

# La representación contable de los bienes eclesiales en el contexto del marco regulatorio internacional

## The accounting representation of ecclesial goods in the context of the international regulatory framework

Carlos Mario VARGAS Restrepo [1](#); John Fernando DIOSSA Castro [2](#); Ovier GALVIS Sánchez [3](#)

Recibido: 17/09/2017 • Aprobado: 20/10/2017

### Contenido

[1. Introducción](#)

[2. Metodología](#)

[3. Resultados](#)

[4. Conclusiones](#)

[Referencias bibliográficas](#)

#### RESUMEN:

En este trabajo se contrastan diferencias en los criterios de reconocimiento y medición de los bienes eclesiales contenidos en las normas contables y canónicas a través de un estudio de caso. La hermenéutica sustenta el método para interpretar estas disposiciones. Se plantea que el reconocimiento no debe limitarse a los elementos para los que se pueda asignar un valor de intercambio, sino que además debe incluir recursos para los que no se pueda hacer una valuación fiable.

**Palabras clave** Reconocimiento, bienes eclesiales, valuación, medición

#### ABSTRACT:

In this paper we contrast differences in the criteria for recognition and measurement of ecclesial goods contained in accounting and canonical norms through a case study. Hermeneutics underpins the method for interpreting these dispositions. It is suggested that the recognition should not be limited to the elements for which an exchange value can be assigned, but must also include resources for which a reliable valuation can not be made.

**Keywords** Recognition, ecclesial goods, valuation, measurement

## 1. Introducción

La nueva dinámica económica global con una tendencia predominante del mercado financiero, es el argumento que se esgrime para sustentar la aplicación de los estándares de información financiera; lo que ha generado interrogantes frente a la necesidad o no de aplicar tales normas en algunos tipos de entidades, que por su naturaleza no convergen dentro de un mercado específicamente financiero. Es así, que se pretende realizar una aproximación reflexiva en torno a las exigencias normativas de las Normas Internacionales de Información Financiera –NIIF–, en

lo referente al reconocimiento y la medición en este tipo de organizaciones.

Para tal fin se recurre al análisis de caso, específicamente esta reflexión se realiza en organizaciones eclesiales, para lo cual inicialmente se realiza un acercamiento que permita analizar los criterios contables de reconocimiento y medición de los bienes eclesiales contrastándolos con las disposiciones contenidas en el ordenamiento canónico, en el entendido que este tipo de organizaciones pueden presentar algunas dificultades propias de su naturaleza en este aspecto. Paso seguido, se pone en tensión lo estipulado por la normatividad internacional para el reconocimiento de los hechos y el cumplimiento o no de estas normas por parte de estos entes, de manera tal que finalmente se pueda inferir si debieran o no ser reconocidos y medidos tales hechos en el contexto de las NIIF.

Dado lo anterior, puede decirse que la hermenéutica como método aporta elementos fundamentales para la interpretación tanto de las normas tanto en materia civil, como el caso de los Estándares Internacionales de Información financiera, como para el caso del derecho canónico, en específico en lo que atañe al reconocimiento y medición del patrimonio eclesial; asimismo la revisión documental, se convierte en una técnica para el logro del fin esperado, pues facilita la obtención de la información tanto de fuentes primarias como secundarias.

En síntesis, cabe destacar que este tipo de organizaciones para muchos de sus hechos, debe recurrir a la aplicación textual de lo preceptuado en la normatividad contable internacional, y para otros de sus hechos, acceder a tal obligación haciendo uso de la extensión como elemento hermenéutico jurídico para la interpretación de la norma.

---

## **2. Metodología**

La investigación se enmarcó en el enfoque cualitativo y el tipo de estudio fue el descriptivo con sustento en el estudio de caso. Este tipo de estudios resultan relevantes en tanto “evalúan diversos aspectos, dimensiones o componentes del fenómeno o fenómenos a investigar” (Hernández, Fernández y Baptista, 1997, p. 71). Se acudió a la hermenéutica como método a través del cual se pretendió hacer la comprensión e interpretación de textos y del fenómeno objeto de investigación en procura de asignarles sentido de acuerdo con las circunstancias del contexto.

Por otra parte, la revisión documental se constituyó en la principal técnica de obtención de información. Así, pudo hacerse revisión y análisis de documentos, disposiciones normativas y hechos representados en los estados financieros de las parroquias de la Diócesis de Sonsón-Rionegro [4] en las cuales se desarrolló el estudio de caso.

Por último, cabe señalar que los análisis de la información se efectuaron principalmente a partir de la interpretación, contrastación y triangulación de los diferentes ordenamientos (civil, canónico y contable) y su aplicación en las parroquias de la Diócesis de Sonsón-Rionegro.

---

## **3. Resultados**

### **3.1. Sobre el reconocimiento contable de los bienes que conforman el patrimonio eclesial**

El reconocimiento contable se conoce como el proceso de identificación de un hecho y su correspondencia con el precepto normativo. En tal sentido, el Marco Conceptual del IASB (2010) define el reconocimiento como el

proceso de incorporación, en el balance o en el estado de resultados, de una partida que cumpla la definición del elemento correspondiente, satisfaciendo además los criterios para su reconocimiento [...]. Ello implica la descripción de la partida con palabras y por medio de una cantidad monetaria, así como la inclusión de la partida en cuestión en los totales del balance o del estado de resultados. Las partidas que satisfacen el criterio de reconocimiento deben reconocerse en el balance o en el estado

de resultados. (IASB, 2010, p. A47).

En este sentido, debe considerarse que la finalidad de la Iglesia Católica es esencialmente espiritual, pero como sociedad que vive y opera en el mundo, necesita de bienes materiales para realizar su tarea, dándose así una unión entre la realidad espiritual y la material, pero haciendo una clara distinción de que la Iglesia usa los bienes materiales en cuanto le son una necesidad para realizar su misión (Pablo VI, 1965). Es de anotar que aun teniendo los fines señalados en el derecho canónico, estas organizaciones deben dar cumplimiento a las normas civiles, comerciales, contables, y fiscales, entre otras. De manera específica en lo relacionado a las obligaciones contables, cabe destacar que las organizaciones eclesiales están sujetas al cumplimiento de los nuevos marcos regulatorios contables y ello implica considerar los criterios de medición, reconocimiento, presentación y revelación de los diferentes hechos y del patrimonio eclesial.

A propósito de la reflexión propuesta en torno a la representación contable de los bienes eclesiales, resulta necesario ahondar en el tratamiento contable de estos recursos y someterlos al proceso de reconocimiento señalado en la regulación contable. En tal sentido, el reconocimiento contable de los bienes eclesiales debe considerar las disposiciones canónicas cuyo contenido pudiera resultar contrario a lo prescrito en la normatividad contable.

Ahora bien, para determinar si los bienes que conforman el patrimonio eclesial pueden ser reconocidos contablemente como activos, resulta conveniente acudir al marco conceptual emitido por IASB (2010) a fin de precisar lo que en la regulación contable internacional se concibe por activo: "un activo es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos" (p. A41). (el subrayado es propio). Posteriormente señala el mismo marco conceptual que el reconocimiento de un activo en el balance es procedente "cuando es probable que se obtengan del mismo beneficios económicos futuros para la entidad, y además el activo tiene un costo o valor que puede ser medido con fiabilidad" (p. A49).

Ahora bien, las consideraciones anteriores se contraponen con el derecho canónico en el cual no se define como determinante de los activos eclesiales la generación futura de beneficios económicos. Según el canon 1257 del Código de Derecho Canónico, el patrimonio eclesial o bienes eclesiásticos corresponde a "todos los bienes temporales que pertenecen a la Iglesia universal, a la Sede Apostólica o a otras personas jurídicas públicas en la Iglesia". Asimismo, el canon 1254 del mismo ordenamiento, consagra la triple finalidad de este tipo de bienes en los siguientes términos: "Fines propios son principalmente los siguientes: sostener el culto divino, sustentar honestamente al clero y demás ministros, y hacer las obras de apostolado sagrado y de caridad, sobre todo con los necesitados".

De acuerdo con lo anterior, resulta clara la disyuntiva entre los criterios contables y canónicos en relación con los recursos que conforman el patrimonio eclesial en tanto no cumplirían los requisitos para el reconocimiento contable por su no disposición a la generación futura de flujos monetarios.

Retomando los lineamientos dispuestos en la regulación contable en torno a los activos, se pueden identificar cuatro características esenciales de éstos según el marco conceptual de IASB (2010). La primera característica es que deben ser controlados por la entidad. Esta expresión se emplea con la intención de precisar que la entidad "ha de poseer la capacidad para administrar, en función de su actividad, los rendimientos que produzca el activo, considerando que no es esencial la propiedad legal o el dominio pleno del mismo" (Flores, 2005, p 123). De acuerdo con esto, puede señalarse que es un primer requerimiento de las normas contables con el cual cumplen las organizaciones eclesiales.

En segundo término, los activos son resultado de eventos pasados, dentro de los que se cuentan sucesos tales como la adquisición, donación, permuta, fabricación, producción, entre otros. Se requiere en todo caso que el recurso (activo) se haya realizado para proceder con su incorporación dentro de los estados financieros. Como puede inferirse, este requerimiento se

corresponde con los modos de adquisición consagrados en el derecho canónico con lo cual podría señalarse que dichos bienes cumplen la condición para ser reconocidos contablemente como activos.

Respecto de los modos de adquisición de la Iglesia Católica, conviene describir previamente los principios que sustentan tales modos de adquisición. Así, aparece un primer principio denominado Derecho de la Iglesia de adquirir con medios justos (c. 1259, Código de Derecho Canónico), el cual es un derecho que el mismo código califica como nativo, independiente y pleno (c. 1254, Código de Derecho Canónico) y el cual puede ser ejercido por la Iglesia mediante los actos de compraventa u ocupación.

El segundo principio, es el derecho de la Iglesia a exigir de su comunidad bienes (c. 222 y 1260, Código de Derecho Canónico). Este derecho se puede configurar mediante alguna o varias de las siguientes modalidades: tributos, tasas, estipendios o diezmos.

Desde esta perspectiva, emerge el tercer principio consistente en el compromiso de la comunidad de ayudar a la Iglesia consagrado en el canon 1261 del Código de Derecho Canónico materializado en las limosnas, colectas y ofrendas.

Por último, aparece el derecho y libertad de las personas de aportar bienes a la Iglesia en la figura de oblaciones voluntarias o espontáneas (c. 1261, Código de Derecho Canónico) lo cual se ha evidenciado en la historia de la iglesia a través de donaciones y testamentos.

Ahora bien, "la doctrina canonística suele denominar patrimonio eclesiástico al conjunto de bienes y derechos reales de los que es titular la Iglesia Católica a través de las diversas personas jurídicas reconocidas según las normas del derecho canónico" (Sánchez y Sanchez, 2011, p. 12) tales como diócesis, parroquias, seminarios, provincias eclesiásticas, entre otras.

Adicionalmente, con el patrimonio eclesial pueden realizarse operaciones que pudieran enmarcarse en los criterios de la legislación civil. Lo anterior tiene sustento en el canon 1255 del Código de Derecho Canónico que consagra: "La Iglesia universal y la Sede Apostólica, y también las Iglesias particulares y cualquier otra persona jurídica, tanto pública como privada, son sujetos capaces de adquirir, retener, administrar y enajenar bienes temporales, según la norma jurídica".

Ahora bien, el patrimonio eclesiástico es un patrimonio heterogéneo que no obstante está marcado por ciertas características que le dan una profunda unidad. En primer lugar y para darle sentido a la naturaleza y uso de los bienes eclesiales, el canon 1254 del Código de Derecho Canónico señala que

§ 1. Por derecho nativo, e independientemente de la potestad civil, la Iglesia católica puede adquirir, retener, administrar y enajenar bienes temporales para alcanzar sus propios fines. § 2. Fines propios son principalmente los siguientes: sostener el culto divino, sustentar honestamente al clero y demás ministros, y hacer las obras de apostolado sagrado y de caridad, sobre todo con los necesitados.

De acuerdo con la disposición anterior, resulta claro que no es el fin lucrativo lo que busca la Iglesia con los bienes de los que es titular, sino que estos constituyen un medio para alcanzar sus fines.

La tercera característica de los activos está relacionada con la medición fiable, esto es, la norma internacional dentro de sus características cualitativas expresa que toda la información debe estar libre de error significativo o de sesgo alguno, razón por la cual a falta de evidencia cierta sobre la determinación del valor, deberá recurrirse a la estimación, la cual debe dar como resultado una medición razonable del tal hecho; esto implica la imposibilidad de reconocer algún hecho si se carece de estos criterios en la estimación de tales valores, aunque la norma es clara en precisar que en tal caso deberá ser revelada en notas aclaratorias.

Por último, los activos tienen la capacidad de generar beneficios económicos futuros. Con respecto a esta característica, el Marco Conceptual emitido por IASB (2010) consagra:

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo consisten en el potencial del mismo para contribuir directa o indirectamente, a los flujos de efectivo y de otros equivalentes al efectivo de la entidad. Puede ser de tipo productivo, constituyendo parte de las actividades de operación de la entidad. Puede también tomar la forma de convertibilidad en efectivo u otras partidas equivalentes, o bien de capacidad para reducir pagos en el futuro, tal como cuando un proceso alternativo de manufactura reduce los costos de producción. (p. A42)

Como se puede notar, de las cuatro características enunciadas anteriormente, las dos últimas son las que pudieran ocasionar dificultades en el reconocimiento de los activos dentro del estado de situación financiera de las instituciones eclesiales en razón de que los bienes que conforman el patrimonio eclesial no se conciben, a la luz de las disposiciones del Código de Derecho Canónico, para la generación de beneficios económicos sino para cumplir la triple finalidad enunciada en líneas anteriores. Adicionalmente, en algunos bienes puede dificultarse el proceso de valuación (medición fiable según las NIIF) por la ausencia de un mercado activo, la imposibilidad de identificar con certeza un costo histórico dado la antigüedad de algunos de ellos o el costo (esfuerzo) desproporcionado que pudiera tener la determinación de su valor. De hecho, Flores (2005) anota en este mismo sentido que,

hay circunstancias bajo las cuales la valoración fiable [del patrimonio cultural y de los bienes eclesiales] no sería tan complicada, como por ejemplo en la compraventa, pero existen otras en las que sí. Si pensamos en las donaciones, las cesiones o las herencias, la medición del valor se complica. (p. 131).

No obstante lo anterior, se considera conveniente y apropiado para este tipo de organizaciones extrapolar la enunciación de beneficios económicos relacionados con la productividad contenida en la regulación de IASB hacia la naturaleza de la organización eclesial en la prestación de servicios (triple finalidad de los bienes eclesiales dispuesta en las normas canónicas) a través de los bienes eclesiales, sin ningún tipo de contraprestación monetaria cumpliendo, por supuesto, con los fines de las organizaciones de la iglesia católica. Como sustento de esto, se acude a los planteamientos de Flores (2005) quien expone:

Nos parece más adecuado considerar que la generación de posibles rendimientos futuros incluye, además de los beneficios económicos o los servicios que vayan a transformarse en potenciales flujos de tesorería, los posibles servicios que el activo pueda prestar sin que se origine una entrada de dinero, siempre que se cumpla con los fines de la organización. Así, en las entidades sin ánimo de lucro, en las que sus fines respondan a objetivos sociales, de investigación, etc., la generación de recursos no suele tener una relación directa con la prestación de servicios o la venta de productos; sino que desarrollan sus actividades sin que éstas culminen en un flujo de caja como contraprestación, lo que no quiere decir que el activo no haya cumplido su función. (p. 127).

En este sentido, se puede afirmar que los bienes que conforman el patrimonio eclesial se destinan a cumplir la triple finalidad consagrada en el Código de Derecho Canónico y eso bastaría para no retirarlos del Estado de la Situación Financiera de las instituciones eclesiales, siempre y cuando cumplan con los demás requerimientos para su incorporación en dicho estado financiero.

Asimismo, se debe considerar que si bien la naturaleza de los bienes eclesiales es material y tangible, tienen un importante componente inmaterial dado su tradición histórica, religiosa y cultural, siendo así que estos componentes tienen una importancia significativa dentro de la medición de tales bienes, aspecto que puede considerarse como un inductor de valor a dicho patrimonio, lo cual no puede entenderse en términos estrictamente monetarios en tanto existen diferencias sustanciales entre precio y valor como se expondrá más adelante. Por lo tanto su valor está integrado por el costo del bien mismo más su aspecto inmaterial, casi siempre, difícil de valorar. En tal sentido, Flores (2005) sostiene que

el patrimonio cultural [dentro del que se podría incluir los bienes eclesiales] puede producir una corriente monetaria cuando se dedique o esté afecto a una actividad económica. Sin embargo, si se destina al desarrollo de una función social o sin fines lucrativos, prestará los servicios propios de la actividad concreta de la entidad. Y en cualquier caso, dará lugar a un flujo de tesorería al intercambiarlo por otros activos, es decir, con su transmisión, respetando siempre las peculiaridades a las que están sujetos estos bienes. (p. 128).

Adicional a lo enunciado anteriormente, cabe señalar que el Marco Conceptual emitido por IASB (2010) no requiere la existencia de certeza respecto de la generación de beneficios económicos futuros sino la probabilidad de obtener tales beneficios, lo que en el caso de los bienes eclesiales se presentaría ante una eventual disposición (enajenación) de los mismos. El emisor internacional prescribe frente a esto:

El concepto de probabilidad se utiliza, en las condiciones para su reconocimiento, con referencia al grado de incertidumbre con que los beneficios económicos futuros asociados al mismo llegarán a, o saldrán, de la entidad. El concepto tiene en cuenta la incertidumbre que caracteriza el entorno en que opera la entidad. La medición del grado de incertidumbre, correspondiente al flujo de los beneficios futuros, se hace a partir de la evidencia disponible cuando se preparan los estados financieros. (IASB, 2010, p. A48).

Desde esta perspectiva, se considera que la valuación (medición) resulta uno de los asuntos más complejos a analizar en el proceso de aplicación de estándares internacionales de información financiera para el reconocimiento de los bienes eclesiales como activos y pudiera tener impactos significativos en términos financieros y administrativos, dentro de los que se enuncian, entre otros, los siguientes:

- Aumentos considerables del patrimonio debido al significativo valor de los bienes eclesiales (arte religioso, vasos sagrados, entre otros).
- Incrementos en el valor de las pólizas de seguros.
- Costos o esfuerzos desproporcionados en la pretensión de efectuar valuaciones (mediciones según las NIIF). Al respecto, Flores (2005) señala que dada la importancia inmaterial del patrimonio cultural, debería reconocerse una parte de los mismos como activos dentro del grupo de propiedades, planta y equipo, y otra parte –la correspondiente al valor inmaterial de los mismos, como intangibles, situación está que supondría esfuerzos significativos a nivel administrativo y financiero para el reconocimiento separado de este tipo de bienes.

Así, Flores (2005) agrega que en el punto de la valuación (medición)

es donde el reconocimiento del Patrimonio Histórico se complica, ya que su valoración incluye aspectos tangibles e intangibles [...]. Los primeros son valorables como cualquier otro inmovilizado material, mientras que los segundos se encuentran con el problema de tener que medir en términos monetarios las características que hacen a estos bienes diferentes del resto. (p. 131).

## **3.2. De la medición y la valuación**

Para ampliar la reflexión en torno a la medición se plantean algunos aspectos que ayudan a una mejor comprensión de la misma. Uno de los aspectos que más causa controversia en contabilidad es el asunto de la medición de los hechos que ésta busca representar a través de los estados financieros. Se hace necesario entonces tener en cuenta la polisemia de conceptos que se vinculan tanto desde la perspectiva de la medición hasta la valuación.

Inicialmente, resulta conveniente entender tal como lo manifiesta Franco (2011) que: “siendo la contabilidad un sistema de información económico y social sobre el que se determina la planeación y la política económica, sus actividades afectan fundamentalmente los intereses generales de la comunidad” (p. 3), es decir, que lo representado a través de los modelos contables, tiene repercusión o efecto en la sociedad por lo que cobra importancia reflexionar en

torno a las temáticas propias de esta disciplina de conocimiento.

Desde esta perspectiva, resulta común la confusión que se genera entre los conceptos contables de medición y valuación aun desde los mismos marcos normativos de contabilidad. De facto, el emisor de la normatividad internacional determina que medición es "el proceso de determinación de los importes monetarios por los que se reconocen y llevan contablemente los elementos de los estados financieros, para su inclusión en el balance y el estado de resultados" (IASB, 2010, p. A50), lo cual deja entrever que la medición se entiende como un proceso de asignación de valor. En tal sentido Franco (2011), al abordar el principio del costo como medio de valuación, expone:

Este principio, consecuente con el postulado de la unidad de medida señala, que los activos de una empresa deben registrarse por el valor del costo de adquisición y otros necesarios para dejarlos en condiciones de utilización o cambio, medidos en términos de unidad monetaria. (p. 17)

De acuerdo con lo anterior, surge el interrogante frente a si medición y valuación son términos con significado igual o presentan diferencias entre sí, máxime al considerar que la valuación es concebida como la asignación de «valorar», y que este término se acuña para la acción de señalar un precio; razón por la cual conviene profundizar en esta reflexión.

Desde esta perspectiva, conviene plantear que una cosa es la medición y otra la valuación, por lo que tratará de darse claridad sobre ambos conceptos en las líneas siguientes.

Así, frente al primer aspecto Franco (2014) explica que "el proceso de medición puede entenderse como cuantificación dentro de un determinado sistema de medición, entendido este como la determinación de parámetros (unidad de medida) frente a los cuales se cuantificará un objeto de medición" (p. 176), y más adelante expresa: "medir es determinar la proporción entre una unidad de medida o parámetro y una magnitud u objeto de medición, para lo cual estos dos elementos deben estar expresados en la misma dimensión o base de medición" (p. 176). De acuerdo con esto, de la medición se excluye la asignación monetaria de los bienes y refiere únicamente a la cuantificación de cantidades o magnitudes.

Frente a este mismo concepto Montesinos (1978) propone que

medir es establecer una correspondencia entre los fenómenos del mundo real y los elementos de un sistema de numeración, esto es, los números de forma tal que las relaciones entre los objetos reales estén representadas por las relaciones entre dichos números. (p. 85)

Esto implica la correspondencia entre el fenómeno y su representación en términos de magnitudes cuantificables, o sea su representación en cantidades.

Por otra parte, Fernández y Barbei (2006) amplían este concepto al proponer tres elementos esenciales en la medición contable:

la selección de las variables relevantes o propiedades que caracterizan el fenómeno, que están estrechamente relacionadas con el objetivo perseguido con la medición.

la definición de un concepto métrico o unidad de medida que permita la asignación adecuada de números a las propiedades.

la elaboración y selección de los instrumentos de medición que permitan captar las propiedades del fenómeno analizado (p. 78)

Lo anterior implica que a diferentes fenómenos les son aplicadas respectivas formas de cuantificación; de tal manera que se hace necesario determinar los diferentes instrumentos de medición de acuerdo al fenómeno que se requiera representar, siendo así por ejemplo que, las magnitudes de medición para los inventarios o propiedades, planta y equipo, resultarán diferentes de las magnitudes de los fenómenos financieros o por ejemplo de las formas de medición en otros fenómenos que deben ser representados por la contabilidad tales como los ambientales o los sociales. El planteamiento anterior es ratificado por Mejía, Montilla, Montes y

Mora (2015) quienes señalan que “la contabilidad utilizará los métodos y técnicas de medición y valoración de conformidad con su función, finalidad y las condiciones específicas de la dimensión objeto de estudio (ambiental, social o económico” (p. 43).

De otro lado, el asunto de la valoración tiene una concepción más amplia que la medición en el campo de la disciplina contable, en tanto se asume la valoración como la representación de los fenómenos cuantificados (medición) en términos monetarios; lo que podría llevar a la confusión del concepto del «valor» con el concepto del «precio». Al tenor de esta temática, conviene adentrarse en la noción de valor, para comprender sus implicaciones en la representación contable más allá de la representación del precio.

Para ampliar el asunto en cuestión, puede mencionarse que el precio obedece al valor asignado a un recurso para su intercambio. De facto, Uribe (1983) plantea que “el valor de cambio de una mercancía, es la relación que existe entre su valor y el valor de otra mercancía con la cual puede intercambiarse” (p. 19). Para el efecto de este intercambio de bienes, cobra importancia la función que en esta actividad mercantil cumple el dinero, en el entendido que éste representa el valor de los recursos intercambiados. Frente a esto, Uribe (1983) señala que

cuando se intercambian mercancías, el valor se concreta al valor recíproco de ellas; cuando se trata de un cambio de mercancía por dinero, el juicio de valores se refiere al valor de la mercancía, en relación con el valor de todas las otras mercancías, que están representadas por el valor del dinero (p. 20)

Esto de alguna manera quiere significar que el precio está determinado por el valor de los bienes representados a través del dinero, lo que el mismo autor expresa de la siguiente manera “el precio es la expresión monetaria del valor, cualquiera que sea la causa o razón de éste” (Uribe, 1983, p. 21). De esto puede asumirse que el concepto de valor resulta ser más amplio y subjetivo que el precio.

En la escuela clásica del valor se asume que «el valor de un bien o servicio depende de la cantidad de trabajo que en él se incorpora». En este sentido, Uribe (1983) postula como tesis fundamental de esta escuela la libertad natural al afirmar que

el precio natural de una mercancía para Smith, es el resultado de la suma de las tasas naturales de salarios, los beneficios y la renta, o lo que es lo mismo, del precio normal del trabajo, el capital y la tierra dentro de un mercado de libre competencia. Sostiene que dentro de una situación de libre competencia en el mercado, el precio natural trata siempre de ser igual al precio resultante de la oferta y la demanda. (p. 35)

Por su parte Ricardo (1817/1959) plantea que el valor de un artículo, ello es, “la cantidad de cualquier otro artículo por la cual puede cambiarse, depende de la cantidad relativa de trabajo que se necesita para su producción y no de la mayor o menor compensación que se paga por dicho trabajo” (p. 9)

Podría considerarse este enfoque más amplio en la medida en que se sale del valor de los salarios pagados para la producción de un bien, y otorga más importancia a la cantidad de trabajo incorporado en él. Marx por su parte acoge de alguna manera esta concepción pero la amplía al agregar en ella una perspectiva más social, más humana. Así, Uribe (1983) sostiene que en Marx

la fuerza de trabajo consiste «en la energía transferida a un organismo humano por medio de materia nutriente» y «la suma de aquellas capacidades mentales y físicas que existen en un ser humano, que éste pone en ejercicio cuando produce un valor de uso» (p. 59)

Desde estas perspectivas, la teoría clásica sustenta el valor en el costo y el trabajo en tanto que

el concepto fundamental en la relación de intercambio es el costo, refiriéndose sólo de manera incidental a la demanda. Su principal preocupación es el estudio de los fenómenos que atañen a la producción y por consiguiente a la oferta y su interés

esencial es establecer el volumen y el costo de la oferta (Uribe, 1983, p.156)

Por su parte la escuela neoclásica fundamenta el valor en la utilidad con lo cual la importancia no radica en el estudio de "los fenómenos de la producción, la determinación de la oferta y la regulación del costo de producción, sino estudiar el volumen de la demanda, sus causas y la regulación del precio dentro del mercado" (Uribe, 1983, p. 156).

Todo esto significa que el valor lo determina la necesidad que se tenga de los bienes para ser intercambiados, y la satisfacción que éste pueda ofrecer, de tal manera que los bienes adquieren un mayor valor mientras más necesidad se tenga de ellos, o también por la posibilidad de generar rendimientos por su uso en la entidad.

Estas dos aproximaciones propuestas por las escuelas del pensamiento frente a la teoría del valor, llevan a dos conceptos fundamentales sobre esta temática para la contabilidad relacionadas con el «valor de uso» y el «valor de cambio».

De acuerdo con esto, el valor de uso está determinado por lo útil que pueda ser un bien, es decir, los bienes valen por el uso que se pueda hacer de ellos y su capacidad para satisfacer alguna necesidad humana. Mientras que el valor de cambio obedece al valor asignado para el intercambio del bien. Según Marx (1867/1975) "el valor de cambio se presenta como relación cuantitativa, proporción en que se intercambian valores de uso de una clase por valores de uso de otra clase, una relación que se modifica constantemente según el tiempo y el lugar" (I, p. 45)

Ahora bien, estos conceptos son incorporados por la contabilidad mediante un corpus normativo. Así y como se expuso anteriormente, en el Marco Conceptual de los Estándares Internacionales de Información Financiera emitido por *International Accounting Standard Board* -IASB- (2010), se concibe la valuación como el proceso de determinación de los valores monetarios bajo los cuales se reconocen los elementos de los estados financieros, reduciendo su representación a aquellos elementos a los que se les puede asignar fiablemente un valor de intercambio.

Por otra parte, el mismo Marco Conceptual establece los siguientes criterios de valuación - aunque dicho documento los refiere como métodos de medición evidenciándose una confusión en la terminología utilizada en la regulación contable-:

**Costo histórico:** valor pagado o recibido como contraprestación por un bien entregado o recibido

**Valor razonable:** el precio que sería recibido por vender un activo o pagado por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes del mercado en la fecha de la medición (es decir, un precio de salida)

**Costo corriente:** Importe que debería pagarse si se adquiriese en la actualidad el mismo activo

**Valor neto realizable:** es el importe que la entidad puede obtener por la enajenación del bien en el mercado, en el curso normal del negocio, después de deducir los costos necesarios para su enajenación.

**Valor actual:** Es el importe de los flujos de efectivo a recibir o pagar en el curso normal del negocio a un tipo de descuento adecuado.

**Valor de uso:** es el valor actual de los flujos de efectivo futuros esperados por su utilización en el curso normal del negocio o por su enajenación.

Nótese que en la regulación contable internacional se privilegia el valor de mercado como método de valoración no obstante limita dicho método al tipo de organización, dificultando la representación en tanto éste sólo será reconocido dependiendo del tipo de organización, esto es, un mismo fenómeno podría ser reconocido de diferente manera según el tipo de empresa sesgando las posibilidades de comparación y la competitividad organizacional.

En tal sentido, Cea (2005) plantea que

la declaración del MC no ha servido para establecer sólidamente un sentido de unidad y de congruencia conceptual para el conjunto normativo del modelo, nos la da el hecho bastante frecuente y alarmante de los dobles tratamientos contables permitidos, incluso a veces contradictorios entre sí (por ejemplo, que una cierta operación pueda ser tratada como gasto consuntivo o como activo, según lo decida hacer cada empresa). (p.30).

Esta dualidad de representación contable tiene efectos nocivos para las pequeñas y medianas empresas –PYMES- en tanto con este artilugio contable la gran empresa ve incrementado su capital y de tal modo su respaldo financiero frente a necesidades de crédito, de tal suerte que sus costos de financiación se ven disminuidos por representar un menor riesgo; no así para las PYMES que verán disminuida su utilidad al ver aumentados los gastos financieros, disminución que de suyo se ve reflejada en la minoración del patrimonio, lo que significa que frente al sistema financiero representa un mayor riesgo de financiación lo que incrementa sus costos financieros.

En suma, puede señalarse que la contabilidad no solo debe enfocarse en la valoración de los fenómenos al valor de mercado, sino también que debe dar cuenta de las otras valoraciones, pues así lo definen los marcos normativos sobre los que se rige; además de tener especial cuidado al limitar su valoración por la rentabilidad esperada de los bienes, por cuanto no todos se tienen para la generación de riqueza, como el caso de las organizaciones eclesiales cuyo patrimonio en una gran proporción está constituido por bienes que no satisfacen los requerimientos de reconocimiento y medición señalados en la regulación contable internacional, fundamentalmente por su naturaleza (no comercial ni financiera) y uso (manifestaciones culturales y religiosas).

---

## 4. Conclusiones

Si bien en el aspecto local, resulta obligatorio el acatamiento de Normas Internacionales de Información Financiera, frente a este contexto puede decirse que no todas las entidades estarían sometidas a tal régimen normativo, dada su naturaleza y finalidad, todo esto en el entendido que las NIIF basan los requerimientos para satisfacer necesidades de información para terceros, básicamente a inversores y prestamistas de capital, todo esto con un enfoque netamente financiero.

Frente a esta situación cabría la posibilidad de que no fuera obligatorio para las entidades eclesiales la adopción de los estándares internacionales, pues tan solo para citar un ejemplo, en estas organizaciones los recursos no estarían dispuestos para ser negociados en el mercado público de valores, lo que de facto no forzaría al reconocimiento de sus recursos al valor de mercado; esto es, no estarían abocados a rendición de cuentas a los agentes de los mercados financieros, además de otros factores como la naturaleza de sus recursos (activos), los cuales no se tienen con la intención de generar flujos futuros de efectivo, es decir, no se tienen con la intencionalidad de ser explotados con el fin ver incrementada su riqueza.

No obstante lo anterior, y en acatamiento a las disposiciones de los estándares internacionales, se debe recurrir de alguna manera a la hermenéutica jurídica, para que por extensión o analogía de la norma, puedan ser introducidos y reconocidos sus recursos en los estados financieros.

Desde esta perspectiva, se considera conveniente que las entidades no lucrativas, dentro de las que se incluyen las instituciones eclesiales, fundamenten el reconocimiento de los bienes en la generación de beneficios asociados con la prestación de servicios y desarrollo de las actividades propias de su naturaleza (triple finalidad en el caso de los bienes eclesiales dispuesta en las normas canónicas). En tal sentido, la valuación (medición en las NIIF) contable de un elemento de los estados financieros (como los activos objeto de análisis) no puede reducirse únicamente a la existencia de un mercado activo y a la asignación de unos valores de intercambio según las

dinámicas de dicho mercado.

En la misma línea, Flores (2005) anota que dada la importancia de los recursos culturales, debe disponerse que los usuarios de los reportes contables y financieros de este tipo de instituciones tengan acceso a información sobre tales recursos en los Estados Financieros, máxime cuando estén vinculados al objeto y naturaleza de las mismas.

Se trata en últimas, de comprender las potencialidades de la contabilidad para intervenir y representar múltiples realidades, ello es, las operaciones para las que existen valores de intercambio en el mercado, pero también para aquellos otros fenómenos que pudieran tener una incidencia significativa sobre las organizaciones o inclusive sobre el entorno en el que estas operan tales como los recursos culturales y los bienes eclesiales sobre los que cuales se hizo referencia anteriormente.

---

## Referencias bibliográficas

(IASB) Consejo de Normas Internacionales. (2003). Norma Internacional de Información Financiera NIC 1 sobre presentación de estados financieros. Londres: IASCF.

(IASB) Consejo de Normas Internacionales. (2012). Norma Internacional de Información Financiera NIC 37 sobre provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes. Londres: IASCF.

Código de Derecho Canónico. (1983, Enero 25). [Transcripción en línea]. Recuperado a partir de [http://www.vatican.va/archive/ESL0020/\\_INDEX.HTM](http://www.vatican.va/archive/ESL0020/_INDEX.HTM)

Conferencia Episcopal de Colombia. (2017). *Diócesis de Sonsón-Rionegro*. Recuperado de: <https://www.cec.org.co/jurisdicciones/di%C3%B3cesis/di%C3%B3cesis-de-sons%C3%B3n-rionegro>

Fernández, L., & Barbei, A. (2006). La Medición en Contabilidad: Un Análisis de sus Elementos y Limitaciones. *Actualidad Contable FACES*, 75-84.

Flores, M. (2005). Tratamiento contable del patrimonio cultural. (Tesis doctoral, Universidad de Granada). Recuperada de <http://digibug.ugr.es/bitstream/10481/617/1/15428412.pdf>

Franco, R. (2011). *Reflexiones Contables. Teoría, Regulación, Educación y Moral*. Bogotá: Universidad Libre.

Franco, R. (2014). Fundamentos Ontológicos Para la Construcción del Concepto de Contametría. *Revista Científica General José María Córdova*, 12(13), 165-190.

Fundación IFRS. (2009). Módulo 35: Transición a la NIIF para las PYMES. Recuperado el 14 de septiembre de 2014 de: [http://www.ifrs.org/Documents/35\\_TransicionalaNIIFparalasPYMES.pdf](http://www.ifrs.org/Documents/35_TransicionalaNIIFparalasPYMES.pdf)

Hernández, R., Fernández, C. y Baptista, P. (1997). *Metodología de la investigación*. Ciudad de México: McGraw – Hill.

International Accounting Standard Board –IASB-. (2010). *El Marco Conceptual para la Información Financiera*. Recuperado el 25 de febrero de 2014 de: <http://eifrs.iasb.org/eifrs/bnstandards/es/2012/Framework.pdf>

Marx, K. (1975). *El Capital. El proceso de producción del capital*. (Tomo I, Vol. 1). (P. Scaron, Trad.). México: Siglo veintiuno editores SA. (Trabajo original publicado en 1867 con el título *Das Kapital. Kritik der politischen Oekonomie*).

Mejía Soto, E., Montilla, O., Montes, C., & Mora, G. (2015). *Teoría tridimensional de la contabilidad*. Pereira: Universidad Libre.

Montesinos, V. (1978). La contabilidad como sistema de medición de las ciencias económicas. *Revista española de financiación y contabilidad*, 26, 83-108.

Pablo VI. (1965). *Constitución Pastoral Gaudium et Spes*. Sobre la iglesia en el mundo actual. Recuperado de: [http://www.vatican.va/archive/hist\\_councils/ii\\_vatican\\_council/documents/vat-ii\\_const\\_19651207\\_gaudium-et-spes\\_sp.html](http://www.vatican.va/archive/hist_councils/ii_vatican_council/documents/vat-ii_const_19651207_gaudium-et-spes_sp.html)

Ricardo, D. (1959). *Principios de economía política y tributación*. (J. Broc, N. Wolff y J. Estrada, Trad.). México: Fondo de Cultura Económica. (Trabajo original publicado en 1817).

Sánchez, M. y Sánchez, C. (2011, septiembre). Reflexiones históricas sobre la financiación y el papel social de la iglesia en la sociedad. Trabajo presentado en el X Congreso Internacional de la AEHE, Universidad Pablo de Olavide Carmona (Sevilla). Recuperado de:  
<http://www.aehe.net/xcongreso/pdf/sesiones/historia-contabilidad/reflexiones-historicas-sobre-financiacion.pdf>

Uribe, B. J. (1983). *La teoría del valor*. Medellín: Servigráficas.

---

Artículo resultado de investigación del proyecto «La medición en contabilidad. Su impacto en la transición hacia NIIF en la Diócesis Sonsón-Rionegro».

1. Docente-investigador Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas, Universidad Católica de Oriente. Grupo de investigación FACEA, línea contabilidad y finanzas. E-mail: [cvargas@uco.edu.co](mailto:cvargas@uco.edu.co)
  2. Docente-Investigador Facultad de Ciencias Administrativas, Económicas y Contables, Universidad Católica Luis Amigó. Grupo de investigación CONTAS, línea contabilidad. E-mail: [john.diossaca@amigo.edu.co](mailto:john.diossaca@amigo.edu.co)
  3. Sacerdote católico, Vicario de Administración de la Diócesis de Sonsón-Rionegro. Docente de cátedra Universidad Católica de Oriente. E-mail: [administración@diosonrio.org.co](mailto:administración@diosonrio.org.co)
  4. Corresponde a una jurisdicción de la Iglesia Católica en Colombia, "fundada como Diócesis de Sonsón, existe desde 1957 cuando fue creada mediante la Bula 'In Apostolici Muneris' del Papa Pío XII, del 18 de marzo de 1957; desmembrando su territorio de la Arquidiócesis de Medellín" (Conferencia Episcopal de Colombia, 2017, parr. 1).
- 

Revista ESPACIOS. ISSN 0798 1015  
Vol. 39 (Nº 04) Año 2018

[Index]

[En caso de encontrar un error en esta página notificar a [webmaster](#)]

©2018. revistaESPACIOS.com • ®Derechos Reservados