



MinCIT
Ministerio de Comercio,
Industria y Turismo



**PROSPERIDAD
PARA TODOS**

Consejo Técnico de la Contaduría Pública

Bases de las Conclusiones de las enmiendas efectuadas por el IASB a las Normas Internacionales de Información Financiera durante el período comprendido entre el 01/01/2013 y el 30/07/2013

Noviembre de 2013

CTCP

Introducción

1. El presente documento compila las bases de conclusiones sobre el documento: *“Enmiendas efectuadas por el IASB a las Normas Internacionales de Información Financiera durante el período comprendido entre el 01 /01/2013 y el 30/07/2013”*, publicado el 1 de agosto de 2013 para discusión pública por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública (en adelante CTCP) mediante su página web www.ctcp.gov.co. Estas bases de conclusiones se derivan del análisis de los comentarios recibidos sobre el documento en mención y proporcionarán los fundamentos que guiarán la aplicación de las enmiendas a las NIIF para el periodo citado.
2. Sobre el documento en mención, se recibieron comentarios de 3 entidades, a saber: Asofondos, Universidad de Antioquia, y la Unidad Investigativa Contable del Atlántico UNICA. Los párrafos que se encuentran redactados en letra cursiva, presentan los comentarios recibidos, los cuales son citados entre comillas. Acto seguido, se encuentra la posición del CTCP frente a cada uno de ellos.
3. Es importante resaltar que en este documento el CTCP toma posición sobre los comentarios que presentaron un debido sustento técnico y que se relacionan con la inconveniencia de aplicación de las enmiendas. Los comentarios que constituyen opiniones o los que en concepto del CTCP no cuentan con argumentación técnica referente al tópico citado, fueron analizados, pero no son presentados en este documento.

Antecedentes

4. Con la expedición del Decreto 2784 de 2012 *“Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para los preparadores de información financiera que conforman el Grupo 1”*, se incorporan en el ordenamiento jurídico colombiano las Normas Internacionales de Información Financiera en su versión completa, emitidas por el International Accounting Standards Board (en adelante IASB) a enero 1 de 2012. No obstante, estos estándares han presentado modificaciones, razón por la cual el CTCP propuso a los reguladores poner en vigencia las modificaciones hasta enero 1 de 2013. No obstante, entre enero y julio del 2013 surgieron enmiendas a la NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos y a la NIC 39 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición, así como la emisión de la interpretación CINIIF 21 Gravámenes, objeto del presente escrito.

Enmiendas a las NIIF emitidas por el IASB entre el 01/01/2013 y el 30/07/2013

5. Según el plan de trabajo para las NIIF y para las CINIIF, el IASB publicó en español las siguientes dos enmiendas y el CINIIF emitió una nueva CINIIF:

Mes	Descripción	Estándar/Interpretación	Nombre de la publicación
Mayo	Enmienda	NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos	Información a Revelar sobre el Importe Recuperable de Activos no Financieros
Mayo	Nueva Interpretación	CINIIF 21 Gravámenes	CINIIF 21 Gravámenes
Julio	Enmienda	NIC 39 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición	Novación de Derivados y Continuación de la Contabilidad de Coberturas

6. El CTCP puso a discusión pública las enmiendas a la NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos y a la NIC 39 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición. De igual manera puso en conocimiento del público la CINIIF 21 Gravámenes. A continuación se relacionan los comentarios recibidos al respecto.

7. **Comentario 1: NIC 39 Instrumentos financieros: reconocimiento y medición**

¿Usted considera necesario emitir interpretaciones y/o guías adicionales a las emitidas por IASB, para la aplicación o entendimiento de las modificaciones a las NIIF señaladas en este documento? (...)

“Si, ya que nos permite unificar conceptos y dar un mayor tratamiento a los cambios o modificaciones expuestas y para el cálculo de la eficiencia de Coberturas, sería importante emitir guías adicionales para tener una idea más clara de la medición”.

8. **Comentario del CTCP**

El tema relacionado con la contabilidad de coberturas forma parte de la fase 3 del proyecto del IASB que busca sustituir la NIC 39. Teniendo en consideración que este tópico todavía no está concluido en el IASB, el CTCP no considera apropiado emitir pronunciamientos al respecto, antes de la emisión del texto definitivo. Una vez finalizado el proyecto por el IASB, se evaluará la necesidad de emitir guías u orientaciones adicionales en función del material que sea publicado por el emisor internacional.

9. Comentario 2: NIC 39 Instrumentos financieros: reconocimiento y medición

¿Considera necesaria alguna excepción o requerimiento adicional a los contemplados en las enmiendas a las NIIF aquí expuestas por parte de las entidades colombianas? (...) ¿Usted considera que alguna o ambas enmiendas a que hace referencia este documento podrían ir en contra de alguna disposición legal colombiana? (...)

“Si, Debemos verificar los pronunciamientos expuestos por la súper intendencia financieras (sic) o normativas colombianas y contrapartes donde se tengan o manejen esta clase de instrumentos financieros.”

10. Comentario del CTCP

En relación con la convergencia a estándares internacionales de información financiera, la Ley 1314 de 2009 estableció en el artículo 10 las funciones relacionadas con las autoridades de supervisión. Según ellas, los órganos de supervisión solo pueden dar instrucciones en materia contable en el marco de la normatividad que se expida sobre el particular en cumplimiento de esta ley.

Lo anterior no obsta para que los supervisores expresen sus puntos de vista sobre la conveniencia de la aplicación de los estándares internacionales, lo cual puede discutirse en el seno de la Comisión Intersectorial creada por el Decreto 3048 de 2011 como órgano de coordinación del proceso de convergencia.

11. CINIIF 21: Gravámenes

“(..) de acuerdo a la NIC 37, y el párrafo 2 quedan sin una definición clara de manejo el tema de Impuesto de Valorización, Avisos y Tableros, GMF (4 X MIL) e Impuesto al Patrimonio, por lo que observamos se debe emitir por parte de CTCP en concurso con el estado, definiciones claras en el manejo de cada uno estos Ítems.”

12. Comentario del CTCP

Es bueno diferenciar entre la orientación de la CNIIF 21 y las condiciones en las cuales se liquidan los impuestos y gravámenes. La CNIIF 21 pretende dar guía sobre las circunstancias en las que se debe reconocer un pasivo por gravámenes,

en concordancia con la NIC 37. En este sentido, la CINIIF puede aplicarse a cualquier situación que genera una obligación presente de pagar tributos o gravámenes al Estado, por lo cual el CTCP considera que no son necesarias guías adicionales sobre los temas citados en el comentario recibido.

Otra cosa es la regulación de los tributos, como por ejemplo la determinación de las bases tributarias. Este tema se encuentra por fuera de las funciones del CTCP, por lo contemplado en el artículo 4 de la Ley 1314 de 2009: *“Independencia y autonomía de las normas tributarias frente a las de contabilidad y de información financiera”*. Las autoridades implicadas deben efectuar los análisis pertinentes sobre el tema tributario, tal como el CTCP lo recomendó en su propuesta de aplicación de las NIIF en Colombia, de octubre de 2012.

13. NIC 36: Comentario 1 sobre aplicación retroactiva de la información a revelar

“Para efectos de interpretación, entendimiento, aplicación y/o aprendizaje es necesario que dicha propuesta que hará el CTCP a las autoridades de regulación contable vaya encaminada a la emisión de guías que faciliten esta labor antes expuesta, mas allá de las proveídas por el IASB, teniendo en cuenta que de esta manera habrá mayor confiabilidad, en tanto que la puesta en marcha de los estándares se podrá realizar de mejor manera, gracias a la orientación técnica que suministran estas guías. Asimismo, en el plano académico, sería de gran ayuda, pues contribuirían al aprendizaje autónomo y conductivista de los jóvenes que día a día nos formamos en los claustros académicos, espacios de construcción de conocimiento.”

14. Comentario del CTCP

La ley 1314 de 2009 estableció de forma expresa en el artículo 8 numeral 11, que uno de los criterios a los que debe sujetarse el CTCP es el siguiente: *“Evitará la duplicación o repetición del trabajo realizado por otras instituciones con actividades de normalización internacional en estas materias y promoverá un consenso nacional en torno a sus proyectos”*. Por lo tanto, mientras los pronunciamientos emitidos a nivel internacional sean de aplicación local, y cuenten con recursos pedagógicos suficientes, no se emitirán nuevos documentos al respecto. Lo anterior no obsta para que el CTCP considere la posibilidad de dar orientaciones técnicas cuando lo considere pertinente, o resuelva las dudas técnicas que surjan en el público interesado sobre aspectos

puntuales en la aplicación de los estándares internacionales de información financiera.

15. NIC 36: Comentario 2 sobre aplicación retroactiva de la información a revelar

“Comparando la aplicación retroactiva que está contenida en Información a Revelar sobre el Importe Recuperable de Activos no Financieros frente a la Normatividad Colombiana vigente, se puede observar que:

- *En primer lugar, en Colombia no existió tal figura en el antiguo Marco Contable es decir el Decreto Reglamentario 2649 de 1993 ya que las normas contables eran normas que según la tradición jurídica colombiana no legislaban o reglamentaban situaciones hacia atrás.*

- *La mayor divergencia que existe de la NIIF con respecto a la legislación colombiana se refiere al cambio de las políticas y la corrección de errores, los cuales según la NIIF deben realizarse de manera retrospectiva y los cambios de estimación de manera prospectiva, por el contrario en el Antigo Marco Contable Colombiano es decir el Decreto 2649 de 1993 en sus artículos 106 y 115, señalaban que estos procedimientos se hacían de forma prospectiva. En consecuencia, y para un análisis acerca de su utilidad en la técnica contable, es necesario aclarar dichos términos:*

Aplicación retroactiva: *consiste (sic) aplicar la nueva política contable o corregir el error, en la información comparativa de los periodos anteriores desde la primera fecha que sea practicable, como si la nueva política contable se hubiese aplicado siempre o que nunca se hubiese cometido dicho error, para no menoscabar la comparabilidad de los estados financieros.*

Aplicación prospectiva: *consiste en aplicar la nueva política o hacer la corrección del error en momento que se halle dicho error se haga el respectivo cambio de criterio (sic). Una empresa reconocerá de forma prospectiva incluyéndolo en el resultado del periodo del cambio, si éste afecta a un solo periodo, o el periodo del cambio y periodos futuros, si el cambio afectase a todos ellos.*

La retroactividad que se expresa en el contenido normativo del Decreto 2784 de 2012 cuyo texto copia exactamente la Norma Internacional de Información Financiera emitida por el organismo internacional privado –IASB- implica que se deba reexpresar los estados financieros cada vez que sufra una modificación sobre los requerimientos de información financiera contenido en alguna Enmienda al Estándar Internacional NIIF innegablemente luego de que el CTCP coloque en discusión dicha Enmienda al público interesado, sea aprobado y expedido por

decreto por los Ministerios a Cargo según la ley 1314 de 2009 suponiendo que durante el debido proceso no se modifique el contenido por los ministerios, es decir se mantenga fiel copia al contenido del Estándar Internacional , situación que en el Derecho Comercial Colombiano implica tener en cuenta:

- *El artículo 36 de la ley 222 de 1995 determina la indivisibilidad de los Estados Financieros y sus notas confirmando que son un solo informe , el artículo 40 de dicha ley colige (sic) el procedimiento para modificar los estados financieros y con ellos sus notas.*
- *A su vez debe tenerse en cuenta el aforismo jurídico donde señala que lo accesorio sigue la suerte de lo principal es decir no hay Estados Financieros sin libros contables, no hay libros si no hay registros contables, no hay registros sin comprobantes externos e internos. Situación que no está contemplada en la Norma Internacional de Información Financiera versión 1 de enero de 2012 reproducida en todo el anexo del decreto 2784 de 2012 ya que dicha norma internacional confiesa solo ser un estándar para la presentación de estados financieros y es así donde observamos en la legislación comercial colombiana, es imposible obtener un Estado Financiero y sus Notas sin antes elaborar los registros contables en sus respectivos libros así lo señala el artículo 59 del código de comercio sobre la correspondencia que deben existir.*
- *El artículo 37 de la ley 222 señala que los estados financieros que se certifiquen deberán declarar las afirmaciones contenidas en ellas y que estas han sido tomadas fielmente de los libros. Lo que abre la duda sobre la validez de la certificación de un Estado Financiero, certificaciones que se verán afectadas cuando cambien las reglas de juego a razón de las modificaciones que explicamos más arriba.*

Si se aplica de manera retroactiva no habría confianza en los libros y de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 76, inciso 1, del Código de Comercio: "Los libros de comercio llevados en la forma y con los requisitos prescritos serán admitidos en juicio, como medio de prueba, entre comerciantes, en hecho de su comercio, del modo y en los casos expresados en este Código". Surge entonces el interrogante acerca del valor probatorio de los libros en tales circunstancias.

La irretroactividad de las leyes y en general sobre decretos reglamentarias (sic) de contenido contable ha estado conectada al principio de seguridad jurídica: como regla, los actos realizados bajo un determinado régimen normativo no deben verse enjuiciados con la ley nueva y sus normas reglamentarias.

Esto con referencia a la irretroactividad de la ley que se encuentra en la Sentencia de la Corte constitucional No. C-549/93 en la que indica que:

"En general -escribe Valencia Zea-, el efecto retroactivo está prohibido por razones de orden público. Las personas tienen confianza en la ley vigente, y conforme a ella celebran sus transacciones y cumplen sus deberes jurídicos. Dar efecto retroactivo a una ley equivale a destruir la confianza y seguridad que se tiene en las normas jurídicas. Además especialmente cuando se trata de la reglamentación de toda una institución jurídica, existe verdadera imposibilidad para regular el efecto retroactivo".

Y sigue diciendo: La esencia del principio de irretroactividad de la ley es la imposibilidad de señalar consecuencias jurídicas a actos, hechos o situaciones jurídicas que ya están formalizados jurídicamente, salvo que se prescriba un efecto más perfecto tanto para el sujeto de derecho, como para el bien común, de manera concurrente, caso en el cual la retroactividad tiene un principio de razón suficiente para operar. Pues lo imperfecto siempre se sujeta a lo más perfecto, dada la naturaleza perfectible de la legalidad.

Considerando la publicación de los estados financieros de los artículos 40 y 41 de la ley 222 de 1995, los artículos 772 a 775 del Estatuto Tributario que señalan la Contabilidad como medio de prueba para efectos fiscales y los requisitos que deben cumplir y lo dispuesto en el artículo 76 del Código de Comercio.

*La aplicación de la reexpresión retroactiva como un acto que podría ir en contra de la institución de la seguridad jurídica, ofrece a lo sumo un examen constitucional por parte del Honorable Consejo Técnico como entidad normalizadora; recordando que lo proferido por las cortes y nos referimos a la Jurisprudencia se utiliza en el campo de la interpretación jurídica operando la cosa juzgada constitucional consagrada en el artículo 243 de la Constitución, que no sólo reúne las características generales de la institución, sino que, en particular, presenta condiciones especiales del control de constitucionalidad de las leyes y demás actos jurídicos, pues además de que supone un impedimento para que la Corte Constitucional estudie nuevamente una disposición que ya ha sido objeto de análisis, dado su carácter inmutable y definitivo (cosa juzgada formal), **también implica una prohibición presente y futura para que las autoridades y los particulares reproduzcan el contenido material del acto jurídico declarado inexecutable por razones de fondo, en virtud del carácter vinculante y expansivo de este tipo de cosa juzgada (cosa juzgada material).***

*Dicho de otra manera, la cosa juzgada constitucional no sólo ampara el texto normativo formalmente igual, sino el contenido material de la norma jurídica que ha sido objeto del control de constitucionalidad¹. Pues mal haría el Gobierno Nacional En incluir el contenido material sin antes hacer un examen primario-constitucional o un diagnóstico situacional sobre la exequibilidad de **la Enmienda a la NIC 36 Información a Revelar sobre el Importe Recuperable de Activos no Financieros** en un decreto reglamentario que modificase en parte al Decreto 2784 de 2013, que reprodujera la retroactividad que permitiría al estándar eventualmente contrariar la interpretación de la Corte, de tal manera que la implementación del contenido material del estándar derivaría en un acto inconstitucional.*

Sin embargo existen excepciones a la irretroactividad general para cada tipo de ley, como por ejemplo existe una excepción en la ley tributaria y que es necesario plasmarla en este documento dirigido al CTCP para que resulte comprensible la institución jurídica de la Irretroactividad de la ley a lo largo de este comentario, a sabiendas del inexorable contenido del Artículo 4 de la ley 1314 de 2009 que recita la independencia y autonomía de las normas contables en relación a las normas tributarias, es por ello que nos disponemos abordarlo en la Sentencia de la Corte constitucional No. C-549/93 en la que indica que:

La naturaleza jurídica del principio de irretroactividad es la premisa según la cual, en la generalidad de las circunstancias se prohíbe, con base en la preservación del orden público y con la finalidad de plasmar la seguridad y estabilidad jurídica, que una ley tenga efectos con anterioridad a su vigencia, salvo circunstancias especiales que favorezcan, tanto al destinatario de la norma como a la consecución del bien común, de manera concurrente.

***Lo anterior indica que no se trata de un principio absoluto**, pues el universo jurídico no admite posiciones de tal carácter, por ser una coordinación de posibilidades racionales. La racionalidad exige, pues, antes que formas únicas e inflexibles, una sana adecuación de la forma jurídica al contenido material que se ha de ordenar.*

Es por ello que el principio de irretroactividad no riñe con la necesidad de mutaciones normativas, que impiden la petrificación de un orden jurídico que ha de ser dinámico, y que en materia tributaria debe amoldarse a las exigencias de la equidad tributaria, en el sentido de ajustar a las condiciones y circunstancias actuales tanto el valor de las deudas, como otros factores determinables por la realidad fiscal del momento, sin que esto implique el desconocimiento de

¹ SENTENCIA C-820 DE 4 DE OCTUBRE DE 2006. CORTE CONSTITUCIONAL. M. P. DR. MARCO GERARDO MONROY CABRA. Inconstitucionalidad de la expresión "con autoridad" y "solo" en el código civil.

situaciones jurídicas definidas de acuerdo con la ley, ni la vulneración de los derechos adquiridos. Al respecto, la jurisprudencia de esta Corporación es clara.

En efecto en la Sentencia C-511 de 1992, con ponencia del Magistrado Dr. Eduardo Cifuentes Muñoz, la Corte señaló:

“En principio la Constitución no establece una proscripción de los perjuicios que puedan atribuirse a las mutaciones legislativas, de otra parte necesarias y permanentes. Si bien el ordenamiento constitucional garantiza los derechos adquiridos con arreglo a las leyes civiles, los cuales no pueden ser desconocidos ni vulnerados por leyes posteriores (Constitución Política, artículo 58), ellos se circunscriben a las situaciones jurídicas individuales, subjetivas o concretas, creadas o consolidadas bajo el imperio de la ley (Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Magistrado Ponente Dr. Jacobo Pérez Escobar)”.

Asimismo existen otros campos del derecho refiriéndose a las excepciones del principio de la irretroactividad de la ley o principio de aplicación de la ley en el tiempo- retroactividad en asuntos procesal-penal, disciplinario y laboral que en Sentencia T-060/03 señalo (sic) lo siguiente:

“La aplicación retroactiva de las normas tiene plena aplicación en asuntos penales por el empleo de la ley, en asuntos disciplinarios por interpretación jurisprudencial, e incluso en asuntos laborales por aplicación del principio de favorabilidad. Pero no se encuentra justificación válida para dar una aplicación retroactiva en otras situaciones que, como en este caso en particular, tampoco tiene cabida².

Luego de exponer los casos en los cuales se presentan las excepciones al principio de la irretroactividad de la ley tributaria, penal, laboral, disciplinaria surge la pregunta si son aplicables las excepciones de irretroactividad de estas áreas del derecho por analogía o considerar el examen constitucional al derecho comercial o al Derecho Contable.

Las reexpresiones retrospectivas conllevan a una bifurcación consecuente en la interpretación de los Estados Financieros, por una parte la Norma Internacional de Información Financiera plasmada en el anexo del Decreto 2784 de 2012 es flexible porque permite que toda enmienda que se le practique al Estándar tenga efectos retroactivos, so pretexto de que haya Comparabilidad en el futuro. Y por otro lado los efectos retroactivos impulsan una nueva modificación al Estándar, generando que dichos efectos distorsionen la realidad económica del ente referente a las normas vigentes, dado que para el caso de los registros que se realicen en un momento

² SENTENCIA T-060/03 - PRINCIPIO DE APLICACIÓN DE LA LEY EN EL TIEMPO-Retroactividad en asuntos procesales, disciplinarios y laborales

determinado con circunstancias particulares, cuya interpretación había sido útil para los usuarios de la información sólo en tales situaciones.

16. Comentario del CTCP

En primera instancia, valga aclarar que el artículo 76 del Código de Comercio que cita el comentario no corresponde a nuestra legislación, sino a la uruguaya, puesto que el artículo 76 del Código de Comercio colombiano está derogado y trataba sobre otro tema. Sin embargo, sí es cierto que la contabilidad es medio de prueba, aunque los artículos 69 y 70 de nuestro Código mencionan diferentes condiciones para que puedan ser utilizados con esa finalidad. Esto solo a manera de aclaración, teniendo en cuenta que no se discute aquí este punto.

El comentario recibido, aunque se refiere a la aplicación retroactiva de la enmienda, va más bien dirigido a la retroactividad en general.

El CTCP considera que el análisis jurídico que se realiza en el comentario sobre la imposibilidad general de aplicar de manera retroactiva una norma legal, con algunas excepciones, no se aplica en el caso de las NIIF.

Como se menciona en el comentario, las NIIF son estándares para la presentación de información financiera y no regulan la contabilidad o el manejo de libros, aspecto que sí se encuentra en el Código de Comercio. La aplicación retroactiva solamente afecta la presentación de la información financiera y es necesaria, porque si no se hace, se afecta la lectura de esa información, perdiendo la utilidad que se presume de ella para la toma de decisiones económicas. En consecuencia, no implica para el afectado la aplicación de una norma legal que pueda afectar hechos ya ocurridos. Si fuera así, la entidad afectada tendría que, por ejemplo, solicitar a sus accionistas la devolución de dividendos pagados, si la reexpresión o aplicación retroactiva implicara un efecto negativo sobre los resultados del periodo al que aplicara.

Es cierto que será necesario reglamentar el procedimiento que deberá seguirse en el caso de los libros oficiales, cuando se requieran reexpresiones o aplicaciones retroactivas, sobre lo cual el CTCP ya había llamado la atención en su documento de sustentación de la propuesta de la aplicación de las NIIF, aspecto que ha generado discusiones en diversos escenarios que seguramente se plasmarán en las modificaciones normativas que sean necesarias, sobre las cuales los ministerios reguladores están analizando a instancias de las propuestas del CTCP las vías más apropiadas para ello, pero este punto no es materia de la presente propuesta.

Aún si se aplicara una inaplicable irretroactividad jurídica en este caso, cabe decir que la razón de ser de este principio es evitar una injusticia al juzgar hechos con unas reglas jurídicas distintas a las existentes, cuando estos se presentaron. Este no es el caso de la información financiera, donde al contrario, el perjuicio para los usuarios de esa información se presenta es más bien si no se hace uso de la retroactividad.