



PROYECTO DE MARCO CONCEPTUAL

Para Empresas que **no Cotizan** en
el Mercado de Valores, y que **no
Captan ni Administran** Ahorro del
Público



MinHacienda

PROSPERIDAD
PARA TODOS

**CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN
SUBCONTADURÍA GENERAL Y DE INVESTIGACIÓN**

**MARCO CONCEPTUAL DEL MARCO NORMATIVO PARA EMPRESAS QUE NO COTIZAN EN EL
MERCADO DE VALORES, Y QUE NO CAPTAN NI ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO**

**BOGOTÁ D.C.
JULIO DE 2014**

POLITICA DE PUBLICACIÓN Y REPRODUCCIÓN

El Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público es expedido por la Contaduría General de la Nación e incorpora material desarrollado por la Fundación IFRS. En la presente publicación, se reproducen y adaptan extractos de las Normas Internacionales de Información Financiera, publicadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), con autorización de dicha Fundación.

Para cualquier persona natural o jurídica, se prohíbe la reproducción, distribución, modificación y comunicación de este documento a través de cualquier modalidad o medio; su acceso es exclusivo para los usuarios dentro del territorio colombiano.

DERECHOS DE AUTOR

Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) junto con los documentos que les acompañan se emiten por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB).

Descargo de responsabilidad: El IASB, la Fundación IFRS, los autores y los editores no aceptan responsabilidad alguna por las pérdidas que se puedan ocasionar a las personas que actúen o se abstengan de actuar basándose en el material incluido en esta publicación, ya se haya causado esta pérdida por negligencia o por otra causa.

Las Normas Internacionales de Información Financiera (incluidas las Normas Internacionales de Contabilidad y las Interpretaciones SIC y CINIIF), los Proyectos de Norma y las demás publicaciones del IASB o de la Fundación IFRS son propiedad de la Fundación IFRS.

Copyright © 2013 IFRS Foundation

Todos los derechos reservados. Ninguna parte de estas publicaciones puede ser traducida, reimpresa, ni reproducida o utilizada en ninguna forma, ya sea total o parcialmente, ni siquiera utilizando medios electrónicos, mecánicos o de otro tipo, existentes o por inventar, incluyendo fotocopiado y grabación u otros sistemas de almacenamiento o recuperación de información, sin el permiso previo, por escrito, de la Fundación IFRS.

El texto aprobado de las Normas Internacionales de Información Financiera y las demás publicaciones del IASB es el publicado por el IASB en el idioma inglés. Se pueden obtener copias en la Fundación IFRS. Para consultar las cuestiones relativas a los derechos de propiedad y copia, dirigirse a:

IFRS Foundation Publications Department
30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom
Tel: +44 (0)20 7332 2730, Fax: +44 (0)20 7332 2749
Correo electrónico: publications@ifrs.org Web: www.ifrs.org

La traducción al español de las Normas Internacionales de Información Financiera, Interpretaciones y del resto del material procedente del IASB, que se ha incluido en esta

publicación, ha sido aprobada por el Comité de Revisión nombrado por la Fundación IFRS. Los derechos de autor de la traducción al español son de la Fundación IFRS.



El logo de la IFRS Foundation/el logo del IASB/el logo en forma de hexágono, “IFRS Foundation, ‘eIFRS’, ‘IASB’, ‘IFRS for SMEs’, ‘IAS’, ‘IASs’, ‘IFRIC’, ‘IFRS’, ‘IFRSs’, ‘SIC’, “International Accounting Standards”, y “International Financial Reporting Standards” y “SIC” son marcas registradas por la Fundación IFRS.

La Fundación IFRS es una corporación sin fines de lucro según la Ley General de Corporaciones del Estado de Delaware, EE.UU. y opera en Inglaterra y Gales como una empresa internacional (Número de la compañía FC023235) con su sede principal en la dirección

PROYECTO

PRESENTACIÓN

En desarrollo del proyecto de modernización de la regulación contable pública, la Contaduría General de la Nación (CGN) expidió la Resolución 743 de 2013, mediante la cual se incorporó en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo dispuesto en el anexo del Decreto Nacional 2784 de 2012, aplicable a las entidades definidas en su artículo segundo. Ahora, a través de este documento, se somete a consideración de las partes interesadas y del público en general, la propuesta de marco normativo a incorporar en el Régimen de Contabilidad Pública que ha de ser aplicado por las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público.

Así, la CGN da continuidad a la estrategia de modernización de la regulación contable del sector público, en concordancia con los objetivos de la Ley 1314 de 2009, la cual concibe una política pública que propende por mejorar el perfil competitivo de las empresas de propiedad estatal a través de la incorporación de prácticas líderes de aceptación mundial y de un marco normativo acorde con la rápida evolución de los negocios.

La generación de información financiera estandarizada no puede visualizarse exclusivamente desde la simple aplicación uniforme de principios y normas de contabilidad en todos los países que implementen las Normas Internacionales de información Financiera; dicha implementación ha de verse desde la perspectiva de una mejora en la confiabilidad y relevancia de la información que genere valor en materia de competitividad y productividad. La CGN no pierde de vista tal perspectiva y es por ello, que el Marco Conceptual y las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos propios del contexto de las empresas de propiedad estatal que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, considera dichos factores y propende por el cumplimiento de las responsabilidades constitucionales y legales, atribuidas a la CGN, de uniformar, centralizar y consolidar la información de las entidades que conforman el sector público.

El objetivo de esta publicación es facilitar la aproximación de las partes interesadas al marco normativo propuesto y aprovechar el conocimiento y experiencia de los preparadores de la información, los auditores, los académicos y demás usuarios, para retroalimentar y ajustar el marco normativo, de modo tal que se examine a través de la validación conceptual y práctica, la rigurosidad técnica y el cumplimiento de los objetivos propuestos para el mismo.

Para tal efecto, se pone a consideración del público interesado, el Marco Conceptual y las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, los cuales se incorporarán al Régimen de Contabilidad Pública, considerando un período de preparación en lo que resta del año 2014, un período de transición en el año 2015 (durante el cual se contará con un instructivo para la elaboración del balance de apertura) y un período de aplicación del nuevo marco normativo a partir del año 2016.

Con mis sentimientos de respeto y aprecio, invito a todos mis colegas y, en general, a todos los actores del Sistema Nacional de Contabilidad Pública a analizar el documento que hoy publicamos y a pronunciarse sobre los aspectos estructurales y técnicos que consideren deben ser objeto de mayor revisión, análisis o ajuste. Las contribuciones y aportes se recibirán hasta el 31 de agosto del año en curso.

Cordialmente,

PEDRO LUIS BOHÓRQUEZ RAMÍREZ
Contador General de la Nación

PROYECTO

CONTENIDO

1.	CARACTERIZACIÓN DE LAS EMPRESAS NO COTIZANTES.....	1
2.	USUARIOS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA	1
3.	OBJETIVOS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA	2
4.	CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA.....	4
4.1	Características fundamentales.....	4
4.1.1	Relevancia.....	4
4.1.2	Representación fiel.....	5
4.2	Características de mejora	5
4.2.1	Comparabilidad	6
4.2.2	Verificabilidad	6
4.2.3	Oportunidad	6
4.2.4	Comprensibilidad.....	7
5.	PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA.....	7
6.	DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN, REVELACIÓN Y PRESENTACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS.....	8
6.1	Definición de los elementos de los estados financieros.....	8
6.1.1	Activos	8
6.1.2	Pasivos	9
6.1.3	Patrimonio	10
6.1.4	Ingresos.....	10
6.1.5	Costos	11
6.1.6	Gastos	11
6.2	Reconocimiento de los elementos de los estados financieros.....	11
6.2.1	Reconocimiento de activos	12
6.2.2	Reconocimiento de pasivos.....	12
6.2.3	Reconocimiento de ingresos	12
6.2.4	Reconocimiento de costos y gastos	13
6.3	Medición de los elementos de los estados financieros.....	13
6.4	Revelación de los elementos de los estados financieros	15

1. CARACTERIZACIÓN DE LAS EMPRESAS QUE NO COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES, Y QUE NO CAPTAN NI ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO

Estas empresas se caracterizan porque sus instrumentos de deuda o patrimonio no se negocian en un mercado de valores, no captan ni administran ahorro del público y, teniendo en cuenta su naturaleza organizacional, poseen formas particulares o regímenes jurídicos, económicos y sociales diferentes de los del gobierno general. Estas empresas también se caracterizan porque son entidades que tienen la facultad de contratar en su propio nombre; tienen capacidad financiera y operativa para ejecutar actividades; venden bienes y/o prestan servicios en el curso normal de su operación de lo cual obtienen beneficios o recuperan el costo total; no dependen, generalmente, de una financiación continua e indefinida por parte del gobierno nacional, departamental, municipal o distrital para permanecer como un negocio en marcha; y son controladas por una entidad del sector público.

2. USUARIOS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

La información presentada en los estados financieros con propósito de información general es de interés para diferentes usuarios quienes la utilizan atendiendo sus intereses particulares. Los estados financieros con propósito de información general son aquellos que pretenden cubrir las necesidades de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información.

Un primer grupo de usuarios utiliza la información financiera como un criterio para tomar decisiones de inversión y financiación; un segundo grupo de usuarios demanda información financiera con el fin de adelantar procesos de planeación, ejecución y evaluación de la política económica y social; un tercer grupo requiere información financiera a efectos de realizar control administrativo, político y fiscal o para adelantar investigaciones disciplinarias o penales; y un cuarto grupo de usuarios necesita información financiera con el fin de tomar decisiones que maximicen el uso de los recursos que se administran en la empresa.

Algunos de los usuarios que tienen intereses particulares en las empresas y para los cuales la información financiera puede resultar útil, son los siguientes:

Los inversores, prestamistas y acreedores que necesitan información financiera para tomar decisiones sobre el suministro de recursos a la empresa. Por tal motivo, necesitan evaluar la capacidad financiera y la incertidumbre asociada a la entrada futura de efectivo; hacer seguimiento a la destinación de los recursos y al cumplimiento de los compromisos; y conocer la continuidad operativa de la empresa, el riesgo, la solvencia y la capacidad de pago de sus acreencias. La información financiera ayuda a realizar estos análisis aportando elementos de juicio a los mismos.

Los gobiernos nacional y territoriales que hacen seguimiento a las inversiones o recursos entregados o transferidos a las empresas cuando las mismas se financian con estos recursos, por lo que estos usuarios requieren de la información financiera para apoyar este propósito.

Las autoridades de planeación del Orden Nacional y Territorial que requieren información para determinar el impacto de las políticas económicas y sociales del Estado, las cuales se ejecutan a través de las empresas que cumplen un papel importante en la economía del país. La información financiera contribuye con este análisis convirtiéndose en una herramienta útil para la definición y seguimiento de las políticas económicas y sociales.

Los gestores que, si bien pueden obtener información interna para sus propios objetivos, también pueden recurrir a la información financiera de pro pósito general para hacer seguimiento y control a sus operaciones. Esta información contribuye con este propósito y suministra elementos de juicio para que los responsables de los recursos públicos emprendan acciones tendientes a mejorar la gestión y salvaguardar el patrimonio público.

Las empresas y los gestores públicos que, al administrar recursos públicos, son objeto de diversas formas de control, entre otros, el control administrativo, político, fiscal y disciplinario. La información financiera de estas empresas proporciona elementos de juicio a los diferentes estamentos que, de acuerdo con su competencia, adelantan funciones de inspección, vigilancia y control.

Los grupos de usuarios identificados tienen intereses particulares en las empresas y, por ende, demandan información de las mismas, dependiendo de las decisiones que deben tomar o la función que les ha sido asignada. Por ello, en un entorno condicionado jurídica, económica y socialmente, las necesidades comunes de información financiera de los usuarios orientan los objetivos, las características cualitativas de la información financiera y los principios de contabilidad, así como las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas. Para satisfacer necesidades particulares de los usuarios se requerirá información adicional que permita tomar decisiones de acuerdo con los intereses particulares que cada uno tiene en dichas empresas.

3. OBJETIVOS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

El objetivo de la información financiera de las empresas es proporcionar información útil a los diferentes usuarios para que estos tomen decisiones de acuerdo con los intereses que tengan en la empresa.

Los propietarios (que pueden ser el Estado y particulares) y los inversionistas potenciales deben decidir si suministran o no recursos a la empresa y, por ende, sus decisiones están relacionadas con comprar, vender o mantener instrumentos de patrimonio o de deuda de la empresa. Estas decisiones dependen, entre otros aspectos, de la rentabilidad que esperan obtener de una inversión en esos instrumentos. De forma similar, las decisiones que tomen los prestamistas u otros acreedores (existentes o potenciales) de proporcionar o liquidar préstamos y otras formas de crédito dependen de los pagos del valor principal, intereses u otra rentabilidad que esperen obtener.

Las expectativas de inversores, prestamistas y otros acreedores sobre rentabilidades dependen de la evaluación que hagan de la entrada neta futura de efectivo a la empresa. Por consiguiente, los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes o potenciales necesitan información que les ayude a evaluar las perspectivas de los flujos futuros de efectivo.

Para evaluar las perspectivas de entrada neta futura de efectivo, los inversores, prestamistas y otros acreedores (existentes o potenciales) necesitan información sobre los recursos de la empresa, derechos de los acreedores contra la empresa y la medida en que los administradores han cumplido eficiente y eficazmente sus responsabilidades relacionadas con el uso de los recursos. Entre estas responsabilidades, se incluyen la protección de los recursos de la empresa contra efectos desfavorables por cambios tecnológicos o en precios y el grado con que la empresa cumple la legislación, la regulación y las disposiciones contractuales que le sean aplicables.

Las decisiones que toman otros usuarios pueden no estar relacionadas con la asignación o suministro de recursos; por ejemplo, existen entidades que, por las funciones legales que les han sido asignadas, deben evaluar diferentes aspectos de las empresas y para tal efecto, requieren información financiera.

Las empresas administran recursos que deben gestionarse observando las disposiciones legales y atendiendo criterios de eficiencia, economía y eficacia. La economía implica determinar si, en igualdad de condiciones de calidad, los bienes y servicios se obtienen a menor costo; la eficiencia se refiere a si la asignación de recursos es la más conveniente para maximizar los resultados; y la eficacia se relaciona con el logro de resultados oportunos que guarden relación con los objetivos y metas.

La información sobre la rentabilidad que produce la empresa proporciona un indicador del uso eficiente y eficaz de los recursos. La información sobre la variabilidad y los componentes de esa rentabilidad también es importante, especialmente, para evaluar la incertidumbre de los flujos de efectivo futuros. La información sobre el rendimiento financiero pasado de la empresa y la medida en que su administración cumple con sus responsabilidades es, habitualmente, útil para predecir la rentabilidad futura de los recursos económicos de la empresa.

La información financiera de las empresas proporciona elementos de juicio para evaluar la administración de los recursos económicos y constituye un insumo para determinar aspectos relacionados con la economía, eficiencia y eficacia en el uso de los recursos. Por lo tanto, esta información contribuye a:

- a) determinar la situación financiera de las empresas en un momento determinado;
- b) establecer la situación del endeudamiento y la capacidad de pago de las empresas;
- c) determinar la capacidad que tienen las empresas para generar flujos de efectivo;
- d) determinar los resultados financieros obtenidos por las empresas en un determinado lapso o en el periodo contable;
- e) determinar si el costo de los servicios prestados durante el periodo contable, y los montos y las fuentes de recuperación de los mismos son apropiados;
- f) establecer los cambios que enfrenta el patrimonio de las empresas de un periodo a otro;
- g) tomar decisiones tendientes a optimizar la gestión de los recursos y a mantener el patrimonio de las empresas, de modo que, mediante su aplicación y uso, se logre un impacto social positivo en la comunidad; y
- h) conformar subsistemas estadísticos que determinen la producción y distribución de los bienes y recursos explotados por el Sector Público y su impacto en la economía para facilitar el seguimiento de comportamientos agregados.

La gestión y los resultados es un asunto de interés para las diferentes instancias con competencia legal; sin embargo, no es el único aspecto a considerar. Por ejemplo, a nivel organizacional, las oficinas de control interno o los departamentos de auditoría interna emplean información financiera para realizar auditorías operacionales; por ello, esta información también constituye un insumo para el aseguramiento interno.

La información financiera también cumple un objetivo importante cuando es empleada como medio de prueba en los procesos administrativos, fiscales, disciplinarios y penales; en este sentido, los entes correspondientes recurren a la información financiera como parte de la evidencia que respalda las decisiones adoptadas en dichos procesos.

4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

Las características cualitativas de la información financiera de propósito general constituyen los atributos que debe tener la información financiera provista por la empresa para que sea útil a los usuarios.

La información financiera es útil si es relevante y representa fielmente lo que pretende representar, de allí que la relevancia y la representación fiel se consideran características fundamentales. La utilidad de la información se puede incrementar a través de las siguientes características de mejora: comparabilidad, verificabilidad, oportunidad y comprensibilidad.

4.1 Características fundamentales

Las características fundamentales de Relevancia y Representación fiel se definen de la siguiente forma:

4.1.1 Relevancia

La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones tomadas por los usuarios. La información financiera es influyente si es material y si tiene valor predictivo o valor confirmatorio, o ambos.

La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de una empresa que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una empresa individual.

La información financiera tiene valor predictivo si puede utilizarse como una variable de entrada en los procesos empleados por los usuarios para predecir resultados futuros y no necesita ser una predicción o una previsión para tener dicho valor; esta información es empleada por los usuarios para llevar a cabo sus propias predicciones. La información financiera tiene valor confirmatorio si confirma o cambia evaluaciones anteriores. Los valores predictivos y confirmatorios de la información están interrelacionados. Así, la información que tiene valor predictivo habitualmente también tiene valor confirmatorio.

4.1.2 *Representación fiel*

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos que pretende representar además de representar los hechos relevantes. Para ser una representación fiel, una descripción debe ser completa, neutral y estar libre de error.

Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el hecho que está siendo representado, incluyendo todas las descripciones y explicaciones pertinentes.

Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera ni de ningún otro tipo; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que la información financiera se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. Sin embargo, información neutral no significa información sin propósito o influencia sobre el comportamiento de los usuarios sino que la información descrita de forma neutral es útil y, por tanto, es, por definición, capaz de influir en las decisiones de los usuarios.

Una descripción libre de error significa que no hay errores u omisiones en la descripción del hecho económico y que el proceso utilizado para producir la información presentada se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos.

Para ser útil, la información debe ser relevante y estar fielmente representada. Por ello, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayuda a los usuarios a tomar decisiones adecuadas.

4.2 Características de mejora

En general, las características cualitativas que mejoran la utilidad de la información financiera deben maximizarse en la medida de lo posible. Sin embargo, estas, individualmente o en grupo, no pueden hacer que la información sea útil si es irrelevante y no representa fielmente lo que pretende representar.

La aplicación de las características cualitativas que mejoran la utilidad de la información es un proceso que no sigue un orden determinado. Algunas veces, una característica cualitativa puede haber tenido que disminuirse para maximizar otra característica. Por ejemplo, una reducción temporal de la comparabilidad que resulte de la aplicación prospectiva de una norma nueva puede justificarse por el mejoramiento de la relevancia o representación fiel de un hecho a largo plazo. Así, la información adecuada a revelar puede compensar, parcialmente, la falta de comparabilidad.

Las características de mejora de Comparabilidad, Verificabilidad, Oportunidad y Comprensibilidad, se definen de la siguiente forma:

4.2.1 *Comparabilidad*

La comparabilidad es la característica cualitativa que permite a los usuarios identificar y comprender similitudes y diferencias entre partidas. Para que la información sea comparable, elementos similares deben verse parecidos y elementos distintos deben verse diferentes. La comparabilidad de la información financiera no se mejora al mostrar elementos diferentes como similares ni viceversa.

Las decisiones de los usuarios conllevan elegir entre alternativas como vender o mantener una inversión, o invertir en una empresa o en otra. Por consiguiente, la información es más útil si puede ser comparada con información de la misma empresa de periodos anteriores y con información similar de otras organizaciones.

La aplicación de criterios uniformes contribuye a que la información sea comparable. Sin embargo, cuando un cambio en un criterio mejora la representación fiel, es necesario revelar esta circunstancia de tal modo que permita a los usuarios identificar los efectos producto del cambio y realizar los análisis comparativos correspondientes.

4.2.2 *Verificabilidad*

La verificabilidad ayuda a asegurar a los usuarios, que la información representa fielmente los hechos económicos que pretende representar. Verificabilidad significa que diferentes observadores independientes y debidamente informados podrían alcanzar un acuerdo, aunque no necesariamente completo, sobre la fidelidad de la representación de una descripción particular. Para ser verificable, la información cuantificada no necesita ser una estimación única sino que un rango de posibles valores y probabilidades relacionadas puede verificarse.

La verificación puede ser directa o indirecta. Verificación directa significa comprobar un valor u otra representación mediante observación directa, por ejemplo, cuando se cuenta efectivo. Verificación indirecta significa comprobar las variables de un modelo, fórmulas u otra técnica y recalculando el resultado utilizando la misma metodología, por ejemplo, cuando se verifica el valor del inventario comprobando las variables (cantidades y costos), recalculando el inventario final y utilizando una misma suposición de flujo de costo (por ejemplo, el método primera entrada, primera salida).

Puede suceder que no sea posible verificar algunas explicaciones e información financiera prospectiva hasta un periodo futuro. Para ayudar a los usuarios a decidir si quieren utilizar esa información, es necesario revelar las hipótesis subyacentes, los métodos de recopilación de la información, y otros factores y circunstancias que la respaldan.

4.2.3 *Oportunidad*

Oportunidad significa tener a tiempo, información disponible para los usuarios, con el fin de que pueda influir en sus decisiones. Generalmente, cuanto más antigua es la información, menos útil resulta. Sin embargo, cierta información puede continuar siendo oportuna durante bastante tiempo después del cierre del periodo contable porque, por ejemplo, algunos usuarios pueden

necesitar identificar y evaluar tendencias, así como analizar información financiera de un periodo anterior.

4.2.4 *Comprensibilidad*

La Comprensibilidad significa que la información está clasificada, caracterizada y presentada de la de forma clara y concisa.

Los informes financieros se preparan para usuarios que tienen un conocimiento razonable de las actividades económicas y del mundo de los negocios, y que revisan y analizan la información con diligencia. No obstante, a veces, incluso usuarios diligentes y bien informados pueden necesitar la ayuda de un asesor para comprender información sobre hechos económicos complejos.

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

La información financiera de las empresas debe ser útil y para que sea útil, debe ser relevante y representar fielmente los hechos económicos. A fin de preparar información financiera que cumpla con estas características cualitativas, las empresas observan pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso de generación de información. Estas pautas o macro-reglas se conocen como principios de contabilidad.

Los principios de contabilidad se aplican en las diferentes etapas del proceso contable; por tal razón, hacen referencia a los criterios que se deben tener en cuenta para reconocer, medir, revelar y presentar los hechos económicos en los estados financieros de la empresa.

Los principios de contabilidad que observarán las empresas en la preparación de información contable son: Negocio en marcha, Devengo, Esencia sobre Forma, Asociación, Uniformidad, No compensación y Periodo Contable.

Negocio en Marcha: se presume que la actividad de la empresa se lleva a cabo por tiempo indefinido conforme a la ley o acto de creación; por tal razón, la regulación contable no está encaminada a determinar su valor de liquidación. Si por circunstancias exógenas o endógenas se producen situaciones de transformación o liquidación de una empresa, se deben observar las normas aplicables para tal efecto.

Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos. El reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.

Esencia sobre Forma: las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.

Asociación: el reconocimiento de ingresos está asociado con los costos y gastos en los que se incurre para producir tales ingresos.

Uniformidad: los criterios contables, dentro de las alternativas permitidas, se mantienen en el tiempo y se aplican a los elementos de los estados financieros que tienen las mismas características, en tanto no cambien los supuestos que motivaron su elección.

No compensación: no se reconocen ni se presentan partidas netas como efecto de compensar activos y pasivos del estado de situación financiera, o ingresos, gastos y costos que integran el estado de resultados, salvo en aquellos casos en que de forma excepcional, así se regule.

Periodo Contable: corresponde al tiempo máximo en que la empresa mide los resultados de sus hechos económicos y el patrimonio público bajo su control, efectuando las operaciones contables de ajustes y cierre. El periodo contable es el lapso transcurrido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre. No obstante, se pueden solicitar estados financieros intermedios e informes y reportes contables para propósitos especiales, de acuerdo con las necesidades o requerimientos de las autoridades competentes sin que esto signifique, necesariamente, la ejecución de un cierre.

En caso de conflicto entre los anteriores principios contables, prevalecerá el principio que mejor conduzca a la representación fiel de la situación financiera y el rendimiento financiero de la empresa.

6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN, REVELACIÓN Y PRESENTACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS

6.1 Definición de los elementos de los estados financieros

Los estados financieros reflejan los efectos de las transacciones y otros sucesos agrupados por elementos. Los elementos relacionados directamente con la medida de la situación financiera son los activos, los pasivos y el patrimonio. Los elementos directamente relacionados con la medida del rendimiento financiero son los ingresos, los gastos y los costos.

6.1.1 Activos

Un activo es un recurso controlado por la empresa que resulta de sucesos pasados y del cual espera obtener beneficios económicos futuros.

Los activos pueden ser tangibles como, por ejemplo, las propiedades, planta y equipo, aunque el carácter tangible no es esencial para la existencia del activo. Por ello, elementos intangibles como las patentes y los derechos de autor son activos si se espera que produzcan beneficios económicos futuros para la empresa y son, además, controlados por ella.

Algunos activos, como las cuentas por cobrar y los inmuebles, están asociados con derechos legales, incluido el derecho de propiedad. Sin embargo, al determinar la existencia de un activo, el derecho de propiedad tampoco es esencial; así, por ejemplo, la propiedad en régimen de arrendamiento financiero es un activo si la empresa controla los beneficios económicos que espera del mismo y le han transferido sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo.

Aunque la capacidad de una empresa para controlar estos beneficios sea, normalmente, el resultado de determinados derechos legales, una partida podría cumplir la definición de activo aun cuando no tenga el control legal sobre ella. Por ejemplo, los desarrollos tecnológicos producto de actividades asociadas a un proyecto de investigación pueden cumplir la definición de activo así estos no se encuentren patentados.

Los activos de una empresa proceden de transacciones u otros sucesos ocurridos en el pasado. Las empresas obtienen normalmente los activos mediante su compra o producción, pero también pueden obtenerlos mediante otro tipo de transacciones como, por ejemplo, cuando una empresa recibe propiedades de una entidad del gobierno dentro de un programa de fomento del desarrollo económico de un área geográfica. Las transacciones o sucesos que se espera ocurran en el futuro no dan lugar por sí mismos a activos; así, por ejemplo, la intención de comprar inventarios no cumple, por sí misma, la definición de activo.

Los activos tienen incorporados beneficios económicos futuros que están determinados por su potencial para contribuir, directa o indirectamente, sobre los flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios pueden también traducirse en la capacidad para reducir pagos en el futuro derivado de la reducción de los costos de producción.

Los beneficios económicos futuros pueden fluir por diferentes vías. Por ejemplo, un activo se puede intercambiar por otros activos o servicios, utilizar para liquidar un pasivo, distribuir a los propietarios de la empresa, o utilizar aisladamente o en combinación con otros activos para la producción de bienes o servicios que son vendidos por la empresa.

Existe una asociación muy estrecha entre un desembolso y la generación de un activo, aunque no tienen que coincidir necesariamente. Por tanto, si la empresa realiza un desembolso, este hecho puede suministrar evidencia de la posibilidad de obtener beneficios económicos, pero no es una prueba concluyente de la existencia de una partida que satisfaga la definición de activo. De igual manera, la ausencia de un desembolso no impide que se reconozca un activo; así, por ejemplo, los recursos que han sido donados a la empresa pueden satisfacer la definición de activos.

6.1.2 *Pasivos*

Un pasivo es una obligación presente de la empresa surgida a raíz de sucesos pasados para cuya cancelación la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

Las obligaciones pueden ser exigibles legalmente como consecuencia de la ejecución de un contrato o de un mandato contenido en una norma legal; sin embargo, las obligaciones también pueden aparecer por la actividad normal de la empresa, por costumbre o por la intención de mantener buenas relaciones comerciales o de actuar equitativamente. Por ejemplo, si la empresa decide, como medida política, atender a la rectificación de fallos en sus productos (incluso cuando estos aparecen después del periodo normal de garantía) los valores que se espere desembolsar por los bienes ya vendidos son también pasivos para la empresa.

Es necesario distinguir entre una obligación presente y un encargo o compromiso para el futuro. La decisión de adquirir activos en el futuro no da lugar, por sí misma, al nacimiento de una

obligación presente, sino que la obligación surge solo cuando se ha recibido el activo o la empresa realiza un acuerdo irrevocable para adquirir el activo.

Los pasivos proceden de transacciones u otros sucesos pasados. Así, por ejemplo, la adquisición de bienes y servicios da lugar a cuentas por pagar (a menos que el pago se haya anticipado o se haya hecho al contado) y la recepción de un préstamo bancario da lugar a la obligación de reembolsar la cantidad prestada. Sin embargo, los pasivos también pueden proceder de sucesos futuros; así, las rebajas y descuentos futuros por las compras realizadas por los clientes, así como los servicios que se obliga a prestar en programas de fidelización de clientes pueden reconocerse como pasivos.

Para dar cumplimiento a la reclamación de una de las partes, la cancelación de una obligación presente implica que la empresa entrega unos recursos que llevan incorporados beneficios económicos. La extinción de una obligación presente puede llevarse a cabo de varias maneras, entre otras, a través de pago en efectivo, transferencia o traslado de otros activos; prestación de servicios; sustitución de esa obligación por otra; conversión de la obligación en patrimonio y prescripciones de acuerdo con la normatividad sobre la materia.

6.1.3 Patrimonio

El patrimonio comprende el valor de los recursos públicos representados en bienes y derechos, deducidas las obligaciones, que tiene la empresa para cumplir las funciones de cometido estatal.

El patrimonio se debe clasificar con el fin de presentar información que permita a los usuarios conocer las restricciones, legales o de otro tipo, que afectan la capacidad de la empresa para distribuir o aplicar de forma diferente su patrimonio. Por tal motivo, es necesario que la empresa informe por separado, sobre conceptos como los fondos aportados por el Estado y los particulares, las ganancias acumuladas, los superávits y las reservas.

Para determinar si una partida cumple la definición de activo, pasivo o patrimonio, debe prestarse atención a las condiciones esenciales y a la realidad económica que subyacen a la misma y no a su forma legal.

6.1.4 Ingresos

Los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio.

Por lo general, la mayoría de los ingresos de una empresa surgen de las actividades ordinarias. No obstante, la empresa también clasificará como ingresos, las ganancias obtenidas por la venta de activos no corrientes, y aquellas surgidas como producto de los cambios en el valor razonable de activos y pasivos que, de acuerdo con las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, se deban reconocer en el resultado del periodo.

6.1.5 Costos

Los costos son los decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, que están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos y que dan como resultado decrementos en el patrimonio.

Los costos contribuyen a la generación de beneficios económicos futuros, se recuperan, fundamentalmente, por la venta de bienes y la prestación de servicios, razón por la cual tienen relación directa con los ingresos provenientes de las actividades ordinarias de la empresa.

6.1.6 Gastos

Los gastos son los decrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con las distribuciones realizadas a los propietarios de este patrimonio.

La mayoría de gastos de una empresa surgen de las actividades ordinarias. No obstante, la empresa también clasificará como gastos, las pérdidas que surjan en siniestros, venta de activos no corrientes, ajustes por efectos en la tasa de cambio de una moneda extranjera y cambios en el valor razonable de activos y pasivos que, de acuerdo con las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, se deban reconocer en el resultado del periodo.

6.2 Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación, en el estado de situación financiera o en el estado de resultado integral, de un hecho económico que cumpla con la definición del elemento correspondiente, cuyo valor se pueda medir con fiabilidad y cuyo ingreso o salida de cualquier beneficio económico asociado al mismo sea probable.

Para reconocer un hecho económico, es necesario asignar una cantidad monetaria fiable. El no reconocimiento de un elemento en el estado de situación financiera o en el estado de resultado integral no se subsanará revelando las políticas contables seguidas ni a través de notas u otro material explicativo.

La probabilidad, como condición para el reconocimiento, se utiliza con referencia al grado de incertidumbre con que los beneficios económicos futuros asociados al mismo llegarán o saldrán de la empresa. La medición del grado de incertidumbre correspondiente al flujo de los beneficios futuros se hace a partir de la evidencia disponible cuando se preparan los estados financieros. Así, por ejemplo, cuando es probable que el deudor cancele una cuenta por cobrar, es justificable reconocer tal cuenta por cobrar como un activo. No obstante, algunas cuentas por cobrar podrían no ser canceladas y, por tanto, se reconocerá un gasto que represente la reducción esperada en los beneficios económicos por tal motivo.

La fiabilidad, como criterio para el reconocimiento, implica que un elemento tiene un valor que se puede determinar con razonabilidad. En muchas ocasiones el valor se debe estimar. La utilización de estimaciones razonables es una parte esencial en la elaboración de los estados financieros y no menoscaba su fiabilidad. Sin embargo, cuando no se pueda hacer una estimación razonable, la partida no se reconocerá. Así, por ejemplo, las indemnizaciones esperadas de un litigio ante los tribunales pueden cumplir, tanto las definiciones de activo e ingreso, como la condición de probabilidad, para ser reconocidas. Sin embargo, no se reconocerá ni el activo ni el ingreso si no es posible medir de forma fiable la reclamación aunque la existencia de la reclamación sí puede revelarse por medio de notas a los estados financieros.

6.2.1 Reconocimiento de activos

Se reconocerá un activo cuando sea probable que la empresa obtenga beneficios económicos futuros de dicho activo y su costo o valor pueda medirse de forma fiable.

Cuando no exista probabilidad de que el elemento genere beneficios económicos futuros, la empresa reconocerá un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la administración no tuviera la intención de generar beneficios económicos en el futuro o que la administración estuviera equivocada al hacerlo, sino que la certeza, en el presente periodo, sobre los beneficios económicos que van a llegar a la empresa es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo.

6.2.2 Reconocimiento de pasivos

Se reconocerá un pasivo cuando sea probable que, del pago de esa obligación presente, se derive la salida de recursos que incorporen beneficios económicos y que la cuantía del desembolso a realizar se pueda medir con fiabilidad.

El principio de devengo impone que las obligaciones derivadas de contratos sin ejecutar no se reconozcan como pasivos, dado que la obligación presente surge y, por ende, se causa en el momento en que el deudor tiene la obligación de pagar y el acreedor tiene el derecho a exigir el pago.

6.2.3 Reconocimiento de ingresos

Se reconocerá un ingreso cuando haya surgido un incremento en los beneficios económicos futuros relacionado con la entrada o incremento en el valor de los activos o con una disminución en los pasivos y cuando el valor del ingreso pueda medirse con fiabilidad.

Esto significa que el reconocimiento del ingreso ocurre simultáneamente con el reconocimiento de la entrada o incremento en el valor de los activos o con la disminución de los pasivos; por ejemplo, el reconocimiento del ingreso ocurre con el incremento neto de activos derivado de una venta de bienes o servicios, o con la disminución en los pasivos resultante de la renuncia o extinción del derecho de cobro por parte del acreedor.

La aplicación del principio de devengo es coherente con la condición de que el ingreso se reconoce si ha surgido un incremento en los beneficios económicos, dado que tiene como

objetivo restringir el reconocimiento solo a aquellas partidas que, pudiendo ser medidas con fiabilidad, posean un grado de certidumbre suficiente.

6.2.4 Reconocimiento de costos y gastos

Se reconocerán costos y gastos cuando haya surgido una disminución en los beneficios económicos relacionada con la salida o la disminución del valor de los activos o con el incremento en los pasivos y cuando el costo o el gasto pueda medirse con fiabilidad.

Esto significa que el reconocimiento de los costos y los gastos ocurre simultáneamente con el reconocimiento de aumentos en los pasivos o disminuciones en los activos; por ejemplo, el devengo de salarios o la depreciación de los bienes.

Los costos y gastos se reconocerán sobre la base de una asociación directa entre los cargos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos. Este proceso implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos. Así, por ejemplo, los diversos componentes del costo de las mercancías vendidas se reconocerán al mismo tiempo que el ingreso derivado de la venta de los bienes.

Cuando se espere que los beneficios económicos surjan a lo largo de varios periodos contables y la asociación con los ingresos pueda determinarse únicamente de forma genérica o indirecta, los costos y gastos se reconocerán utilizando procedimientos sistemáticos y racionales de distribución. Esto es, a menudo, necesario para el reconocimiento de los costos y gastos relacionados con el uso de activos, tales como propiedades, planta y equipo; patentes y marcas. En estos casos, el costo o gasto correspondiente se denomina depreciación o amortización. Los procedimientos de distribución estarán diseñados a fin de que se reconozca el costo o gasto en los periodos contables en que se consumen o expiran los beneficios económicos relacionados con estas partidas.

6.3 Medición de los elementos de los estados financieros

Para reconocer un elemento en los estados financieros este debe tener un valor que se haya determinado con fiabilidad. La medición es el proceso mediante el cual se asigna un valor monetario al elemento. Este proceso se lleva a cabo en dos momentos diferentes: en el reconocimiento y en la medición posterior.

En el reconocimiento, la medición de un elemento permite su incorporación en los estados financieros. Sin embargo, dependiendo de lo establecido en las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos y con el fin de lograr una representación fiel, el valor de este elemento puede ser objeto de ajuste según un criterio de medición diferente al utilizado en el reconocimiento.

Las bases o métodos de medición son los siguientes:

Costo histórico: según este criterio, los activos se miden por el efectivo y otros cargos pagados o por pagar para la adquisición, formación y colocación de los bienes en condiciones de utilización o

enajenación. Los pasivos se registran por el valor de los productos o servicios recibidos o por el efectivo y equivalentes al efectivo que se espera pagar para satisfacer el correspondiente pasivo en el curso normal de la operación.

Costo Reexpresado: según este criterio, el costo histórico de activos y pasivos se actualiza con el fin de reconocer cambios de valor ocasionados por la exposición a fenómenos económicos exógenos. Para tal efecto, se emplea la tasa de cambio de la moneda extranjera, los pactos de ajuste, la unidad de valor real o cualquier otra modalidad admitida formalmente. Cuando se contraigan obligaciones, o se adquieran bienes o servicios en moneda extranjera, el valor de la transacción debe reexpresarse en moneda legal colombiana, según la norma aplicable.

Valor Razonable: según este criterio, los activos se miden por el precio que sería recibido por vender un activo y los pasivos se miden por el precio que sería pagado, en la fecha de la medición, por transferir un pasivo, en una transacción ordenada entre participantes del mercado.

Se considera que existe una transacción ordenada cuando a) la transacción ha estado expuesta al mercado en un periodo anterior a la fecha de la medición, de tal forma que se tienen en cuenta las actividades de comercialización que son usuales para transacciones que involucran estos activos o pasivos y b) no es una transacción forzada.

Los participantes del mercado son los compradores y vendedores del mercado principal del activo o pasivo que tienen las siguientes características: a) actúan de manera independiente; b) están debidamente informados, tienen una comprensión razonable del activo o pasivo y utilizan toda la información disponible en la transacción, incluyendo información que puede obtenerse a través de esfuerzos con la diligencia debida; c) son capaces de realizar una transacción para el activo o pasivo; y d) tienen la voluntad de realizar una transacción con el activo o pasivo, es decir, están motivados pero no obligados de ninguna forma a hacerlo.

Para la medición del valor razonable, la empresa tendrá en cuenta las características del activo o del pasivo que son tenidas en cuenta por los participantes del mercado a la hora de fijar su precio, como la condición y localización del activo y restricciones, si las hay, sobre la venta o uso del activo. En consecuencia, si la ubicación es una característica del activo, el valor razonable se ajustará por los costos de transporte en los que se incurriría para llevar el activo hasta el mercado principal. En todo caso, los costos de transacción no se tendrán en cuenta para la determinación del valor razonable.

Las mediciones de valor razonable podrán realizarse para un activo o pasivo considerado de forma independiente; o para un grupo de activos, un grupo de pasivos o un grupo de activos y pasivos.

La medición del valor razonable supone que la transacción hipotética para vender el activo o transferir el pasivo se lleva a cabo en el mercado principal del activo. Se entiende como mercado principal, aquel con el mayor volumen y nivel de actividad para el activo o el pasivo. Salvo evidencia en contrario, se presume que el mercado principal es aquel en el que la empresa realizaría normalmente una transacción de venta del activo o transferencia del pasivo.

Cuando alguna norma establezca el valor razonable como base de medición, este corresponderá a los valores de mercado en mercados activos para activos o pasivos idénticos a los que la

empresa pueda acceder en la fecha de la medición, ajustados con los costos de transporte cuando a ello haya lugar. Si dicho valor no puede estimarse, la norma respectiva establecerá el criterio de medición a seguir.

Valor presente neto: según este criterio, los activos se miden por el valor que resulta de descontar los flujos de efectivo netos futuros que se espera generen dichos activos durante el curso normal de la operación. Los pasivos se miden por el valor que resulta de descontar las salidas de efectivo netas futuras que se necesitan para pagar las obligaciones en el curso normal de la operación.

Costo de reposición: según este criterio, los activos se miden por el efectivo y otras partidas equivalentes al efectivo que deberían pagarse para adquirir o producir un activo similar al que se tiene o, por el costo actual estimado de reemplazo de los bienes en condiciones semejantes a los existentes. Los pasivos se miden por el efectivo u otras partidas equivalentes al efectivo requeridas para liquidar la obligación en el momento presente.

Valor neto de realización: según este criterio, los activos se miden por el precio estimado de venta obtenido por la empresa en el curso normal de la operación menos los costos estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo su venta. Los pasivos se miden por el efectivo o equivalentes al efectivo, requeridos para cancelar las obligaciones en el curso normal de la operación. Las estimaciones del valor neto de realización se basarán en la información más fiable de que se disponga en el momento de hacerlas y se tendrá en consideración el propósito para el que se mantienen los activos o pasivos.

6.4 Revelación de los elementos de los estados financieros

La información financiera se presenta en la estructura de los estados financieros, así como en las revelaciones realizadas en las notas explicativas a los mismos. Las revelaciones son descripciones o desagregaciones relacionadas con los hechos económicos incorporados en los estados financieros; proporcionan información que no se presenta en la estructura de los estados financieros, pero que es relevante para entender cualquiera de ellos. La empresa referenciará cada partida incluida en los estados financieros con cualquier información relacionada en las notas.

Las exigencias mínimas de revelación estarán contenidas en las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos.