al carácter

progresivo que tiene el impuesto, es decir, va en aumento con respecto al aumento de la materia imponible objeto de gravamen, obteniendo así una base o cifra neta imponible que va a estar sujeta a la aplicación de una tasa o valor del mercado que ha de generar una tarifa impositiva expresada en valores numéricos. Debido a esto, para el cálculo del impuesto sobre sucesiones se requiere un criterio de ejecución efectivo que tome en cuenta factores adicionales a la totalidad de bienes que forman el activo y la totalidad de las cargas que forman el pasivo de los contribuyentes sujetos a tributo, factores estos, que demuestren de manera cierta el valor real de los bienes (materiales) que forman el activo, no solo basándose en un valor de mercado, sino adicionalmente, calcular el deterioro o desgastes que sufren las propiedades a través del tiempo. He aquí, donde se hace necesaria la figura del contador; para presentar un valor más próximo al cierto, en busca de ayudar al contribuyente, cumpliendo conjuntamente, con los establecido en la ley y por la administración tributaria.

10. Referencias

- Colmenares, J. (2003). *Temas de impuesto sobre sucesiones, donaciones y demás ramos conexos*. Tercera edición. Caracas: LizcaLibros.
- Hérrnandez, R.; Férnandez, C. y Baptista, P. (2003). *Metodología de la investigación*. Tercera edición. México: McGraw-Hill Interamericana
- República de Venezuela (1982). *Código Civil de Venezuela*. Gaceta Oficial, N° 2.990 (Extraordinaria).
- República Bolivariana de Venezuela (1999). *Constitución de la República Bolivariana de Venezuela*. Gaceta Oficial N° 5.453.
- República Bolivariana de Venezuela (1999). *Ley de Impuesto Sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos*. Gaceta Oficial N° 5.391 (Extraordinaria).
- República Bolivariana de Venezuela (2013). *Providencia Administrativa N° SNAT/2013-0050*. Gaceta Oficial N° 40.216. [Documento en línea]. Disponible en: http://www.mp.gob.ve/c/document_library/get_file?p_l_id=29938&folderId=2709398&name=DLFE-6811.pdf [Consulta: 2016, Agosto 10].
- República Bolivariana de Venezuela (2014). *Decreto con Rango Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario*. Gaceta Oficial

Nº 6.152 (Extraordinaria).

Servicio Nacional Integral de Administración Aduanera y Tributaria (2013). *Instructivo del Sistema de Declaraciones de Sucesiones*. [Documento en línea]. Disponible en: <http://declaraciones.seniat.gob.ve/portal/page/portal/MANEJADOR CONTENIDO SENIAT/05MENU HORIZONTAL/5.1ASISTENCIA CONTRIBUYENTE/5.1.2ORIENTACION GENERAL/5.1.2.1TRAMITES ELECTRONI/InstructivoSucesiones.pdf> [Consulta: 2016, Agosto 15].

Sojo, R. (2011). *Apuntes de derecho de familia y sucesiones*. Decima quinta edición. Caracas:

Mobiliarios.

Tamayo, M. (1994) *El proceso de la investigación científica*. Tercera edición. México: Limusa.

Villegas, H. (2002). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Octava edición. Buenos Aires: Astrea.

La globalización económica y contable: Su incidencia sobre la fiscalidad en Colombia

Vargas R., Carlos M.; Peña G., Aura E.

Recibido: 22-03-17 - Revisado: 30-03-17 - Aceptado: 15-04-17

Vargas R., Carlos M.
Contador Público
Especialista en Gestión Tributaria
M.Sc. en Gestión de Organizaciones
Doctor en Ciencias Contables
Universidad Católica de Oriente,
Colombia
cvargas@uco.edu.co

Peña G., Aura E.
Contador Público. Abogado
M.Sc. en Administración Mención Gerencia
Doctora en Educación Mención
Administración
Postdoctoral en Normas Internacionales de
Información Financiera
Universidad de Los Andes, Venezuela
auraelena0659@gmail.com

La globalización económica constituye una fase del desarrollo del llamado capitalismo financiero, la cual ha impuesto retos significativos a los países y organizaciones en términos de incrementar sus ventajas competitivas y comparativas como requisito para permanecer y crecer en la aldea global. Así, se generan unas lógicas hegemónicas tendientes a normalizar diferentes procesos en el mundo, entre ellos, la contabilidad, de tal manera que se asegure un lenguaje financiero homogéneo y prácticas contables uniformes. Colombia inició el proceso de adopción de la regulación contable internacional con la emisión de la Ley 1314 de 2009; y de allí, resulta importante analizar las posibles incidencias de dicha regulación sobre la tributación. Así, con base en la hermenéutica, se puede avizorar la modificación en la relación contabilidad-fiscalidad, toda vez que los nuevos criterios contables de medición y reconocimiento no satisfacen completamente los requerimientos de información para propósitos fiscales. Además, se espera un efecto de doble imposición con la aplicación del estándar internacional 12 sobre impuesto a las ganancias.

Palabras clave: Globalización; contabilidad; tributación; NIIF; sistemas desconectados.

RESUMEN

Economic globalization is a phase in the development of the so-called financial capitalism, which has imposed significant challenges on countries and organizations in terms of increasing their competitive and comparative advantages as a prerequisite for staying and growing in the global village. Thus, hegemonic logics are generated tending to normalize different processes in the world, including accounting, in order to ensure a homogeneous financial language and uniform accounting practices. Colombia began the process of adoption of international accounting regulations with the Law 1314 of 2009; so it is important to analyze the possible effects of this regulation on taxation. Thus, based on hermeneutics, the modification in the accounting-taxation relationship can be envisaged, since the new accounting and measurement criteria do not fully satisfy the information requirements for fiscal purposes. In addition, a double tax effect is expected with the application of international standard 12 on income tax.

Keywords: Globalization; accounting; taxation; IFRS; Disconnected systems.

ABSTRACT

1. Introducción

La dinámica actual de la economía mundial ha provocado transformaciones importantes en las diferentes estructuras sociales, en las instituciones públicas y privadas, en el desarrollo de los mercados financieros, en las operaciones de comercio internacional, entre otras. Ciertamente, la globalización ha impuesto retos significativos a los países y organizaciones en términos de incrementar sus ventajas competitivas y comparativas como requisito *sine qua non* para permanecer y crecer en la aldea global. Por otra parte, es importante considerar que la globalización constituye un aspecto característico del desarrollo del capitalismo, actualmente centrado en lo financiero, al punto de ser “la expresión de la concentración y centralización del capital cuya tendencia ha desbordado de forma turbulenta los linderos de los espacios económicos que representan los Estados-nacionales” (Martínez, Gil, Gracia, Quijano y Álvarez, 2004, p. 53).

Así, se generan unas lógicas hegemónicas que con la pretensión de favorecer las dinámicas del capital (reproducción y acumulación) buscan normalizar diferentes procesos en el mundo. No en vano emergen propuestas normalizadoras en lo productivo como las normas de aseguramiento de la calidad, en lo financiero como los estándares internacionales de información financiera,

los cuales además, conforman un conjunto con los estándares de aseguramiento de la información (auditoria), código de ética y guías de educación contable. Inclusive, la regulación fiscal tiende a ser moldeada por las directrices de las corporaciones transnacionales y agencias financieras internacionales. De esta manera, la globalización económica conduce también a un proceso de globalización contable, en el que adquiere relevancia la uniformidad de las normas de contabilidad y la utilización de un lenguaje financiero homogéneo que facilite la oportuna toma de decisiones a los agentes del mercado de capitales.

Bajo esta perspectiva, las tendencias de normalización contable y tributaria comienzan a tener incidencia en Colombia. En lo que respecta a las normas de contabilidad, vale acotar que la regulación local (Decreto 2649 de 1993) correspondió a una adaptación de los estándares internacionales de contabilidad vigentes para 1993. En materia fiscal, las reformas tributarias de las dos últimas décadas han incorporado lineamientos de organismos multilaterales y corporaciones internacionales. No obstante, la Ley 1314 de 2009 es la que requiere a los sujetos (personas naturales y jurídicas) obligados a llevar contabilidad, incorporarse al proceso de transición hacia los estándares internacionales de información financiera-*International Accounting Standard Board* (IASB). Sin embargo, aplicar el nuevo marco regulatorio contable tiene efectos significativos para las diferentes organizaciones, dentro de los que se puede señalar – grosso modo- las modificaciones funcionales (en los procesos); la necesidad de adquirir o adecuar la infraestructura tecnológica; la exigencia de cualificación del personal; la incorporación de nuevos criterios de medición, el reconocimiento y revelación contable de los diferentes hechos económicos; la modificación en la relación entre contabilidad y tributación; entre otros.

En este documento se pretende precisamente develar los efectos de la globalización económica y contable sobre la tributación en el país. A manera de justificación, resulta válido acudir a los planteamientos de Gracia, Gil, Martínez, Quijano y Álvarez (2004, p. 77) según los cuales

la importancia del tema «Armonización Contable y Tributaria» para la Contaduría Pública Colombiana, por razones que tienen que ver con la protección, vigilancia y control de los recursos y patrimonio de la Nación. En este proceso

resulta vital comprender lo [sic] factores, causalidades y consecuencias que se derivan de la aplicación de normativas internacionales, en especial, entendiendo los impactos que se derivan para la cultura empresarial y profesional. No en vano se propugna por la vía de la investigación contable, con el objetivo de desarrollar alternativas serias y abordar procesos de recontextualización bien definidos.

Conviene anotar que el modelo contable colombiano se ha caracterizado por una notoria influencia de la regulación fiscal en las prácticas contables y en la emisión de la normativa contable, lo cual de alguna manera ha distorsionado la realidad económica representada, y ha constreñido la verdad fundada en la contabilidad frente a lo representado en los estados financieros.

Ahora bien, el nuevo marco regulatorio contable emitido por IASB exige la separación de las bases de medición y reconocimiento prescritas para efectos contables, de las empleadas para la preparación de declaraciones y reportes tributarios. Se señala en este escrito que la mayor incidencia de los estándares internacionales de información financiera –NIIF– sobre la tributación en Colombia va a estar marcada principalmente por la modificación en la relación contabilidad-fiscalidad, toda vez que se hace necesario mantener sistemas desconectados, ello es, uno con base en las prescripciones contenidas en las NIIF para presentar estados financieros y, otro sustentado en la regulación fiscal para presentar reportes tributarios o sistemas integrados pero con independencia de las bases. De esta manera, se evitarían las distorsiones en la representación de la realidad económica y no se afectaría la política fiscal del Estado. Por otra parte, se espera un efecto negativo de doble imposición con la aplicación del estándar internacional 12 sobre impuesto a las ganancias.

Respecto de los asuntos metodológicos bajo los cuales se desarrolló la presente investigación, se puede señalar en primer lugar, el énfasis dado a la hermenéutica y revisión documental en profundidad de textos y publicaciones científicas. Por ello, las fuentes de recolección de datos son de tipo secundarias. En segundo lugar, para la interpretación y comprensión de los datos encontrados se recurrió al análisis de contenido.

Ahora bien, el contenido se encuentra estructurado en tres

partes. En la primera se efectúa una aproximación a los fenómenos de la globalización económica y contable. En un segundo momento se exponen los antecedentes del proceso de adopción de la regulación contable internacional en Colombia y por último, se da cuenta de los principales impactos de la regulación contable internacional sobre la tributación en Colombia.

2. Globalización económica y contable

El desarrollo del capitalismo, principalmente a partir de la segunda guerra mundial, ha implicado consigo un proceso de globalización económica en el que las organizaciones privadas transnacionales cumplen “un papel cardinal en el direccionamiento de la geopolítica internacional y en la recongraficación del orden mundial” (Martínez, Gil, Gracia, Quijano, y Álvarez, 2004, 48), desplazando la actuación del Estado-nación, pretendiendo estandarizar las diferentes estructuras (productivas, económicas, políticas, financieras, etc.), sobreponiendo sus directrices sobre cualquier tipo de regulación pública y en fin, instituyendo unas lógicas hegemónicas favorecedoras de la acumulación y reproducción del capital. De ahí que en Martínez et al (2004, p. 48) se continúe señalando que, este proceso de globalización se caracteriza por las pretensiones de una

«armonización imperial» soportada en la estructuración de estándares que se corresponden con la postura de un mundo sin fronteras, en el que se exalta la competitividad como valor o necesidad supremos lo que justifica la desregulación económica, la minimización del papel de los Estados-nacionales, la flexibilización del mercado; todo ello tan coherente con los intereses del capital.

Así, pueden develarse cuatro aspectos característicos de la globalización (ver gráfico 1). En primer lugar, la internacionalización del capital evidenciado en el creciente poder de los organismos multilaterales y de las agencias financieras internacionales. En segundo lugar, los constantes desarrollos tecnológicos que posibilitan el movimiento de grandes masas monetarias en tiempo real, que también generan una considerable dependencia a la innovación. Por otra parte, no todos los países mantienen un mismo nivel de avance en tecnología lo que produce asimetrías en

la transnacionalización de ésta.

En tercer lugar, se puede evidenciar un crecimiento notable en el comercio internacional, principalmente de bienes soportados en intangibles y de ahí la relevancia que han adquirido los derechos de propiedad intelectual. Finalmente se señala la sustitución del poder del Estado-Nación para centralizarlo en las corporaciones globales y banca internacional.



Gráfico 1. Aspectos característicos de la globalización económica. Fuente: Elaboración de los autores (2014), a partir de los planteamientos de Martínez, et al, 2004

García (2006, p. 14) ratifica estos planteamientos al referirse a la globalización como:

El proceso de mundialización económica provocado no solo por condicionamientos de tipo político como la caída de los regímenes del Este y el predominio del ideario liberal, sino también por otros factores inherentes a la actual etapa histórica como la ampliación de los mercados propiciada por la libre circulación del capital y su creciente institucionalización (masiva aparición de inversores institucionales, como fondos de inversión o de pensiones) y a la difusión de las nuevas formas de comunicación, en especial internet, así como la integración de los mercados en espacios económicos que superan los límites territoriales del Estado.

Ahora bien, en lo que respecta a la desregulación económica como uno de los elementos característicos del mundo globalizado, se puede evidenciar particularmente en los últimos años, una disminución en la emisión de normatividad por parte de los Estados, dejando que sea el mercado financiero y de capitales quien defina las reglas de juego para los diferentes agentes económico-sociales, es decir, se pasó de una regulación pública a una regulación privada. Así, el Estado se desentiende de los asuntos del mercado –no intervencionismo de Estado- y permite que sea éste quien se autorregule y establezca los lineamientos bajo los cuales se debe conducir el aparato productivo y económico de la sociedad. En otros escenarios, como en el de los países en desarrollo, el Estado se presenta como servidor del mercado y del capital, regulando bajo la orientación de dicho mercado. Se puede notar en todo caso, que son los intereses del capital financiero los que enmarcan el actuar privado y gubernamental, lo cual resulta propio del modelo económico imperante en la actualidad: el neoliberalismo. En este sentido, Martínez, et al (2004, p. 60) plantea que “el adelgazamiento de los Estados es ya un imperativo del nuevo orden, cuyo destino manifiesto y fatal queda reducido a garantizar el orden y la seguridad necesarios a los designios de los flujos del capital”.

Bajo esta perspectiva, se debilitan las posibilidades de la equitativa redistribución de la riqueza y de la renta; la eficiente asignación de bienes y servicios colectivos por parte del Estado; la justa asignación del gasto público de inversión social; la estabilización macroeconómica que debiera liderar el Estado a través de su política fiscal, cambiaria, crediticia y monetaria; la corrección de las fallas y externalidades negativas que produce el mercado; entre otras.

De igual manera, bajo este panorama se consolida en el ámbito internacional una nueva arquitectura financiera, cuyo propósito central soportado en la teoría económica neoclásica, promueve el movimiento transnacional de enormes masas monetarias en tiempo real, favoreciendo la concentración del capital en pocos agentes económicos e incidiendo desfavorablemente en el bienestar de muchos otros. Así y como se indicó anteriormente, se congórico un nuevo orden económico mundial el cual también moldea de alguna manera las normas y prácticas contables. En efecto, Túa

(1985, p. 32) plantea en este sentido: “Obvio es afirmar que la información financiera ha seguido un proceso similar, paralelo y consecuente con la internacionalización de la actividad económica que, por tanto, se convierten en el principal motor de la regulación contable en este ámbito”.

Lo anterior ha conducido a transformaciones en la representación contable de la realidad la cual ahora tiene una clara orientación hacia la preparación de información financiera. De allí, Aglietta y Rebérioux (2009) sostienen el hecho de que la contabilidad se constituyó en un instrumento al servicio de la eficiencia de los mercados financieros.

Ahora bien, acorde con lo expuesto anteriormente, es en el marco de esta nueva arquitectura financiera internacional que emerge y se consolida la regulación internacional en materia contable, la cual se ha ido imponiendo en los últimos años como consecuencia de las fuerzas del mercado; de ahí que su origen sea eminentemente privado. En efecto, Túa (1987, p. 209) señala en otro de sus escritos que, el proceso de elaboración y reformulación de esta regulación “es llevado a cabo por instituciones al margen de cualquier vinculación o dependencia gubernamental o legislativa”. Continúa exponiendo Túa (*ob.cit*) lo siguiente:

Son las organizaciones de expertos contables las que establecen su propia disciplina corporativa y los mecanismos sancionadores en el caso de incumplimiento de dicha disciplina. En este marco se inserta la emisión de normas para la práctica, cuya coercitividad no es jurídica, sino que se apoya en la aceptación que les deparan los profesionales, en el prestigio de la entidad emisora de la norma y en las garantías que ofrece la disciplina corporativa. (p. 209)

Con todo, la regulación internacional integra estrategias de armonización y normalización a nivel contable y de información financiera, pero también en lo que respecta a estándares de aseguramiento, estándares de ética, de educación contable y hasta normas de carácter tributario o fiscal. En el ámbito mundial y en materia contable, se puede señalar que las normas internacionales de contabilidad han ido adquiriendo mayor aceptación; éstas son emitidas por el *Internacional Accounting Standard Board* –IASB, un organismo privado con sede en Londres, cuyo propósito

principal es estandarizar el lenguaje contable y la presentación de reportes financieros, a efectos de facilitar la comparabilidad de la información producida por la contabilidad y facilitar la toma de decisiones a los agentes del mercado de capitales.

Bajo esta perspectiva se congráfico lo que se pudiera llamar la “globalización contable”, como un discurso o estrategia integrante de los procesos de dominación liderados por el mercado. De esta manera, organismos emisores de normas contables a nivel internacional “han ido creando estructuras orgánicas que dinamizan la puesta en vigencia de la propuesta estandarizadora” (Martínez, et al, 2004, p. 63). Dentro de estos organismos emisores (o reguladores), se puede contar además del IASB (emisor de los estándares internacionales de contabilidad e información financiera) a la *International Federation of Accountants* –IFAC- el cual emite las normas de aseguramiento de la información financiera (auditoria), las normas de contabilidad e información financiera para el sector gobierno, el Código de Ética para los contadores profesionales y el compendio de guías para la educación contable. Así mismo, aparecen algunos lineamientos sobre transparencia empresarial y contabilidad a través de su grupo de expertos llamado *International Standards of Accounting and Reporting* – ISAR- y el *Financial Accounting Standard Board* –FASB- emisor de la normativa contable en Estados Unidos.

No obstante, resulta conveniente tener en cuenta lo planteado por Martínez, et al (2004, p. 49) en cuanto a que, la normalización y armonización de la práctica contable, participan de la lógica del capital financiero, no como una acción académica y neutral, desprovista de cualquier intencionalidad hegemónica y política, sino al contrario, su razón de ser esta imbricada explícitamente en las relaciones de mercado y de poder, impuestas externamente; de donde se infiere – por lo menos para el caso Latinoamericano – que dicho proceso ha tenido una vida precaria y una naturaleza marginal desde el punto de vista de los vectores epistemológicos que debieron presidirla.

Bajo esta perspectiva, es preciso advertir sobre lo inconveniente que pudieran resultar las dinámicas homogeneizadoras, especialmente en los países en vía de desarrollo como los

latinoamericanos, en los que todavía es incipiente el desarrollo de sus mercados financieros tal como comenta Marín (2013) <http://biblioteca.clacso.edu.ar>. Consulta: 2014, septiembre, 19. Así, el desconocer las circunstancias socio-históricas de cada contexto y sustituirlas por las directrices de la economía globalizada, pudiera implicar la pérdida de una historia y una identidad propias de tales países, que favorece los intereses particulares de las grandes corporaciones multinacionales los cuales se sobreponen sobre cualquier otro tipo de condiciones del escenario tercermundista. De esta manera, el capitalismo con connotaciones de capitalismo financiero, pudiera traer consigo repercusiones negativas y de gran espectro para muchas personas y países del mundo. En efecto, Stiglitz (2002, p. 40) señala con respecto a este fenómeno que, la globalización no ha conseguido reducir la pobreza, pero tampoco garantizar la estabilidad. [...] Los críticos de la globalización acusan a los países occidentales de hipócritas, con razón: forzaron a los pobres a eliminar las barreras comerciales, pero ellos mantuvieron las suyas e impidieron a los países subdesarrollados exportar productos agrícolas, privándolos de una angustiosamente necesaria renta vía exportaciones.

Con todo, los nuevos marcos regulatorios de la contabilidad implican resignificaciones en los diferentes procesos organizacionales; modificaciones en la medición, reconocimiento y revelación de los diferentes hechos; modificaciones en la manera de negociar y establecer términos contractuales; adquisiciones o adecuaciones de plataformas tecnológicas e informáticas; cambios en la forma de ejercer el control o evaluación de los hechos; costos importantes para las organizaciones; efectos sobre la educación contable puesto que esta deberá atender los retos impuestos por los nuevos marcos normativos y modificaciones en la relación fiscalidad-contabilidad y, con ello, en la forma de preparación de reportes tributarios como se expondrá en los siguientes apartes.

3. Antecedentes de la convergencia en Colombia, hacia la regulación contable internacional

Dentro de los fundamentos de la supuesta necesidad de iniciar el proceso de convergencia hacia la regulación contable internacional

en Colombia, se puede dar cuenta en primer término, de la exigencia por parte del mercado global de un idioma contable común que facilite y asegure a los agentes de dicho mercado (inversionistas, prestamistas y especuladores), la oportuna toma de decisiones a partir de información financiera de “calidad”. Esto está en consonancia con las estructuras de libre mercado, la globalización económica y las integraciones regionales que se mueven en lo que se puede llamar esquemas monetarios, económicos y financieros uniformes. El estandarizar la forma de presentación de los estados financieros crearía en el pensar de dichos agentes y de los emisores de la regulación contable internacional, ventajas competitivas y comparativas para las empresas.

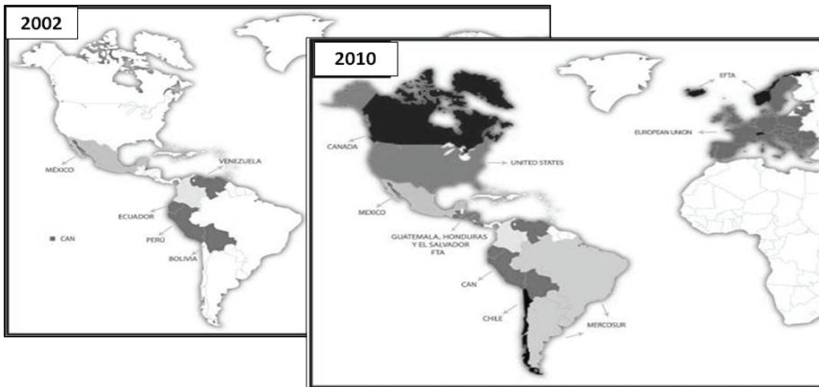


Gráfico 2. Agenda comercial de Colombia 2002 y 2010. Fuente: Ministerio de Industria, Comercio y Turismo–República de Colombia en Pérez (2010).

De acuerdo con lo anterior y en una segunda instancia, se ha planteado como fundamento de la convergencia el avance de la agenda comercial del país (ver gráfico 2), al pasar de “tener acceso preferencial a 233 millones de consumidores en 2002, a tener acceso a 1200 millones de consumidores en 2010” (Ministerio de Industria, Comercio y Turismo–República de Colombia en Pérez, 2010).

Ciertamente, los procesos aperturistas y de liberalización de los mercados generados por la globalización económica explanada en el aparte anterior, han obligado al país y a las organizaciones empresariales a incursionar en nuevos mercados y a extender sus fronteras en lo que concierne al comercio internacional de bienes y servicios; en algunos casos, sin la suficiente preparación

y capacidad administrativo-financiera para hacerlo. De esta expansión comercial da cuenta el notable crecimiento de las negociaciones y suscripciones de tratados de libre comercio –TLC– con otros países (ver gráfico 3), una de las estrategias planteadas por la economía global para permanecer de manera competitiva en el mercado.

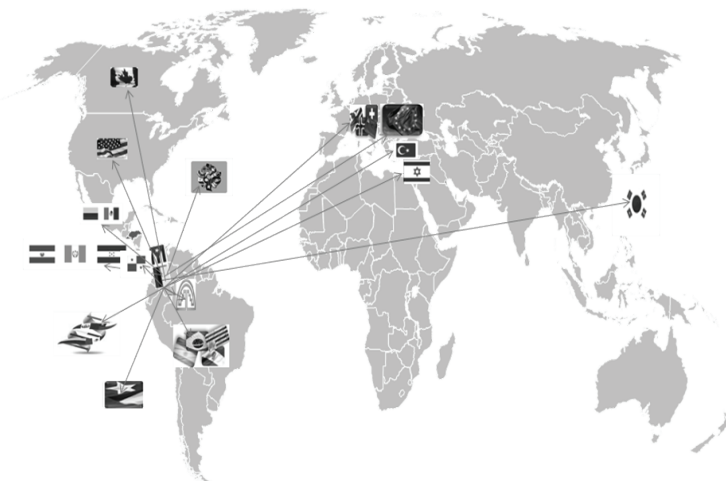


Gráfico 3. Colombia en la internacionalización de las relaciones económicas. Tratados de Libre Comercio vigentes. Fuente: Franco W. (2014). <http://uts.edu.co> Consulta: 2014, agosto, 13.

En tercer lugar y de manera antagónica con lo expuesto en los párrafos precedentes, se puede dar cuenta del diagnóstico que sobre la contabilidad en Colombia hicieron en Rahman y Schwarz (2003) <http://www.worldbank.org> Consulta: 2014, julio 16; funcionarios del Banco Mundial, en el que básicamente señalaron la abundancia de regulación contable lo cual fue consecuencia de la existencia de múltiples reguladores; la deficiencia de los principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia a los que se califican, de una parte, como obsoletos y fiscalistas, y de otra, como adaptados de la regulación contable internacional de épocas anteriores pero que se encuentran desactualizados frente a los nuevos estándares de información financiera, lo cual termina generando reportes financieros de “baja calidad” ante las expectativas e intereses de los agentes del mercado. De ahí que, en el mapa sobre el proceso de implementación de estándares

internacionales de información financiera en el Mundo, Colombia aparezca dentro del conjunto de países que apenas empieza a moverse hacia dichos estándares (ver gráfico 4).

En relación con lo anterior, desde el propio Consejo Técnico de la Contaduría Pública –CTCP- (2004, p. 56) se afirma que, por la sustancialidad, revelación, calidad y comparabilidad de la información financiera, se concluye por las diferentes experiencias que la regulación contable vigente en Colombia es asimétrica, incompleta y anacrónica en relación con los estándares internacionales de contabilidad y además no atiende las necesidades y requerimientos de información de los distintos usuarios en el país, en virtud de lo cual se advierte que se requiere una reforma profunda de dicha regulación.

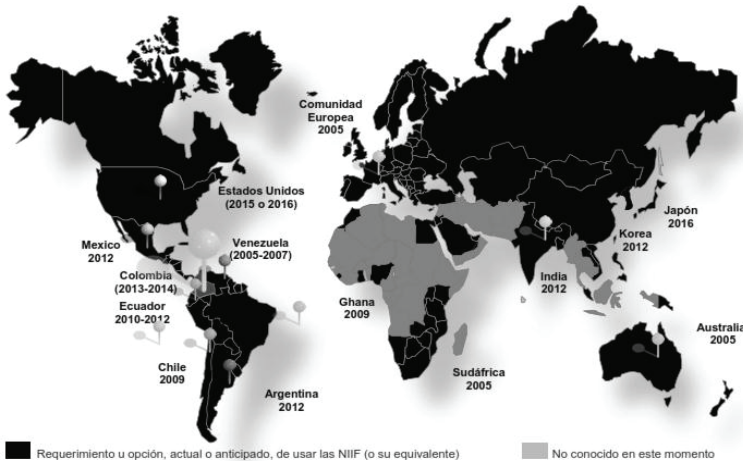


Gráfico 4. Mapa sobre el proceso implementación estándares internacionales de contabilidad e información financiera en el mundo. Fuente: Olave (2012) <http://webserver2.deloitte.com.co> Consulta: 2014, julio, 25.

Ante los precedentes planteamientos, vale anotar que la regulación contable en Colombia no data, en términos relativos, de mucho tiempo atrás. En efecto, el primer estatuto contable fue proferido con el Decreto 2160 de 1986 el cual rompe con el modelo contable estrictamente fiscalista existente desde 1918, cuando se introduce el impuesto sobre la renta al ordenamiento jurídico-tributario del país. El Decreto 2160 de 1986 fue modificado posteriormente mediante el Decreto 2649 de 1993, lo que fue una

adaptación de los estándares internacionales de contabilidad vigentes en esa época. A partir de esta normativa local empezó a proliferar abundante regulación contable especializada, en virtud de otorgar facultades de emisión de normativa contable a múltiples reguladores; superintendencias principalmente, que proferían normas y doctrina contables aplicables a cada sector de los que ejercían su vigilancia y control. En este sentido, se puede mencionar la existencia de más de diez planes de cuenta –PUC– en el modelo contable colombiano (ver gráfico 5). Como puede inferirse, esto si puede resultar problemático para el ejercicio profesional y para la preparación de información financiera. A lo anterior se suma el hecho de que “Colombia ha carecido de una labor asidua de actualización sistemática y ordenada respecto de sus normas de contabilidad, para ajustarla a los desarrollos mundiales en esta materia” (CTCP, 2004, p. 56).

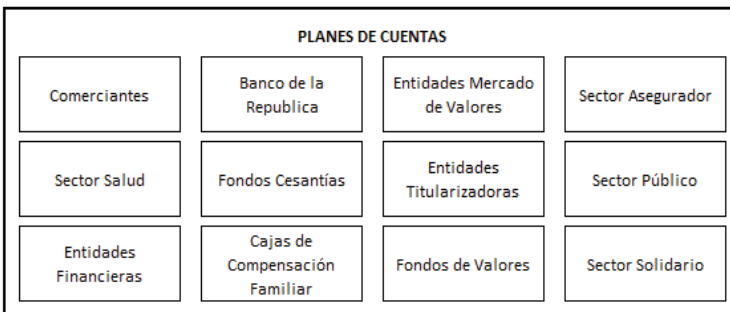


Gráfico 5. Planes de cuentas existentes en Colombia. Fuente: Elaboración propia (2014) a partir de la regulación contable local

Por otra parte, se debe reconocer que la regulación fiscal ha mantenido una notoria influencia en la emisión de la normativa contable como se expondrá más adelante; pero en otros casos, fueron los contables quienes soslayaron los principios locales de contabilidad para cumplir requerimientos de carácter eminentemente fiscal; es decir, adecuaron los sistemas contables a la normatividad tributaria y, por ello, la denominación de principios fiscalistas prevista en el diagnóstico del Banco Mundial referido anteriormente.

Teniendo en cuenta estas situaciones y como resultado del panorama económico mundial y de las imposiciones del mercado

internacional, Colombia inició el proceso de transición hacia la regulación internacional con la promulgación de la Ley 1314 de 2009, a la cual se le conoce como la normativa de convergencia. No obstante, resulta conveniente advertir que lejos de ser un proceso de convergencia, el país hizo tránsito hacia los estándares internacionales por el método integrativo de adopción, bajo el cual se están acogiendo de manera íntegra no solo los estándares de contabilidad y de información financiera, sino también los de aseguramiento de la información, tal como lo dispuso la citada norma. En efecto, según el Consejo Técnico de la Contaduría Pública-CTCP (2008, p. 59) <http://www.cijuf.org.co> Consulta: 2014, julio, 18; la convergencia consiste en

un proceso de acercamiento mutuo, un trabajo permanente de negociación de la diversidad que puede eliminar las diferencias por una aceptación de mutaciones entre las regulaciones que pretenden su síntesis en una estructura única, dentro de un determinado lapso [de] tiempo. Esta vía, requiere la existencia de verdaderos escenarios de concertación en donde no existan diferencias sustanciales de ejercicio de poder, por tanto, estén ausentes las asimetrías económicas y políticas.

Por su parte, la adopción es entendida como “la sustitución de la regulación local por la regulación global, mediante un proceso de exclusión del entorno y del contexto en el que se desarrollan los hechos económicos” (CTCP, 2008, p. 59). En este sentido, bajo el método de adopción se rechazan las características del entorno local y el modelo contable interno para incorporar uno nuevo como está ocurriendo en el caso colombiano. En efecto, a pesar de hacerlo lento (desde 2009 hasta la fecha), finalmente se llegará a la aplicación íntegra de los estándares internacionales de información financiera (los plenos y los aplicables a Pymes¹) que reemplazará, para propósitos contables, a la regulación local (Decreto 2649, 1993)

Vale señalar la existencia de la adaptación y de la armonización como otros dos métodos de integración regulativa. En el primero, lo global también sustituye lo local haciendo propio lo que

¹ Pequeñas y medianas empresas.

pertenece a otros de manera voluntaria, lo cual se acerca a los límites de la adopción. El CTCP (2008, p. 60) señala que en el método de la adaptación, “la regulación internacional se reconoce como nacional a través de una acción local, no hay una aceptación expresa de que se legisle desde afuera, no se acepta la vinculación de las decisiones regulativas internacionales”.

La armonización por su parte, consiste “en poner en sintonía distintas melodías; para el caso, las regulaciones locales e internacionales se mantienen a partir de la prevalencia de lo local y se desarrollan métodos de reexpresión a otras bases comprensivas de contabilidad, cualesquiera que estas sean” (CTCP, 2008, p. 60), lo cual facilita la construcción de información multidimensional con potencialidad de construir múltiples representaciones de la realidad según los requerimientos y necesidades de variados tipos de usuarios. Esto último fue uno de los elementos contemplados en la anterior regulación local (artículo 31 del Decreto 2649 de 1993) y que se perderá con la adopción de la regulación internacional.

Como se expresó anteriormente, el proceso que se adelantó en Colombia se sustentó en el método de adopción y, ello sin duda, modificará de manera inexorable la relación entre contabilidad y tributación por la incorporación de la regulación contable internacional, lo que significa además que dicha regulación tendrá incidencia sobre el sistema impositivo del país, como se expondrá en las siguientes líneas.

4. Principales impactos de la regulación contable internacional sobre la tributación en Colombia

Para iniciar este aparte, resulta conveniente recordar la declaración expresa consagrada en el Marco Conceptual emitido por *International Accounting Standard Board* –IASB- (2010) en el cual se señala que el objetivo principal de la información financiera con propósito general “es proporcionar información financiera sobre la entidad que informa que sea útil a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales para tomar decisiones sobre el suministro de recursos a la entidad”. (IASB, 2010, OB2).

De la lectura a este objetivo básico planteado por el IASB, se puede colegir que los usuarios privilegiados de la información financiera son los agentes del mercado de capitales (inversores,

prestamistas y otros acreedores de recursos financieros). En este sentido, Aglietta y Rebérioux (2009, p. 163) afirman que “considerar a la contabilidad como un instrumento de gestión financiera equivale a pensar que la razón de ser de la contabilidad es la de proteger e informar a los accionistas”, concepción esta que resulta reduccionista de una disciplina con importantes potencialidades para intervenir y transformar la realidad organizacional y social.

Ahora bien, el hecho de que la regulación contable internacional limite el grupo de usuarios de la información financiera, empieza a modificar precisamente la relación entre lo contable y lo fiscal, al excluirse a la hacienda pública (Estado) como usuario de dicha información.

En este sentido, cabe anotar que en la escuela latina de la contabilidad, aquella que propugna por la construcción de teoría contable y en la que la contabilidad se constituye en un medio de prueba, el Estado se presenta como uno de los usuarios importantes de la información financiera, al punto de que los propósitos fiscalistas de éste moldean una regulación fiscal con una fuerte injerencia en los asuntos contables, lo cual termina distorsionando de alguna manera la representación contable de la realidad. Con todo, la información financiera sirve de base para la determinación de cargas impositivas en esta escuela contable y ha sido característica no solo del modelo colombiano, sino también de los primeros desarrollos normativos en muchos ordenamientos jurídicos. Así lo confirma Aguiar (2011, p. 29) quien plantea que, a través de la historia observamos cómo en la generalidad de los sistemas jurídicos, ya desde los comienzos de la imposición sobre los beneficios mercantiles, el Derecho tributario ha utilizado la contabilidad mercantil como un instrumento para el procedimiento de la determinación de la renta gravable.

De hecho, en Colombia la contabilidad ha recibido una notoria influencia de la regulación fiscal dado que muchos conceptos y prácticas contables fueron introducidos primeramente al país mediante normas tributarias, favoreciendo los fines fiscalistas como se expuso anteriormente. Esto ocurrió desde la promulgación de la Ley 58 de 1918 la cual crea el impuesto sobre la renta en el ordenamiento jurídico del país hasta épocas recientes. En efecto,

pese a la expedición del primer estatuto contable en 1986 (Decreto 2160), modificado posteriormente con el Decreto 2649 de 1993, la política fiscal continuó sobreponiéndose sobre la realidad económica.

De ahí que, la preparación y emisión de la regulación contable estuviese influenciada por los propósitos recaudatorios perseguidos por el Estado, lo cual como señala Sierra (2008), no puede tildarse de adecuado o inadecuado, sino simplemente como característico del modelo latino de la contabilidad reconocido a nivel mundial y por el que han transitado muchos otros países, dentro de los que se pueden contar algunos europeos y latinoamericanos.

En efecto, en lo que concierne a Latinoamérica se puede señalar la notoria influencia de las normas tributarias sobre la representación contable de la realidad, antes de converger hacia los estándares internacionales como comentan Ivanovich, Peña y Torres (2012, p. 13) <http://www.alafec.unam.mx> Consulta: 2014, marzo, 28; quienes además resaltan en esta región la “tendencia hacia la fiscalidad, lo que se muestra a través de la persistencia del objetivo de la aplicación estricta de la normatividad tributaria como el objetivo más importante de la contabilidad”.

Lo anteriormente expuesto permite señalar que los países en sus primeros desarrollos normativos mantienen dicha influencia, pero en la medida en que se mueven hacia la escuela anglosajona, aquella interesada más en la praxis contable y de la cual deviene la regulación contable del IASB, van eliminando dicha influencia, separando lo contable de lo fiscal mediante la declaración de autonomía e independencia de ambas regulaciones.

Ahora bien, al hacer tránsito hacia la regulación contable internacional, la tendencia fiscalista se modifica y se sustituye por los lineamientos del mercado financiero y de capitales. Por consiguiente, los criterios contables de reconocimiento, medición y revelación de los diferentes hechos se deben adecuar a las expectativas e intereses de los agentes del mercado (inversionistas y prestamistas) tal como se declara en el objetivo de la información financiera consagrado en el Marco Conceptual emitido por el IASB referenciado anteriormente. Así, se hace necesario separar lo contable de lo fiscal e implementar –sólo para estos efectos– dos sistemas de información desintegrados o desconectados:

uno sustentado en los estándares internacionales de información financiera para la preparación de reportes financieros, y otro orientado a la preparación de reportes tributarios, lo cual por supuesto implica sobrecostos para las organizaciones.

En este sentido, Barbe, Didelot y Ashta (2011, p. 2) <http://papers.ssrn.com> Consulta: 2013, marzo, 14; expresan: “en general, en los sistemas anglosajones hay un sesgo hacia los sistemas desconectados y en los sistemas continentales hay más interdependencia entre las reglas tributarias y las reglas de la contabilidad”, lo cual significa que en la escuela latina se favorece la existencia de sistemas integrados, ello es, el sistema de información contable posibilita no solo la preparación de reportes financieros sino también la construcción de múltiples representaciones de la realidad, una de ellas, la fiscal a través de la preparación de reportes y declaraciones tributarias.

Los anteriores planteamientos si bien parecieran partir de generalizaciones, se pueden evidenciar en el modelo colombiano a partir del cual se podrían confirmar. La gráfico 6 permite visualizar los conceptos de sistemas integrados y desconectados.

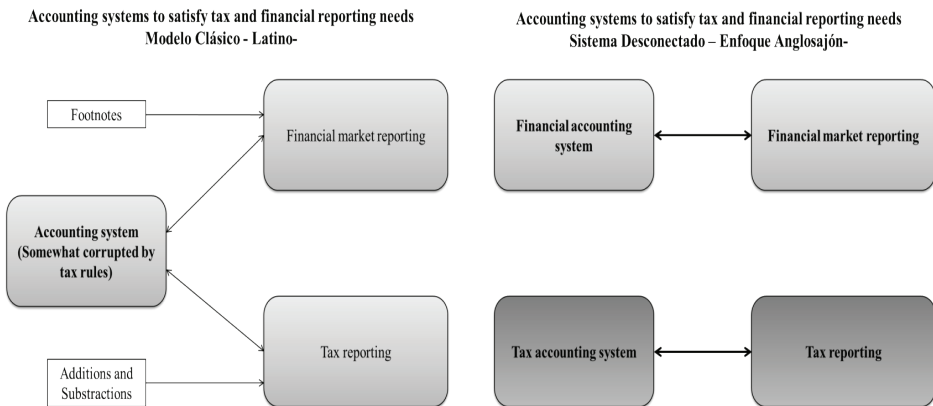


Gráfico 6. Sistemas contables-fiscales integrados y desconectados. Fuente: Barbe, Didelot y Ashta (2011)

En Colombia, dos disposiciones normativas trazaron el camino normativo hacia la desconexión, con un sustento doctrinario del CTCP (2004, p. 80) para el cual la separación de lo contable y lo tributario “es un aspecto fundamental en el contexto de las

empresas colombianas, por el enfoque fiscalista de las normas actuales que subordina la relevancia de información de carácter financiero y económico de las empresas”.

Así, en primer término, el artículo 4² de la Ley 1314 de 2009 consagró la independencia y autonomía de las normas tributarias frente a las de contabilidad y de información financiera; la prohibición de que la regulación fiscal tenga efectos sobre la contabilidad y la posibilidad de que en casos excepcionales, la norma contable supla algunos vacíos normativos en lo tributario cuando esto último no regule algún hecho.

Sin embargo, el artículo 165 de la Ley 1607 de 2012 dispuso la imposibilidad de que la nueva regulación contable tuviese efectos sobre lo tributario y, mucho menos, que la norma tributaria distorsione la realidad económica de los hechos, contemplando de manera implícita la necesaria desconexión de los sistemas contable y fiscal. En efecto, esta norma consagró expresamente lo siguiente:

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 (Congreso de la República de Colombia, 2012).

² El texto completo de esta norma es el siguiente: “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. A su vez, las disposiciones tributarias únicamente producen efectos fiscales. Las declaraciones tributarias y sus soportes deberán ser preparados según lo determina la legislación fiscal. Únicamente para fines fiscales, cuando se presente incompatibilidad entre las normas contables y de información financiera y las de carácter tributario, prevalecerán estas últimas. En su contabilidad y en sus estados financieros, los entes económicos harán los reconocimientos, las revelaciones y conciliaciones previstas en las normas de contabilidad y de información financiera” (Congreso de la República de Colombia, 2009).

La desconexión busca conservar los niveles de recaudo y no entorpecer la política fiscal del Estado con los nuevos criterios de medición, reconocimiento y revelación contenidos en los estándares contables. Ahora bien, otros elementos que favorecen la desconexión entre la regulación contable y la fiscal en el enfoque anglosajón, son las tres problemáticas fundamentales que Barbe, Didelot y Ashta (2011) identifican en la relación contabilidad-fiscalidad. En primer lugar, plantean estos autores que los estándares internacionales de información financiera se suponen basados en principios y ello posibilita el ejercicio del juicio profesional en la medición, reconocimiento y revelación contable de algunos hechos económicos, mientras que lo tributario está sustentado en reglas fijas de determinación del impuesto.

En segundo término, la importancia que tiene el valor razonable en la regulación contable internacional focaliza, como ya se expresó, a los agentes del mercado de capitales como los usuarios privilegiados de la información financiera, en tanto que el Estado no se contempla como uno de dichos usuarios en la referida regulación y el valor razonable no debiera tener incidencia en la determinación de exacciones. Por último, la regulación contable internacional tiene una evolución dinámica y constante. Con cierta frecuencia el IASB plantea modificaciones a los estándares de información financiera, situación que no resulta adecuada para los propósitos fiscalistas y recaudatorios de la hacienda pública.

Así, los nuevos criterios introducidos por los estándares internacionales de información financiera no satisfacen los requerimientos y necesidades de información del Estado. Por el contrario, los pronósticos que son usuales en dichos estándares incrementan la complejidad en la relación contabilidad-tributación al obligar a la desconexión.

Pero además de la modificación en la relación entre contabilidad y fiscalidad, es preciso advertir sobre la eventual transformación, para el caso colombiano, del régimen probatorio en el que hasta ahora los libros de contabilidad resultaban de suma importancia. Esto, por cuanto el modelo latino y del criterio del costo histórico, constituían para la contabilidad el fundamento en la construcción de las pruebas judiciales. En este sentido, la contabilidad adquiriría gran relevancia en el régimen probatorio, al congráficarse en sí

misma en un medio de prueba en los procesos civiles, mercantiles, laborales y fiscales.

No obstante, con la regulación contable internacional emitida por el IASB emergen nuevos criterios de medición, reconocimiento y revelación de los hechos económicos tales como el valor razonable, el valor presente o descontado, el valor neto realizable, el modelo de revaluación, el modelo del costo, el modelo de capitalización, la cantidad recuperable, el costo atribuido, el deterioro de valor, el costo amortizado, el valor de uso, entre muchos otros; los cuales no permitirían construir la prueba contable para asuntos de carácter fiscal. Esto significa que, los estándares internacionales de información financiera están sustentados en pronósticos, estimaciones, expectativas, discrecionalidades y juicios de valor que no permiten soportar completamente las declaraciones y demás reportes tributarios.

Ahora bien, pese a la desconexión señalada, se considera conveniente retomar el concepto de sistemas integrados, máxime al hacer resaltar las potencialidades de la contabilidad para intervenir diferentes hechos y hacer representaciones de ellos. Asimismo, resulta necesario señalar que los sistemas integrados no deberían estar influenciados por la regulación tributaria a efectos de asegurar que no se generen distorsiones en las cifras contables.

Precisamente, las últimas disposiciones normativas, específicamente la Ley 1819 de 2016 eliminaron el concepto de sistemas desconectados en Colombia e incorporaron nuevamente el concepto de sistema integrado, ahora sustentado en los estándares internacionales de información financiera –NIIF-. En tal sentido, la modificación en la relación contabilidad-tributación va a estar marcada por el hecho de que la regulación fiscal no podrá tener incidencia sobre las normas y prácticas. Por el contrario, los criterios contables de medición y reconocimiento podrán tener efectos fiscales cuando la norma tributaria remita de manera expresa a ellos o cuando la misma no regule una situación particular y deba acudir a la técnica contable para suplir dicho vacío, lo cual es llamado remisión expresa y supletividad respectivamente.

De acuerdo con lo anterior, las cifras contables obtenidas a partir de la observancia y aplicación de las NIIF tendrán efectos fiscales salvo por lo relacionado con algunas mediciones contables

que no afectarán la base gravable del impuesto de renta tales como los intereses implícitos reconocidos sobre instrumentos financieros, el valor razonable, el deterioro de valor de los activos, las provisiones y pasivos estimados, la estimación de los costos de desmantelamiento, entre otros.

Este panorama supondría algunos cambios en lo relacionado con el carácter probatorio de los libros de contabilidad y, en consecuencia, la misma Ley 1819 de 2016 incorpora el concepto de conciliación fiscal como un mecanismo de registro y control de las diferencias entre las cifras contables y fiscales, al tiempo que amplía las facultades de fiscalización de la Administración Tributaria, la cual en adelante podrá revisar los libros contables y estados financieros preparados bajo NIIF o inclusive solicitar a los contribuyentes la transmisión electrónica de la contabilidad.

Se considera que el sistema expedito para cumplir con los requerimientos asociados a la nueva conciliación fiscal serán las cuentas de orden fiscales existentes en la regulación colombiana local. Así, estas nuevas disposiciones suponen modificaciones en cuanto al valor probatorio de los libros de contabilidad diligenciados en adelante, mediante las prescripciones de la regulación contable internacional.

Por otra parte, conviene expresar que el proceso de adopción de la regulación contable internacional en Colombia puede tener un impacto fuerte en la tributación sobre utilidades, lesionando además, la tributación de los socios y accionistas, por el reconocimiento de activos y pasivos por impuesto diferido de renta. Este concepto refiere al reconocimiento contable de un hecho económico en tiempo diferente al del tratamiento fiscal, lo cual se plasma en “las diferencias temporales que se revertirán en el futuro, en sentido contrario a las diferencias definitivas que nunca se revertirán” (García, 2009, p. 12). El estándar internacional de contabilidad –NIC 12- y la sección 29 de las NIIF para pymes prescriben el tratamiento contable para el impuesto a las ganancias dentro del que se incorpora el referido impuesto diferido. Con esto, la pretensión contable de representar la realidad económica en torno al impuesto de renta puede significar una afectación de la tributación de los socios y accionistas.

No obstante, se debe señalar que este efecto no es producido

únicamente por lo dispuesto en las NIIF, puesto que aún con la regulación contable local se presentaba este efecto. Como se anotó anteriormente, sucede que muchos contables en Colombia hicieron caso omiso de los principios y normas de contabilidad para implementar exclusivamente sistemas de contabilidad fiscal. Una de las consecuencias de esto es que ahora con la aplicación de la regulación internacional que exige la separación de bases contables-fiscales, se va a hacer visible el efecto descrito, el cual en términos cuantitativos equivale al valor de las diferencias temporarias³ disminuidas en la tarifa impositiva correspondiente (ver cuadro 1).

Ahora bien, para develar el efecto de doble imposición producido por la aplicación de la NIC 12, se debe considerar que las normas fiscales en Colombia (artículos 48 y 49 del Estatuto Tributario) contemplan que las utilidades registradas por una sociedad cualquiera sometidas a impuesto de renta deberán pasar como no gravadas a los socios o accionistas; y las utilidades no gravadas en cabeza de la sociedad se transfieren como gravadas a través de dividendos a los accionistas. El procedimiento básico contemplado por la regulación fiscal para calcular las utilidades no gravadas y gravadas se presenta en el cuadro 1:

Cuadro 1
Cálculo de las utilidades

Utilidad no gravada = Renta líquida gravable – Impuesto corriente de renta
Utilidad gravada = Utilidad contable neta – Utilidad no gravada

Fuente: Elaboración propia de los autores

³ Las diferencias temporales conciernen a los valores que se revertirán en el futuro, toda vez que se tienen en cuenta para los cálculos contables y para las depuraciones fiscales pero en periodos diferentes.

Cuadro 2
Efecto de doble imposición generado por el reconocimiento del
impuesto diferido de renta

	Año 1		Año 2	
	Contabilidad	Fiscalidad	Contabilidad	Fiscalidad
Ingresos	1,000,000	1,000,000	1,500,000	1,500,000
- Costos y gastos	-400,000	-400,000	-600,000	-600,000
- Diferencia temporal (constituye un gasto contable en el año 1 pero su deducción fiscal se consigue en el año 2)	-100,000	0	0	-100,000
= Utilidad antes de impuestos / Renta Fiscal	500,000	600,000	900,000	800,000
- Impuesto de renta (tasa supuesta 30%)	150,000	180,000	270,000	240,000
= Utilidad contable neta	350,000		630,000	
	Queda reconocido un impuesto diferido de \$30.000 (la diferencia entre el impuesto de renta contable y fiscal)		Se revierte el impuesto diferido de \$30.000 reconocido en el año 1	
Calculo de utilidades no gravadas y utilidades gravadas:				
Renta Líquida Gravable	600,000		800,000	
- Impuesto corriente de renta (tasa supuesta 30%)	-180,000		-240,000	
= Utilidad no gravada	420,000		560,000	
Utilidad contable Neta	350,000		630,000	
- Utilidad no gravada	-420,000		-560,000	
= Utilidad gravada	-70,000		70,000	

Fuente: Elaboración propia de los autores (2014)

De acuerdo con el cuadro anterior, en el año 1 se puede observar un exceso de utilidad no gravada sobre la utilidad comercial por un valor de \$70.000 el cual corresponde al valor de la diferencia temporal menos el impuesto de renta (\$100.000 - \$30.000) y, el cual no puede ser utilizado posteriormente por los accionistas, es decir, lo pierden a pesar de que en el año 2, producto del impuesto diferido, se genera una utilidad gravada en cabeza de los accionistas por los mismos \$70.000. Así, se devela el efecto negativo sobre la tributación de socios y accionistas al que seguramente se enfrentarán muchos contribuyentes con la aplicación de la NIC 12 en el contexto del nuevo marco regulatorio contable.

5. Consideraciones finales

La globalización económica constituye una de las etapas recientes del desarrollo y consolidación del capitalismo financiero que se ha caracterizado por la liberalización de los mercados, la eliminación de barreras transfronterizas, la transnacionalización del mercado de capitales, la sustitución del poder del estado y la hegemonía del mercado, entre otros aspectos. La regulación contable ha evolucionado al ritmo de la economía mundial al punto de que esta influye considerablemente en las prácticas contables y en la emisión de los estándares de contabilidad, actualmente transformados en estándares de información financiera.

Como consecuencia de este fenómeno de globalización económica, Colombia inició el proceso de transición hacia la regulación contable internacional emitida por IASB a partir de la promulgación de la Ley 1314 de 2009, con la justificación de acoger los criterios mundialmente aceptados de medición, reconocimiento y revelación de los hechos económico-financieros y de esta manera, asegurar la homogeneidad en la presentación de reportes financieros y la supuesta comparabilidad de la información financiera.

Se debe señalar que, la sustitución de la regulación local por los estándares internacionales de información financiera genera impactos significativos en las diferentes organizaciones a nivel administrativo y funcional, productivo, contable y financiero, comercial, tecnológico y fiscal. Este escrito se orientó en lo particular a analizar los posibles impactos de la regulación contable emitida por IASB sobre la fiscalidad en Colombia. Los resultados derivados del análisis permiten dar cuenta de la modificación en la relación contabilidad-tributación, en razón de la necesidad de implementar sistemas desconectados de información o sistemas integrados sin influencia de la regulación fiscal sobre las normas y prácticas contables. Esto cobra mayor relevancia al considerar los nuevos criterios de medición, reconocimiento y revelación prescritos en las NIIF, los cuales suponen la necesaria autonomía e independencia de los principios de contabilidad respecto de la regulación fiscal.

Así mismo, se puede develar el efecto negativo generado sobre las utilidades por la aplicación, en adelante obligatoria, del

estándar que prescribe el tratamiento contable del impuesto a las ganancias (NIC 12 y sección 29 de las NIIF para pymes), dentro del que se incorpora el tema del impuesto diferido.

Finalmente, conviene señalar que la globalización económica también va moldeando la regulación fiscal en los diferentes países, la cual se ajusta coherentemente con los lineamientos de las agencias internacionales -dueñas o promotoras del capital- y con las tendencias que emergen en la tributación internacional; por ejemplo, el énfasis hacia gravar el consumo y consolidar por ende, la tributación indirecta. De hecho, Gracia (2009) sustenta de una parte, la clara pretensión de las grandes corporaciones internacionales de perfilar el sistema tributario de los países hacia el logro de sus intereses económicos; y por otra, la evidente tendencia de gravar el consumo pese a su efecto regresivo en la redistribución de la renta.

6. Referencias

- Aglietta, Michel y Rebérioux, Antoine. (2009). *El capitalismo financiero a la deriva. El debate sobre el gobierno de empresa* (Fernando Arbeláez, trad.). Bogotá: Universidad Externado de Colombia. (Obra original publicada en 2004).
- Aguiar, Nina. (2011). *Tributación y contabilidad. Una perspectiva histórica y de derecho comparado*. Granada (España): Ruiz de Aloza Editores.
- Barbe, Odile; Didelot, Laurent y Ashta, Arvind. (2011). *From Disconnected to Integrated tax and financial systems, A post-IFRS evaluation of evolution of Tax and Financial Reporting relationships based on the French case*. [Documento en línea]. Disponible en: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2085305. [Consultado: 2013, marzo, 14].
- Congreso de la República de Colombia. (2009). *Ley 1314* (2009, Julio 13).
- Congreso de la República de Colombia. (2012). *Ley 1607* (2012, Diciembre 26).
- Consejo Técnico de la Contaduría Pública – CTPC. (2004). *Análisis de la adopción en Colombia de los estándares de contabilidad, auditoría y contaduría*. Revista internacional Legis de contabilidad & auditoría, 19, (53-139).
- Consejo Técnico de la Contaduría Pública – CTCP. (2008). *Orientación profesional. Presentación de estados financieros con*

base en estándares internacionales de contabilidad e información financiera IAS/ IFRS. [Documento en línea]. Disponible en: <http://www.cijuf.org.co/CTCP/orientacion/orientacion%2003%2009.pdf>. [Consultado: 2014, julio, 18].

Franco, Wilmar. (2014). *Las normas de información financiera "NIF" en Colombia. El desafío de aplicar tres marcos técnicos con objetivos y estructuras comunes.* [Documento en línea]. Disponible en: <http://uts.edu.co/portal/app/ckfinder/userfiles/files/CONFERENCIA%20WILMAR%20FRANCO.pptx>. [Consultado: 2014, agosto, 13].

García, César. (2006). *El derecho tributario a las puertas del Siglo XXI. Retos de futuro.* Mundo fiscal, 1, (9-39).

García, Javier. (2009). *El manejo del impuesto diferido en Colombia. Visión contable*, 4 (7), 11-50.

Gracia, Edgar; Gil, Jorge; Martínez, Guillermo; Quijano, Olver y Álvarez, Hárold. (2004). *Armonización Tributaria. La Contaduría Pública en el nuevo entorno global. Rutas y desviaciones.* Colombia, Popayán, Universidad del Cauca, (47-74).

International Accounting Standard Board –IASB-. (1998). *Norma Internacional de Contabilidad 12. Impuesto a las Ganancias.* [Documento en línea]. Disponible en: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/es/2014/ias12.pdf>. [Consultado: 2014, febrero, 25].

International Accounting Standard Board –IASB-. (2010). *El Marco Conceptual para la Información Financiera.* [Documento en línea]. Disponible en: <http://eifrs.iasb.org/eifrs/bnstandards/es/2012/Framework.pdf>. [Consultado: 2014, febrero, 25].

Ivanovich, Juan; Peña, Angélica y Torres, Isabel. (2012). *Un análisis crítico a las NIIF-IFRS y a los procesos de adopción e implementación en América Latina y el Caribe.* Macroproyecto de investigación. [Documento en línea]. Disponible en: http://www.alafec.unam.mx/docs/macroproyectos/analisis_macro.pdf. [Consultado: 2014, marzo, 28].

Marín, Claudia. (2013). *Desafíos de la reformulación de la arquitectura financiera regional en América Latina.* [Documento en línea]. Disponible en: <http://biblioteca.clacso.edu.ar/gsd/collect/clacso/index/assoc/D8922.dir/Marintrabajofinal.pdf>. [Consultado: 2014, septiembre, 19].

Martínez, Guillermo; Gil, Jorge; Gracia, Edgar; Quijano, Olver;

- y Álvarez, Hárold. (2004). *Los avatares de la globalización y estandarización profesional contable: Entre la tensión de insubordinarse y la perplejidad de integrarse*. La Contaduría Pública en el nuevo entorno global. Rutas y desviaciones. Colombia, Popayán, Universidad del Cauca, (47-74).
- Ministerio de Hacienda y Crédito Público de Colombia. (2014). *Decreto 2548* (2014, Diciembre 12). [Documento en línea]. Disponible en: http://www.dian.gov.co/descargas/normatividad/2014/Decretos/Decreto_2548_del_12_de_diciembre_2014.pdf. [Consultado: 2014, diciembre, 23].
- Olave, Juan. (2012). *Adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)*. [Documento en línea]. Disponible en: <http://webserver2.deloitte.com.co/Doc%20IFRS/presentaciones/Presentaci%C3%B3n%202023%20de%20Agosto%20Almuerzo.pdf>. [Consultado: 2014, julio, 25].
- Pérez, Oscar. (2010, Marzo). *Cambios en regulación contable como herramienta para el crecimiento. Ley 1314 de 2009 - Estrategia y plan de acción para acelerar la competitividad y el crecimiento económico en Colombia*. Conferencia orientada en la celebración del día del Contador Público en la Universidad Católica de Oriente. Rionegro, Colombia.
- Presidencia de la República de Colombia (1989). *Decreto 624* (1989, Marzo 30).
- Rahman, Zubaidur y Schwarz, Luis. (2003). *Report on the observance of standards and codes (ROSC) Colombia*. Accounting and auditing. [Documento en línea]. Disponible en: http://www.worldbank.org/ifa/rosc_aa_col.pdf. [Consultado: 2014, julio, 16].
- Sierra, Ernesto. (2008). *Análisis de la relación entre contabilidad y fiscalidad en Colombia*. Innovar, 18, 31, (117-134).
- Stiglitz, Joseph. (2002). *El malestar en la globalización*. Madrid: Punto de lectura.
- Túa, Jorge. (1985). *Los principios contables: De la regulación profesional al ámbito internacional*. Revista Española de Financiación y Contabilidad, 15,46, (25-56).
- Túa, Jorge. (1987). *Principios contables y la normalización internacional de la contabilidad*. Revista Contaduría Universidad de Antioquia, 11, (193-255).

ÍNDICE ACUMULADO DE ARTÍCULOS PUBLICADOS

No. 1. Noviembre 1998

EDITORIAL

Manuel Aranguren R.

ARTÍCULOS

La Ética, la Moral y el Ejercicio Profesional

Altuve Godoy, Germán

Costo Basado en las Actividades (ABC)

Rincón de Parra, Haydeé

El Control Interno: Un Análisis de la Normativa Existente

Viloria O., Norka

Reforma Ley Orgánica del Trabajo: Consideraciones Generales

Casal de A., Rosa Aura

Contratos a Futuro

Molina, Víctor H.

No. 2. Junio 1999

EDITORIAL

Manuel Aranguren R.

ARTÍCULOS

La Formulación de Objetivos en la Investigación Contable

Zaá Méndez, José Rafael

Ambiente Conceptual e Integración de Metas

Sulbarán G., Juan Pedro

Los Costos Ambientes

Quintero de Contreras, María E.

Venezuela Frente a la Integración Económica Regional

Peñaloza de García, Marlene

Las Expectativas de una Auditoría

Viloria Ortega, Norka

La Contabilidad Como Ciencia: Fundamentos y Principios

Borrás Atiénzar, Francisco

No. 3. Diciembre 2000

EDITORIAL

Manuel Aranguren R.

ARTÍCULOS

Filosofía de la Gerencia Universitaria

Altuve Godoy, José Germán

Las Paradojas de la Globalización

Peñaloza de G., Marlene

El Surgimiento de una Nueva Sociedad

Aranguren, Manuel; Casal, Rosa A. y Viloría, Norka

La Motivación del Personal en la Pequeña y Mediana Empresa

Bastidas A., María Carolina

Hacia la Búsqueda del Saber Científico en la Contabilidad

Casal, Rosa Aura

Sistemas de Acumulación de Costos para Empresas de Servicios

Molina de Paredes, Olga Rosa y Morillo Moreno, Marisela Coromoto

Cómo Elaborar un Estado de Costos en la Producción Vendida

Morillo Moreno, Marisela Coromoto

El Papel de la Contabilidad Financiera en las Pequeñas y Medianas Empresas

Peña, Aura Elena

No. 4. Enero - Junio 2001

EDITORIAL

Manuel Aranguren R.

ARTÍCULOS

La Teoría de Acción: Posibilidades de Aplicación en el Ámbito Universitario

Sulbarán, Juan Pedro

Línea de Investigación Denominada Las Ciencias Contables y Financieras. Su Epistemología y Aplicabilidad: Tema para la Discusión

Contreras, Ismaira y Molina, Olga

Rentabilidad Financiera y Reducción de Costos

Morillo, Marisela

Calidad, Productividad y Costos: Análisis de Relaciones entre estos Tres Conceptos

Rincón de Parra, Haydeé

Epistemología de la Ciencia Contable

Viloría, Norka

Carga Fabril: Distribución vs Asignación

Ovideo, Gaudino

No. 5. Enero - Junio 2002

EDITORIAL

Norka Viloría

ARTÍCULOS

La Gerencia Municipal del Ambiente en el Territorio de la Zona Libre, Cultural, Científica y Tecnológica del Estado Mérida (ZOLCCYT), Venezuela. Ablan Bortone, Nayibe

Capital Intelectual y Generación de Valor

Altuve, José G.

El Proyecto Educativo como Intención Ideologizante de la Acción de Gobierno

Bastidas, María Carolina y Peña, Aura Elena

La Corriente Positiva y su Influencia en la Ciencia Contable

Casal, Rosa Aura y Vilorio, Norka

La Educación Andragógica: Una Estrategia Frente a los Problemas Ambientales

Moreno, Fanny y Quintero de C., María

Morillo, Moreno, Marysela Coromoto

Diseño de Sistemas de Costeo: Fundamentos Teóricos

El Marketing como Filosofía de Servicio

Peñaloza, Marlene

Aspectos Contables Presentes en la Ley Aprobatoria del Convenio sobre Diversidad Biológica

Torres Palacios, María Guadalupe

No. 6. Enero - Junio 2003

EDITORIAL

Marisela Morillo

ARTÍCULOS

Ideas para Impulsar la Investigación en la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Los Andes (FACES-ULA)

Casal, Rosa Aura

Cambio de Paradigmas, Complejidad y Educación: Breves comentarios para fundar un debate

Ferguson, Alex

Nuevas Técnicas de Control y Gestión de Costos en Búsqueda de Competitividad

Molina de Paredes, Olga Rosa

Consideraciones sobre la Gerencia Universitaria en la Escuela de Economía de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Los Andes

Monagas, Dulce

La Contabilidad de Costos y el Diseño de Mezcla de Productos

Morillo Moreno, Marisela Coromoto
**Internet y las Comunicaciones Corporativas: Reorientando la
Formación Financiera de las Empresas**
Santaella, Germán
La Universidad de Los Andes como Organización Inteligente
Viloria, Norka

No. 7. Julio - Diciembre 2003

EDITORIAL

Nélida Román

ARTÍCULOS

**Dimensión Ambiental en la Universidad de Los Andes, Actualidad
y Perspectivas**

Quintero de C., María E. y Saavedra, Sol

**La Contabilidad Dentro de un Modelo de Educación Recurrente del
Pequeño y Mediano Empresario. Un Enfoque Emergente para la
Eficiencia de la Gestión**

Peña, Aura Elena

**Impacto de las Fusiones Bancarias en los Clientes Internos. Caso:
Fondo Común Banco Universal - Venezuela**

Muñoz R., José F. y Requena M., Karen E.

Comentarios acerca del Proyecto de Ley de Hacienda Pública Estatal
Ramos, R. Carlos

**La Actualización del Contador Público en Venezuela: Un Reto
Permanente**

Bastidas, María C.

**La Contabilidad de Costes en los Hospitales de EE.UU. La
Problemática de la Asignación de los Costes**

Monge, Pedro

El Problema de Clasificación de las Microempresas

Tunal S., Gerardo

No. 8. Enero - Junio 2004

EDITORIAL

María Carolina Bastidas

ARTÍCULOS

**Contabilidad y Ambiente. Una disciplina y un campo para el
conocimiento y la acción**

Ablan B., Nayibe y Méndez V., Elías

El Riesgo en Títulos valores. Métodos científicos. Comparación con

el Método intuitivo basado en la Cosmobiología. Caso: Empresa Alger

Altuve, José Germán

Analfabetismo tecnológico: Efecto de las tecnologías de información

Andrade B., Lucia

Indicadores para el control de gestión de procesos básicos en hoteles

Ferrer, María Alejandra y Gamboa C., Teresa

El margen de operación específico y programable y el punto de equilibrio específico y programable. Luces amarillas en el tablero de las decisiones empresariales

Kaplan, Alfredo

Indicadores no financieros de la contabilidad de gestión: herramienta del control estratégico

Morillo M., Marysela

El neoinstitucionalismo como unidad de análisis multidisciplinario

Pérez Pérez, Gabriel y Valencia E., Laura

Las ciencias de la educación a través del proceso administrativo

Viloria, Norka y Casal, Rosa Aura

No. 9. Julio - Diciembre 2004

EDITORIAL

Rosa Aura Casal

ARTÍCULOS

El Uso del valor actual neto y la tasa interna de retorno para la valoración de las decisiones de inversión

Altuve, José Germán

Alternativas de administración de la prestación de antigüedad propuesta en la Ley Orgánica del Trabajo

Chacón, Gildaly y Casal, Rosa Aura

Una estimación del tipo de cambio real en Chile para el periodo 1970-1997

Chuecos, Alicia

La pequeña y mediana empresa ante el fenómeno inmanente de la globalización

Peña, Aura Elena y Bastidas, María C.

Estimaciones de pasivos ambientales: mediante la técnica Obligaciones Económicas de los Usuarios: Caso: Aguas de Mérida C.A.

Quintero, Luis E. y Anido, José D.

Internacionalización de la Pequeña y Mediana Industria (PyMI)

Rodríguez, Germán

Una Aproximación a un enfoque holístico en auditoría

Viloria, Norka

No. 10. Enero - Junio 2005

EDITORIAL

Aura Elena Peña

ARTÍCULOS

La calidad en la microempresa Merideña y su impacto en el ambiente

Bustos, Carlos

Mecanismos de transmisión de la política monetaria

Chuecos, Alicia

Contabilidad de costos: una evaluación a la Cátedra

Molina, Olga

Las normas internacionales de la contabilidad

Monge Lozano, Pedro

Análisis de la cadena de valor industrial y de la cadena de valor agregado para las pequeñas y medianas industrias

Morillo, Marisela C.

El Mix de Marketing: una herramienta para servir al cliente

Peñaloza, Marlene.

Política científica venezolana y su influencia en las Universidades: caso LUZ

Suárez, Wendolin y Pereira de Homes, Lilia

Automatización de los Procesos de Trabajo

Tunal, Santiago

No. 11. Julio - Diciembre 2005

EDITORIAL

Nayibe Ablan Bortone

ARTÍCULOS

Modelo de educación recurrente para los gerentes del sector público: Un enfoque andragógico

Bastidas, María Carolina

Las fronteras de la corporalidad como rasgo epistemológico de la ciencia contable

Casal, Rosa Aura y Viloria, Norka

Inequidad de género en las organizaciones. Una visión de Latinoamérica

Hernández, Clotilde y Camarena, María E.

La OPEP: Cuarentena y cinco años de historia y dos interpretaciones teóricas

Maldonado V., Fabio

El conocimiento contable

Monagas, Dulce

Comportamiento del consumo de fluoruro de aluminio en el proceso de reducción en la empresa CVG-Venalum, Venezuela

Luzardo, Marianela

La doble imposición por dividendos

Peña, Alirio

El sistema de información contable en las pequeñas y medianas empresas. Un estudio evaluativo en el área metropolitana de Mérida

Peña, Aura Elena

Estructura de colocación y rendimiento inicial de salidas a bolsa: Tecnológicas frente a no-tecnológicas

Quintana, David e Isasi, Pedro

Factores que inciden en el sistema de control interno de una organización

Viloria, Norka

No. 12. Enero - Junio 2006

EDITORIAL

Altuve, José Germán

ARTÍCULOS

Diseño de un proceso de control para la contabilización de las obras de dominio público

Ablan, Nayibe y Vera, Ruth

Los procesos de producción y la contabilidad de costos

Chacón, Galia ; Bustos, Carlos y Rojas, Eli Saúl

El análisis de riesgo cuantitativo como una poderosa herramienta para la planificación estratégica de procesos petroquímicos

Cabeza, María Alejandra y Cabrita, Edgar

Enseñanza del inglés instrumental en contaduría: Herramienta para construir significados

Casal, Rosa Aura; Viloria, Norka y Yánez, Arturo

La triple dimensión cognoscitiva del termino 'Organización'

Chacón, Galia

¿La contabilidad es ciencia o es científica?

Scarano, Eduardo

La medición en contabilidad: un análisis de sus elementos y

limitaciones

Fernández, Liliana y Barbei, Alejandro

Aplicación del principio de la legalidad en la Universidad Autónoma Venezolana

Mora, Freddy

Desarrollo computacional del catálogo de bienes

Ponsot, Ernesto

Los costos ambientales en la actividad agrícola

Quintero, María y Molina, Olga

El turismo e Internet, factores de desarrollo en países subdesarrollados.

Caso: Venezuela

Requena, Karen y Muñoz, José

No. 13. Julio – Diciembre 2006

EDITORIAL

Chacón, Galia

ARTÍCULOS

Análisis cuantitativo y mejora de la calidad del costo de capital en las Pequeñas y Medianas Empresas (PYMES)

Altuve, José Germán

La responsabilidad patronal frente a los infortunios en el trabajo

Cabeza, María Alejandra y Corredor, Edwin

Universidad del Zulia: ¿Insuficiencia o Ineficiencia Presupuestaria?

Díaz, Jazmín; Anniccharico, Elvira y Marín, Vanessa

Hablando sobre Teorías y Modelos en las Ciencias Contables

De Andrade, Gilberto

Análisis de las Metodologías Fiscales y Financieras para el Ajuste por Inflación establecidas en la Ley de Impuesto Sobre la Renta y la Declaración de Principios de Contabilidad N° 10

Molina, Víctor

La Calidad del Egresado: Aspecto vital de la evaluación institucional

Monagas, Dulce

¿Cómo Rinden Cuentas las Gobernaciones Venezolanas?

Montes de Oca, Yorberth; Ochoa, Haydée y Henríquez, Deyanira

La Productividad Multifactorial y el Crecimiento Económico en Venezuela

Mora, José

Sistema Computarizado de Análisis de Contribución Marginal

Morillo, Marysela

Gestión Financiera y Participación en el Mercado de Capitales a Través del Asesor de Inversiones

Pico, Gonzalo y Pulgar, Aidé

Disponibilidad a Pagar por un Plan de Conservación en la Subcuenca del Río Mucujún, Mérida – Venezuela

Rodríguez, Ángel y Sánchez, José

Gerencia Basada en Valor: la Inclusión del Costo Financiero como un Costo de Oportunidad

Vera, Mary

Outsourcing y libre comercio: ¿Dilema para Smith y Ricardo?

Maldonado-Veloza, Fabio

No. 14. Enero - Junio 2007

EDITORIAL

Elisaul Rojas

ARTÍCULOS

Costo de capital del largo plazo. Vinculación con la estructura de capital, costo individual y ponderado.

Altuve G., José Germán

Evolución en la configuración de los sistemas de costeo basado en las actividades

Caldera, Jorge; Baujín P., Pilar; Ripoll F. y Vicente; Vega F., Vladimir

Un pequeño ensayo sobre el debate entre lo científico y lo técnico en contabilidad

Casal, Rosa Aura y Vilorio, Norka

La metodología multicriterial y los métodos de valoración de impactos ambientales (Aspectos básicos generales)

Corral Q., Serafín y Quintero de C., María E.

Modelo de regresión logística multinomial y análisis de correspondencias múltiple: un estudio de la siniestrabilidad en el IPP-ULA

Flores P., Elizabeth; Sinha, Surendra y Nava P., Luis A.

Los incentivos y las amenazas que condicionan a la independencia del auditor

López G., Rosario y Pérez L., Aurora Virginia

Rasgos determinantes de las aptitudes emprendedoras que forman el perfil de los estudiantes de contaduría pública del Núcleo Universitario “Rafael Rangel”

López, Walevska; Montilla, Morelia y Briceño, Militza

Diseño del multimedia sistema de costos predeterminados

Molina de P., Olga R.

Los costos del marketing.

Morillo M., Marysela Coromoto

La Ética: Fundamento en la Adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad

Peña, Aura Elena y Bastidas, María

Construcción de Indicadores de gestión al programa alimentario escolar de la zona Educativa del Estado Mérida

Rodríguez, José Miguel

Limitación a la banca por Internet internacional debido a la inexistencia de una regulación uniforme

Villanueva V., Mónica

Reseña: Dalia Barrera Bassols (comp.), Empresarias y ejecutivas, mujeres en el poder

Camarena A., María Elena

Reseña. Domínguez Villalobos, Lilia y Brown Grossman, Flor, Estructuras de mercado de la industria mexicana. Un enfoque teórico y empírico

Hernández G., Clotilde

No. 15. Julio - Diciembre 2007

EDITORIAL

Laura Luciani Toro

ARTÍCULOS

Modelos de educación gerencial para el sector público. Una propuesta dirigida al ser, hacer y como ser

Bastidas, María Carolina

La ciencia contable, su historia, filosofía, evolución y su producto

Casal, Rosa Aura y Viloria, Norka

La contabilidad de costos, los sistemas de control de gestión y la rentabilidad de la empresa

Chacón Parra, Galia B.

Lecciones teóricas sobre la OPEP. Del éxito (1973-1974) a la debacle (1986)

Maldonado, Fabio

Efectos tributarios derivados de la adopción de las normas internacionales de información financiera. Caso: Venezuela

Peña Molina, Alirio

Competitividad de la banca universal desde la perspectiva de sus sistemas de información contable

Peña, Aura Elena.

Tecnología e innovación factores clave para la competitividad

Peñaloza, Marlene.

Plan curricular de la carrera administración de LUZ. ¿Formación integral?

Pereira de Homes, Lilia; Navarro Reyes, Yasmile; Fonseca Cascioli, Neimar

Estructura de las MiPyMEs merideñas desde la óptica de su acceso al financiamiento formal

Sumoza Matoss, Rolando; Ponsot Balaguer, Ernesto.

Propuesta de un modelo integral de financiación de las empresas depuradoras de aguas residuales

Terceño G., Antonio; Brotons M., José Manuel; Trigueros P. José Antonio.

No. 16. Enero - Junio 2008

EDITORIAL

Rodríguez, José Miguel

ARTÍCULOS

Un análisis de evaluación curricular basado en la funciones de la administración

Altuve G., José Germán

Las diferencias salariales en PROULA medicamentos

Bustos F. Carlos

La competitividad a revisión "Caso México"

Castañeda R. David

Un modelo para mejorar la colocación de recién egresados en el ámbito laboral en México

Del Campo G. Refugio Alberto

Los recursos humanos en el marketing de servicios

Morillo M. Marysela C.

Rendimiento en salidas a bolsa: Un estudio mediante perceptrones multicapa

Quintana David y Isasi Pedro

Diseño de un modelo gerencial basado en el cuadro de mando integral para el Instituto Universitario Tecnológico de Ejido

Quintero D. José Humberto

No. 17. Julio – Diciembre 2008

EDITORIAL

Casal de Altuve, Rosa Aura

ARTÍCULOS

Cadena de valor y circuito cárnico bovino en el Municipio Colón del Estado Zulia (Venezuela)

Anido R. José Daniel; Mora S. Jorge Luis

Redes neuronales artificiales a partir de la función de supervivencia de Kaplan-Meier

Luzardo Briceño, Marianela; Chediak, Georges J.; Borges Peña Rafael
El desempeño docente de los Contadores Públicos a la luz de la sociedad del conocimiento

Márquez R. María Marveya

Las condiciones económicas de la relación laboral reguladas en el Reglamento de la Ley Orgánica del Trabajo de 2006

Mora B., Freddy A.; Molina Víctor H.

Un estudio del tratamiento contable del Capital Intelectual a la luz de la NIC 38

Pacheco, Juan Carlos

El estudio de inventarios en la cadena de suministros: Una mirada desde el subdesarrollo

Ponsot B. Ernesto

La propiedad industrial una herramienta de gestión estratégica en las medianas empresas industriales. Caso de estudio: Sector confección textil en el Municipio Libertador del Estado Mérida"

Quintero de C. María E.; Zambrano, Eddisabel

Enseñanza de la planificación estratégica: enfoque hacia la reflexión

Rodríguez, Cruz; González, Sonia L.

Caracterización e importancia de las MIPYMES en Latinoamérica: Un estudio comparativo

Saavedra G. María Luisa; Hernández C. Yolanda

No. 18. Enero - Junio 2009

EDITORIAL

María Luisa Saavedra

ARTÍCULOS

Una aclaración conceptual en el mercado de cambio extranjero

Achong V. Edgar; Toro G. Luis

Gerencia del conocimiento: Modelo de creación de valor y apropiación de la creatividad del capital intelectual

Añez H., Carmen

Los deberes formales a cumplir por las personas naturales como contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado

Escalante D. Pedro P.; Hulett R. Neyi L.

Planificación de estudios de pago por servicios ambientales en Venezuela

Henao O. Ángela; Pérez Roas José A. ; Naranjo María E.

Hacia una periodización de la historia económica de la OPEP (1960-2009)

Maldonado-Veloza Fabio

La Papa. Diversos elementos que intervienen en la cuantificación de su costo de producción.

Molina de P. Olga R.

Un Modelo de regresión logística del rendimiento en los estudios universitarios: Caso Faces ULA

Ponsot Ernesto, Sinha, Surendra Varela Leonardo, Valera Jorge

Lineamientos para gestionar y medir el capital intelectual en las empresas

Román Nélide

La importancia del concepto de independencia para la auditoría

Viloria Norka

No. 19. Julio - Diciembre 2009

EDITORIAL

Altuve, José G.

ARTÍCULOS

Las acepciones de valor en el marco de las Normas Internacionales de Información Financiera

Castellanos S., Heiberg A.

Ética y tendencias de la disciplina contable

De Nobrega, Fátima M.

La caída del modelo de inversión de Estados Unidos del 2008

Ferrer, María A.

Contabilidad y realidad: Una relación crítica bajo el enfoque de la representación

Machado R., Marco A.

La materialidad en la auditoría de estados financieros: Pasado, presente y futuro de un controvertido concepto

Montoya del Corte, Javier; Martínez G., Francisco J. Fernández-Laviada, Ana.

Cambios en los fines de la seguridad social como consecuencia de las transformaciones en la organización del trabajo

Rivas T., Frank E.

Adopción por primera vez de las NIFF: Un análisis teórico de norma
Rodríguez A., José M.

**Problemática y desafíos actuales de la vinculación universidad
empresa: El caso mexicano**

Saavedra, María L.

El retorno a la teoría clásica del balance

Sousa F., Francisco.

**Valor pronóstico del k-ésimo período académico en el rendimiento
de los alumnos de la FACES-ULA**

Varela, Leonardo; Sinha, Surendra; Ponsot B., Ernesto; Valera, Jorge.

La postura de los contadores públicos sobre la independencia

Viloria, Norka.

No. 20. Enero Junio 2010

Editorial

Quintero de C., María E.

ARTÍCULOS

El pensamiento crítico y su inserción en la educación superior

Altuve, José Germán

Importancia de la auditoría de estados financieros para las Pyme's.

Una revisión documental

Escalante D., Pedro; Hulett R., Neyi L.

**La gestión financiera de las empresas familiares: Un estudio
empírico en el sector turístico mexicano**

Esparza Aguilar, José Luis; García Pérez de Lema, Domingo; Duréndez

Gómez-Guillamón, Antonio

Marco conceptual para la especialidad contable socio-ambiental

Geba, Norma B.; Fernández L., Liliana E.; Bifaretti Marcela C.

**Evaluación del programa Fray Juan Ramos de Lora con la aplicación
de métodos multivariantes**

González Villar, Andrea; Nava Puente, Luis

**Sistema de planificación pública nacional: Oportunidad de
desarrollo local en la normativa constitucional venezolana**

Maldonado Q., Xiomara J.

**Sistemas de costos de calidad para establecimientos de alojamiento
turístico**

Morillo M., Marysela C.

La producción de cacao en Venezuela: Hacia una nueva ruralidad

Quintero R., Maria Liliana; García L., Ligia N.

Comparación de la dimensión estratégica del marketing en el deporte

profesional venezolano. Caso: Fútbol (2003-2004) y baloncesto (2008)
Romero S., Yolmer A.
Gestión de la investigación en la Universidad del Zulia. Período
1996-2004
Suárez A., Wendolin; Pereira de Homes, Lilia; Pereira B., Morela

No. 21. Julio Diciembre 2010

EDITORIAL

Viloria, Norka

ARTÍCULOS

La ética como eje transversal en la formación del contador público

Aquel, Sandra

Sistemas de costeo y objeto de costo producto en supermercados

Castro, Juan J.

La organización como un espacio de manifestación cultural: El Artesano, un estudio de caso en México

Guillén M., Irene J.

Efecto de la variación de la Unidad Tributaria en el pago del Impuesto Sobre La Renta

Hulett, Lizzet

Las marcas de distribuidor, propensión de compra en tiempos de crisis. Márquez, Marveya; Mendoza Mariela

La contabilidad de costos y la adopción en Venezuela de las Normas Internacionales de Información Financiera

Morillo M., Marysela C.

Recursos y defensas que poseen las empresas en el ámbito laboral y tributario

Obando, Laura

Herramientas con base en subconjuntos borrosos. Propuesta procedimental para aplicar expertizaje y recuperar efectos olvidados en la información contable

Rico F., Marco A.; Tinto A., Jaime

No. 22. Enero Junio 2011

EDITORIAL

Altuve G., José G.

ARTÍCULOS

Precios de transferencia en México

Astudillo M., Marcela; Mancilla R., María E.

La contabilidad de costos en el sistema de información contable de las PyME del estado Mérida

Chacón, Galia B.

El sistema de contabilidad en la complejidad de las organizaciones

De Nobrega, Fátima

El mercado argentino de franquicias, un estudio comparativo 1999 vs 2007

Alba A., María C.; Hernández G., Clotilde

Discusión del concepto de “activo” dentro del Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Información Financiera

Marcotrigiano Z., Laura A.

Indicadores de gestión de la calidad para los servicios de alojamiento turístico del estado Mérida

Morillo M., Marysela C.

La firma y los costos de transacción

Rodríguez B., Germán G.

No. 23 Julio Diciembre 2011

EDITORIAL

Rojas, Elí S.

ARTÍCULOS

Empresas de producción social: Forma de organización socioproductiva en el marco de la economía social en Venezuela

Añez H., Carmen; Melean, Rosana.

Medidas de acuerdo entre indicadores de pobreza en Venezuela

Barillas, Francisco; Nava P., Luis; Surendra P., Sinha.

Evolución histórica de los enfoques en contabilidad financiera: Implicaciones para los objetivos y los requisitos de la información contable

Ficco, Cecilia R.

Estudio de factibilidad financiera de una cooperativa venezolana, particularidades. Año 2010

García, Francisco A.; Peña, George.

Los principios y postulados básicos de la contabilidad: Una perspectiva histórica-conceptual desde la doctrina contable

Laya, Amilcar

El capital social y la organización social para la producción

Lobo S., Eva L.

El proceso de extensión universitaria: Un análisis desde la perspectiva teórica

Sifuentes, Adalgisa; Benavides, Sulma; Reinozo A. Morayma

Estimación de calificación del examen de admisión usando el modelo en dos etapas regular: Caso U.N.E.T.

Valera, Jorge; Sinha, Surendra; Goitía, Arnaldo

No. 24. Enero Junio 2012

EDITORIAL

Castellanos, Heiberg

ARTÍCULOS

Capital humano: Elemento de diferenciación entre las organizaciones

Calderón V., Jesús A.; Mousalli K., Gloria M.

Arbitraje administrativo propiamente dicho: Referencia al arbitraje tributario

Chirinos P., Loiralith M.; Tavares D., Fabiola del V.; Ocando A., Lorainis T.

El sistema de acumulación de costos. Su importancia y pertinencia en el sector agrícola merideño

Molina de P., Olga

El sistema de seguridad social venezolano y la teoría del servicio público. Lineamientos principales

Rivas T., Frank E.

Reseña del libro “Herramientas de planeación financiera para las Pymes” de María Luisa Saavedra García

Funes C., Yolanda.

No. 25. Julio Diciembre 2012

EDITORIAL

Núñez, Elviz

ARTÍCULOS

La administración y su inclusión en la ciencia noética

Altuve G., José G.

Inductores de valor empresarial y decisiones de inversión. Un análisis sectorial

Bernal D., Deyanira; Saavedra G. María L.

Normativas contables internacionales aplicables a la contabilidad de gestión medioambiental en Venezuela
Chirinos, Alira; Rodríguez, Guillermo; Urdaneta, Mary
Incidencia de las regulaciones gubernamentales sobre la dinámica del mercado inmobiliario en el municipio libertador del Estado Mérida, Venezuela
Peña, Marysergia; Rivero, Maribel
Calidad del servicio financiero de organismos públicos desde la perspectiva de las PYMES
Useche, María C.; García, Janeth.

No. 26. Enero Junio 2013

EDITORIAL

Molina C., Victor H.

ARTÍCULOS

Análisis de los sistemas de acumulación de costos y su participación en la gerencia de las pymis de la construcción

González L., Nathalie V.; Morillo M., Marysela C.

Niveles de estrés y síndrome de Burnout en contadores públicos colombianos

Loaiza B., Edilgardo; Peña, Aura Elena

Reflexiones acerca de la elaboración y presentación de estados financieros bajo ambiente VEN-NIF PYME

Marcotrigiano Z., Laura A.

Beneficios fiscales de las sociedades cooperativas en Venezuela

Ramírez A., Héctor M.

El fantasma de la postmodernidad en el mundo moderno y su relación con la seguridad social en Venezuela

Rivas T., Frank E.

Comportamiento del consumidor de productos ilícitos cinematográficos en el Municipio Maracaibo

Useche, María C.; Romero, Irais.

No. 27. Julio Diciembre 2013

EDITORIAL

Laura Luciani Toro

ARTÍCULOS

La unidad crédito en la Facultad de Ingeniería, ¿Realidad o necesidad de cambio?

Barboza, Zulima; Benavides, Sulma; Reinozo, Morayma;
Guzmán, Eliana

La acreditación del ISAE en las finanzas públicas municipales

Bastidas, Jorge; Castellanos, Heiberg; Gonzalo, José

Los retos del empleo: Las ventajas comparativas en el debate teórico sobre el outsourcing

Maldonado-Veloza, Fabio

Tecnologías de la información y comunicación en los procesos de formación de contadores públicos

Mondragón H., Alexandra; Cárdenas M., Sandra M.;

Barreto, Oscar M.

Disciplina de mercado en la banca venezolana. Período 2004 – 2011

Muñoz, José F.; Cabeza, José L.; Guerra, Wilfredo

El escepticismo profesional: Estrategias de aula para los estudiantes de contaduría pública

Viloria, Norka

No. 28. Enero Junio 2014

EDITORIAL

Aura E. Peña

ARTÍCULOS

La valuación de los bienes intangibles en México

Astudillo M., Marcela; Mancilla R., Ma. Enriqueta

El impacto del impuesto sobre sucesiones sobre los contribuyentes del Municipio Libertador del estado Mérida 2010-2011

Bencomo, Keyla; Rivas T., Frank E.

Auditoría financiera: Una opción de ejercicio profesional independiente para el Contador Público

Escalante D., Pedro P.

Variables cuantitativas y su incidencia en la rentabilidad del activo. Caso: PYMI's del Municipio San Cristóbal, Venezuela

Oliveros, Juan A.; Pinto, Bethy C.

La evidencia, en los servicios especiales prestados por los Contadores Públicos Independientes

Rojas R., Elí S.

Identificación de las causas en el diagnóstico empresarial mediante relaciones Fuzzy y el BSC

Terceño, Antonio; Vigier, Hernán; Scherger, Valeria

No. 29. Julio-Diciembre 2014

EDITORIAL

Elvis Núñez

ARTÍCULOS

Rentabilidad de la variable activo corriente o circulante

Altuve, Germán

Responsabilidad del contador público en el ejercicio independiente de su profesión

Grisanti B., Andrés

La evaluación crediticia aplicada por los bancos universales y la situación financiera de las PYMES

Marrero M., Daniel J.

Competitividad y factores críticos de éxito de las agencias de aduana

Morán Q., Joselyn; Ferrer, María A.

Inversión turística: Una contribución educativa para la inversión en turismo receptivo

Morillo M., Marysela Coromoto; Cadenas, Evelin H.; Rosales, María A.

Aspectos empresariales en la nueva Ley Orgánica del Trabajo, los Trabajadores y las Trabajadoras

Obando, Laura

Inserción de la variable ambiental en el pensum de estudios del Programa de Contaduría Pública de la UNESUR

Reinosa P., Doris C.

No. 30. Enero Junio 2015

EDITORIAL

Juan C. Pacheco

ARTÍCULOS

La logística inversa como fuente de producción sostenible

Bustos F., Carlos E.

Aspectos legales y fiscales de las donaciones y liberalidades establecidas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta

Contreras, Mildred E.; Paillacho B., Lisbeth C.; Hulett R., Neyi

Las restricciones al financiamiento de las PYMES del Ecuador y su incidencia en la política de inversiones

García T., Galo H.; Villafuerte O., Marcelo F.

La pobreza y su repercusión en la implementación de la seguridad social en Venezuela

Rivas, Frank

Efectos del bienestar económico percibido sobre el consumo en hogares venezolanos: un modelo de estructura de covarianzas

Rivera, Christian; Varela, José L.; Ponsot B., Ernesto; Márquez, Víctor E.; Rivas, Douglas

Pasivos ambientales y las Normas Internacionales de Información Financiera en las PYMES manufactureras del Municipio Libertador del estado Mérida

Rosales S., María Z.; Quintero de C., María E.

No. 31. Julio Diciembre 2015

EDITORIAL

Castellanos, Heiberg

ARTÍCULOS

Gerencia del deporte de alto rendimiento en Venezuela

Aguilar, Pedro; Guerra, Wilfredo

Evaluación del impacto fiscal del trabajo por cuenta propia en el municipio de Palmira

Castillo P., Yoania

Control presupuestario en La Universidad del Zulia, Venezuela

Díaz-Barrios, Jazmín; Pacheco, Marny

Nuevos lineamientos tributarios en Venezuela: El impuesto al patrimonio

Morales V., Eduvigis; Hernández L., Mairely; Delfín, María I.

La investigación contable en Latinoamérica

Saavedra G., María L.; Saavedra G., Miriam E.

No. 32. Enero Junio 2016

EDITORIAL

Rodríguez, Germán

ARTÍCULOS

Costeo por operaciones: Aplicación para la determinación de precios justos en la industria del plástico

Chacón P., Galia B.

Entre la ética en la investigación y la propiedad intelectual: Prácticas anti-universitarias con relevancia para el Derecho de Autor

De Jesús G., María I.

Una mirada al capital humano de Ascardio. Enfoque desde la indispensabilidad en el proceso de intraemprendizaje
Delgado R., Graciela; Barrios, Raquel M.; Pérez G., Milagros
Venezuela y petróleo hoy: La restauración del excepcionalismo rentista

Maldonado-Veloza, Fabio

Estados financieros previsionales como parte integrante de un conjunto completo de estados financieros en ambiente NIIF. Una propuesta en el marco de la lógica difusa

Perea M., Sandra P.; Castellanos S., Heiberg A.; Valderrama B., Yosman J.

No. 33. Julio Diciembre 2016

EDITORIAL

Rodríguez, Suail

ARTÍCULOS

La auditoría interna y su alcance ético empresarial

Hernández P., Osneidy.

La temporalidad de los hechos y las ciencias económicas, administrativas y contables: Implicaciones epistemológicas

Maldonado-Veloza, Fabio

Utilidad de la metodología de Maxwell en el diseño de investigaciones

Rodríguez, Cruz del C.; Rodríguez, C. Melody

Costo de la gestión laboral en el proceso productivo de una empresa manufacturera trujillana. Caso: Industrias Kel, C.A.

Valderrama, Yosman; Colmenares, Loyda ; Colmenares, K.

Darwing; Jaimes, Renny

Estrategias de reforzamiento de escepticismo profesional para los contadores públicos en actividad de auditoría

Viloria, Norka

No. 34. Enero Junio 2017

EDITORIAL

Peña, Aura E.

ARTÍCULOS

Competencias gerenciales para la gestión de empresas manufactureras del Municipio Libertador del estado Mérida-Venezuela

Camacaro P., María

La contribución de los sindicatos en la Norma ISO 26 000 para la responsabilidad social de las organizaciones: Legitimidad y reivindicaciones en la administración mundial del trabajo

Cuevas M., Ricardo

Pérdidas en el capital contable por un desempeño deficiente de la misión de la empresa

Farfán T., Elio A.

Orientación de los métodos de medición del marco conceptual para la información financiera

Gómez, Oda; Belloso, Nora; Álvarez, Romer

Evaluación financiera del sistema de seguridad y salud ocupacional en la empresa privada y su impacto económico-social

Jiménez S., Elisabeth

La experiencia en Latinoamérica en el ámbito de las pensiones y jubilaciones como parte del sistema de seguridad social

Rivas T., Frank E.; Silva D., María F.

El gobierno electrónico para Venezuela y sus implicaciones en el riesgo país

Rodríguez B., Germán G.

ACTUALIDAD CONTABLE FACES
Publicación del Departamento de Contabilidad y Finanzas
Escuela de Administración y Contaduría Pública
Facultad de Ciencias Económicas y Sociales
Universidad de Los Andes (ULA)
Mérida - Venezuela

AÑO 20-Nº 35. JULIO - DICIEMBRE 2017. PUBLICACIÓN SEMESTRAL

ISSN 1316-8533

ISSN Electrónico: 2244-8772

Depósito Legal pp 199802ME395

Depósito Legal ppi 201202ME4097

INSTRUCCIONES PARA LOS AUTORES

ACTUALIDAD CONTABLE FACES es una revista científica arbitrada, editada por el Departamento de Contabilidad y Finanzas de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales (FACES) de la Universidad de Los Andes -Venezuela. Su objetivo es difundir los resultados de las investigaciones científicas, estudios recapitulativos, resultados de investigaciones en curso y ensayos sobre diversos temas: Contables, financieros, políticos, culturales, económicos, legales, tributarios, de mercadeo, costos, gerencia, estadística, sociología, tecnología entre otros. **ACTUALIDAD CONTABLE FACES** publicará, además, reseñas bibliográficas, así como documentos, notas e información de las actividades del quehacer universitario que revistan importancia.

La coordinación de la publicación de la Revista está a cargo de un Consejo Editor, el cual selecciona los artículos a publicar entre el material recibido. El Consejo Editor elige los árbitros que tendrán la obligación de evaluar los respectivos artículos. Los trabajos publicados son de absoluta responsabilidad de sus autores. Por consiguiente ni el Consejo Editor, ni la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Los Andes se hacen, necesariamente, solidarios de las ideas, temas u opiniones expuestos en los mismos.

Los autores deben tener en cuenta que la Revista no es de tipo informativo, sino técnico-científico, por lo cual los artículos remitidos deben tener tal característica. El envío de un trabajo a la Revista supone la obligación de no haber sido presentado para ser incluido en otras publicaciones. El Comité Editorial podrá realizar modificaciones de forma a los trabajos, una vez que éstos hayan sido aprobados para su publicación, con el objeto de mantener la uniformidad de estilo de la revista. No se devolverán los originales.

Los autores recibirán dos ejemplares gratuitos de la revista en la cual se publique su trabajo.

La revista es de frecuencia semestral. La recepción de artículos se realizará durante todo el año. Los trabajos se enviarán a la siguiente dirección: Coordinación de la Revista **ACTUALIDAD CONTABLE FACES**. Universidad de Los Andes. Facultad de Ciencias Económicas y Sociales. Departamento de Contabilidad y Finanzas. Núcleo La Liria. Edificio "F". Segundo piso. Mérida Venezuela. Teléfonos (0274) 240 11 11 Ext. 1043, 1170 y 1165 (0274) 240 10 42. Fax: (0274) 240 11 65. **Correo electrónico:** actualidadcontable@ula.ve; actualidadcontablefaces@gmail.com

Los trabajos deben enviarse en original y (3) copias impresas en papel tamaño carta, en procesador de palabras Word, letra Palatino Linotype, de tamaño 11, márgenes de 1 pulgada (2,5 cm), con una extensión mínima de 10 páginas y un máximo de veinte páginas, escritas a un espacio por un solo lado, con numeración consecutiva de todas las páginas. Si el artículo incluye gráficos, ilustraciones, mapas, planos, fotografías, entre otros, debe adjuntar los respectivos originales para facilitar su reproducción. Este material será entregado en un disquete (3 1/2) o CD debidamente identificado. Cuando el articulista se encuentre fuera de la ciudad de Mérida se aceptará vía correo postal y/o correo electrónico.

El contenido de la primera página debe indicar: Título del artículo en español e inglés, resumen en español e inglés con una extensión no mayor de ciento veinte (120) palabras, un máximo de (4) palabras-clave en español e inglés. Para el resumen en inglés, se recomienda a los articulistas que éste sea traducido y escrito por un traductor o por una persona con suficiente experiencia en la escritura de documentos en inglés. Se sugiere evitar hacer uso del software de traducción de que disponen algunos procesadores de texto electrónicos.

Al pie de página señale (en tres líneas) los siguientes aspectos del currículo del autor o los autores: Nombre completo, filiación institucional/profesional o lugar de trabajo al cual se encuentra adscrito, dirección postal, teléfonos (con su código de país y área) y correo electrónico. Se recomienda utilizar Palatino Linotype 10.

En cuanto a su estructura, el artículo debe exponer los objetivos del trabajo y sus principales conclusiones. Se sugiere organizar el artículo de acuerdo con las siguientes secciones: Introducción, metodología, desarrollo, conclusiones y referencias. Para ofrecer

una breve guía de cómo debe presentarse el artículo, se detallan a continuación algunas normas generales a tomar en cuenta:

Referencias: Regirse por lo dispuesto en el sistema APA, en el cual éstas se citan en el texto con mención al(los) apellido(s) del(los) autor(es) y el año de publicación. Ejemplo: Martínez (2008). Si la referencia es sobre una cita textual, contendrá además de los datos mencionados anteriormente, la página de la cual se toma la cita. Ejemplo: Martínez (2008, p.13). Esta sección debe limitarse únicamente las fuentes citadas en el trabajo, evitar referencias a obras no publicadas, debe situarse al final del trabajo y no deben numerarse. Las referencias deben presentarse en orden alfabético y cronológico si hay varias obras del mismo autor; si un autor tiene más de una publicación del mismo año, deben ordenarse literalmente (1998a y 1998b). La referencias con un sólo autor precederán a aquellas en las que ese mismo autor figure con otros.

Notas adicionales: Ubicar al pie de la página respectiva la información complementaria al tema abordado.

Citas textuales: Se incluyen en el párrafo si éstas son menores de cuarenta palabras, de lo contrario se colocará en párrafo aparte con sangría de 1 cm con respecto al margen izquierdo y derecho.

Fuentes electrónicas: Apellido, Inicial del primer nombre. Año. Título. Día de consulta. Disponible (on line): dirección electrónica.

Ecuaciones: deben venir enumeradas de manera consecutiva en números arábigos. La numeración de las ecuaciones debe alinearse a 2,5 cm del margen derecho del texto.

Una vez cumplidos los anteriores requisitos, el artículo será sometido a evaluación de, por lo menos, tres árbitros especialistas en el área, quienes aprobarán o no su publicación. La relación entre articulistas y árbitros es anónima, es decir, el articulista no conoce quién evalúa su trabajo y el árbitro no conoce el autor del artículo. Terminada la evaluación del artículo, se remitirá al articulista un resumen de la valoración resultante y, si diera lugar, se le sugerirán las correcciones pertinentes para publicar su trabajo.

ACTUALIDAD CONTABLE FACES
Publicación del Departamento de Contabilidad y Finanzas
Escuela de Administración y Contaduría Pública
Facultad de Ciencias Económicas y Sociales
Universidad de Los Andes (ULA)
Mérida - Venezuela

AÑO 20-Nº 35. JULIO - DICIEMBRE 2017. PUBLICACIÓN SEMESTRAL

ISSN 1316-8533
ISSN Electrónico: 2244-8772

Depósito Legal pp 199802ME395
Depósito Legal ppi 201202ME4097

INSTRUCCIONES PARA LOS EVALUADORES

La revista Actualidad Contable FACES es arbitrada, por el sistema doble ciego, por consiguiente los artículos que se publican deben ser sometidos a la evaluación de personas especializadas en el tema objeto de cada artículo.

A los árbitros o evaluadores se les suministra una planilla donde se registran todos los aspectos del artículo que, a criterio del comité de redacción, deben cumplirse. El evaluador calificará el grado de cumplimiento de estos aspectos, y emitirá al final un dictamen definitivo sobre la calidad del artículo. A tal efecto, se enumeran a continuación algunas recomendaciones a tener en cuenta:

1. Los artículos deben ser evaluados bajo un criterio de objetividad, tratando en la medida de lo posible de ser constructivo, sin rechazos a priori o sin argumentación sólida.
2. Toda objeción, comentario o crítica debe ser formulada claramente y por escrito. Debe evitarse el uso de signos poco explicativos sobre el contenido de la crítica o comentario (rayas, interrogaciones, admiraciones, entre otros).
3. Los árbitros deben incluir dentro de su evaluación la ortografía y la redacción, como aportes para mejorar la calidad del artículo.
4. La decisión del árbitro debe ser sustentada con los argumentos respectivos y plasmada en los espacios destinados para tal fin en la planilla de evaluación que se entrega con el correspondiente artículo a evaluar.
5. Los árbitros deben entregar el artículo evaluado a la coordinación de la revista en un lapso no mayor de quince días consecutivos, a partir de la recepción del mismo.



UNIVERSIDAD
DE LOS ANDES
MÉRIDA VENEZUELA

CDCHTA



CDCHTA
ULA

El Consejo de Desarrollo, Científico, Humanístico, Tecnológico y de las Artes es el organismo encargado de promover, financiar y difundir la actividad investigativa en los campos científicos, humanísticos, sociales, tecnológicos y de las artes.

Objetivos Generales:

El CDCHTA, de la Universidad de Los Andes, desarrolla políticas centradas en tres grandes objetivos:

- Apoyar al investigador y su generación de relevo.
- Vincular la investigación con las necesidades del país.
- Fomentar la investigación en todas las unidades académicas de la ULA, relacionadas con la docencia y con la investigación.

Objetivos Específicos:

- Proponer políticas de investigación y desarrollo científico, humanístico, tecnológico y de las Artes para la Universidad.
- Presentarlas al Consejo Universitario para su consideración y aprobación.
- Auspiciar y organizar eventos para la promoción y la evaluación de la investigación.
- Proponer la creación de premios, menciones y certificaciones que sirvan de estímulo para el desarrollo de los investigadores.
- Estimular la producción científica.

Funciones:

- Proponer, evaluar e informar a las Comisiones sobre los diferentes programas o solicitudes.
- Difundir las políticas de investigación.
- Elaborar el plan de desarrollo.

Estructura:

- Directorio: Vicerrector Académico, Coordinador del CDCHTA.
- Comisión Humanística y Científica.
- Comisiones Asesoras: Publicaciones, Talleres y Mantenimiento, Seminarios en el Exterior, Comité de Bioética.
- Nueve subcomisiones técnicas asesoras.

Programas:

- Proyectos.
- Seminarios.
- Publicaciones.
- Talleres y Mantenimiento.
- Apoyo a Unidades de Trabajo.
- Equipamiento Conjunto.
- Promoción y Difusión.
- Apoyo Directo a Grupos (ADG).
- Programa Estímulo al Investigador (PEI).
- PPI-Emeritus.
- Premio Estímulo Talleres y Mantenimiento.
- Proyectos Institucionales Cooperativos.
- Aporte Red Satelital.
- Gerencia.

www.2.ula.ve/cdch

E-mail: cdcht@ula.ve

Teléfonos: 0274-2402785/2402686

Alejandro Gutiérrez S
Coordinador General