

Análisis de la norma internacional de contabilidad (NIIF/NIC) No. 8 (Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores) y sus principales efectos en el Estatuto Tributario colombiano*

Abel María Cano-Morales

Contador público titulado. Especialista en gerencia de impuestos, especialista en derivados, futuros, stocks y opciones de Anglia Ruskin University. Magíster en administración, Universidad Autónoma de Bucaramanga. Magíster en finanzas, Instituto Tecnológico de Estudios Superiores de Monterrey, ITESM. Docente investigador, Universidad de Medellín. Autor y coautor de cuatro libros de investigación, cuatro capítulos de libro y de 35 artículos de investigación, conferenciante nacional e internacional. Correo electrónico: amcano@udem.edu.co.

* Este trabajo es uno de los resultados parciales, que se entregan a la comunidad académica producto de la ejecución del proyecto de investigación *Conformación del Banco de Experiencias Exitosas en la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF/NIC): en los países de MERCOSUR, Comunidad Andina, México y España*, desarrollado por el profesor Abel María Cano-Morales, el cual está siendo financiado por la Universidad de Medellín en cofinanciación con 16 instituciones educativas internacionales de Latinoamérica y el Caribe.

Resumen El desarrollo de este proyecto de investigación facilitó, entre otras cosas, la identificación, análisis, clasificación y comparación de las Normas Internacionales de Información Financiera, antes NIC, y la relación que éstas tienen con algunos artículos del Estatuto Tributario colombiano. Además, permitió establecer cómo las NIIF/ NIC afectan el modelo contable colombiano, el cual –como es bien sabido por los profesionales contables– es netamente fiscalista, pues los estados financieros que se presentan actualmente en Colombia obedecen sólo a los intereses del Estado, ya que sólo sirven para calcular, provisionar y pagar los tributos a favor del Estado. Estos estados financieros no son aptos ni adecuados para tomar decisiones gerenciales financieras o económicas, ya que para que puedan cumplir ese propósito deberán estar acompañados de un análisis financiero completo, con información complementaria, y estados financieros complementarios.

Palabras claves autor Normas internacionales de contabilidad, adopción, armonización, modelos contables, sistemas de información, convergencia.

Palabras claves descriptor Normas internacionales de contabilidad, doctrinas contables, sistemas de información en contabilidad.

Analysis of the international accounting norm (NIIF/NIC) No. 8 (accounting policies, changes in the accounting estimations and mistakes) and its main effects in the Colombian national tax law

Abstract The development of this research project allowed the identification, analysis, classification and comparison of International Accounting Standards Forward (NIC), and their relationship with some articles of the Colombian Tax Statute. Besides, it allowed us to elucidate the way (IFRS / IAS) affect the Colombian accounting model that is clearly tax oriented –as it is well known by accounting professionals–, since the financial statements presen-

ted nowadays in Colombia are due only to the interests of the State. They only serve to calculate, grant provision and pay taxes in favor the state. It should be noted that the financial statements are not suitable or appropriate to make decisions in financial management or economic nature, and –in order to fulfill this purpose– they must be accompanied by a financial analysis with supplementary information and supplementary financial statements.

Key words author International Accounting Standards, Adoption, Harmonization, Accounting Models, Information Systems, Convergence

Key words plus International Accounting Standards, Countable Doctrines, Information Systems in Accounting.

Análise da norma internacional de contabilidade (NIIF/NIC) No. 8 (políticas contábeis, mudanças nas estimativas contábeis e erros) e seus principais efeitos no estatuto tributário colombiano

Resumo O desenvolvimento deste projeto de pesquisa facilitou, entre outras coisas, a identificação, análise, classificação e comparação das Normas Internacionais de Informação Financeira, antes NIC, e a relação que estas têm com alguns artigos do Estatuto Tributário colombiano. Além disso, permitiu estabelecer como as NIIF/ NIC afetam o modelo contável colombiano, que –como é bem sabido pelos profissionais contábeis– é netamente fiscalista, pois os estados financeiros que são apresentados atualmente na Colômbia obedecem somente aos interesses do Estado, já que só servem para calcular, provisionar e pagar os tributos a favor do Estado. Estes estados financeiros não são aptos nem adequados para tomar decisões gerenciais financeiras ou econômicas, já que para que possam cumprir esse propósito deverão ser acompanhados por uma análise financeira completa, com informação complementar, e estados financeiros complementares .

Palavras-chave autor normas internacionais de contabilidade, adoção, harmonização, modelos contábeis, sistemas de informação, convergência.

Introducción

La globalización de la economía y de la información, su internacionalización y la expansión económica que se está viviendo ahora en la gran mayoría de países, han llevado a que las empresas empiecen a replantear su futuro, al enfocar su participación en la economía global. Ahora bien, es claro que para ello, deben analizar su entorno local y su posible vinculación en los mercados internacionales. Pero para que las empresas puedan participar en el nuevo mundo de los negocios, es necesario que hablen un lenguaje financiero y económico común; por consiguiente, estas empresas necesitan un medio de comunicación que sea confiable, que facilite las relaciones económicas, comerciales y que sea un mecanismo de control, como la Contabilidad y los informes generados por ella.

Tampoco es desconocido para los empresarios y los profesionales contables que la globalización de la economía colombiana es una realidad que tiene una estrecha relación con la regulación tributaria, tal como lo ha venido expresando la investigadora PhD Tiffany Jordan, en sus documentos de trabajo *The Impact of Globalization on Accounting Standards* (2003), en los siguientes términos: “The globalization of businesses poses questions about the social regulation, surveillance and accountability of corporations, both in the national and international context. The faceless world of global trading involves massive uncertainties and re-

quires frameworks for creating and fostering ‘trust’. One of the responses by Western governments has been to place considerable reliance upon accounting technologies, for regulating commercial and non-commercial enterprises (Mintz, 1999; Worldbank, 2002; Martin, 1997; www.europa.edu.int). Accounting Education is also at the forefront (Auditing Practices Committee, 1989, 1990; Zeff and Moonitz, 1984; Willmott et al., 1992; Power, 1993; Arnold, 1991; Auditing Practices Board, 1994; Sikka et al., 1998). So where does education fit into Globalization? What about the rapid changes in information technology?

En esta conferencia, Jordan plantea entre otros aspectos de importancia que la contabilidad hace parte de los sistemas de información gerencial, financiero y económico, además de ser el instrumento que apoya la labor de los administradores en la planeación, organización, dirección y control de los negocios. Por lo anterior, la información contable es el método de comunicación más utilizado por las empresas y por los grupos de interés para fortalecer las relaciones comerciales y tomar decisiones locales, nacionales e incluso internacionales.

Por ello, a partir la estructuración analítica de variables favorables y desfavorables en la aplicación de las normas internacionales de información financiera, en especial tributaria, causadas por la transición al nuevo sistema de información contable y la evaluación real del impacto de la conversión, contribuye a establecer el problema a investigar y a tenerlo en cuenta para la posible inmersión de las empresas colombianas en los escenarios mundiales.

De ahí que sí sea una necesidad perentoria de las empresas incorporarse a los mercados internacionales y además es un mandato en nuestra legislación, pues como es bien sabido, la normativa tributaria que aparece unificada en el Estatuto Tributario y que rige para los impuestos nacionales, debe adaptarse a esas normas internacionales de contabilidad, y no podrá seguir primando lo tributario sobre lo contable. Esta normativa cuenta con artículos que no sólo afectan la información tributaria de las organizaciones, sino que además ordenan que esos procedimientos se apliquen en la contabilidad, sin importar que con esos mandatos tributarios la información que se refleja en unos estados financieros y que es utilizada por unos usuarios para tomar decisiones de toda índole no muestre la realidad contable y financiera de la empresa.

La posible implementación en los próximos años de los estándares internacionales de contabilidad por parte de las empresas colombianas, ha originado que el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, CTCP, varias universidades del país, organismos estatales, empresas del sector privado y contadores independientes efectuaran un estudio para determinar cuál es el camino que debe seguir Colombia frente a este tema, es decir, si debe adaptar o adoptar las Normas Internacionales de Información Financiera.

Antes de dar una respuesta concreta a la pregunta anterior, será necesario inicialmente esquematizar los problemas que enfrentan las empresas que tienen la intención de adoptar las NIIF/NIC, pues la información existente es limitada y posee poco nivel de profundidad, en

aspectos tributarios específicamente. Además, no hay investigaciones en la valoración de las ventajas y desventajas de aplicar la normatividad contable internacional en las empresas, frente a los beneficios o perjuicios que puedan generar las normas tributarias colombianas. Por tanto y en aras de empezar a dar respuestas a las inquietudes de los empresarios; es necesario iniciar con procesos de análisis de las normas. En este acápite se analizarán las normas No. 8 (Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores). También se hará una comparación analítica sobre la forma como el Estatuto Tributario las interviene y sobre la forma de aplicación en las empresas colombianas, además de la realización de un análisis de las empresas que han aceptado las normas de la Junta de Estándares Internacionales de Contabilidad, IASB, y las han aplicado a su sistema contable.

Dicho sea de paso, debemos buscar y describir la forma y el proceso sobre el cual se justifican la conversión, la adopción o la armonización de las normas internacionales y su verdadero impacto en las empresas colombianas, en razón a que es necesario conocer con certeza las variables positivas y negativas de la conversión a NIIF/NIC. Esta conversión se ha convertido en un verdadero desafío para las investigaciones contables, porque contribuye a determinar los cambios en la doctrina contable, los efectos en los sectores empresariales, la utilidad para los usuarios de la información, las repercusiones en la formación profesional, la medición de los costos de transición y las variaciones relacionadas con las normas tributarias.

Es de gran interés para la comunidad contable encontrar metodologías que disminuyan los impactos negativos de la convertibilidad NIIF/NIC, propuestas en este trabajo, ya que su importancia radica en los aportes teóricos y metodológicos sobre las implicaciones generales de la convertibilidad y su influencia en las normas tributarias colombianas.

Las normas internacionales de Contabilidad (NIIF/NIC) tienen como propósito fundamental mantener la integridad en la información y en los datos contables, financieros y económicos; con el fin de facilitar las comparaciones entre las entidades comerciales, estas normas son necesarias, debido a la variedad de evaluaciones y métodos aplicables que se usan actualmente en la información contable. Por tanto, es necesario tener claro cuál es el papel que cumplirían las (NIIF/NIC), en el contexto contable mundial, pues como ya se mencionó, el modelo de regulación contable colombiano les da prevalencia a las normas tributarias en caso de discrepancias. De hecho, varios estándares de contabilidad se originan en leyes netamente fiscales. Este enfoque también ha contribuido a que haya normas de contabilidad no armonizadas local o internacionalmente. Otro fenómeno es la superposición de estándares de contabilidad para reportes financieros y para efectos de tributación.

Por ello, hemos iniciado el desarrollo de esta investigación, a partir de los análisis descriptivos y hermenéuticos de las variables positivas y negativas que han surgido producto de la aplicación de las normas internacionales de información financiera (NIIF/NIC), en especial de la norma No. 8 (Políticas contables, cambios en las

estimaciones contables y errores), y su relación con las normas tributarias colombianas que tienen conexión directa o indirecta con la norma internacional citada y que se recogen en el Estatuto Tributario colombiano.

A continuación, se hará una presentación detallada y con su respectivo análisis, de las comparaciones que logramos identificar. Este análisis descriptivo está acompañado de unos mapas conceptuales que ayudan a soportar cada una de las exposiciones y planteamientos presentados.

1. Análisis de la norma internacional de contabilidad (NIIF/NIC) No. 8 (Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores) y sus principales efectos en el Estatuto Tributario colombiano

Esta norma revisada sustituye a la NIC 8 Ganancia o Pérdida neta del ejercicio, errores fundamentales y cambios en políticas contables, y se aplicará en los ejercicios anuales que hayan iniciado a partir del 1 de enero de 2005. Se aconsejaba su aplicación anticipada.

El objetivo de esta norma es prescribir los criterios para seleccionar y modificar las políticas contables, el tratamiento contable y la información a revelar acerca de los cambios en las políticas contables, de los cambios en las estimaciones contables y de la corrección de errores. La norma trata de realzar la relevancia y fiabilidad de los estados financieros de una entidad, la comparabilidad con los estados finan-

cieros emitidos por ésta en ejercicios anteriores y con los elaborados por otras entidades.

Los requisitos de información a revelar relativos a las políticas contables, excepto los referentes a cambios en las políticas contables, han sido establecidos en la NIC 1, Presentación de estados financieros.

Características y contenido: Políticas contables: Cómo se seleccionan y aplican las políticas contables, obligación de la uniformidad en la aplicación de ellas, cómo actuar cuando se dan cambios en las políticas contables y cuándo realizar esos cambios, así como la información a revelar.

Cambios en las estimaciones contables: Explicar las clases de estimaciones, los cambios que se originan y la información a revelar.

Errores: Cómo proceder ante errores materiales de ejercicios anteriores, limitaciones a la reexpresión retroactiva e información a revelar.

Impracticabilidad de la aplicación de la reexpresión retroactiva: Cómo proceder en estos casos.

Interpretaciones de las Normas Internacionales de Contabilidad (SIC) relacionadas:

Después de analizar las Interpretaciones existentes hasta el momento, ninguna está relacionada con esta norma.

Principales artículos del Estatuto Tributario relacionados con la NIC 8

Artículo 65	Gradualidad en el desmonte de la provisión UEPS o LIFO (última entrada, primera salida o Last in, first out).
Artículo 134	Sistema de cálculo.
Artículo 138	Posibilidad de utilizar una vida útil diferente.
Artículo 140	Depreciación acumulada.
Artículo 145	Deducción de deudas de dudoso o difícil cobro.
Artículo 162	Sistemas para su determinación.
Artículo 170	Sistema para su determinación.
Artículo 239-1	Renta líquida gravable por activos emitidos o pasivos inexistentes.
Artículo 260-9	Acuerdos anticipados de precios.

2. Principales diferencias y semejanzas entre los artículos del Estatuto Tributario y los Estándares Internacionales de Contabilidad

NIC 8: Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores: La NIC 8 trata sobre los criterios para seleccionar, modificar y revelar las políticas contables, las estimaciones contables y la corrección de errores, y los requisitos de información a revelar sobre cambios en las políticas contables.

Los artículos del Estatuto Tributario en la siguiente lista tienen relación con este estándar al establecer que en ciertos casos se pueden realizar cambios en las políticas y estimaciones contables, para lo cual se debe pedir autorización, pero nunca se manifiesta qué cambios deben realizarse y qué consecuencias trae.

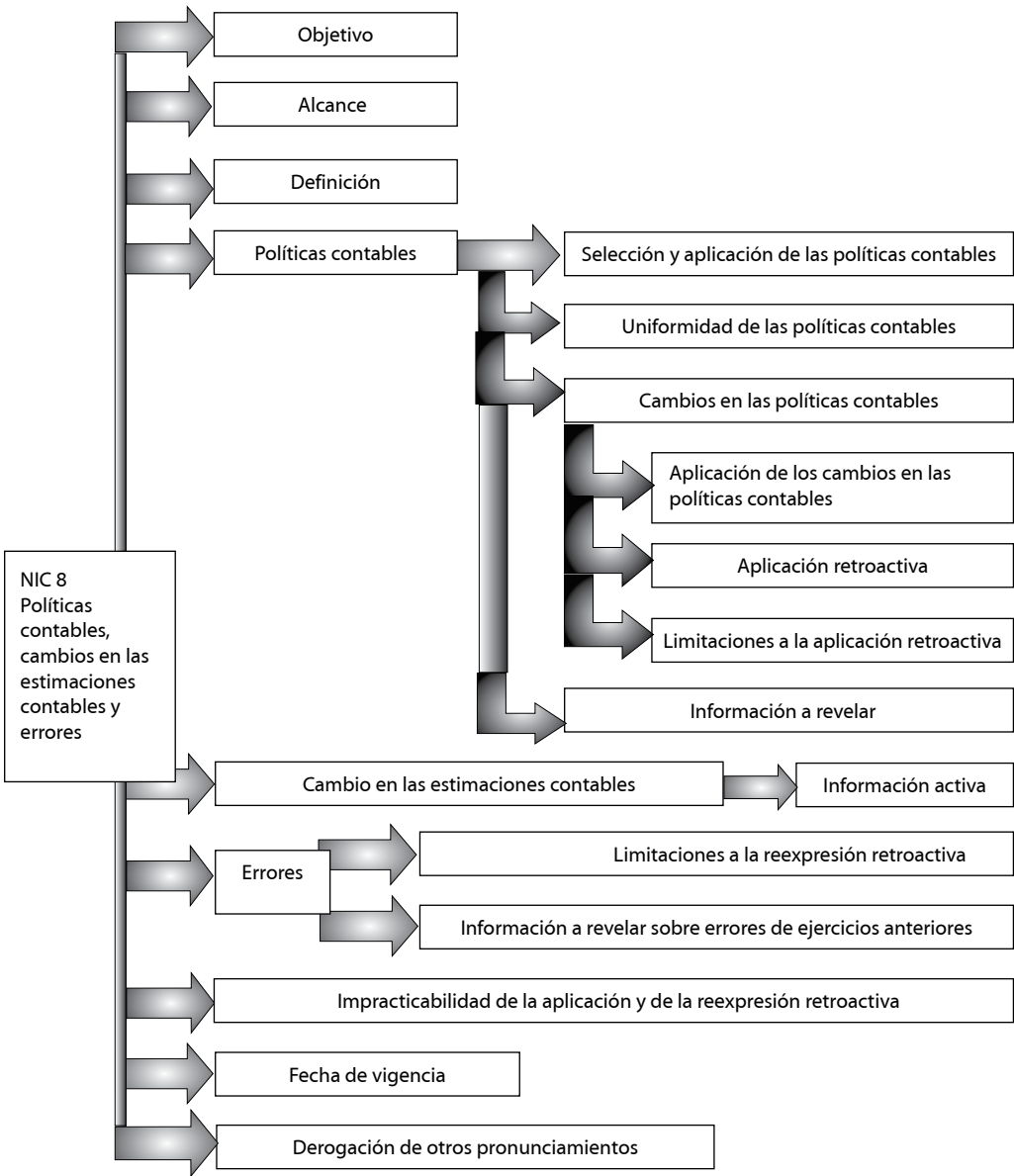


Figura 1. Mentefacto. Análisis descriptivo de la Norma Internacional de Contabilidad (NIIF/NIC) No. 8. Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores.

Fuente: Elaboración propia, con base en el desarrollo y análisis de la NIIF/NIC No. 8.

Estatuto Tributario	NIIF/NIC 8
Artículo 65	Uniformidad de las políticas contables
<p>Sustituido. Ley 174/1994, Artículo 3. Gradualidad en el desmonte de la provisión UEPS o LIFO. Incisos 1 y 2 transitorios. Derogados.</p> <p>Parágrafo. Sustituido. Ley 223 de 1995, artículo 72. El método que se utilice para la valoración de los inventarios, de acuerdo con las normas de contabilidad generalmente aceptadas, deberá aplicarse en la contabilidad de manera uniforme, durante todo el año gravable, debiendo reflejarse en cualquier momento del período en la determinación del inventario y el costo de ventas. El valor del inventario detallado de las existencias al final del ejercicio, antes de descontar cualquier provisión para su protección, debe coincidir con el total registrado en los libros de contabilidad y en la declaración de renta.</p> <p>El cambio de método de valoración deberá ser aprobado previamente por el Director de Impuestos y Aduanas Nacionales, de acuerdo con el procedimiento que señale el reglamento. El mismo funcionario podrá autorizar, cuando las circunstancias técnicas del contribuyente así lo ameriten, el uso parcial del sistema de inventarios periódicos.</p> <p>Se considera como método aceptado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales el denominado sistema <i>retail</i>.</p> <p>Se entiende que para las plantaciones agrícolas, el inventario permanente es el que controla sus existencias y costos, bajo un sistema de amortización dependiente de su ciclo agronómico, sin necesidad de que dicho inventario exija un control por unidades.</p> <p>Parágrafo transitorio. Derogado.</p> <p>Decreto 1333, 29 de julio de 1996</p> <p>Artículo 1. Aplicación del sistema permanente o continuo. Los contribuyentes del impuesto sobre la renta, que de acuerdo con lo establecido en el parágrafo del artículo 62 del Estatuto Tributario establezcan el costo de enajenación de los activos movibles por el sistema de inventarios permanentes o continuos, tienen plazo para adoptar y poner en práctica dicho sistema hasta el 1 de enero de 1997. A partir de esta fecha, la determinación del costo de enajenación de los activos movibles deberá establecerse de conformidad con lo señalado en la citada norma.</p> <p>Artículo 2. Uso parcial del sistema de inventarios periódicos. La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales podrá autorizar a los contribuyentes del impuesto sobre la renta el uso parcial del sistema de inventarios periódicos, en forma combinada con el sistema de inventarios permanentes para determinar el costo de enajenación o producción de los diferentes tipos o clases de inventarios, siempre y cuando las circunstancias técnicas del contribuyente así lo ameriten y las mismas hayan sido demostradas en la solicitud de autorización que se presente para tal efecto.</p>	<p>Párrafo 13. La entidad seleccionará y aplicará sus políticas de manera uniforme para transacciones, otros eventos y condiciones que sean similares, a menos que una norma o interpretación exija o permita específicamente establecer categorías de partidas para las cuales podría ser apropiado aplicar diferentes políticas. Si una norma o interpretación exige o permite establecer esas categorías, se seleccionará una política contable adecuada y se aplicará de manera uniforme a cada categoría.</p> <p>Cambios en las políticas contables</p> <p>Párrafo 14. La entidad cambiará una política contable sólo si tal cambio:</p> <ol style="list-style-type: none"> a. es requerido por una norma o interpretación; o b. lleva a que los estados financieros suministren información más fiable y relevante sobre los efectos de las transacciones, otros eventos o condiciones que afecten a la situación financiera, el rendimiento financiero o los flujos de efectivo de la entidad. <p>Párrafo 15. Los usuarios de los estados financieros necesitan ser capaces de comparar los estados financieros de una entidad a lo largo del tiempo, a fin de identificar tendencias en su situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo. En consecuencia, se aplicarán las mismas políticas contables dentro de cada ejercicio, así como de un ejercicio a otro, excepto si se presentase algún cambio en una política contable que cumpliera alguno de los criterios del párrafo anterior.</p> <p>Aplicación de los cambios en las políticas contables.</p>

Estatuto Tributario	NIIF/NIC 8
Artículo 65	Uniformidad de las políticas contables
<p>Artículo 3. Solicitudes de autorización. Los contribuyentes del impuesto sobre la renta que requieran presentar solicitudes de autorización con el fin de hacer uso parcial del sistema de inventarios periódicos o adoptar otro sistema de reconocido valor técnico o cambiar el método de valoración de los inventarios, deberán dirigirlas al Director de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales o al funcionario delegado para el efecto. Los escritos pueden ser presentados por medio de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales que corresponda al domicilio del contribuyente.</p> <p>En todos los casos, las solicitudes deberán presentarse con cuatro (4) meses de antelación al vencimiento del período gravable inmediatamente anterior para el cual se hace la solicitud, con el cumplimiento de los requisitos establecidos mediante resolución de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.</p> <p>Artículo 4. El <i>retail</i> como método de valoración de inventarios. El <i>retail</i> como método de valoración de inventarios aceptado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, no requiere para su adopción de aprobación previa por parte de dicha entidad.</p> <p>Artículo 5. Requisitos de las solicitudes y término para resolverlas. Las solicitudes de autorización a que se refiere el presente decreto, deberán llenar los requisitos establecidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales mediante resolución.</p> <p>Decreto 326, 20 de febrero de 1995</p> <p>Artículo 3. Procedimiento para el desmonte.</p> <p>Parágrafo. Para efectos de la presentación de estados financieros, los contribuyentes pueden realizar los ajustes y reclasificaciones necesarias para cumplir con las normas de contabilidad generalmente aceptadas, pero de todas maneras en sus declaraciones de renta se deben reflejar los efectos del desmonte de las diferencias de inventarios, en la forma señalada en el presente decreto. Para efectos de control, deben mantener a disposición de los funcionarios de impuestos nacionales las conciliaciones necesarias para explicar las diferencias entre la contabilidad y las declaraciones de renta.</p> <p>Artículo 5. Cambio de método de valoración. De acuerdo con el parágrafo del artículo 3 de la Ley 174 de 1994, el método de valoración de inventarios debe ser utilizado de manera uniforme durante todo el ejercicio gravable. Cuando un contribuyente decida cambiarlo, deberá hacerlo saber al Administrador de Impuestos y Aduanas Nacionales de su jurisdicción, mediante comunicación escrita, por lo menos con dos meses de antelación al inicio del ejercicio gravable a partir del cual se realizará el cambio. La comunicación debe incluir, además del nombre o razón social e identificación tributaria del contribuyente y el código de actividad económica, el método de valoración actual y el propuesto y las razones para efectuar el cambio.</p>	<p>Párrafo 19. Con sujeción al párrafo 23:</p> <p>a. la entidad contabilizará un cambio en una política contable derivado de la aplicación inicial de una norma o interpretación, de acuerdo con las disposiciones transitorias específicas de tal norma o interpretación, si las hubiere; y</p> <p>b. cuando la entidad cambie una política contable, ya sea por la aplicación inicial de una norma o interpretación que no incluya una disposición transitoria específica aplicable a tal cambio, o porque haya decidido cambiarla de forma voluntaria, aplicará dicho cambio retroactivamente.</p>

Tabla 1. Revisión y Comparación del Artículo 65 del Estatuto Tributario, en contraste con la NIC No. 8 (Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores).

Fuente: Elaboración propia, con base en el desarrollo y análisis de la NIIF/NIC No. 8 frente al Estatuto Tributario.

Comentarios

En cuanto a la uniformidad de las políticas contables, el Estatuto Tributario hace referencia en su artículo 65, únicamente a la uniformidad que debe haber en la aplicación del método de valoración de los inventarios, el cual debe estar de acuerdo con las normas de contabilidad generalmente aceptadas y aplicarse durante todo el período contable. La norma internacional de contabilidad es general e indica que la entidad aplicará todas sus políticas contables de manera uniforme a menos que una norma o interpretación exijan o permitan específicamente categorías de partidas para las cuales sería apropiado aplicar diferentes políticas.

Cuando se habla de los requisitos para cambiar de política contable, el artículo 65 del Estatuto Tributario no indica ninguno; por el contrario, la norma internacional establece que el cambio en la política contable se debe hacer en dos casos:

- a. si es requerido por una norma o interpretación; o
- b. si lleva a que los estados financieros suministren información más fiable y relevante sobre los efectos de las transacciones, otros eventos o condiciones que afecten a la situación financiera, rendimiento financiero o los flujos de efectivo de la entidad.

Respecto a la autorización que, según las normas tributarias, se debe pedir al Director de Impuestos y Aduanas Nacionales para el cambio de método de valoración de inventarios, el cual debe estar de acuerdo con el procedimiento que señale el reglamento, la Norma Internacional de Contabilidad no lo contempla de igual manera, ya que no se debe pedir una autorización ante un organismo en especial, sino que se puede remitir a otras normas o interpretaciones para ver si ellas lo exigen o lo permiten. En este aspecto, el órgano que en últimas está autorizando es la IASB, al emitir normas que exijan el cambio de política.

En relación con la aplicación de los cambios en las políticas contables, las normas tributarias no indican cómo debe hacerse, lo único que expresan es su aplicación uniforme en todo el período gravable y en ningún caso de forma retroactiva, pues las normas tributarias en Colombia no tienen este carácter. En oposición a lo anterior, la norma internacional indica que su aplicación debe ser retroactiva en todos los casos, excepto cuando traiga disposiciones transitorias específicas aplicables a tal cambio, o cuando sea impracticable hacer la reexpresión; caso en el cual aplicará la política contable de manera prospectiva. La norma internacional indica específicamente, en los párrafos 50 a 53 cuándo resulta impracticable aplicar una nueva política contable a uno o más ejercicios anteriores.

Estatuto Tributario	NIIF/NIC 8
Artículo 134	Cambios en las políticas contables
<p>Sistemas de cálculo. La depreciación se calcula por el sistema de línea recta, por el de reducción de saldos o por otro sistema de reconocido valor técnico autorizado por el subdirector de fiscalización de la Dirección General de Impuestos Nacionales o su delegado. Inciso 2. Derogado. Ley 223 de 1995, artículo 285.</p> <p>Decreto 1265, 13 de julio de 1999 Artículo 22. Subdirección de Fiscalización Tributaria. 10. Autorizar, de conformidad con las normas vigentes, la utilización de cualquier otro sistema de depreciación de reconocido valor técnico.</p>	<p>Párrafo 14. La entidad cambiará una política contable sólo si tal cambio:</p> <ul style="list-style-type: none"> a. es requerido por una norma o interpretación; o b. lleva a que los estados financieros suministren información más fiable y relevante sobre los efectos de las transacciones, otros eventos o condiciones que afecten la situación financiera, el rendimiento financiero o los flujos de efectivo de la entidad.

Tabla 2. Revisión y comparación del artículo 134 del Estatuto Tributario, en contraste con la NIC No. 8 (Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores).

Fuente: Elaboración propia, con base en el desarrollo y análisis de la NIIF/NIC No. 8 frente al Estatuto Tributario.

Comentarios

El Estatuto Tributario no hace referencia al cambio en el sistema de depreciación; sin embargo, el Decreto 1265 de 1999, en su artículo 22, menciona las funciones de la Subdirección de Fiscalización Tributaria; entre las cuales están autorizar la utilización de cualquier otro sistema de depreciación estipulado en el artículo 134 del Estatuto Tributario.

En el estándar se dice cómo proceder cuando hay un cambio en el sistema de depreciación, es decir, una política contable.

Estatuto Tributario	NIIF/NIC 8
Artículo 138	Información a revelar respecto al cambio de políticas contables
<p>Posibilidad de utilizar una vida útil diferente. Si el contribuyente considera que la vida útil fijada en el reglamento no corresponde a la realidad de su caso particular, puede, previa autorización del Director General de Impuestos Nacionales, fijar una vida útil distinta, con base en conceptos o tablas de depreciación de reconocido valor técnico.</p> <p>Si la vida útil efectiva resulta menor que la autorizada, por razones de obsolescencia u otro motivo imprevisto, el contribuyente puede aumentar su deducción por depreciación durante el período que le queda de vida útil al bien, aduciendo las explicaciones pertinentes.</p> <p>Si la vida útil efectiva resulta superior a la autorizada por el reglamento, el contribuyente puede distribuir, dentro del lapso faltante, el saldo amortizable, o puede disminuir su deducción de acuerdo con la vida útil efectiva.</p>	<p>Párrafo 29. Cuando un cambio voluntario en una política contable tenga efecto en el ejercicio corriente o en algún ejercicio anterior, o bien tendría efecto en ese ejercicio si no fuera impracticable determinar el importe del ajuste, o bien podría tener efecto sobre ejercicios futuros, la entidad revelará:</p> <ol style="list-style-type: none"> a. la naturaleza del cambio en la política contable; b. las razones por las que aplicar la nueva política contable suministra información más fiable y relevante; c. para el ejercicio corriente y para cada ejercicio anterior del que se presente información, hasta el extremo en que sea practicable, el importe del ajuste: <ul style="list-style-type: none"> • para cada rúbrica afectada del estado financiero; • y si la NIC 33 Ganancias por acción es aplicable a la entidad, para la ganancia por acción tanto básica como diluida; d. el importe del ajuste relativo a ejercicios anteriores presentados, hasta el extremo en que sea practicable; y e. si la aplicación retroactiva fuera impracticable para un ejercicio anterior en particular, o para ejercicios anteriores presentados, las circunstancias que conducen a esa situación, junto con una descripción de cómo y desde cuándo se ha aplicado el cambio en la política contable. <p>En los estados financieros de los ejercicios posteriores no es necesario repetir tales revelaciones.</p> <p>Cambios en las estimaciones contables</p> <p>Párrafo 34. Si se produjesen cambios en las circunstancias en que se basa la estimación, es posible que ésta pueda necesitar ser revisada, como consecuencia de nueva información obtenida o de poseer más experiencia. La revisión de la estimación, por su propia naturaleza, no está relacionada con ejercicios anteriores ni tampoco es una corrección de un error.</p> <p>Párrafo 36. El efecto de un cambio en una estimación contable, diferente de aquellos cambios a los que se aplique el párrafo siguiente, se reconocerá de forma prospectiva, incluyéndolo en el resultado del:</p> <ol style="list-style-type: none"> a. ejercicio en que tenga lugar el cambio, si éste afecta a un solo ejercicio; o b. ejercicio en que tenga lugar el cambio y los futuros, si afectase a varios ejercicios. <p>Párrafo 37. En la medida en que un cambio en una estimación contable dé lugar a cambios en activos y pasivos, o se refiera a una partida de patrimonio neto, se reconocerá ajustando el valor en libros de la correspondiente partida de activos, pasivo o patrimonio neto en el ejercicio en que tenga lugar el cambio.</p>

Tabla 3. Revisión y comparación del artículo 138 del Estatuto Tributario, en contraste con la NIC No. 8 (Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores).

Fuente: Elaboración propia, con base en el desarrollo y análisis de la NIIF/NIC No. 8 frente al Estatuto Tributario.

Comentarios

El artículo 138 del Estatuto Tributario contempla la posibilidad de cambiar la vida útil, una estimación contable, por una distinta a la determinada por sus decretos reglamentarios, teniendo como base conceptos o tablas de depreciación de reconocido valor técnico y solicitando autorización del Director General de Impuestos Nacionales. La norma internacional, en su párrafo 34, indica que cualquier cambio en una estimación contable puede realizarse sin ningún requisito previo, basta con que cambien las circunstancias en que se basa la estimación; por el contrario, el Estatuto Tributario señala como requisito la solicitud de autorización.

De igual manera, en los párrafos 36 y 37, la norma internacional indica que la aplicación de cualquier cambio en una estimación contable debe hacerse de manera prospectiva, incluyéndolo en el resultado del ejercicio en que tenga lugar el cambio, si éste afecta a un solo ejercicio; o en el ejercicio en que tenga lugar el cambio y los futuros, si afectase a varios ejercicios. En las normas tributarias colombianas no se indica la forma en que se debe aplicar ese cambio, pero como se comentó anteriormente, las normas tributarias en Colombia son de aplicación prospectiva.

Adicionalmente, vemos que este artículo contempla el tratamiento de la deducción por depreciación, aspecto que no es tratado por la Norma Internacional de Contabilidad.

Estatuto Tributario	NIIF/NIC 8
Artículo 140	Cambios en las políticas contables
<p>Depreciación acelerada. Si los turnos establecidos exceden de los normales, el contribuyente puede aumentar la alícuota de depreciación en un veinticinco por ciento (25%) por cada turno adicional que se demuestre y proporcionalmente por fracciones menores.</p>	<p>Párrafo 14. La entidad cambiará una política contable sólo si tal cambio:</p> <ul style="list-style-type: none"> a. es requerido por una norma o interpretación; o b. lleva a que los estados financieros suministren información más fiable y relevante sobre los efectos de las transacciones, otros eventos o condiciones que afecten la situación financiera, el rendimiento financiero o los flujos de efectivo de la entidad.

Tabla 4. Revisión y comparación del artículo 140 del Estatuto Tributario, en contraste con la NIC No. 8 (Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores).

Fuente: Elaboración propia, con base en el desarrollo y análisis de la NIIF/NIC No. 8 frente al Estatuto Tributario.

Comentarios

El Estatuto Tributario permite que el contribuyente aumente el valor en la depreciación en un 25%, si los turnos utilizados exceden los normales, siempre y cuando se demuestre este hecho. Esto es con respecto a la parte tributaria. En el estándar se establece qué hacer cuando hay un cambio y cuál debe ser la causa para que éste ocurra.

Estatuto Tributario	NIIF/NIC 8
Artículo 145	Cambios en las políticas contables
<p>Deducción de deudas de dudoso o difícil cobro. Son deducibles, para los contribuyentes que lleven contabilidad por el sistema de causación, las cantidades razonables que con criterio comercial fije el reglamento como provisión para deudas de dudoso o difícil cobro, siempre que tales deudas se hayan originado en operaciones productoras de renta, correspondan a cartera y se cumplan los demás requisitos legales. No se reconoce el carácter de difícil cobro a deudas contraídas entre sí por empresas o personas económicamente vinculadas, o por los socios para con la sociedad, o viceversa.</p> <p>Parágrafo. Adicionado. Ley 633 de 2000, artículo 131. A partir del año gravable 2000, serán deducibles por las entidades sujetas a la inspección y vigilancia de la Superintendencia Bancaria [hoy Superintendencia Financiera], la provisión individual de cartera de créditos y la provisión de coeficiente de riesgo realizadas durante el respectivo año gravable.</p> <p>Así mismo, serán deducibles de la siguiente manera las provisiones realizadas durante el respectivo año gravable sobre bienes recibidos en dación en pago y sobre contratos de <i>leasing</i> que deban realizarse conforme a las normas vigentes:</p> <p>El 20% por el año gravable 2000. El 40% por el año gravable 2001. El 60% por el año gravable 2002. El 80% para el año gravable 2003. A partir del año gravable 2004, el 100%</p> <p>Decreto 187, 08 de febrero de 1975 Artículo 75 Parágrafo 2. El contribuyente que en años anteriores haya solicitado la provisión individual para deudas de dudoso o difícil cobro y opte por la provisión general de que trata este artículo, deberá hacer los ajustes correspondientes.</p>	<p>Párrafo 14. La entidad cambiará una política contable sólo si tal cambio:</p> <ol style="list-style-type: none"> es requerido por una norma o interpretación; o lleva a que los estados financieros suministren información más fiable y relevante sobre los efectos de las transacciones, otros eventos o condiciones que afecten la situación financiera, el rendimiento financiero o los flujos de efectivo de la entidad. <p>Aplicación de los cambios en las políticas contables</p> <p>Párrafo 19. Con sujeción al párrafo 23:</p> <ol style="list-style-type: none"> la entidad contabilizará un cambio en una política contable derivado de la aplicación inicial de una norma o interpretación, de acuerdo con las disposiciones transitorias específicas de tal norma o interpretación, si las hubiere; y cuando la entidad cambie una política contable, ya sea por la aplicación inicial de una norma o interpretación que no incluya una disposición transitoria específica aplicable a tal cambio, o porque haya decidido cambiarla de forma voluntaria, aplicará dicho cambio retroactivamente.

Tabla 5. Revisión y comparación del artículo 145 del Estatuto Tributario, en contraste con la NIC No. 8 (Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores).

Fuente: Elaboración propia, con base en el desarrollo y análisis de la NIIF/NIC No. 8 frente al Estatuto Tributario.

Comentarios

El artículo 145 del Estatuto Tributario precisa unos requisitos específicos para que la aplicación de una política tributaria –en este caso, la deducción por deudas de difícil cobro– surta efecto, aspecto que no es tratado de igual forma por la norma internacional. El decreto 187 de 1975 manifiesta que se puede cambiar el método de provisión de cartera del individual

al general; para ello, se deben hacer los ajustes correspondientes; sin embargo, no especifica cuáles son estos ajustes como sí lo indica el estándar. Tampoco menciona cuándo se puede hacer el cambio. En este aspecto, la norma internacional es más amplia, ya que indica cuándo se puede cambiar la política, cómo se hace su aplicación y cómo se informa a los usuarios este hecho.

Estatuto Tributario	NIIF/NIC 8
Artículo 162	Cambios en las políticas contables
<p>Sistemas para su determinación. La deducción por agotamiento podrá determinarse a base de estimación técnica de costo de unidades de operación o a base de porcentaje fijo. El contribuyente podrá elegir el sistema para calcular el agotamiento; escogida una de las dos bases, sólo podrá cambiarla por una sola vez, con autorización de la Dirección General de Impuestos Nacionales.</p>	<p>Párrafo 14. La entidad cambiará una política contable sólo si tal cambio:</p> <ul style="list-style-type: none"> a. es requerido por una norma o interpretación; o b. lleva a que los estados financieros suministren información más fiable y relevante sobre los efectos de las transacciones, otros eventos o condiciones que afecten la situación financiera, el rendimiento financiero o los flujos de efectivo de la entidad.

Tabla 6. Revisión y comparación del artículo 162 del Estatuto Tributario, en contraste con la NIC No. 8 (Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores).

Fuente: Elaboración propia, con base en el desarrollo y análisis de la NIIF/NIC No. 8 frente al Estatuto Tributario.

Comentarios

El Estatuto Tributario establece que para el cálculo del agotamiento se tienen dos métodos: a base de estimación técnica de costo de unidades de operación o a base de porcentaje fijo. Sólo se permite el cambio de método una sola vez y con previa autorización de la Dirección General de Impuestos Nacionales. En el estándar no se establece un límite para el cambio de

política siempre y cuando éste se realice con el fin de proporcionar una información fiable y relevante ni tampoco se indica que deba pedirse autorización ante un organismo específico.

En cuanto a la forma de hacer la aplicación del cambio en la política contable, la norma internacional es más amplia, ya que indica cómo debe hacerse y cómo se informa a los usuarios este hecho.

Estatuto Tributario	NIIF/NIC 8
Artículo 170	Cambios en las políticas contables
<p>Sistema para su determinación. La deducción por agotamiento se computará bien a base de estimación técnica de costo de unidades de operación, o bien a base de porcentaje fijo:</p> <p>a. Cuando la deducción por agotamiento haya de computarse a base de estimación técnica de costo de unidades de operación, en el año o período gravable en que resulte cierto, como resultado de operaciones y trabajos de desarrollo, que las unidades recuperables son mayores o menores que las primitivamente estimadas, este cálculo deberá ser revisado, en cuyo caso la deducción por agotamiento tendrá por base para el año o período gravable de que se trate y para los subsiguientes, el nuevo cálculo revisado, y</p> <p>a. La deducción por agotamiento a base de porcentaje fijo no deberá exceder el 10% del valor total de la producción en el año o período gravable, calculado en boca de mina, debiendo restarse previamente de dicho valor cualquier arrendamiento o regalía pagado o causado por concepto de la propiedad explotada.</p> <p>El porcentaje permitido como deducción por agotamiento no podrá exceder en ningún caso del 35% de la renta líquida del contribuyente computada antes de hacer esta deducción.</p> <p>El sistema de agotamiento para calcular la deducción correspondiente queda a opción del contribuyente, pero una vez elegido el sistema, sólo podrá cambiarlo por una sola vez, con autorización de la Dirección General de Impuestos Nacionales y previos los ajustes correspondientes que ordene esta dependencia.</p> <p>La deducción normal por agotamiento, cualquiera que sea el sistema que se utilice, cesará al amortizarse el costo de la propiedad agotable.</p>	<p>Párrafo 14. La entidad cambiará una política contable sólo si tal cambio:</p> <p>a. es requerido por una norma o interpretación; o</p> <p>b. lleva a que los estados financieros suministren información más fiable y relevante sobre los efectos de las transacciones, otros eventos o condiciones que afecten la situación financiera, el rendimiento financiero o los flujos de efectivo de la entidad.</p> <p>Aplicación de los cambios en las políticas contables.</p> <p>Párrafo 19. Con sujeción al párrafo 23:</p> <p>a. la entidad contabilizará un cambio en una política contable derivado de la aplicación inicial de una norma o interpretación, de acuerdo con las disposiciones transitorias específicas de tal norma o interpretación, si las hubiere; y</p> <p>b. Cuando la entidad cambie una política contable, ya sea por la aplicación inicial de una norma o interpretación que no incluya una disposición transitoria específica aplicable a tal cambio, o porque haya decidido cambiarla de forma voluntaria, aplicará dicho cambio retroactivamente.</p>

Tabla 7. Revisión y comparación del artículo 170 del Estatuto Tributario, en contraste con la NIC No. 8 (Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores).

Fuente: Elaboración propia, con base en el desarrollo y análisis de la NIIF/NIC No. 8 frente al Estatuto Tributario.

Comentarios

El artículo 170 del Estatuto Tributario precisa unos requisitos específicos para que la aplicación de una política tributaria –en este caso, el valor por agotamiento– pueda deducirse, aspecto que no es tratado de igual forma por la NIC 8. La norma internacional no limita los cambios en la aplicación de una política ni indica que debe pedirse autorización ante un organismo específico. El cambio en la política se puede hacer, según la norma internacional, si lo exige otra norma o si el ente considera que

con esto se proporcionará una información fiable y relevante.

Adicionalmente, la norma tributaria indica que cuando se quiera hacer un cambio en la política, es decir, cuando se opte por cambiar de método de agotamiento, la entidad deberá hacer los ajustes correspondientes; no obstante, no menciona cuáles son esos ajustes. En este aspecto, la Norma Internacional es más amplia, ya que indica cuándo se puede cambiar la política, cómo se hace su aplicación y cómo se informa a los usuarios este hecho.

Estatuto Tributario	NIIF/NIC 8
Artículo 239-1	Errores
<p>Adicionado. Ley 863 de 2003, artículo 6. Renta líquida gravable por activos omitidos o pasivos inexistentes. Los contribuyentes podrán incluir como renta líquida gravable en la declaración de renta y complementarios o en las correcciones a que se refiere el artículo 588, el valor de los activos omitidos y los pasivos inexistentes originados en períodos no revisables, adicionando el correspondiente valor como renta líquida gravable y liquidando el respectivo impuesto, sin que se genere renta por diferencia patrimonial.</p> <p>Cuando en desarrollo de las acciones de fiscalización, la Administración detecte pasivos inexistentes o activos omitidos por el contribuyente, el valor de los mismos constituirá renta líquida gravable en el período gravable objeto de revisión. El mayor valor del impuesto a cargo determinado por este concepto generará la sanción por inexactitud.</p> <p>Cuando el contribuyente incluya activos omitidos o excluya pasivos inexistentes sin declararlos como renta líquida gravable, la Administración procederá a adicionar la renta líquida gravable por tales valores y aplicará la sanción por inexactitud.</p>	<p>Párrafo 41. Los errores pueden surgir al reconocer, valorar, presentar o revelar la información de los elementos de los estados financieros. Los estados financieros no cumplen las NIIF si contienen errores materiales o bien errores inmateriales, cometidos intencionadamente para conseguir una determinada presentación de la situación financiera, del rendimiento financiero o de los flujos de efectivo de una entidad. Los errores potenciales del ejercicio corriente, descubiertos en este mismo ejercicio, se corregirán antes de que los estados financieros sean formulados. Sin embargo, los errores materiales en ocasiones no se descubren hasta un ejercicio posterior, de forma que tales errores de ejercicios anteriores se corregirán en la información comparativa presentada en los estados financieros de los ejercicios siguientes.</p> <p>Párrafo 42. Con sujeción a lo establecido en el párrafo 43, la entidad corregirá errores materiales de ejercicios anteriores, de forma retroactiva, en los primeros estados financieros formulados después de haberlos descubierto:</p> <ol style="list-style-type: none"> a. reexpresando la información comparativa para el ejercicio o ejercicios anteriores en los que se originó el error; o b. si el error ocurrió con anterioridad al ejercicio más antiguo para el que se presente información, reexpresando los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio neto para dicho ejercicio. <p>Párrafo 46. El efecto de la corrección de un error de ejercicios anteriores no se incluirá en el resultado del ejercicio en el que se descubra el error. Cualquier otro tipo de información que se incluya respecto a ejercicios anteriores, como resúmenes históricos de datos financieros, será objeto de reexpresión, yendo tan atrás como sea posible.</p>

Tabla 8. Revisión y comparación del artículo 239-1 del Estatuto Tributario, en contraste con la NIC No. 8 (Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores).

Fuente: Elaboración propia, con base en el desarrollo y análisis de la NIIF/NIC No. 8 frente al Estatuto Tributario.

Comentarios

El artículo 239-1 plantea la posibilidad de corregir errores, referentes a pasivos inexistentes o activos omitidos de ejercicios anteriores en el actual, adicionando el valor como renta líquida gravable y liquidando el respectivo impuesto, sin que se genere renta por diferencia patrimonial, ni se tenga que corregir la información del período anterior y sin liquidar la sanción por inexactitud a que haya

lugar. La norma internacional está de acuerdo con el estatuto, en cuanto a lo que consideran un error, pero ésta no da la posibilidad de corregir en el período actual; por el contrario, en los párrafos 42 y 46 se indica que los errores materiales se corregirán de manera retroactiva, yendo tan atrás como sea posible. Como se comentó anteriormente, las normas tributarias en Colombia no son de aplicación retroactiva.

Estatuto Tributario	NIIF/NIC 8
Artículo 260-9	Cambios en las políticas contables
<p>Modificado. Ley 863 de 2003, artículo 45. Acuerdos anticipados de precios. La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales podrá celebrar acuerdos con contribuyentes del impuesto sobre la renta, nacionales o extranjeros, mediante los cuales se determine el precio o margen de utilidad de las diferentes operaciones que realicen con sus vinculados económicos o partes relacionadas, en los términos que establezca el reglamento.</p> <p>La determinación de los precios mediante acuerdo se hará con base en los métodos y criterios de que trata este capítulo y podrá surtir efectos en el período gravable en que se solicite, y hasta por los tres (3) períodos gravables siguientes. Los contribuyentes deberán solicitar por escrito la celebración del acuerdo. La Administración Tributaria tendrá un plazo máximo de nueve (9) meses contados a partir de la presentación de la solicitud, para efectuar los análisis pertinentes, solicitar y recibir modificaciones y aclaraciones y aceptar o rechazar la solicitud. El contribuyente podrá solicitar la modificación del acuerdo, cuando considere que durante la vigencia del mismo se han presentado variaciones significativas de los supuestos tenidos en cuenta al momento de la celebración. La Administración Tributaria tendrá un término de dos (2) meses para aceptar, desestimar o rechazar la solicitud, de conformidad con lo previsto en el reglamento.</p> <p>Cuando la Administración Tributaria establezca que se han presentado variaciones significativas en los supuestos considerados al momento de suscribir el acuerdo, podrá informar al contribuyente sobre tal situación. El contribuyente dispondrá de un (1) mes a partir del conocimiento del informe para solicitar la modificación del acuerdo. Si vencido este plazo, no presenta la correspondiente solicitud, la Administración Tributaria cancelará el acuerdo.</p> <p>Cuando la Administración Tributaria establezca que el contribuyente ha incumplido alguna de las condiciones pactadas en el acuerdo suscrito, procederá a su cancelación.</p> <p>Cuando la Administración Tributaria establezca que durante cualquiera de las etapas de negociación o suscripción del acuerdo, o durante la vigencia del mismo, el contribuyente suministró información que no se corresponde con la realidad, revocará el acuerdo dejándolo sin efecto desde la fecha de su suscripción.</p> <p>El contribuyente que suscriba un acuerdo, deberá presentar un informe anual de las operaciones amparadas con el acuerdo en los términos que establezca el reglamento.</p> <p>Contra las resoluciones que rechacen las solicitudes de acuerdo presentadas por los contribuyentes, las que desestimen o rechacen las solicitudes de modificación del acuerdo, y aquellas por medio de las cuales la Administración Tributaria cancele o revoque unilateralmente el acuerdo, procederá el recurso de reposición que se deberá imponer ante el funcionario que tomó la decisión, dentro de los quince (15) días siguientes a su notificación.</p> <p>La Administración Tributaria tendrá un término de dos (2) meses contados a partir de su interposición para resolver el recurso. Los acuerdos a que se refiere el presente artículo se aplicarán sin perjuicio de las facultades de fiscalización de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.</p>	<p>Párrafo 14. La entidad cambiará una política contable sólo si tal cambio:</p> <ol style="list-style-type: none"> es requerido por una norma o interpretación; o lleva a que los estados financieros suministren información más fiable y relevante sobre los efectos de las transacciones, otros eventos o condiciones que afecten la situación financiera, el rendimiento financiero o los flujos de efectivo de la entidad. <p>Cambios en las estimaciones</p> <p>Párrafo 34. Si se producen cambios en las circunstancias en que se basa la estimación, es posible que ésta pueda necesitar ser revisada, como consecuencia de nueva información obtenida o de poseer más experiencia. La revisión de la estimación, por su propia naturaleza, no está relacionada con ejercicios anteriores ni tampoco es una corrección de un error.</p> <p>Párrafo 36. El efecto de un cambio en una estimación contable, diferente de aquellos cambios a los que se aplique el párrafo siguiente, se reconocerá de formas prospectiva, incluyéndolo en el resultado del:</p> <ol style="list-style-type: none"> ejercicio en que se tenga lugar el cambio, si éste afecta a un solo ejercicio; o ejercicio en que tenga lugar el cambio y los futuros, si afectase a varios ejercicios. <p>Párrafo 37. En la medida en que un cambio en una estimación contable dé lugar a cambios en activos y pasivos, o se refiera a una partida de patrimonio neto, se reconocerá ajustando el valor en libros de la correspondiente partida de activos, pasivo o patrimonio neto en el ejercicio en que tenga lugar el cambio.</p>

Tabla 9. Revisión y comparación del artículo 260-9 del Estatuto Tributario, en contraste con la NIC No. 8 (Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores).

Fuente: Elaboración propia, con base en el desarrollo y análisis de la NIIF/NIC No. 8 frente al Estatuto Tributario.

Comentarios

El Estatuto Tributario establece que se pueden solicitar modificaciones al acuerdo establecido entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, en el cual convengan el precio o margen de utilidad de las diferentes operaciones que realicen con sus vinculados económicos o partes relacionadas. Así mismo, indica que también puede ser la administración la que realice el cambio, cuando las circunstancias así lo ameriten. La norma internacional va en el mismo sentido, puesto que indica que un cambio en una política se puede llevar a cabo siempre y cuando ello redunde en una información de mejor calidad.

Además, la norma internacional indica que siempre los cambios serán por iniciativa de la entidad que los va a aplicar, aspecto en el que difiere con las normas tributarias, ya que éstas plantean que también lo puede solicitar la Administración de Impuestos y no sólo el contribuyente.

3. Algunos cambios propuestos al Estatuto Tributario como consecuencia de la adopción de los Estándares Internacionales de Contabilidad

Es importante resaltar que esta norma es de carácter filosófico y actúa como un principio que debe regir todas las actuaciones contables. Si pensamos en aplicar este principio a todos los artículos del Estatuto Tributario, deberíamos aplicar los cambios en las políticas contables y estimaciones dadas en cada reforma tributaria, o hacer la corrección de errores, de manera retroactiva, excepto en los casos que expresamente indique la norma que deben aplicarse

de manera prospectiva o que es impracticable calcular cualquier efecto del cambio de política. Lo anterior sería demasiado engorroso y costoso para las entidades pues las políticas tributarias cambian prácticamente cada año cuando sale una reforma tributaria.

De esta manera, la adopción de esta norma internacional implicaría adicionar el Estatuto Tributario con un nuevo artículo en el cual se contemplen todos los principios establecidos en la NIC 8, Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores.

Debido a que las normas tributarias no tratan específicamente en ninguno de sus artículos el tema contenido en la NIC 8, Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores; no se proponen cambios al Estatuto Tributario.

Como se puede apreciar en el análisis presentado sobre la NIC No. 8, las Normas Internacionales de Contabilidad no son tan nuevas como se cree en Colombia pues desde el año 1966, se presentó una proposición para crear un Grupo de Estudio Internacional de Contadores, que concertaron los órganos profesionales de contabilidad de países como Canadá, Reino Unido y Estados Unidos, cuyo propósito fundamental era desarrollar estudios comparativos de las diferentes prácticas contables y de auditoría que se realizaban en cada una de las naciones convocantes. Este grupo fue creado en 1967 y se considera como precursor del International Accounting Standards Committee, IASC. El grupo creado se autodenominó Grupo Internacional de Estudio de la Contabilidad. Todo ello surge a raíz de que Samuel Huntington en su libro *¿Choque de civilizaciones?* planteaba que

el mundo se estaba convirtiendo en una aldea global, y que esto cambiaría drásticamente los sistemas de información, en especial los relacionados con la información contable y financiera de las organizaciones, situación que nos lleva a comprender que la contabilidad es una sola en todo el mundo, y que lo que cambian son los modelos de información contable.

Por tanto y en razón a lo anteriormente expuesto, con la entrada en vigencia de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIIF/NIC) en más de 35 países, se espera que todos los profesionales contables hablemos un mismo lenguaje y que los estados financieros que se presenten en el futuro en todas las empresas, sean homogéneos y ofrezcan la información necesaria para la adecuada toma de decisiones gerenciales, financieras y económicas, en cualquier lugar del mundo y así los posibles inversionistas internacionales podrán tener información idónea que soporte sus decisiones de inversión.

4. Principales hallazgos

Según lo expresado por Abel María Cano-Morales (2009), quien manifiesta en una de sus publicaciones que entre los principales antecedentes históricos de las Normas Internacionales de Contabilidad es preciso mencionar que en 1966 se presentó una proposición para crear un Grupo de Estudio Internacional de Contadores, la cual fue concertada por los órganos profesionales de contabilidad de países como Canadá, Reino Unido y Estados Unidos, cuyo propósito fundamental era desarrollar estudios comparativos de las diferentes prácticas contables y de auditoría que se realizaban en cada

una de las naciones convocantes. Este grupo fue creado en 1967 y se considera como precursor del International Accounting Standards Committee, IASC, el cual es conocido en español como el Comité Internacional de Normas Contables; el grupo creado se autodenominó Grupo Internacional de Estudio de la Contabilidad, Accountant International Study Group, cuyas siglas fueron AISG. En 1973 se constituye un acuerdo para establecer el International Accounting Standards Committee, IASC, el cual es firmado por los representantes de los organismos profesionales de contabilidad de Australia, Canadá, Francia, Alemania, Japón, México, Países Bajos, el Reino Unido / Irlanda, y Estados Unidos, para dar vida jurídica al principal organismo de emisión de normas internacionales.

Con el transcurrir del tiempo y desde la creación del International Accounting Standards Committee (IASC), hoy conocida como Financial Accounting Standards Board, FASB, han sido emitidas 41 normas internacionales de contabilidad. También es preciso mencionar que actualmente hay ya revisadas y aprobadas ocho Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF/IFRS), 41 Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), 12 Interpretaciones Emitidas por el Comité de Interpretación de las Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF/IFRIC) de la IASB y 34 interpretaciones emitidas por el Comité de Interpretaciones, conocido en inglés como Standing Interpretations Committee, SIC.

Algunas empresas nacionales son reconocidas en el contexto internacional como compañías objetivo para los inversionistas inter-

nacionales. Pero estos inversionistas requieren que se hable un lenguaje común en términos comerciales y de información económica y financiera, porque como es bien sabido con el inicio del comercio, se dio paso a la contabilidad y, por ende, se desarrolló una combinación de las jurisdicciones públicas y privadas que han venido reglamentando las prácticas contables, creando y poniendo en vigor ciertas normas a las que frecuentemente se alude como principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA). Este conjunto de principios comprende tanto las normas bien definidas, como los procedimientos prácticos, que no están tan bien definidos y que deben guiarse por un criterio prudente, pero que les dan viabilidad a esas empresas en el conglomerado nacional. En términos internacionales, este lenguaje para ellos no es lo suficientemente claro, oportuno e inequívoco.

Si pensamos en la globalización, es preciso que se empiece por la unificación de la información contable pues las grandes transnacionales ya están creando empresas filiales en varios países del mundo, donde la mano de obra es más barata y abundante. Es evidente la necesidad de establecer un sistema de información contable internacional que minimice las discrepancias surgidas entre las normas contables nacionales y las internacionales y que, a la vez, sea adoptado como herramienta homogeneizadora global de la información contable. De allí se derivan varios cuestionamientos entre los estudiosos del tema para dar respuestas objetivas a las divergencias que surgen sobre las Normas Internacionales de Contabilidad y su aplicación en cualquier país del mundo.

Conclusiones

En cuanto a la uniformidad de las políticas contables, en su artículo 65, el Estatuto Tributario hace referencia únicamente a la uniformidad que debe haber en la aplicación del método de valoración de los inventarios, el cual debe estar de acuerdo con las normas de contabilidad generalmente aceptadas y aplicarse durante todo el período contable. La norma internacional de contabilidad es general e indica que la entidad aplicará todas sus políticas contables de manera uniforme a menos que una norma o interpretación exijan o permitan específicamente categorías de partidas para las cuales sería apropiado aplicar diferentes políticas.

Cuando se habla de los requisitos para cambiar de política contable, el artículo 65 del Estatuto Tributario no indica ninguno; por el contrario, la Norma Internacional establece que el cambio en la política contable se debe hacer en dos casos:

- si es requerido por una norma o interpretación; o
- si lleva a que los estados financieros suministren información más fiable y relevante sobre los efectos de las transacciones, otros eventos o condiciones que afecten la situación financiera, rendimiento financiero o los flujos de efectivo de la entidad.

Respecto a la autorización que según las normas tributarias se debe pedir al Director de Impuestos y Aduanas Nacionales, para el cambio de método de valoración de inventarios, el cual debe estar de acuerdo con el procedimiento que señale el reglamento; la norma interna-

cional de contabilidad no lo contempla de igual manera, ya que no se debe pedir una autorización ante un organismo en especial, sino que se puede remitir a otras normas o interpretaciones para ver si ellas lo exigen o lo permiten. En este aspecto, el órgano que en últimas está autorizando es la IASB, al emitir normas que exigen el cambio de política.

El artículo 138 del Estatuto Tributario contempla la posibilidad de cambiar la vida útil, una estimación contable, por una distinta a la determinada por sus decretos reglamentarios, teniendo como base conceptos o tablas de depreciación de reconocido valor técnico y solicitando autorización del Director General de Impuestos Nacionales. La norma internacional, en su párrafo 34, indica que cualquier cambio en una estimación contable puede realizarse sin ningún requisito previo, basta con que cambien las circunstancias en que se basa la estimación; por el contrario, el Estatuto Tributario señala como requisito la solicitud de autorización.

De igual manera, la norma internacional indica en los párrafos 36 y 37, que la aplicación de cualquier cambio en una estimación contable debe hacerse de manera prospectiva, incluyéndolo en el resultado del ejercicio en que tenga lugar el cambio, si éste afecta un solo ejercicio; o en el ejercicio en que tenga lugar el cambio y los futuros, si afectase varios ejercicios. En las normas tributarias colombianas no se indica la forma en que se debe aplicar ese cambio, pero como se comentó anteriormente, las normas tributarias en Colombia son de aplicación prospectiva.

El artículo 145 del Estatuto Tributario precisa unos requisitos específicos para que la

aplicación de una política tributaria –en este caso, la deducción por deudas de difícil cobrosurta efecto, aspecto que no es tratado de igual forma por la norma internacional. El decreto 187 de 1975 manifiesta que se puede cambiar el método de provisión de cartera del individual al general y para ello, se deben hacer los ajustes correspondientes; sin embargo, no especifica cuáles son estos ajustes como sí lo indica el estándar. Tampoco menciona cuándo se puede hacer el cambio. En este aspecto, la Norma Internacional es más amplia, ya que indica cuándo se puede cambiar la política, cómo se hace su aplicación y cómo se informa a los usuarios este hecho.

El artículo 138 del Estatuto Tributario contempla la posibilidad de cambiar la vida útil, una estimación contable, por una distinta a la determinada por sus decretos reglamentarios, teniendo como base conceptos o tablas de depreciación de reconocido valor técnico y solicitando autorización del Director General de Impuestos Nacionales. La norma internacional, en su párrafo 34, indica que cualquier cambio en una estimación contable puede realizarse sin ningún requisito previo, basta con que cambien las circunstancias en que se basa la estimación; por el contrario, el Estatuto Tributario señala como requisito la solicitud de autorización.

La investigación desarrollada inicia con un levantamiento, análisis y clasificación de la información inherente a cada una de las normas citadas en el título de este trabajo. Mediante este estudio, logramos detectar las principales implicaciones legales y fiscales que presentaban esas normas, posteriormente estudiamos de manera detallada el Estatuto Tributario colom-

biano, para concatenar y comparar cuáles artículos del Estatuto Tributario eran congruentes con las normas citadas, e igualmente identificamos cuáles artículos complementaban las pretensiones de cada norma expuesta y el alcance que ellas tendrían en la economía colombiana y su futuro desarrollo.

Los delineamientos metodológicos de investigación que se desarrollan en contabilidad son de naturaleza casi experimental, es decir, no existe en ellos un control absoluto de las variables involucradas. El diseño de la investigación utilizará un enfoque metodológico descriptivo e interpretativo que se adopta con el fin de analizar y comprender los principales fundamentos teóricos prácticos en la aplicación de las normas internacionales de información financiera (NIIF/NIC), en los países definidos en la muestra.

El enfoque metodológico propuesto para el estudio consta de dos etapas claramente diferenciadas. En primer lugar, realizamos una indagación exploratoria general para examinar las características de las empresas que aplican actualmente las NIIF/NIC y su incidencia en el Estatuto Tributario. La segunda etapa de nuestro estudio interpreta las variables positivas y negativas de la adopción o armonización, esto implica un análisis exhaustivo de la información obtenida.

Referencias

- Cano-Morales, Abel María (2009). Principales antecedentes históricos de las normas internacionales de contabilidad. *Partida Doble*, 24-40.
- Congreso de la República (1989). Decreto 624 de 1989, por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales. *Diario Oficial No. 38.756*, 30 de marzo de 1989. Disponible en: http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/codigo/estatuto_tributario.html.
- Huntington, Samuel (1996). *¿Choque de civilizaciones?* Madrid: Tecnos.
- Jordan, Tiffany (2003). *The Impact of Globalization on Accounting Standards*. Conferencia presentada en *Globalization and the Impact it will Have on Accounting Standards and Education in Latin America*. Universidad Nacional Autónoma de Bucaramanga. 14 de marzo de 2003. Disponible en: http://www.businesstrainers.net/pdf/Global_Impact_on_Accounting.pdf.
- Álvarez-Álvarez, Harold (2002). *Armonización o adopción de la normativa contable*. Ponencia presentada en el Segundo Coloquio Internacional de la Contaduría Pública. Bogotá, Colombia. Disponible en: <http://www.gestiopolis.com/recursos2/documentos/full-docs/fin/adopconta.htm>.
- Arrow, Kenneth J. (1951). *Environmental accounting for sustainable development*. Washington: World Bank.
- Blanco-Luna, Yanel (1993). Estructura internacional de la contaduría pública. Información guía para la formación del contador público del siglo XXI. *Revista Contaduría, Universidad de Antioquia* (23), 83-113.

Bibliografía

- Cano-Morales, Abel María (2003). Crisis estructural de la sociedad en la era de la enseñanza. *Vera Humanitas*, 25, 14-49.
- Cardona-Arteaga, John; Jiménez-Ramírez, Eduardo & Maldonado, José Joaquín (1996). Marco conceptual de la contabilidad financiera. El caso colombiano. En: *Perspectivas y aplicación de la contabilidad en Colombia*, 83-173. Bogotá: Cámara de Comercio de Bogotá.
- Carvalho-Betancur, Javier (1999). Diferencias fundamentales entre las normas contables colombianas y las normas internacionales de contabilidad promulgadas por la IASC. *Revista Contaduría*, Universidad de Antioquia (34), 47-100.
- Comité de Normas Internacionales de Contabilidad, IASC (1999). *Normas Internacionales de Contabilidad*. 4ª ed. México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos, IMCP.
- Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, CVPCPA (2002). *Las NICs, su análisis y aplicación en El Salvador*. San Salvador: Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, CVPCPA.
- Consejo Técnico de la Contaduría Pública, CTCP (2004). Análisis de la adopción en Colombia de los estándares de contabilidad, auditoría y contaduría. *Revista Legis de Contabilidad y Auditoría* (19), 53-140.
- Duverger, Maurice (1971). *L'Europa degli uomini. Una metamorfosi imperfetta*. Milano: Rizzoli.
- Espinosa-Flórez, Germán Eduardo (2002). Transparencia y Comparabilidad: premisas fundamentales en los procesos internacionales de regulación contable. *Revista Legis del Contador*, 65-73.
- Gil, Jorge Manuel (2004). *Los modelos contables y los estilos de administración en el estado actual de la globalización económica: Aportes para una revisión conceptual y referencias de su situación en América Latina*. Popayán: Universidad del Cauca.
- Gil, Jorge Manuel (2004). Normas Internacionales de Contabilidad y transferencia de tecnología. *Revista Legis del Contador* (6), 87-102.
- Gómez-Villegas, Mauricio (2005). Evaluación del enfoque de las NIIF desde la teoría de la contabilidad y el control. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría* (22), 149-196.
- Hernández-Sampieri, Roberto & Fernández-Collado, Carlos & Baptista-Lucio, Pilar (2000). *Metodología de la investigación*. México: McGraw-Hill.
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos, IMCP (1995). *Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados*. 10ª. ed. México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos, IMCP.
- International Accounting Standards Committee, IASC (1999). *Normas Internacionales de Contabilidad 1999*. Traducción: Instituto Mexicano de Contadores Públicos, con autorización del IASC. México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos, IMCP.
- Legis (2003). *Reglamento General de la Contabilidad. Decreto Reglamentario 2649 de 1993*. Medellín: Legis Editores S.A.
- Mantilla-Blanco, Samuel Alberto (2001). Normas Internacionales de Contabilidad y su

- adecuación al sistema contable nacional. *Revista Legis del Contador*, 33-45.
- Mantilla-Blanco, Samuel Alberto, Vásquez-Tristancho, Gabriel y otros. *Análisis y comparación de las Normas Internacionales de Contabilidad con la Normativa Contable Colombiana*. (Archivo en computador para fines académicos).
- Mattessich, Richard (2001). Hitos de la investigación en contabilidad moderna. *Revista Legis del Contador* (6), 9-44.
- Mueller, Gerhard G. (1965). La dimensión del problema de la contabilidad internacional. *International Governmental Accounting Research*, 18-45.
- Mueller, Gerhard G.; Gernon, Helen & Meek, Gary K. (1999). *Contabilidad: una perspectiva internacional*. México: McGraw-Hill.
- Organisation for Economic Co-operation and Development, OECD, L. O. (1999). *Principios de Gobierno Corporativo*. Stockholm: Stockholm Institute of Transition Economics.
- Pineda-Hoyos, Saúl (1990). Apertura económica y equidad: los retos de Colombia en la década de los años noventa. *Borradores de Economía del Banco de la República*, 17-24. Disponible en: <http://www.banrepultural.org/blaavirtual/historia/colhoy/colo16.htm>.
- Portafolio* (2000, 15 de septiembre). Comercio internacional de Colombia en el siglo XX. *Diario Portafolio*, 1.
- Schembri-Carrasquilla, Ricardo (2001). *Teoría jurídica de la integración latinoamericana*. Bogotá: Ámbito Jurídico. Disponible en: <http://parlatino.org/es/temas-especiales/comunidad-lat-de-naciones/teoria-juridica.html>.
- Vásquez-Tristancho, Gabriel (2000). *Prospectiva de la contabilidad internacional. Análisis de la situación colombiana*. Ponencia presentada en el X Simposio Contaduría Universidad de Antioquia, *La contaduría pública frente a la crisis: desafíos y propuestas*. Realizado en octubre 19, 20 y 21 de 2000. Disponible en: <http://www.cijuf.org.co/documentos/prospectivadelcontabilidad.htm>.
- Vásquez-Tristancho, Gabriel (2001). El Diario Internacional de la Contabilidad. *Revista Legis del Contador*, 22-28.

- Fecha de recepción: 1 de febrero de 2010
- Fecha de aceptación: 15 de marzo de 2010

Para citar este artículo

Cano-Morales, Abel María (2010). Análisis de la norma internacional de contabilidad (NIIF/NIC) No. 8 (Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores) y sus principales efectos en el Estatuto Tributario colombiano. *Cuadernos de Contabilidad*, 11 (28), 123-147.

