



Bogotá - Barranquilla, Colombia- Septiembre 30 de 2013

CTCP

CONSEJO TÉCNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA

Comentariosplandetrabajo@ctcp.gov.co

Bogotá

RE: COMENTARIOS 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.

La Unidad Investigativa Contable del Atlántico siglas ÚNICA, Grupo Académico Investigativo reconocido Institucionalmente por la Universidad del Atlántico y el Grupo Camayo de la Universidad Central de Bogotá, grupos adscritos a la Federación Nacional de Estudiantes de Contaduría Pública. Sometió a discusión el documento que en Agosto 01 de 2013 el Consejo Técnico de la Contaduría Pública publico en su página web consultando a las partes interesadas, Motivo por el cual la Unidad actuando como *parte interesada* realizo un Estudio técnico y jurídico vigente frente a la eventual implementación de las enmiendas realizadas a los Estándares Internacionales de Información Financiera que en Mayo de 2013 modificaron la NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos. La fecha de vigencia para esta enmienda según el IASB es 1º de enero de 2014. Adiciona el párrafo 140J, modifica los párrafos 130 y 134, así como la parte inicial del párrafo 138. El Consejo Internacional de Normas procuro en especificar la información a revelar sobre el valor recuperable de aquellos activos que presentan deterioro de valor o reversiones en éste, siempre que este valor recuperable se base en el valor razonable menos los costos de disposición. La Unidad Investigativa y el Grupo Camayo concluyeron en la presentación de comentarios técnicos sobre la viabilidad de la aplicación de dichos estándares internacionales.



PROPUESTA DE TRABAJO PARA COMENTARIOS ANTE EL CTCP.

A Continuación se transcribe las preguntas que se tomaron en cuenta para elaborar los comentarios de IFRS contenidos en 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”**

1. Las enmiendas efectuadas a los estándares señalados en este documento han sido desarrolladas por el IASB para su aplicación universal. ¿Usted cree que, independientemente de este hecho, una o más enmiendas contenidas en este documento o parte de ellas incluyen requerimientos que resultarían ineficaces o inapropiados si se aplicaran en Colombia? Si su respuesta es afirmativa, por favor señale los aspectos o circunstancias que los hacen inadecuados para las entidades colombianas. Por favor adjunte su propuesta y el soporte técnico.
2. El CTCP propondrá a las autoridades de regulación que emitan principios, normas, interpretaciones y guías de contabilidad e información financiera. ¿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? Por favor especifique el estándar y el tema en particular en las enmiendas en donde surge la necesidad de la guía de aplicación adicional o de interpretación.
3. ¿Considera necesaria alguna excepción o requerimiento adicional a los contemplados en las enmiendas a las NIIF aquí expuestas por parte de las entidades colombianas? Si su respuesta es afirmativa, por favor especifique las excepciones o requerimientos adicionales y sustente por qué es necesaria dicha excepción o requerimiento.
4. ¿Usted considera que alguna o ambas enmiendas a que hace referencia este documento podrían ir en contra de alguna disposición legal colombiana? Si su respuesta es afirmativa, por favor señale los aspectos o temas que podrían ir en contra de la disposición legal debidamente sustentados. Por favor adjunte una propuesta alternativa junto con el soporte técnico.



1. COMENTARIO SOBRE LA APLICACIÓN RETROACTIVA DE LA INFORMACIÓN A REVELAR

Se considera que la aplicación de la enmienda deterioro del valor de los activos no resulta inapropiada en Colombia. El ordenamiento jurídico del derecho contable colombiano, por medio de la ley 1314 de 2009, se encuentra en convergencia con las normas internacionales de contabilidad, de información financiera, y de aseguramiento de la información; en tanto que la inclusión de las enmiendas efectuadas por el IASB para aplicación universal, en Colombia versan con el proceso antes mencionado que se está llevando a cabo, lo que hace importante que se integren estas modificaciones para garantizar las mejores prácticas, en busca de reflejar la realidad financiera del ente que informa.

2. COMENTARIO SOBRE LA 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.



3. COMENTARIO SOBRE LA APLICACIÓN RETROACTIVA DE LA INFORMACIÓN A REVELAR.

a) ENMIENDA A LA NIC 36 “DETERIORO DE LOS ACTIVOS:

140J En mayo de 2013, se modificaron los párrafos 130 y 134, y el encabezamiento sobre el párrafo 138. Una entidad aplicará esas modificaciones de **forma retroactiva a los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2014**. Se permite su aplicación anticipada. Una entidad no aplicará esas modificaciones a periodos (incluyendo periodos comparativos) en los que no se aplique la NIIF 13.

“Disposiciones de transición para el documento de Información a Revelar sobre el Importe Recuperable de Activos no Financieros.

FC228B En el Proyecto de Norma 2013/1, el IASB propuso **la aplicación retroactiva** y permitir la aplicación anticipada de las modificaciones. Una amplia mayoría de los que respondieron apoyaron las propuestas.

FC228C El IASB decidió mantener en las modificaciones finales los requerimientos de transición propuestos en el Proyecto de Norma 2013/1 que indicaban que las entidades no deberían proporcionar información comparativa sobre el periodo anterior si no están aplicando también la NIIF 13 en ese periodo. El objetivo de estos requerimientos de transición es hacer que estas modificaciones tengan el mismo efecto que si hubieran sido emitidas cuando el IASB emitió la NIIF 13.”

B) ENTORNO JURÍDICO COLOMBIANO:

LEY 222 DE 1995 ARTICULO 40. RECTIFICACIÓN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS. Las entidades gubernamentales que ejercen inspección, vigilancia o control, **podrán ordenar rectificar los estados financieros o las notas que no se ajusten a las normas legales.**

Tratándose de estados financieros de fin de ejercicio, las rectificaciones afectarán el período objeto de revisión, siempre que se notifique dentro del mes siguiente a la fecha en la cual se hayan presentado en forma completa ante la respectiva autoridad. Pasado dicho lapso las rectificaciones se reconocerán en el ejercicio en curso.

Las rectificaciones se darán a conocer al difundir los estados financieros respectivos y, en todo caso, en la forma y plazo que determine la respectiva entidad gubernamental.



La orden de rectificación solo tendrá efectos cuando la entidad gubernamental que ejerce inspección, vigilancia o control haya resuelto expresamente los recursos a que hubiere lugar, si es que éstos se interpusieron.

LEY 222 DE 1995 ARTICULO 41. PUBLICIDAD DE LOS ESTADOS FINANCIEROS. *Dentro del mes siguiente a la fecha en la cual sean aprobados, se depositará copia de los estados financieros de propósito general, junto con sus notas y el dictamen correspondiente, si lo hubiere, en la Cámara de Comercio del domicilio social. Esta expedirá copia de tales documentos a quienes lo soliciten y paguen los costos correspondientes.*

Sin embargo, las entidades gubernamentales que ejerzan la inspección, vigilancia o control podrán establecer casos en los cuales no se exija depósito o se requiera un medio de publicidad adicional. También podrán ordenar la publicidad de los estados financieros intermedios.

La Cámara de Comercio deberá conservar, por cualquier medio, los documentos mencionados en este artículo por el término de cinco años.

LEY 222 DE 1995, ARTICULO 36. NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS Y NORMAS DE PREPARACIÓN. *Los estados financieros estarán acompañados de sus notas, **con las cuales conforman un todo indivisible.** Los estados financieros y sus notas se prepararán y presentarán conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados.*

C) COMENTARIO JURÍDICO:

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 Antiguo 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 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. 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 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 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

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.*



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 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 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

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



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

Fecha ut supra;

Grupo de Trabajo:

Yesid Cortés Ramírez

Miembro del Grupo Camayo
Universidad Central de Bogotá.

Andrés Cabrera Narváez

Miembro del Grupo Única
Universidad del Atlántico.

Jorge Tamara Name

Miembro del Grupo Única
Universidad del Atlántico.

