

Cardona, J. (1989). El decreto 2160 de 1986 frente a los efectos de la inflación. Contaduría Universidad de Antioquia, 15, 69-93.

EL DECRETO 2160 DE 1986 FRENTE A LOS EFECTOS DE LA INFLACION

C.P. John Cardona Arteaga

*Trabajo presentado en el Seminario Internacional
La Contaduría Pública Frente a La Economía Inflacionaria
realizado en Bogotá, los días 5, 6 y 7 de Septiembre de 1989,
Universidad Santo Tomás*

RESUMEN

Los objetivos de la contabilidad se han modificado en tanto que han cambiado las necesidades de los usuarios. Actualmente, las metas sociales se han puesto en un nivel similar a los objetivos financieros de la empresa. Para medir el cumplimiento de esos fines sociales, se ha diseñado el Balance Social, como herramienta que se encuentra ahora al alcance de todos los interesados.

1 INTRODUCCION

Para los contadores públicos colombianos el tema de la inflación y su impacto sobre la información financiera ha sido de gran interés como lo prueban los innumerables eventos de carácter académico, profesional y empresarial que se han realizado durante los últimos veinte años; importantes trabajos de autores nacionales y extranjeros han presentado los elementos técnicos que permiten aplicar este tema a los estados financieros de las entidades contables.

Paralelamente, en los últimos años el gobierno nacional ha venido formulando la solución de índole tributaria para procurar que los impuestos se determinen conforme a bases reales y no nominales como hasta el presente ha ocurrido.

Infelizmente, en esta loable tarea, la legislación fiscal ha chocado con los objetivos propuestos desde el terreno estrictamente contable con resultados negativos para la contabilidad colombiana, la cual no ha podido ser ejecutora de una solución adecuada, por la poca efectividad de mecanismos como el Consejo Permanente para la Revisión de Normas Contables. Por otro lado, la solución propuesta vía tributaria, adolece de inconvenientes de tipo técnico que no permitirán que la contabilidad cumpla con los objetivos *y cualidades que se le han asignado*.

El presente trabajo resume algunos antecedentes que constituyen un elemento histórico necesario para comprender la relación entre la inflación y la información contable. A continuación se presentan las soluciones que se incluyen en la nueva normatividad contable, a partir del año de 1986 con la expedición del Decreto 2160, así como las diferentes propuestas que se han formulado para reformar este decreto.

2 ANTECEDENTES

El tema de la inflación y la contabilidad ha preocupado a los colombianos desde hace ya muchos años, a pesar de que hasta el momento no ha sido posible concretarlo en los informes finales que se someten a la consideración de los diferentes usuarios.

En la controversia que la teoría contable ha planteado entre el costo y los valores actuales como criterios de medición, se han elaborado las más variadas argumentaciones para justificar las valorizaciones de activos. Temas como "valores corrientes" y "valores actuales" se han puesto en el tapete desde inicios de la década de los años cincuenta. En doctrina expresada en el oficio N° 5170 de junio 25 de 1951, el Superintendente de Sociedades Anónimas hace suyo un concepto de Baldwin en su obra *Accounting for Value as Well as Original Cost*, citado por W.A. Paton en el *Manual del Contador*:

"...Para analizar los problemas relacionados con la valorización es necesario tener en cuenta: 1° Los defectos teóricos del costo, como base ideal de valorización, así como las ventajas prácticas que reporta su uso. 2° Que el costo ofrece solo una base de medida y no un índice de valor. 3° Que el valor de un bien determinado es un hecho económico, sujeto a extensas variaciones en un período de tiempo determinado. 4° Que a veces pueden estar en pugna los requisitos del balance general y los del estado de pérdidas y ganancias. 5° Que los requisitos del estado de pérdidas y ganancias han dominado en alto grado a las valorizaciones que figuran en el balance general. 6° Que el costo de reemplazo no significa necesariamente, un valor superior al costo. 7° La distinción entre el costo de reemplazo de los bienes existentes y el costo de reemplazo de la capacidad o del servicio" (Rev. Sup SA N° 22, abril 1952, p 87).

Es categórica la opinión de la Superintendencia en relación con el deterioro monetario, consignada en el mismo oficio de 1951, citado anteriormente:

"No se puede desconocer tampoco que el peso colombiano ha perdido su poder adquisitivo en los últimos tiempos de una manera considerable, y el registrar unos valores con base en el poder adquisitivo de ese mismo peso hace algunos años es presentar un balance irreal, que no corresponde a la verdad económica de algunos años después" (Rev Sup SA N° 22, abril 1952, p 91).

Esta cita es una verdadera radiografía de lo que presentarían los estados financieros en Colombia, en los años siguientes. Lo cierto es que en forma reiterada se ha desconocido la existencia del problema, a pesar de las grandes crisis que se han presentado en diferentes períodos.

Para enfocar el tema que nos ocupa, tal como lo sugieren las discusiones recientes es pertinente describir en forma cronológica lo que han sido diversas manifestaciones que de alguna manera han marcado una influencia sobre este asunto en Colombia.

2.1 Inventario de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, Paul Grady:

"...Aún, los partidarios más recalcitrantes de la contabilidad histórica reconocen que la moneda de distintas épocas tienen distinto poder adquisitivo.

...Las fluctuaciones importantes en el poder adquisitivo de la moneda, especialmente en períodos de inflación, limitan el provecho de los estados financieros preparados conforme a costos históricos”.

2.2 La VII Conferencia Interamericana de Contabilidad, Mar del Plata Argentina 1965, dispuso que para que sea posible realizar los registros contables adecuadamente se debe utilizar un común denominador, que sirva para hacer homogéneas las operaciones y obtener los resultados. Quiere decir esto que la unidad de medida debe ser estable, es decir, no expuesta a las alteraciones debidas a los cambios en el poder adquisitivo causados por la inflación.

Esta posición es acogida por la profesión contable en Argentina, en la VII Asamblea Nacional de Graduados en Ciencias Económicas, realizada en Avellaneda en 1969.

2.3 En la IX Conferencia Interamericana de Contabilidad, Bogotá 1970, se aprueba una recomendación titulada "Ajuste integral de estados contables para reflejar el efecto de las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda", bajo la siguiente resolución:

**“LA IX CONFERENCIA INTERAMERICANA DE
CONTABILIDAD
BOGOTÁ, 1970**

RESUELVE

1. Recomendar que los organismos profesionales de los países miembros, adopten las normas generales y particulares contenidas en el anexo a la presente resolución, presentando los estados contables ajustados como información complementaria a los estados preparados según las prácticas contables tradicionales.

2. Que dicha presentación como información complementaria se realice solo hasta tanto la aplicación generalizada de estas normas permita, en cada país, la supresión de los estados contables preparados según las prácticas tradicionales y la presentación única de los estados contables ajustados”.

2.4 Dictamen N° 2, aprobado por el Consejo del Instituto Técnico de Contadores Públicos, en Septiembre de 1972 en Argentina. Esta disposición se hizo obligatoria, para la Capital Federal, por resolución N° 183 de 1979 del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal.

Se acoge el concepto *moneda de cuenta*, bajo la siguiente redacción:

“En los estados contables se reducen todos los valores a una unidad de medida denominada moneda de cuenta. La moneda de cuenta a adoptar es la moneda de curso legal; no constituyendo ésta un patrón estable de valor, los estados contables deberán reflejar el efecto de las variaciones del poder adquisitivo de esa moneda, mediante los ajustes apropiados para que todos los rubros de dichos estados se expresen en términos de moneda de poder adquisitivo uniforme”.

2.5 Boletín Técnico N° 3 del Colegio de Contadores de Chile, junio de 1984.

Por medio de este Boletín, se reconoce el problema y se establecen los procedimientos y normas generales para ajustar los estados financieros preparados sobre la base del costo histórico, para que ellos reflejen las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda. No sugiere tal procedimiento el abandono del costo histórico, sino que éste se forme por escudos de poder adquisitivo diverso, se expresen en forma uniforme con base en un común denominador.

2.6 Boletín N° 25 de la Superintendencia de Sociedades, junio de 1977.

Está dedicado en su totalidad al tema de la inflación y la contabilidad, reproduciendo diferentes trabajos de la XII Conferencia Interamericana de Contabilidad.

2.7 Pronunciamiento N° 1 de 1977, Principios Contables y Normas para la Presentación de Estados Financieros, del Comité Nacional de investigaciones Contables.

“El peso es la unidad monetaria de medida para los estados financieros en Colombia. Aún no se ha aceptado la modificación de esta unidad para dar efecto a los cambios en el poder adquisitivo, pero puede ser útil la presentación de datos suplementarios a los estados financieros que reflejen tales cambios”.

Puede reconocerse en este procedimiento un intento interesante para introducir de una vez el ajuste a los estados financieros de las empresas. Infortunadamente, por razones de carácter legal, el mismo careció de aplicabilidad en el país

2.8 El Instituto Mexicano de Contadores Públicos declara en vigencia, a partir del 1 de Enero de 1980, el Boletín B7 llamado “Revelación de los

Efectos de la Inflación en la Información Financiera"; el mismo fue derogado por el Boletín B10, titulado "Reconocimiento de los efectos de la Inflación en la Información Financiera, en vigencia a partir del 1 de Enero de 1985.

2.9 Otros eventos y pronunciamientos

2.9.1 I Conferencia de Facultades y Escuelas de Contaduría Pública de América Latina, realizada en octubre de 1980, bajo el auspicio de la Universidad Externado de Colombia; este evento tuvo como tema técnico: "Los estados financieros ante los efectos de la inflación".

2.9.2 Simposio sobre Empresa Inflación, de carácter internacional, organizado en diciembre de 1981 en Medellín, por la Corporación Fabricato para el Desarrollo Social.

2.9.3 Se publica el trabajo "Estados Financieros Ajustados por el Nivel General de Precios, elaborado en Marzo de 1982 por Claudiano Díaz Cardozo y Román Scarpeta Gasca, bajo el encargo de la Superintendencia de Sociedades.

2.9.4 En el artículo titulado "Distorsiones Causadas por la Inflación en los Estados Financieros; Posibles Correctivos", del doctor Jorge Humberto Botero A, publicado en la Revista de la Andi N° 58, 1982, el autor presenta las siguientes conclusiones:

"La generalidad y permanencia de la inflación hace pensar que esta es una condición estructural de la economía contemporánea, a la que es preciso acomodarse. En el campo específico de los negocios, y siguiendo el precedente de otros países, la contabilidad debe adoptar reformas integrales que permitan eliminar los efectos distorsionantes de la inflación. Sin embargo, para evitar que el cambio sea fuente a su vez de nuevos traumatismos, debe procederse en forma gradual, de acuerdo con la siguiente secuencia:

1. Durante un período que podría ser de 3 años, las empresas, en especial aquellas que participan en el mercado de capitales, producirán además de los estados financieros convencionales, otros ajustados por inflación.
2. Una vez que se haya generalizado el uso de la nueva información, y sus destinatarios estén familiarizados con ella, las compañías elaborarán sus estados financieros exclusivamente sobre valores deflacionados. Sólo se

tendrá como utilidad repartible lo que resulte de un estado de operación ajustado.

3. Consolidada como práctica corriente la contabilidad deflacionada, la ley fiscal le dará el tratamiento de renta gravable o pérdida, según sea el caso, al ajuste por inflación”.

2.9.5 En Enero 1 de 1983, entra en vigencia la Norma Internacional de Contabilidad N° 15, titulada Información que refleja los efectos de los precios cambiantes, en la cual se expresa:

“...En la mayoría de los países dicha información se incluye como un complemento a los estados financieros básicos y no forma parte integral de los mismos...”

Existen diferentes formas de preparar información financiera que responda a los efectos de los precios cambiantes. Una forma es presentar la información financiera desde el punto de vista del poder adquisitivo general; otra es mostrar la información a costos actuales en lugar de costos históricos, reconociendo los cambios en los precios específicos de activos. Existe una tarea alternativa que combina las características de ambos métodos”.

2.9.6 En el VII Simposio de Revisoría Fiscal, Manizales, junio de 1984, el Doctor Juan Camilo Restrepo Salazar, entonces presidente de la Comisión Nacional de Valores, presenta el trabajo titulado “La inflación y los Estados Financieros de las Empresas”, en el cual se incluyen las siguientes conclusiones:

1. No existe hoy en día mayor discusión en el mundo académico sobre los efectos distorsionantes que todo proceso inflacionario ocasiona sobre la realidad contable de las empresas cuando ésta se lleva a valores históricos. Entre los métodos consistentes en ajustar las cuentas no monetarias por índices de inflación y aquellos que buscan establecer valores de reposición, técnica y estadísticamente parece más sencillo el primero, no existiendo índices desagregados por subsectores industriales como requeriría el método de los valores de reposición.

2. La Comisión de Valores considera que técnicamente está suficientemente ilustrado el país, y en especial la profesión contable, para que empezáramos, como sería conveniente, a introducir ajustes por índices de precios a

los estados financieros de las empresas para fines meramente informativos, en especial de aquellos cuyos valores se cotizan en bolsa sin que naturalmente esto sea óbice para que otro tipo de sociedades también inicien este proceso de esclarecimiento de su realidad financiera.

3. El ajuste de los estados financiero por índices de inflación es un subcapítulo del gran capítulo de mejoramiento de la información de las sociedades inscritas en bolsa. La tendencia moderna en la legislación mercantil es la de ir exigiendo a las sociedades inscritas en bolsas de valores unos estándares de divulgación informativa mucho más rigurosos que los que se exigen para las sociedades cerradas. La Comisión Nacional de Valores ha dado un primer paso en esta dirección, expidiendo su Circular N° 007 de 1983, en donde se exige, entre otras cosas, la presentación de un estimativo global del valor actual del patrimonio neto acumulado a precios corrientes actuales. Este avance podría irse refinando, para lo cual sería muy útil que simposios como éste presentaran sus observaciones al Gobierno sobre las técnicas como podría irse —ojalá de una manera sencilla y gradual— implantando mecanismos de ajustes de los estados financieros”.

Sobra ponderar las atinadísimas opiniones dejadas por la Comisión Nacional de Valores a consideración de los contadores públicos colombianos; ese organismo ha mantenido siempre una posición de avanzada en el propósito de procurar la presentación de información contable más calificada, para conveniencia de los diferentes usuarios

2.9.7 En el Segundo Simposio Contaduría Universidad de Antioquia, Medellín, Septiembre de 1984, se presenta el trabajo titulado “Responsabilidad Social de Contador Público Frente a la Inflación”, por el C.P Bernardo Gil Montoya.

En el Tercer Simposio Contaduría Universidad de Antioquia, Medellín, Septiembre de 1986, el profesor Mario Biondi de Argentina presenta su trabajo “Los estados financieros reexpresados y la opinión de los auditores”, en el cual se resumen las cuatro corrientes contables del momento, según el autor.

1. **Corriente ortodoxa pura.** No introduce ningún cambio en los PCGA tradicionales, fundamentalmente en la valuación al costo, realización, unidad monetaria.

2. **Corriente ortodoxa evolucionada.** Toma los PCGA e introduce el ajuste a los estados contables por el reconocimiento de las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda: finalmente aplica el ajuste integral. Se modifican algunos conceptos como *costo ajustado y unidad monetaria*

homogénea; la revelación contable mejora ostensiblemente con la introducción del resultado por exposición a la inflación (REI).

3. **Corriente renovadora prudente.** Modifica la base de sustentación del concepto de ganancia medida por el resultado de intercambio (combinación de costo histórico y realización) para aproximarse al concepto económico de ganancia reconociendo el incremento de la riqueza que se genera en la entidad, aún antes de disponerse de los bienes (resultado por tenencia de bienes); el concepto de *costo* se reemplaza por el valor de reposición. Se conoce esta escuela como la de *valores corrientes*.

4. **Corriente renovadora avanzada.** Va más allá de los valores corrientes, sugiriendo reconocer aspectos como el interés sobre el capital propio y la medición del capital a mantener, no como concepto financiero, sino como magnitud de capacidad operativa

Como puede notarse ha sido creciente la preocupación de todos los sectores interesados en la información contable, para dar reconocimiento a la inflación. La empresa, la universidad, los gremios profesionales y de la producción y el sector gubernamental han mostrado su inquietud por el conocimiento y la difusión de las técnicas y métodos que permitirán resolver este problema.

3 LAS ACTUALES NORMAS CONTABLES Y LA INFLACION

Al momento de expedirse el Decreto 2160 de 1986 ya se había reconocido la necesidad de formular estados contables que corrigieran el efecto de la inflación; es así como desde los primeros documentos que dieron origen al Decreto se manifiesta este hecho. La redacción que encontramos en la propuesta original antes de que se promulgara el Decreto confirma lo anterior:

“Artículo 7.—*Unidad monetaria.* El peso es la unidad monetaria de medida para la contabilidad y la información financiera que se desprende de esta. Cuando la inflación distorsione sustancialmente la información financiera, deben presentarse estados financieros suplementarios que reflejen los cambios en el poder adquisitivo de la unidad monetaria, mediante la utilización de métodos de reconocido valor técnico”.

En el texto definitivo del Decreto 2160 de 1986, el tema en cuestión quedó redactado de la siguiente manera:

“Artículo 7.—*Unidad monetaria.* El peso es la unidad monetaria de medida para la contabilidad y la información financiera que se desprende de ésta. Por virtud de la inflación deberán presentarse datos o estados financieros suplementarios que reflejen los cambios en el poder adquisitivo de la unidad monetaria, mediante la utilización de métodos de reconocido valor técnico”.

Como puede advertirse hay un retroceso en la última versión pues se incluye la posibilidad de cumplir con el requisito de presentar información corregida con la simple preparación de "datos" que pueden ser interpretados por quien prepara los informes, de las más diversas maneras. Si recordamos el Pronunciamiento N° 1 de 1977, el artículo 7 del Decreto 2160 de 1986, guarda una influencia significativa de aquél. Por lo demás, podemos encontrar en la gran mayoría de pronunciamientos citados, la orientación hacia la presentación de estados financieros suplementarios ajustados.

El Consejo Permanente para la Revisión de las Normas Contables, reunido provisionalmente en los meses de Noviembre y diciembre de 1986, estimó conveniente proponer una redacción un tanto diferente para el artículo 7 y adicionar dentro de las normas técnicas relativas a la presentación de estados financieros, una definición de los métodos susceptibles de utilizar en nuestro caso. El texto de tal propuesta es:

"Unidad monetaria. El peso es la unidad monetaria de medida para la contabilidad y la información financiera que se desprende de esta. Por virtud de la inflación deberán presentarse estados financieros suplementarios que reflejen sus efectos".

"Estados financieros por inflación. Para efectos del artículo 7 de este Decreto son métodos de reconocido valor técnico para reflejar la incidencia de la inflación sobre los estados financieros, entre otros, el del nivel general de precios y el de valores corrientes".

Ante esta propuesta el gobierno responde aplazando la vigencia del Decreto 2160 de 1986 a partir del 1 de Enero de 1988, mediante el Decreto 3729 del 23 de diciembre de 1986. En este Decreto, como hecho notorio se incluyen unos considerandos que vale la pena resaltar:

"...3. Que el artículo 90, numeral 4o de la ley 75 de 1986, facultó al Gobierno Nacional para establecer el ajuste por inflación, total o parcial de los estados financieros del contribuyente, así como para permitir el cálculo de las cuotas anuales de depreciación con base en activos revaluados, y modificar las disposiciones sobre ingresos, costos, deducciones, activos y pasivos.

4. Que es propósito del Gobierno Nacional ejercer dichas facultades extraordinarias en el curso de 1987.

5. Que, no obstante la bondad de las disposiciones del Decreto 2160 de 1986 dada la proximidad de la expedición de nuevas normas en materia contable, por el momento resulta inconveniente la vigencia de aquél a partir

del próximo año, como quiera que las disposiciones de carácter fiscal habrán de disponer el ajuste de estados financieros por inflación, contrario al principio del costo histórico que inspira el Decreto 2160 de 1986”.

El propósito del Gobierno no se hizo efectivo durante 1987 y entonces se expidió el Decreto 2553 del 31 de diciembre de 1987 en el cual se eliminó cualquier mención al tratamiento del problema inflacionario. En efecto, su artículo 1º expresa:

“El artículo 7º del Decreto 2160 de 1986 quedará así:

Unidad monetaria. El peso es la unidad monetaria de medida para la contabilidad y la información financiera que se desprende de ésta”.

Volvemos, según la clasificación del profesor Mario Biondi, a situarnos en la corriente ortodoxa pura, dentro del conjunto de países más atrasados del mundo en esta materia, aún bajo el reconocimiento de tasas de inflación de carácter significativo.

En este momento debemos aclarar que no somos los contadores públicos los responsables de que el avance en esta materia no se produzca. Las presiones de distinta índole han marcado el retroceso gradual, y las decisiones del Ejecutivo han marchado en contravía de la realidad económica. Por esta razón no podemos aceptar posiciones como la del ingeniero químico Luis Fernando Gutiérrez Marulanda, en su tristemente célebre artículo de la Revista de Avianca N° 116, de Septiembre de 1988 titulado “Qué pasa con los contadores” en el cual se lee:

“Los contadores en Colombia se están quedando atrás y otras profesiones llenan los vacíos. La Inflación como fenómeno la analizan los gremios, los administradores de empresas, los financieros, la Administración de Hacienda y hasta los ingenieros. Todos, menos los contadores”.

No es posible que sigamos castigados por quienes no tienen una visión de conjunto de la problemática de la contaduría y de la contabilidad nacional; debemos rechazar toda suerte de pontífices que desde todos los flancos atacan a una profesión digna, celosamente enmarcada en medidas de tipo gubernamental.

En Septiembre de 1988, nuevamente el IV Simposio de Contaduría de la Universidad de Antioquia se preocupa por el problema y discute en torno a dos trabajos titulados: “La Contabilidad en economías Inflacionarias” de la C.P. Ada Beatriz Martínez e “Inflación y Tributación” del C.P. Fredy Martínez; de ellos se extraen conclusiones importantes sobre la materia.

En Noviembre de 1988, se celebra en Medellín, bajo el auspicio de la Universidad de Antioquia, la VII Reunión Interinstitucional, en la que participan representantes de las más importantes empresas del país; en dicha ocasión se suscribe una comunicación al Director de Impuestos Nacionales resumiendo las decisiones adoptadas:

“1. Es consenso general, la importancia y necesidad de reconocer los ajustes por inflación en nuestra legislación tributaria y contable.

2. El ajuste por inflación debe ser obligatorio para todos y en su reglamentación deben de ser tenidos en cuenta los principios de equidad y neutralidad. Igualmente recomendamos que se implemente el método de ajuste integral, por considerarlo el más adecuado a nuestras necesidades.

3. Es recomendable que la aplicación del método elegido se haga a partir del 1 de Enero de 1989.

4. Dado que la reglamentación del numeral 4 del artículo 90 de la ley 75 de 1986, es materia de orden fiscal, deben ser expedidas normas comerciales que armonicen y hagan compatibles dichas normas en la contabilidad”.

A partir del 1 de Noviembre de 1988, fue convocado el Consejo Permanente para la Revisión de Normas Contables, ya integrado en su totalidad, con el fin de presentar algunas propuestas que sirvieran de base para expedir un nuevo decreto, de acuerdo con el artículo 95 del Decreto 2160 de 1986, reformado por el artículo 8 del Decreto 2553 de 1987.

En la ceremonia de instalación, como representante de las Asociaciones de Contadores Públicos, hice referencia al problema que nos ocupa:

“No quiero dejar pasar esta oportunidad, sin llamar la atención sobre un asunto que considero de la mayor importancia. La información contable se elabora en Colombia bajo el equivocado supuesto de la estabilidad de la unidad monetaria, lo cual arroja consecuencias funestas para nuestra economía en general y para los interesados específicos en la información de carácter contable. En buena hora el artículo 7 del Decreto 2160 de 1986 exigía la presentación de estados financieros suplementarios que mostraran los efectos inflacionarios. El consejo provisional reunido en 1986 propuso mejorar el contenido de las normas relativas a este tópico, adicio-

nando los métodos susceptibles de utilizar, consultando nuestra realidad económica. Con estupor, quienes más habíamos insistido en esta necesidad vimos como el Decreto 2553 de 1987, excluía las consideraciones del deterioro monetario, regresando al mismo lugar de partida, con el agravante de que mientras más demoremos la corrección del efecto inflacionario, peores serán las consecuencias para la economía nacional y para los sectores de la sociedad comprometidos.

Deseo dejar constancia, en nombre de los contadores públicos del país, de que la contabilidad fundamentada en valores nominales no cumple con las cualidades que le asigna el artículo 1 del Decreto 2160 de 1986; por lo tanto actualmente la información contable en Colombia no es confiable, no es útil, no es comprensible, no es íntegra, no es objetiva, no es lógica, no es oportuna, no es razonable y no es verificable.

Adicionalmente, el precepto fundamental de la EQUITAD, según el artículo 2 del citado Decreto se viola flagrantemente, porque no existe igualdad y justicia entre los sectores interesados. Las decisiones que se toman en los diferentes ámbitos carecen de soporte real, resultando unos favorecidos y otros atropellados en sus derechos. El gobierno ha entendido este problema y se prepara para expedir normas que resuelvan este inconveniente desde el punto de vista tributario. Pero los propietarios siguen recibiendo dividendos o participaciones que no les corresponden; los altos directivos de las empresas muestran utilidades, ventas, rendimientos, inflados a todas luces. Los más afectados son otros sectores de la población que ven como las empresas cada día se encuentran en mayor peligro de suspender la continuidad de sus operaciones. Puede lanzarse como hipótesis no muy peregrina que los grandes problemas de nuestras empresas en los años recientes se deben en buena medida a la inequitativa toma de decisiones para algunos sectores, ante la crisis de la información contable. El Revisor Fiscal, por su parte, ve comprometido su juicio profesional, al dictaminar información contable abiertamente distorsionada. De paso se viola el artículo 50 del Código de Comercio, que se pretende reglamentar, por cuanto no se suministra "una historia clara, completa y fidedigna de los negocios del comerciante".

Este y muchos temas relevantes son los que comprometen nuestra participación el Consejo que hoy se instala. Como representante de los Contadores Públicos del país, pondré todo mi empeño y capacidad para que tengamos en el futuro unas normas de contabilidad más acordes con nuestra realidad económica".

Justamente uno de los temas que el Consejo consideró prioritarios fue el referente a la contabilidad e inflación del cual se ocupó durante largas jornadas de trabajo. El Consejo aprobó por unanimidad el siguiente texto como propuesta de modificación a los decretos señalados:

"El artículo 1 del Decreto 2553 de 1987 quedará así:

UNIDAD MONETARIA HOMOGENEA

El peso es la unidad monetaria de medida para la contabilidad y la información financiera que se desprende de ésta. Como consecuencia de la inflación, deberán presentarse estados financieros que reflejen el efecto de las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda, mediante ajustes apropiados, con el fin de que todos los rubros de dichos estados se expresen en pesos de poder adquisitivo constante.

El artículo 8 del Decreto 2160 de 1986 quedará así:

COSTO AJUSTADO

Los hechos económicos que el proceso contable cuantifica se registran al costo, el cual está conformado por la cantidad de dinero convenida y los demás costos necesarios para poner los bienes en condiciones de utilización o cambio. Deberán realizarse e incluirse en los registros contables los ajustes monetarios apropiados para reconocer el efecto de las fluctuaciones en el poder adquisitivo de la moneda. Para todos los efectos, la base de valuación será el costo ajustado.

El artículo 32 del Decreto 2160 de 1986 quedará así:

ACTIVOS EN MONEDA EXTRANJERA

Los activos representados en moneda extranjera deben ser ajustados a la tasa de cambio vigente al cierre del período. La diferencia de cambio originada en activos monetarios debe ser llevada a los resultados del período.

En el caso de los activos no monetarios, cuando la diferencia entre el costo ajustado y el valor actualizado en moneda extranjera sea positiva, dicha diferencia debe registrarse en una cuenta denominada "ganancia en cambio no realizada" que se presentará en forma separada dentro del patrimonio.

Artículo nuevo:

EFFECTO DE LAS VARIACIONES EN EL PODER ADQUISITIVO DE LA UNIDAD MONETARIA

Para dar cumplimiento a los artículos 7 y 8 del Decreto 2160 de 1986, los estados financieros básicos de que trata el artículo 84 del mismo Decreto, deberán reflejar el efecto de las variaciones en el poder adquisitivo de la unidad monetaria, mediante ajustes apropiados para que las diferentes partidas se expresen en moneda de valor adquisitivo constante. Con este propósito, deberá utilizarse el método denominado Ajuste Integral o Nivel General de Precios.

Al cierre de cada ejercicio se establecerán ajustes de corrección inflacionaria y para ello se deberá:

- a) Clasificar los activos y pasivos en monetarios y no monetarios. Son activos o pasivos monetarios los que representan efectivo o derechos y obligaciones que equivalen a una cantidad fija de moneda corriente. Son activos o pasivos no monetarios los que no están comprendidos en la definición anterior.
- b) Descomponer los activos y pasivos no monetarios según su fecha de origen.
- c) Ajustar los activos y pasivos no monetarios y las cuentas de resultados del período, con base en coeficientes de inflación anual. Dichos coeficientes serán determinados según el índice de precios al consumidor para empleados publicados por el Departamento Administrativo Nacional de Estadística DANE. En ningún caso podrá ajustarse la diferencia de cambio capitalizada en activos.
- d) Ajustar el balance general al inicio del año en que por primera vez se vaya a efectuar el procedimiento. La

contrapartida neta del ajuste de los activos y pasivos no monetarios del balance general inicial, constituye una partida que se deberá mostrar en una cuenta de Patrimonio denominada Resultados Acumulados por Ajustes Monetarios.

e) Para una mejor revelación, las partidas que componen el patrimonio en el balance general, deberán presentarse tanto a valores originales como ajustados.

f) La partida resultante del ajuste de los activos y pasivos no monetarios, al final de cada año, se contabilizará afectando las cuentas de resultados del período.

g) Para el ajuste de las cuentas de resultados, excepto Depreciación, Amortización y Agotamiento, se podrán utilizar coeficientes promedio de inflación, siempre y cuando no hayan variaciones estacionales significativas.

En todos los casos en que se haga mención en el Decreto 2160 al concepto de costo, se entenderá que se trata de costo ajustado.

Nuevo artículo

VIGENCIA DE LAS DISPOSICIONES SOBRE EFECTO EN LOS ESTADOS FINANCIEROS DE LAS VARIACIONES EN EL PODER ADQUISITIVO DE LA MONEDA

Para el año de 1989 se presentarán estados financieros suplementarios que reflejen el efecto inflacionario de que tratan los artículos 7 y 8 del Decreto 2160 de 1986.

A partir del 1 de Enero de 1990, los ajustes monetarios originados en las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda se incluirán en los registros contables y harán parte de los estados financieros básicos.

Al mismo tiempo en que se celebraban las reuniones del Consejo, el gobierno preparaba la reglamentación del artículo 90 de la ley 75 de 1986, sobre la consideración del efecto inflacionario en la base gravable de los contribuyentes.

Dado que el Consejo ya había tomado decisiones sobre el tema de la inflación, vía la contabilidad mercantil, el señor Ministro de Desarrollo

extendió una invitación al señor Director de Impuestos Nacionales, Dr Luis Fernando Ramírez Acuña para que informara al organismo sobre la alternativa que adoptaría el gobierno, vía tributaria.

El día 15 de diciembre el Consejo sesionó con la presencia del señor Director de Impuestos, del señor Superintendente de Sociedades y del señor Presidente de la Comisión Nacional de Valores. El Dr. Luis Fernando Ramírez expuso el pensamiento oficial sobre la materia, que se orientaba hacia los ajustes parciales y solicitó al Consejo no tomar decisión en materia de inflación, ya que, según su concepto no era adecuado tomar medidas que posiblemente crearían desconcierto entre los diversos interesados y porque además, según su criterio, el país no estaba preparado para acometer la aplicación del ajuste integral.

Vale la pena citar del acta No 006 del Consejo, las opiniones del Dr. Luis Fernando Ramírez y de algunos representantes:

"...Luego de un somero análisis de las propuestas formuladas por la citada misión McLURE, manifiesta el Doctor Ramírez que la tendencia, hasta el momento del Gobierno Nacional para los efectos de la Ley mencionada, es la de implantar la obligatoriedad de presentar ajustes parciales a los Estados Financieros.

Con respecto al ajuste integral, aun cuando se manifiesta partidario del mismo, confiesa tener sus reservas, principalmente a si el Gobierno tendría o no facultades para su introducción en el país. Surgirá acá, entonces, una dificultad de carácter legal. Encuentra también una dificultad en el orden práctico consistente en la complejidad de su aplicación si se hace obligatoria a todos los contribuyentes, como es lo obvio, ya que una exigencia de tal naturaleza a solo una determinada clase de contribuyentes, fomentaría en grado sumo la evasión fiscal.

Con el fin de facilitar la aplicación del ajuste parcial, piensa que con respecto a las cuentas de los activos fijos, solo debería exigirse para los activos nuevos adquiridos en el futuro, con el fin de evitarle al contribuyente la dispendiosa labor de tener que recalcular costos, depreciaciones, amortizaciones, etc.

Puede presentarse, agrega, una discusión por este modo de proceder, pero aclara que ella se corrige con el tiempo

porque los activos "van saliendo" en la medida en que se van utilizando en el proceso productivo.

Con la aplicación del sistema de ajuste parcial, será necesario revisar las disposiciones legales sobre la Depreciación Flexible y concluir que, de golpe, los sistemas de depreciación que más se atemperan con el ajuste parcial, son el de Línea Recta y el de Reducción de Saldos, concediéndole relevancia a este último, por cuanto es sabido, por este sistema se facilita más el cálculo del gasto por Depreciación.

El Doctor Ramírez continúa su exposición, manifestando que considera contraproducente desde todo punto de vista que por el lado del Consejo Permanente para la Revisión de las Normas Contables se expida una norma que obligue a los comerciantes a presentar Estados Financieros con Ajustes Integrales y por otro lado, el Gobierno, para efectos fiscales, legisle sobre Ajustes Parciales.

Toma la palabra el Doctor Jolín Cardona y manifiesta que este Consejo ha venido trabajando en otra dirección a la que acaba de exponer el Director General de Impuestos Nacionales. Es consciente de que debe existir coherencia entre las diversas normas legales que se expidan. Pero es igualmente consciente, de que el ajuste integral de los Estados Financieros es un paso que hay que dar. Desde el mismo día de la instalación de este Consejo se dijo que es fundamental dar ese paso, pues en caso contrario lo que acá se decida, será de segundo orden y los estados financieros continuarán siendo mentirosos; la información contable será distorsionada y los administradores seguirán haciendo cuentas alegres y comunicándoselas a los accionistas y, en general, a la opinión pública. Se habla a veces de que existe impreparación de los profesionales de la ciencia contable para encarar estas nuevas exigencias; no descarta la posibilidad de que a cierto nivel pueda darse ese caso, pero en general, afirma que los contadores sí están preparados; que tal vez el temor puede surgir de los mismos empresarios, pues ellos serán los menos interesados en que se sepa cual es la verdad del éxito de su labor administrativa. Insiste en que si se descarta la obligación de los ajustes propuestos, se estará contribuyendo a que la información contable no tenga los atributos que debe tener el tenor de lo previsto en el

artículo 1 del Decreto 2160 de 1986. Si se posterga tal obligación dos o tres años, se perderá todo ese tiempo precioso. El Consejo había tomado ya la decisión de hacer obligatorio el ajuste integral en forma suplementaria para el año 1989 y a partir de 1990 sobre los estados financieros básicos, con el fin de dar tiempo a que los contadores se prepararan convenientemente. Termina diciendo que este Consejo tiene una responsabilidad que debe asumir.

...El Doctor Luis Fernando Ramírez, manifiesta estar de acuerdo con lo expuesto por el Doctor Cardona, es decir, que es mejor el ajuste integral que el ajuste parcial (lo perfecto es enemigo de lo bueno, afirma), pero es necesario ir por pasos; seamos conscientes de que todos somos gobierno y debemos ser coherentes. De otra parte, manifiesta que el gobierno no está dispuesto a soportar una posible declaratoria de inexequibilidad del Decreto sobre ajustes integrales. Solicita al Consejo ser consciente de lo anterior y concluye afirmando que si bien el ajuste parcial no es el ideal, tampoco es equivocado, es, dice, un principio de ajuste.

...El Doctor Luis Fernando Ramírez sugiere no tocar el Decreto 2160 respecto a los ajustes por inflación; sugiere dar una tregua por los años 1989 y 1990 y analizar la experiencia que se obtengan al implantar el método de ajuste parcial. Establecer desde ya el ajuste integral, es perjudicial para nuestras empresas especialmente para aquellas con un alto índice de endeudamiento. Termina diciendo que aunque sentimentalmente se siente más ligado al método integral, lo que más le preocupa es el problema de orden legal que pueda presentarse al ser adoptado dicho método.

...Nuevamente en uso de la palabra el Doctor Gabriel Suárez manifiesta que los miembros del Consejo no debemos permitir un atropello a la técnica contable, en aras del aspecto impositivo. Es un contrasentido que se nos pida ser armónicos, cuando a veces los esquemas tributarios son bien distintos.

El Doctor Alberto Yepes manifiesta que habla en representación de la Universidad Colombiana y expresa que entiende los aspectos legales y políticos a los cuales ha

hecho alusión el señor Director general de Impuestos Nacionales. Sin embargo, le preocupa como Contador Público y profesor universitario, decir a los alumnos que den fe pública de unos Estados Financieros que van en contra de lo que ellos están reflejando, v.gr.: en un balance presentado en la forma tradicional, no es posible establecer el éxito o el fracaso de la labor gerencial. Mientras la inflación exista, continúa diciendo, no habrá administradores malos.

No podemos seguir patrocinando mentiras desde nuestras Universidades. Así que, en mi concepto, este Consejo no puede darle más largas al asunto y prefiero no participar más en él, que seguir diciéndole mentiras al país. Comprendo la posición del señor Director de Impuestos, pero es necesario buscar alguna salida.

...El Doctor Luis Fernando Ramírez, sugiere que se publique todo lo que hasta ahora ha hecho el Consejo para analizar las diversas reacciones y pide que en el Decreto reformativo se excluya lo referente a justes por inflación.

...En uso de la palabra el Doctor John Cardona manifiesta por la composición del Consejo (en donde el Gobierno Nacional de nueve participantes tiene seis) no es posible sugerir reformas y que estas sean atendidas en su integridad. Así pasó en el año de 1986. Me uno a la palabras pronunciadas anteriormente por el Doctor Alberto Yepes y debo declarar, además, que me siento frustrado, no he encontrado ninguna satisfacción a las largas jornadas de trabajo que ha tenido el Consejo; no me alienta ninguna participación de acá en adelante, pues ya el Gobierno al parecer ha tomado la decisión final.

El Doctor Luis Fernando Ramírez insiste de que es consciente de que lo ideal es el ajuste integral; sin embargo, manifiesta que el ajuste parcial es un paso y esto es mejor que no tener nada. El país, agrega, no se va a acabar por esto, pues, en su concepto, la inflación en Colombia aún es tolerable.

El Doctor Alberto Yepes propone que quede en pie lo ya acordado por el Consejo en el sentido de obligar a la presentación de los Estados Financieros ajustados integralmente, solo a partir de 1990, a lo que el Director de

Impuestos Nacionales manifiesta que no ve afán de sacar tal reforma antes del 31 de Diciembre próximo. Esa modificación puede salir pero después de que salga el Decreto que el Gobierno va a expedir en virtud de la atribución contenida en el artículo 90, numeral 4 de la Ley 75 de 1986”.

Como puede notarse, algunos miembros tuvimos la oportunidad de discrepar de la posición del señor Director de Impuestos ya que considerábamos se trataba de dos cosas perfectamente separables: la contabilidad mercantil y las disposiciones de carácter tributario. No obstante el debate presentado, el señor Superintendente de Sociedades y el Presidente de la Comisión Nacional de Valores apoyaron la tesis del Director de Impuestos, por lo cual la totalidad de los representantes de organizaciones oficiales revisaron la posición anterior y retiraron el apoyo al documento aprobado previamente.

Interpretando lo anterior como una burla a los intereses económicos del país, en procura de mejor información contable, dejé la siguiente constancia:

“Nuevamente se ha frustrado la posibilidad de aplicar en Colombia el ajuste de la información financiera ante la pérdida en el poder adquisitivo de la unidad monetaria. La utilización de correctivos parciales conduce a verdades medias, sobretodo porque la orientación que se propone es de índole netamente tributaria.

Durante los próximos años seguiremos preparando, analizando e interpretando información carente de validez y distorsionada. Todos los interesados en la contabilidad seguiremos engañados y los órganos de control públicos y privados tendrán la sensación de realizar un trabajo que no llega a la mitad del camino, participando en el juego de intereses, aún reconociendo la validez de las soluciones que deban adoptarse.

Como miembro del Consejo Permanente para la Revisión de las Normas Contables, en representación de las Asociaciones de Contadores del país, advertí en la primera sesión del 1 de Noviembre de este año la urgente necesidad de adoptar las soluciones pertinentes para corregir el efecto inflacionario, como requisito necesario para una adecuada revelación contable.

Sin embargo, dada la composición del actual Consejo, con mayoría de representantes de organismos oficiales,

debo en forma respetuosa pero también enérgica llamar la atención sobre el problema latente de la politización de la normatización contable. En este esquema se impone el principio o norma de quien tenga el mayor poder de negociación; a la vez que hay que tener el suficiente poder para reformar la norma, convirtiéndola a la contabilidad y a los contadores en meros observadores de las nuevas normas o de las reformas respectivas. Como conclusión, la multiplicidad de compromisos estanca y hacen más difícil el proceso regulador.

En este marco de referencia, poco nos queda a los contadores, como participantes minoritarios, bien sea en el orden académico o gremial".

Como sabemos, las preferencias del señor Director de Impuestos hacia el ajuste parcial tampoco se concretaron, ya que el Gobierno expidió el Decreto 2687 del 26 de Diciembre de 1988, en el cual se establece el Ajuste Integral por Inflación a partir del año gravable de 1992. Vale la pena entonces hacerse la pregunta acerca de si el Director de Impuestos no estaba informado, once días antes de promulgarse el Decreto, sobre la decisión del ejecutivo. De resultar cierta esta presunción tendríamos que reconocer que se trata de un Contador Público más, asaltado en su buena fe. De lo contrario, concluiríamos que el Consejo Permanente es un mecanismo que no tiene nada que hacer en la práctica, contrario a lo propuesto en el artículo 95 del Decreto 2160 de 1986 que dispone la tarea de que "las normas a que se refiere este Decreto se sometan continuamente a una revisión científica que asegure su vigencia frente a los nuevos fenómenos económicos".

Son varios los inconvenientes que se le han encontrado al Decreto 2687 de 1988, desde el punto de vista técnico. Como no es esta la intención de este trabajo nos limitaremos a señalar algunas:

1. Su vigencia a partir de 1992, hace peligrar su efectiva aplicabilidad.
2. Técnicamente el título de Ajuste Integral no corresponde con su contenido, ya que solo se aplica a las nuevas partidas, desconociendo una realidad hacia atrás y mezclando otros criterios como el de costo de reposición para tratar los inventarios. Adicionalmente no se plantea un ajuste a los rubros del estado de resultados.
3. Según el artículo 2, los ajustes por inflación deben reflejarse en los estados financieros del contribuyente y tienen efectos para *determinar las utilidades comerciales*. Con este nuevo elemento, tenemos que reconocer lamentablemente que la contabilidad colombiana ha quedado sumida en el atraso, ante la fórmula salvadora de la legislación fiscal.

4 CONCLUSIONES

4.1 El tema de la inflación y la contabilidad ha sido ampliamente estudiado y debatido por los sectores académico, gremial, empresarial y oficial en Colombia, desde hace muchos años.

4.2 Es urgente una reglamentación, vía Consejo Permanente para la Revisión de las Normas Contables, que armonice con las normas tributarias sin que exista una subordinación innecesaria de la contabilidad comercial a la contabilidad fiscal.

4.3 La Universidad Colombiana debe continuar en este proceso de conocimiento y reflexión en torno a la problemática que nos ocupa, como estamento dinamizador y promotor de investigaciones de carácter nacional.

4.4 Las Asociaciones de Contadores del país deben aportar su concurso decidido para que todos sus miembros conozcan y se apropien del problema, para una mejor preparación, interpretación y evaluación de la información contable, en beneficio de todos los usuarios.

BIBLIOGRAFIA

BIONDI, Mario. Los estados financieros reexpresados y la opinión de los auditores. En: *Revista Contaduría Universidad de Antioquia*. N° 9 (Septiembre de 1986); p. 11-45

BIONDI, Mario. *Tratado de contabilidad intermedia y superior*. Buenos Aires: Macchi, 1984

BOTERO, Jorge Humberto. Distorsiones causadas por la inflación en los estados financieros; posibles correctivos. En: *Revista ANDI*. N° 58 (1982); p. 51-59

CARDONA, John. Estructura básica de la contabilidad en Colombia. En: *Revista Contaduría Universidad de Antioquia*. N° 14 (Marzo de 1989); p. 43-111

CARDONA, John. *Informe a los contadores públicos sobre las actividades del Consejo Permanente para la Revisión de las Normas Contables*. Medellín, 1989

COLEGIO DE CONTADORES DE CHILE. *Boletín técnico* N° 3. Santiago, 1984

COMITE NACIONAL DE INVESTIGACIONES CONTABLES. *Principios contables y normas para la presentación de estados financieros*. Bogotá: Italgraf, 1977

- CORPORACION FABRICATO PARA EL DESARROLLO SOCIAL. *Memorias del simposio sobre empresa inflación*. Medellín, 1981
- GIL, Bernardo. Responsabilidad social de contador público frente a la inflación. En: *Memorias del Segundo Simposio Contaduría Universidad de Antioquia*. Medellín, 1984
- GRADY, Paul. *Inventario de los principios contables generalmente aceptados*. México: IMCP, 1982
- INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS. *Principios de contabilidad generalmente aceptados*. México: IMCP, 1985
- LAZZATI, Santiago. *Contabilidad e inflación*. Lima: IPAE, 1977
- LEGIS EDITORES. *Nuevo código de comercio*. Bogotá: Legis, 1989
- MARTINEZ, Ada Beatriz. La contabilidad en economías inflacionarias. En: *Revista Contaduría Universidad de Antioquia*. N° 14 (Marzo de 1989); p. 11-40
- MARTINEZ, Fredy. Inflación y tributación. En: *Revista Contaduría Universidad de Antioquia*. N° 14 (Marzo de 1989); p.113-161
- MEMORIAS IV CONFERENCIA INTERAMERICANA DE CONTABILIDAD*. Tomo I. Bogotá, 1970
- RESTREPO S, Juan Camilo. La inflación y los estados financieros de la empresa. En: *Boletín de la Comisión Nacional de Valores*. Volumen 2, N° 4 (1984); p. 29-36
- REVISTA SUPERINTENDENCIA DE SOCIEDADES ANONIMAS*. N° 22 (Abril de 1952); p. 87-91
- SUPERINTENDENCIA DE SOCIEDADES. *Boletín técnico* N° 25. Bogotá, 1977